



Roj: **STS 672/2020 - ECLI:ES:TS:2020:672**

Id Cendoj: **28079130022020100098**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **26/02/2020**

Nº de Recurso: **6422/2017**

Nº de Resolución: **278/2020**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ M 9432/2017,**
ATS 3538/2018,
STS 672/2020,
ATS 6262/2020

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 278/2020

Fecha de sentencia: 26/02/2020

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6422/2017

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 18/02/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.MADRID CON/AD SEC.4

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 6422/2017

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 278/2020

Excmos. Sres.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente



D. Ángel Aguallo Avilés

D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 26 de febrero de 2020.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación núm. 6422/2017, interpuesto por la procuradora doña María Lourdes Amasio Díaz, en nombre y representación de la EMPRESA MUNICIPAL DE LA VIVIENDA DE RIVAS VACIAMADRID, S.A., contra la sentencia núm. 481, dictada el 15 de septiembre de 2017 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso núm. 498/2016, sobre Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Han comparecido como partes recurridas el Abogado del Estado, en nombre y representación de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO; y el Letrado de la Comunidad de Madrid, en nombre y representación de la COMUNIDAD DE MADRID.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 15 de septiembre de 2017, que desestimó el recurso formulado por dicha empresa municipal contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional -TEAR- de Madrid, de 31 de mayo de 2016, que a su vez había desestimado la reclamación entablada contra la resolución de 15 de enero de 2014, de la Subdirectora General de la Inspección de Tributos- Inspectora Jefe, que desestimó el recurso de reposición frente a su resolución de 16 de octubre de 2013, que liquidó una deuda de 22.452,98 euros, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio son los siguientes:

a) La Oficina Técnica de la Inspección de los Tributos de la Comunidad de Madrid practicó liquidación correspondiente al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, en relación con la escritura de constitución de préstamo con garantía hipotecaria otorgada el 20-04-2009, por la que la Empresa Municipal de la Vivienda de Rivas Vaciamadrid había presentado autoliquidación exenta, al amparo del artículo 45.I.B.12 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por considerar la inspección, una vez examinada la Cédula de Calificación Definitiva de Viviendas de Protección Pública, que no era de aplicación la exención en relación con las viviendas cuya superficie útil era superior a 90 m². La obligada tributaria presentó recurso de reposición, que fue desestimado, interponiendo el 30 de abril de 2014, reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid. Este Tribunal, por resolución de 31 de mayo de 2016 desestimó la reclamación por entender que las viviendas cuya superficie útil fuese superior a 90 m², no cumplirían los parámetros necesarios para aplicar la exención.

La ahora recurrente interpuso recurso ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que fue tramitado bajo el número de autos de procedimiento ordinario, 498/2016.

b) La Sala de instancia dictó sentencia de 30 de junio de 2017, que desestimó el recurso contencioso-administrativo. En ella se razona lo siguiente, en síntesis (FFJJ 3º y 4º):

"TERCERO.- La controversia objeto del presente recurso gira en torno a la tributación por ITPAJD, modalidad de Actos Jurídicos Documentados, de las declaraciones de obra nueva y divisiones horizontales.

A este respecto, realiza la actora en el Fundamento de Derecho Segundo de su demanda una extensa disquisición sobre la naturaleza de tales actos y si, en atención a aquella y al hecho de que los mismos no modifican ni amplían, a su entender, el contenido de los derechos reales inscritos en el Registro de la Propiedad, no pueden estar sujetos a tributación.

A la anterior argumentación se opone, sin embargo, el tenor literal de la normativa aplicable, que es muy clara sujetando a tributación tanto las declaraciones de obra nueva como los supuestos de división horizontal formalizados en escritura pública, como sucede en el caso que nos ocupa.



Así, el artículo 27.1.a) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRLITP) declara sujetos a gravamen "los documentos notariales". Y el artículo 28 siguiente considera como hecho imponible "las escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establece el artículo 31".

Por si la subsunción en el anterior supuesto general dejase lugar a cualquier género de duda al respecto, ésta queda definitivamente resuelta a la vista del artículo 70.1 y 2 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, RITP), en el que se contemplan una serie de normas especiales para la determinación de la base imponible por AJD, que incluyen el supuesto de autos:

"1. La base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare.

2. En la base imponible de las escrituras de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal se incluirá tanto el valor real de coste de la obra nueva como el valor real del terreno".

Adicionalmente, la tributación por AJD tanto de las declaraciones de obra nueva como de divisiones horizontales es una cuestión pacífica que viene siendo unánimemente admitida por distintos órganos jurisdiccionales. Baste citar a estos efectos las sentencias de esta Sala de 23 de enero de 2014 (rec. 1225/2010) y de 26 de noviembre de 2013 (rec. 523/2010); o las consultas V0365-12, de 20 de febrero, y 2007-01, de 13 de noviembre, de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.

Por todo ello, y habiéndose girado las liquidaciones tanto por declaración de obra nueva como por división horizontal en estricta aplicación de lo dispuesto en la normativa citada y, en particular, del artículo 70.1 y 2 del RITP, los mismos resultan plenamente ajustados a Derecho, siéndolo igualmente la resolución del TEAC recurrida.

CUARTO.- Junto a la cuestión analizada en el Fundamento anterior, la recurrente argumenta asimismo, de forma muy escueta, en el Fundamento de Derecho Primero de la demanda la procedencia de aplicar de la exención contemplada en el artículo 45.I.B.12 del TRLITP a 196 de las 330 viviendas cuya superficie excedía de 90 m², y ello por cuanto que las mismas se encontraban destinadas a familias numerosas. Concretamente afirma la parte actora que "de las que eran mayores a los 90 metros cuadrados, las que estaban destinadas a familias numerosas, tienen que excluirse del cómputo".

Sin embargo, la Administración tributaria consideró de forma adecuada que la meritada exención no resultaba procedente en el supuesto de autos, por cuanto que las viviendas -tanto las destinadas a familias numerosas como las otras restantes- no tenían la calificación de viviendas de protección oficial (VPO), al no reunir los requisitos legalmente establecidos para este tipo de inmuebles, teniendo en su lugar la consideración de viviendas de protección pública básica (VPPB), como consta en la calificación definitiva.

A la vista de dicha calificación, no resulta posible subsumir las viviendas que nos ocupan en la exención regulada en el artículo 45.I.B.12 del TRLITP, ya que ésta limita su ámbito de aplicación a las "viviendas de protección oficial", añadiendo su último párrafo que la misma será extensible a las restantes viviendas de protección pública reguladas por las Comunidades Autónomas, "siempre que los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes no excedan de los establecidos en la norma estatal para las viviendas de protección oficial".

Dicha superficie máxima protegible se encuentra prevista en el artículo uno del Real Decreto 3148/1978, de 10 de noviembre, por el que se desarrolla el Real Decreto-ley 31/1978, de 31 de octubre, sobre Política de Vivienda, disponiendo el mismo que "Se entenderá por vivienda de protección oficial la que, destinada a domicilio habitual y permanente, tenga una superficie útil máxima de noventa metros cuadrados, cumpla los requisitos establecidos en el presente Real Decreto y en las disposiciones que lo desarrollen, y sea calificada como tal por el Estado a través del Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo, o por otros Entes públicos territoriales a los que se atribuya esta competencia. "

Por lo tanto, la citada exención no puede resultar aplicable al supuesto de autos, por cuanto que las dieciséis viviendas exceden de los 90 m² de superficie máxima contemplados en el Real Decreto 3148/1978, como puede observarse en el folio 417 del expediente de la CAM. Y es a estos efectos irrelevante que ocho de ellas se encuentren destinadas a familias numerosas, por cuanto que la norma transcrita no establece distinción alguna al respecto, fijando como límite absoluto el de 90 m², razón por la cual tales viviendas no se encuentran calificadas como VPO, sino como VPPB".

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.



1. La representación procesal de la Empresa Municipal de la Vivienda y Suelo de Rivas Vaciamadrid, S.A. presentó el 10 de octubre de 2017 escrito de preparación del recurso de casación contra la sentencia referida, dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Madrid el 15 de septiembre de 2017.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas el artículo 45.I.B).12 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, y el artículo 70, apartados 1 y 2, del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo.

3. La Sala de instancia acordó, mediante auto de 8 de noviembre de 2017, tener por preparado el recurso de casación por parte de la procuradora doña María Lourdes Amasio Díaz, contra la sentencia arriba mencionada.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo admitió el recurso de casación por medio de auto de 5 de septiembre de 2018, en que aprecia la presencia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, enunciada en estos literales términos:

"a) Determinar si, a efectos de la aplicación de la exención recogida en el artículo 45.I.B).12 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en relación con las declaraciones de obra nueva y constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, las viviendas construidas pueden tener una superficie protegible que exceda de la máxima permitida en la normativa estatal para las viviendas de protección oficial cuando vayan destinadas a familias numerosas; y

b) Precisar si los apartados 1 y 2 del artículo 70 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, se oponen al apartado 2 del artículo 31 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en cuanto someten a tributación las escrituras de declaración de obra nueva y de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal cuando ni una ni otra tienen por objeto cantidad o cosa valuable ni contienen actos o contratos inscribibles.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación el artículo 45.I.B).12 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, y el artículo 70, apartados 1 y 2, del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo".

2. La Sr. Amasio Díaz, en la representación que ostenta, interpuso recurso de casación mediante escrito de 26 de septiembre de 2018, que observa los requisitos legales, en el que solicita de la Sala, sentencia estimatoria del recurso que anule la sentencia de instancia y que declare que el beneficio fiscal tiene que reconocer el hecho diferencial de las familias numerosas en materia de viviendas de protección oficial, así como la nulidad del artículo 70, apartados 1 y 2 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y de la liquidación administrativa de la que trae causa este recurso.

CUARTO.- Oposición del recurso de casación.

El Abogado del Estado, en la representación que por ley ostenta, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 14 de marzo de 2019, en que suplica se dicte sentencia desestimatoria y se confirme la sentencia impugnada, por ser conforme a Derecho y declare, en su caso, la no aplicación de la exención del artículo 45.I.B) 12 de la Ley ITP-AJD a las viviendas de protección pública que excedan de la superficie de 90 metros cuadrados y la sujeción a gravamen del ITP-AJD, modalidad actos jurídicos documentados, tanto de la declaración de obra nueva como la constitución de propiedad horizontal.

Por su parte, el Letrado del servicio jurídico de la Comunidad de Madrid, en representación de ésta, formuló su oposición por medio de escrito de 19 de marzo de 2019, en que suplica igualmente que se desestime el recurso de casación y se confirme la sentencia recurrida, fijando como doctrina jurisprudencial en relación con las dos cuestiones que son objeto de debate, que la exención prevista en el citado artículo 45.I.B.12 es de aplicación únicamente a las viviendas protegidas cuya superficie no exceda de lo dispuesto por la legislación estatal, y que los apartados 1 y 2 del artículo 70 del RITPAJD resultan plenamente compatibles con lo dispuesto en el artículo 31.2 del TRLITP.

**QUINTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.**

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en providencia de 1 de abril de 2019, fijándose al efecto el día 18 de febrero de 2020, en el que efectivamente comenzó la deliberación, votación y fallo del asunto, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO**PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.**

El objeto de esta sentencia consiste en determinar si, a efectos de la aplicación de la exención recogida en el artículo 45.I.B).12 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en relación con las declaraciones de obra nueva y constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, las viviendas construidas pueden tener una superficie protegible que exceda de la máxima permitida en la normativa estatal para las viviendas de protección oficial cuando vayan destinadas a familias numerosas.

También lo es, en segundo término, precisar si el artículo 70, apartados 1 y 2 del Reglamento de aplicación de la Ley del Impuesto incurre en la extralimitación que se le atribuye, por oponerse al apartado 2 del artículo 31 de la Ley, en tanto somete a tributación las escrituras de declaración de obra nueva y de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, pese a que ni una ni otra, a juicio de la recurrente, tienen por objeto cantidad o cosa valuable ni contienen actos o contratos inscribibles.

SEGUNDO.- Las normas jurídicas que resultan de aplicación y la interpretación que esta Sala considera ajustada a Derecho. La primera de las cuestiones suscitadas en el auto de admisión.

La solución a la cuestión controvertida debe necesariamente partir de lo dispuesto en el artículo 45.I.B).12 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados, a cuyo tenor están exentas de este último impuesto "...las escrituras públicas otorgadas para formalizar actos o contratos relacionados con la construcción de edificios en régimen de "viviendas de protección oficial", siempre que se hubiera solicitado dicho régimen a la Administración competente en dicha materia".

La exención en estudio es aplicable también, a partir del 1 de enero de 1997, a las viviendas con protección pública que dimanen de la legislación propia de las Comunidades Autónomas en los términos previstos en la disposición transitoria duodécima de la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, en cuya virtud "...las exenciones, bonificaciones fiscales y tipos impositivos que se aplican a las "viviendas de protección oficial" se aplicarán también a aquellas que, con protección pública, dimanen de la legislación propia de las Comunidades Autónomas, siempre que los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes o usuarios no excedan de los establecidos para las referidas "viviendas de protección oficial".

La respuesta a la primera de tales interrogantes se encuentra, de modo directo, en nuestra sentencia, recientemente dictada, de 22 de mayo de 2018 (recurso de casación nº 96/2017) (ECLI:ES:TS:2018:2040), que analiza el ámbito de la exención del AJD establecida en la regla 12 del artículo 45.I.B) del TRLITPyAJD, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, en relación con las viviendas de protección pública conforme a la normativa de las CC.AA. En ella se afirma lo siguiente:

"[...] Para determinar cuál deba ser la interpretación correcta de los preceptos transcritos conviene tener en cuenta un principio esencial de nuestro sistema tributario, el de legalidad, expresado en el artículo 31.3 de nuestra Constitución y concretado en el artículo 8 de la Ley General Tributaria, principio que reserva a la ley "el establecimiento, modificación, supresión y prórroga de las exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios e incentivos fiscales".

La interpretación conjunta de los preceptos que acaben de mencionarse permite, sin especiales esfuerzos hermenéuticos, extraer tres conclusiones, esenciales para la solución del caso:

La primera, que la exención regulada en el art. 45.I.B).12 del Real Decreto Legislativo 1/1993 para las viviendas de protección oficial debe entenderse referida -habida cuenta que tal régimen de protección es determinado actualmente por las Comunidades Autónomas bajo diversas denominaciones- a las viviendas para la venta construidas al amparo de la normativa de una Comunidad Autónoma que ésta califique como de "protección pública", cualesquiera que sean los requisitos establecidos al efecto por la normativa autonómica que, en cada territorio, resulte de aplicación.



La segunda, que la posibilidad de que los documentos notariales se acojan a la exención en estudio está condicionada a que los parámetros definitorios de las viviendas de protección oficial (superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes) no excedan de los establecidos para las viviendas de protección oficial.

La tercera, que esos parámetros definitorios son, necesariamente, los establecidos en la normativa estatal correspondiente, constituida por el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre -vigente-, referido a los requisitos que han de reunir las viviendas protegidas, entre los que se encuentra el del "precio máximo", determinado a tenor de los artículos 9 y siguientes de la indicada disposición reglamentaria.

Pretender, como sostiene la parte recurrente, que sea cada Comunidad Autónoma la que determine cada uno de los parámetros de las viviendas que pueden beneficiarse de la exención, sería tanto como permitir a tales entes territoriales la definición misma del beneficio, pues éste solo es posible si las viviendas en cuestión respetan los "parámetros definitorios de las viviendas de protección oficial", parámetros que están, insistimos, en la normativa estatal.

Dicho de otro modo, cabe que las Comunidades Autónomas disciplinen su régimen de protección en materia de vivienda en los términos que, de acuerdo con las prescripciones legales, tengan por conveniente; cabe también que diferencien al respecto las modalidades de protección que entiendan procedente e, incluso, que definan las condiciones específicas de acceso al sistema como mejor consideren necesario para el desarrollo de la política de protección social que pretenden llevar a efecto. Pero lo que no es posible en un régimen -como el nuestro- que se sustenta en el principio de legalidad tributaria es determinar, a través del establecimiento de variados regímenes de viviendas protegidas, la aplicación de una exención tributaria reconocida por la ley formal en unas condiciones específicas y concretas, definidas por una norma (estatal) que es la que ha fijado "los parámetros de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes o usuarios".

Lo expresa muy bien la sentencia ahora recurrida en su fundamento jurídico tercero: "es irrelevante que en nuestro caso la Comunidad haya otorgado una u otra calificación a las viviendas resultantes de la obra nueva con arreglo a su propia normativa", pues "su intervención a los efectos de la exención tributaria se ciñe a dictar el acto de calificación y declarar formalmente que las viviendas de nueva construcción se encuentran sometidas a un régimen de protección". Y es que, concluyen los jueces a quo, "la comprobación de si tales viviendas se ajustan a los requisitos de las VPO de precio, superficie e ingresos de los adquirentes reenvía a la normativa estatal".

Debe añadirse a lo expresado en la citada sentencia que, en el presente caso, el recurrente invoca normativa estatal derogada -como el Decreto 2114/1968, de 24 de julio, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley sobre Viviendas de Protección Oficial, texto refundido aprobado por Decretos 2131/1963, de 24 de julio, y 3964/1964, de 3 de diciembre (sic). Ciertamente, la legislación estatal de referencia para establecer los parámetros a cuya sujeción se supedita la posibilidad de exención objetiva debe ser la vigente al tiempo del devengo, no disposiciones anteriores.

La Sala sentenciadora apela al contenido del Real Decreto-ley 31/1978, de 31 de octubre, sobre política de viviendas de protección oficial, conforme a cuyo artículo 1:

"Las disposiciones del presente Real Decreto-ley serán aplicables a la construcción, financiación, uso, conservación y aprovechamiento de las viviendas que en la misma se regulan.

Existirá una única categoría de viviendas de protección oficial, que serán aquellas que, dedicadas a domicilio habitual y permanente, tengan una superficie útil máxima de noventa metros cuadrados y cumplan las condiciones, especialmente respecto a precios y calidad, que se señalen en las normas de desarrollo del presente Real Decreto-ley y sean calificadas como tales [...]."

Es cierto que nuestra sentencia de 22 de mayo pasado hace referencia a una norma distinta, el Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, a aquélla en la que basa su interpretación de la exención pretendida la sentencia de instancia, siendo una posible explicación a esa elección de la norma por el juzgador a quo el hecho de que en el mencionado Real Decreto-Ley de 1978 se aluda de forma explícita y nominal a las viviendas de protección oficial -que es la rúbrica expresamente citada, como categoría conceptual, en el artículo 45.I.B), apartado 12 del Texto Refundido, a efectos de la exención- mientras que el Real Decreto 2066/2008 abandona esa denominación clásica para referirse, con un carácter más general, al Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012, aplicable por razones temporales al caso debatido.

Lo verdaderamente relevante es que una y otra -normas estatales de diferente rango y, por tanto, no necesariamente incompatibles entre sí- establecen, como regla de imperiosa observancia a que se supedita el reconocimiento de la exención, la de la superficie máxima de 90 metros cuadrados útiles (artículo 8.3 del Real Decreto de 2008) según el cual *"La superficie útil máxima, a efectos de la financiación establecida en este Plan, será de 90 metros cuadrados. Cuando el programa correspondiente admita anejos a la vivienda, las superficies*



útiles máximas de los mismos serán de 8 metros cuadrados útiles para el trastero y 25 para el garaje o anejo destinado a almacenamiento de útiles necesarios para el desarrollo de actividades productivas en el medio rural", que no hacen al caso .

Es de señalar que, en cualquier caso, la norma limitativa de la superficie protegible máxima, en la legislación estatal, no contempla excepciones o salvedades, en la cuantificación de tal extensión por el hecho de que la vivienda vaya a ser destinada a familias numerosas.

TERCERO.- *La segunda de las cuestiones suscitadas en el auto de admisión, en relación con la alegada extralimitación del artículo 70 del Reglamento, en relación con el 31 del Texto Refundido de la Ley del impuesto.*

La segunda cuestión plasmada en el auto de admisión nos interpela acerca del posible exceso legal en que, en el parecer de la empresa pública recurrente, habría incurrido el artículo 70, apartados 1 y 2, en la medida en que se declara en ellos, *expressis verbis*, el sometimiento a gravamen de las escrituras de declaración de obra nueva y de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, en un precepto no dedicado a la definición del hecho imponible, sino a la determinación de la base.

La razón primordial por la que no asiste la razón a la recurrente y por la que consideramos que el precepto reglamentario sometido a impugnación indirecta, el artículo 70, 1 y 2, del Reglamento del impuesto, no incurre en la extralimitación imputada, es que esta Sala, en abundantes sentencias, ha respaldado el sometimiento a gravamen de tales actos jurídicos, bien pronunciándose formalmente sobre su sujeción misma, en los casos en que ha sido debatida, bien resolviendo problemas jurídicos de otra naturaleza pero que presuponen conceptualmente que las escrituras en que se documenten tales actos se encuentran entre los sujetos, respectos de los que se define su base imponible en el artículo 31.2 del Texto Refundido.

Es decir, en diversas sentencias hemos confirmado en casación otras dictadas por las Salas de instancia en que se sometía a enjuiciamiento, desde diversas perspectivas y motivos casacionales, los negocios jurídicos de declaración de obra nueva y constitución de propiedad horizontal, examinando en algunas de ellas que se trata de actos incluidos en el ámbito del artículo 31 LITPAJD, por considerar que vienen referidos a cantidad o cosa valuable económicamente (por todas, SSTS de 17 de marzo, recurso de casación nº 5928/2006, que examina ambos negocios jurídicos; de 16 de diciembre de 2011, recurso de casación nº 2540/2006; y, en particular, la STS de 24 de octubre de 2003, que resulta de necesaria cita porque creó doctrina legal en favor de la Administración allí recurrente, la Comunidad de Castilla-La Mancha -recurso de casación en interés de la Ley nº 67/2002-). En su fallo se fija la siguiente doctrina legal:

"[...] Las escrituras de distribución de la carga hipotecaria precedente entre los pisos y locales de un edificio sometido a división horizontal, constituyen actos inscribibles que tienen por objeto cosa valuable, no sujetos a las modalidades de Transmisiones Patrimoniales y Operaciones Societarias y por lo tanto, están sujetos al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, conforme el art. 31.2 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de Septiembre , que aprobó el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados..."

Por su parte, la primera de las mencionadas sentencias, a la que por cierto se refiere la parte recurrente en su escrito casacional, señala lo siguiente:

"[...] en el presente recurso solo debe resolverse si la exención recogida en la normativa invocada por la entidad recurrente acoge no solo a la declaración de obra nueva, como señala con carácter de firme la sentencia impugnada, sino también al acto de división horizontal contenido en la escritura otorgada en 8 de marzo de 2001.

Pues bien, dando respuesta conjunta a los motivos alegados, debe señalarse que el artículo 27 del Texto Refundido del Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados , aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, primero de los que se dedican a al concepto de Actos Jurídicos Documentados, en el Libro III, establece la sujeción al mismo de los documentos notariales, junto a los mercantiles y administrativos; posteriormente, el artículo 28 establece que "Están sujetas las escrituras, actas y testimonios notariales, en los términos que establece el artículo 31"; finalmente, el artículo 31 regula primeramente la cuota fija (el apartado 1 establece que las matrices y copias de escrituras y actas notariales, así como los testimonios, se extenderán, en todo caso, en papel timbrado de 50 ptas. por pliego o 25 ptas. por folio, a elección del fedatario) y posteriormente, en el apartado 2 la denominada comúnmente "cuota variable", al señalar que "Las primeras copias y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valubles, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley , tributarán además, por al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en el artículo 13.cinco de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias , haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.



Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo al que se refiere el párrafo anterior o si aquella no hubiese asumido competencias normativas en materia de Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos".

Por tanto, la sujeción a la "cuota variable" se subordina a que las escrituras o actas notariales cumplan los siguientes requisitos:

1º) *Que tengan por objeto cantidad o cosa valuables, entendiéndose la Ley que ocurre tal circunstancia "cuando durante toda su vigencia, incluso en el momento de su extinción, no puede determinarse la cuantía" (artículo 30.3).*

2º) *Que contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial (actualmente, Oficina de Patentes y Marcas).*

3º) *Que los actos o contratos no estén sujetos al Impuesto de Sucesiones o a las otras dos modalidades del ITPyAJD, esto es, Transmisiones Onerosas y Operaciones Societarias.*

Pues bien, la división horizontal se constituye, tal como señaló por la Sentencia de la Sala Primera de lo Civil de 21 de junio de 2002 "por el único propietario del edificio, o por los copropietarios, en negocio jurídico plurilateral, calificado como acto conjunto por la doctrina alemana (Gesamtakte), que, por ello, precisa el consentimiento de todos los copropietarios, en orden a la constitución del régimen en propiedad horizontal y en orden a la fijación de las cuotas de participación correspondientes a cada propietario". Así viene establecido por el artículo 5 de la Ley de Propiedad Horizontal de 21 de julio de 1960, en el que se legitima para llevar a cabo la división horizontal al propietario único del edificio o todos los copropietarios del mismo.

Y como la escritura pública que contiene el acto de división horizontal reúne todos los requisitos indicados para la sujeción al mismo, es por lo que debe confirmarse el razonamiento de la sentencia de instancia.

No puede oponerse a ello que la exención de la declaración de obra nueva ha de extenderse a la división, por tratarse de dos actos distintos y constituir por ello dos hechos imponderables diferenciados que, aunque se produzcan simultáneamente y se recojan en un mismo documento, dan lugar a su gravamen por separado, a tenor del artículo anteriormente transcrito.

En efecto, la declaración de obra nueva tiene por objeto dejar constancia documental ante notario de la existencia de la misma a efectos de su acceso al Registro de la Propiedad; en cambio, la división horizontal tiene su propia trascendencia sustantiva e hipotecaria en cuanto que, como reconoce la sentencia impugnada, es título constitutivo de la propiedad por partes, susceptibles de aprovechamiento independiente, determinado por exigencia del artículo 5 de la Ley de Propiedad Horizontal, para que puedan inscribirse como fincas diferenciadas.

Por este motivo, la Sentencia de esta Sala de 18 de diciembre de 1974, dictada en recurso en interés de Ley, declaró como doctrina legal la de que "la declaración de obra nueva y la división de propiedad horizontal constituyen dos actos jurídicos sujetos al Impuesto de Actos Jurídicos Documentados", basando la misma en la siguiente argumentación: "Que en la resolución apelada se sostiene la tesis de que la declaración de obra nueva en cuanto implica una manifestación de propiedad puede operar con carácter de horizontalidad, apareciendo "ex novo" de un otorgamiento directo e inmediato "en que se recoge un solo acto", una relación de propiedad configurada con independencia de toda situación anterior, de tal manera que el acto que se documenta no necesita como antecedente la preexistencia de la propiedad vertical en el inmueble, pero esta tesis "en cuanto mantiene la existencia de un solo acto jurídico gravable" por el Impuesto de Actos Jurídicos Documentados no debe ser acogida (...); porque si en este aspecto se advierte que la parcela de litis previamente inscrita a nombre de su dueña, la inmobiliaria recurrente, no sólo escriturariamente se altera por la incidencia de la constatación solemne de un edificio que se levanta y de unas fincas que la componen, seguro cimiento de una relación dominical sobre aquél y sobre éstas a favor de la inmobiliaria referida que construyó en suelo propio, no obstante las palabras "en régimen de propiedad horizontal" consignadas al comienzo del segundo exponente de la escritura, que no son en el fondo más que el simple anuncio de lo que se va a otorgar y constituir después; sino que, asimismo, se altera y modifica, con ese instrumental sometimiento de su única y exclusiva propiedad al régimen de la propiedad horizontal que se otorga en la primera de las estipulaciones escriturarias, que constituyen precisamente su título, y que condiciona el acceso al Registro de los locales y pisos a que hace referencia el núm. 5 del artículo 8 de la Ley Hipotecaria en la redacción que le fue dada por el artículo 1 de la Ley de Propiedad Horizontal; claro es que se producen dos alteraciones superpuestas en la parcela mencionada - físico-jurídicas la primera, estrictamente jurídica la segunda, y las dos con contenido y alcance diferente-, dos son también los actos desencadenantes del tributo que es preciso detectar al amparo de la doctrina de la Sentencia de esta Sala de 5 de marzo de 1973, por lo que aun haciendo abstracción de esa gran realidad consagrada en la exposición de motivos de la Ley de Propiedad Horizontal, a cuya luz el coeficiente o cuota -tantas veces señalado en la escritura, una por cada finca, como es de razón por disposición legal- no es ya la participación



en lo anteriormente denominado elementos comunes, sino que expresa -activa y también pasivamente como módulo para cargas- el valor proporcional del piso y cuanto a él se considera unido en el conjunto del inmueble, el cual al mismo tiempo que se divide física y jurídicamente, se divide así económicamente en fracciones o cuotas".

Esa evidencia procesal deriva con claridad de los precedentes jurisprudenciales a que nos hemos referido, de ellos resulta que ambos negocios jurídicos son susceptibles de inscripción registral y, como tales, sometidos al impuesto sobre actos jurídicos documentados, las escrituras notariales que, recayendo sobre cantidad o cosa valuable, le sirven de título inscribible-, que también se infiere tal conclusión, la de su aptitud para ser inscritos, para las declaraciones de obra nueva, de lo establecido en los artículos 1 y 202 de la Ley Hipotecaria de 1946, en relación con el 358 y concordantes, así como del 605 del Código Civil, y del artículo 19 de la Ley 8/2007, de 28 de mayo, de Suelo, vigente en el momento del acaecimiento del hecho imponible; y para la constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, del artículo 8.4 y 5 de la misma Ley Hipotecaria.

CUARTO.- *Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.*

Con las consideraciones efectuadas en los fundamentos anteriores estamos en disposición de dar respuesta a las incógnitas que se nos plantean en el auto de admisión del recurso, en estos términos:

"... Determinar si, a efectos de la aplicación de la exención recogida en el artículo 45.I.B).12 LITPAJD en relación con las declaraciones de obra nueva y constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal, las viviendas construidas pueden tener una superficie protegible que exceda de la máxima permitida en la normativa estatal para las viviendas de protección oficial cuando vayan destinadas a familias numerosas; y precisar si los apartados 1 y 2 del artículo 70 RITPAJD se oponen al apartado 2 del artículo 31 LITPAJD, en cuanto someten a tributación las escrituras de declaración de obra nueva y de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal cuando ni una ni otra tienen por objeto cantidad o cosa valuable ni contienen actos o contratos inscribibles..."

1.- En lo referente a la primera cuestión.

a) La respuesta a la primera de ambas cuestiones debe ser, conforme a lo que hemos razonado, que los parámetros que han de tenerse en cuenta a efectos de la exención contenida en el artículo 45.I.B), 12ª, TRLIAJD son los establecidos en las normas estatales que regulan las características de las viviendas de protección oficial, pues son tales normas las que deben fijar, a los efectos de la exención, las condiciones de superficie máxima protegible, precio de la vivienda y límite de ingresos de los adquirentes que deben tenerse en cuenta para gozar de la exención aquí analizada.

b) Por tanto, en armonía con lo que ya hemos declarado en nuestra sentencia de 22 de mayo de 2018 (recurso de casación nº 96/2017), el Real Decreto 2066/2008 limita a 90 metros cuadrados útiles la superficie máxima, de la que hay que partir a los efectos de excluir de la exención debatida aquellos inmuebles que superen dicha extensión.

c) Además, la norma estatal de reenvío de la disposición fiscal que tipifica la exención no contempla la posibilidad de ampliar dicha superficie máxima para las viviendas de protección oficial cuando vayan destinadas a familias numerosas, pues de ser así se estaría produciendo una extensión analógica del ámbito de la exención, en contra de la explícita prohibición que contiene el artículo 14 de la LGT.

1.- En lo referente a la segunda cuestión.

a) Las escrituras notariales de declaración de obra nueva y de constitución de edificios en régimen de propiedad horizontal están sujetas al impuesto sobre actos jurídicos documentados. Ello es así porque se trata de instrumentos públicos que tienen por objeto cantidad o cosa valuable y contienen actos inscribibles en el Registro de la Propiedad, conforme a reiterada jurisprudencia de este Tribunal Supremo.

b) En la medida en que tales actos jurídicos están sometidos a gravamen por el indicado impuesto con arreglo a lo establecido en los artículos 27, 28, 30 y 31.2 del texto refundido, quedando por tanto comprendidos en el ámbito objetivo del hecho imponible y en la fijación de la base imponible y de la parte variable de la cuota tributaria, el artículo 70, apartados 1 y 2, del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, no supone un exceso reglamentario o *ultra vires* sobre la habilitación legal implícita en los preceptos citados, pues se limita a hacer explícitos dos concretos casos de sujeción, a los fines de regular para ellos normas especiales de determinación de la base imponible, que ya estaban virtualmente comprendidos en el ámbito de realización del hecho imponible establecido en aquellos preceptos.

QUINTO.- *Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.*



La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación deducido por la Empresa Municipal de la Vivienda de Rivas Vaciamadrid ha de quedar desestimado, toda vez que el criterio de la sentencia recurrida se ajusta a la interpretación que aquí hemos reputado correcta, tanto en lo que respecta a la concurrencia de razones para negar el derecho a la exención postulada, como en lo atinente a la inexistencia de extralimitación reglamentaria de la norma sometida a impugnación indirecta, el artículo 70 del reglamento del impuesto, en los términos que hemos dejado sentados.

SEXTO.- *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en la conducta de la parte recurrente, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

- 1º) Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico cuarto de esta sentencia.
- 2º) Declarar no haber lugar al recurso de casación interpuesto por la procuradora doña María Lourdes Amasio Díaz, en nombre y representación de EMPRESA MUNICIPAL DE LA VIVIENDA DE RIVAS VACIAMADRID, S.A, contra la sentencia núm. 481, dictada el 15 de septiembre de 2017 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso núm. 498/2016, sobre Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- 3º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

Nicolás Maurandi Guillén Ángel Aguillo Avilés

José Antonio Montero Fernández Francisco José Navarro Sanchís

Jesús Cudero Blas Isaac Merino Jara

PUBLICACIÓN. Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Magistrado Ponente en la misma, Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara estando celebrando audiencia pública la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo; certifico.