



Roj: **STS 1133/2021 - ECLI:ES:TS:2021:1133**

Id Cendoj: **28079130022021100120**

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

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **24/03/2021**

Nº de Recurso: **4807/2019**

Nº de Resolución: **435/2021**

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

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Cataluña, 21-04-2016,**
STSJ CAT 1757/2019,
ATS 291/2020,
STS 1133/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 435/2021

Fecha de sentencia: 24/03/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 4807/2019

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 16/02/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.CATALUÑA CON/AD SEC.2

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 4807/2019

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 435/2021

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. José Antonio Montero Fernández, presidente



D. José Díaz Delgado

D. Ángel Aguillo Avilés

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara

D^a. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 24 de marzo de 2021.

Esta Sala ha visto constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados/ a al margen, ha visto el recurso de casación núm. 4807/2019, interpuesto por don Jacobo de Gandarillas Martos en representación de la mercantil SBD LLOGUER SOCIAL, S.A., contra la sentencia de 7 de marzo de 2019, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, dictada en el recurso núm. 289/2016, interpuesto por la citada entidad contra la resolución dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, de fecha 21 de abril de 2016, que desestima la reclamación económico administrativa presentada por la recurrente contra el complemento de liquidación por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

Han sido partes recurridas la GENERALIDAD DE CATALUÑA, representada por su Letrado, y la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO, representada por el Abogado del Estado.

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 pronunciada por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, el 7 de marzo de 2019, que desestima el recurso núm. 289/2016, interpuesto por SBD LLOGUER SOCIAL, S.A. (en adelante SBD) contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña ["TEARC"] de 21 de abril de 2016, que desestimó la reclamación económico-administrativa núm. 08/03618/2013, formulada por la recurrente contra el complemento de liquidación por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) por importe de 142.532,61 euros.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

a) El 25 de marzo de 2010, SBD formalizó escritura pública de aumento de capital social en 13.000.000 euros, presentándose el 13 de abril de 2010 una copia de dicho documento ante la oficina liquidadora de Sabadell, junto con la correspondiente autoliquidación por el ITPAJD, modalidad de operaciones societarias, sin deuda tributaria a ingresar, por entender que la operación estaba exenta, en virtud de lo dispuesto en el artículo 45. I.B.12º e) del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPAJD), aprobado por del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

b) Notificada propuesta de liquidación de 30 de marzo de 2012, resulta una deuda tributaria de 142.532,61 euros, convertida luego en liquidación idéntica a la propuesta, con fecha 19 de septiembre de 2012, contra la cual se interpuso reclamación ante el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (TEARCat), que fue desestimada con fecha 21 de abril de 2016 y constituyó el objeto del litigio en la instancia.

El objeto de la controversia radica en la negativa, por parte de la Administración, de reconocer al caso la exención contenida en el citado artículo 45.I B.12º e) TRLITPAJD al aumento de capital social efectuado por la recurrente, la cual sostiene que la operación tuvo como exclusivo objeto y finalidad dotar a la sociedad de medios para continuar con la actividad de promoción y construcción de edificios de viviendas de protección oficial (VPO) con recursos propios, siendo la referida operación societaria la que debió tenerse en cuenta para aplicar la exención solicitada y no el objeto social de la entidad como hace la oficina liquidadora.

Dispone el artículo 45. I.B.12º e) TRLITPAJD:

"Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley serán los siguientes:

B) Estarán exentas (...).



12º.e) La constitución de sociedades y la ampliación de capital, cuando tengan por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial".

El TEARCat construye su negativa a admitir la exención pretendida por la actora citando la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de 13 de junio de 2013 (rec. 315/2011) y la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 26 de mayo de 1987, desestimando la pretensión "puesto que la sociedad no tiene como exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial".

SEGUNDO.- *La sentencia de instancia.*

Frente a la citada resolución del TEARCat, la representación procesal de SBD presentó recurso contencioso-administrativo núm. 289/2016 ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, que lo desestimó a través de la sentencia ahora recurrida, que razona, en su fundamento de derecho tercero:

"(...), la exención tributaria invocada por la recurrente al amparo de dicho precepto en relación con la operación de ampliación de capital social formalizada en escritura pública de fecha 25/3/2010, resulta improcedente y lo es atendiendo al objeto social de la recurrente. El art. 2 de los estatutos sociales de la misma (folio 54 del expediente administrativo) dispone que:

"Constituye objeto social exclusivo de la sociedad el alquiler de viviendas de promoción social y viviendas de protección oficial o similar, situadas en territorio español ya sean construidas por la misma sociedad, promovidas por la misma o adquiridas a terceros.

Esta exclusividad será compatible con la inversión en locales de negocio y plazas de parking para su alquiler en los términos y condiciones establecidas en el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades".

Ello evidencia que la recurrente no tiene como exclusivo objeto social "la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial" como exige el art 45.1.B.12 e) del RDL 1/1993, siendo su objeto social más amplio que el requerido por la norma que establece la exención. Frente a ello, sostiene la recurrente que tales operaciones inmobiliarias son necesarias para el desarrollo de la vivienda de protección oficial pero dicha interpretación no puede prosperar cuando primero, el objeto social se amplía y enumera en un apartado distinto de aquel en el que se fija el objeto social exclusivo de la sociedad y segundo, dicho apartado va precedido de la expresión "esta exclusividad será compatible" lo que subraya el carácter adicional al sector de las VPO, erradicando la exclusividad del objeto social y con ello el derecho al beneficio tributario en cuestión interesado por la recurrente. Es por lo expuesto que procede desestimar el recurso planteado".

TERCERO.- *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. Doña Susana Pérez de Olaguer Sala, en representación de la mercantil SBD, presentó escrito de 24 de abril de 2019, preparando recurso de casación contra la sentencia de 7 de marzo de 2019.

2. En dicho escrito, la representación procesal de la citada entidad, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas: (i) el artículo 45.1.B.12º e) del TRLITPAJD y el (ii) artículo 12.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), en relación con el artículo 3.1 del Código Civil.

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 14 de junio de 2019, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 16 de enero de 2020, en el que aprecia que concurren en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia previstas en los artículos 88.3.a) y 88.2.c) de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

"Determinar, en relación con la exención del Impuesto sobre Operaciones Societarias en operaciones de constitución de sociedades y de ampliación de capital cuando tengan por exclusivo objeto la construcción o promoción de edificios de VPO: (i) si la exclusividad a que se refiere el artículo 45.1.B.12º e) TRLITPAJD es compatible con la mención en el objeto social de la actividad de construcción de elementos accesorios -principalmente, plazas de garaje y locales comerciales- a los que las constructoras están obligadas por razón de la normativa urbanística o en cumplimiento de una obligación surgida de la relación con la Administración; y (ii) si la referida exención debe entenderse supeditada o no a la realidad material, esto es, que la constitución de la sociedad o la ampliación de capital tengan como objeto efectivo la construcción de VPO.



3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán interpretadas, los artículos 45. I.B.12º.e) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el TRLITPAJD y el 12.1 de la Ley General Tributaria, en relación con el artículo 3.1 del Código Civil".

CUARTO.- Interposición del recurso de casación.

1. La representación procesal de SBD interpuso el recurso de casación mediante escrito de 11 de marzo de 2020, que observa los requisitos legales pertinentes.

2. En su escrito resume a modo de conclusión las pretensiones casacionales que se defienden:

"68. La doctrina que queremos que se sienta por ese Tribunal Supremo mediante la resolución del presente recurso es la siguiente: el artículo 45.I.B.12º.e) TRLITPAJD debe interpretarse en el sentido de que se considere compatible con la dedicación exclusiva de la sociedad a la construcción y promoción de VPO, la inversión en locales comerciales y garajes a que *vinieran obligadas las promotoras/constructoras por virtud de la legislación urbanística*.

69. Con independencia de la anterior, la doctrina que queremos que se sienta es que, a pesar del mayor o menor acierto a la hora de redactar el objeto social - requisito formal - la exención que se prevé en el artículo 45.I.B.12º. e) TRLITPAJD debe poder confirmarse con la mera comprobación de que la operación de aumento de capital haya tenido por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en VPO - requisito material -, conforme a la normativa aplicable.

70. La consecuencia, para nuestro caso concreto, de la doctrina sentada conforme a lo anteriormente expuesto es la anulación tanto de la sentencia del TSJ de Cataluña impugnada como de la liquidación tributaria de la que la misma trae causa, debiendo reconocerse que SBD aplicó correctamente la exención en el Impuesto sobre Operaciones Societarias prevista en el artículo 45.I.B.12º.e) TRLITPAJD, habida cuenta de que se cumplían todos los requisitos exigibles por la normativa para aplicar dicha exención".

QUINTO.- Oposición al recurso de casación de la Administración General del Estado.

1. El Abogado del Estado, en representación de la Administración General del Estado, se ha opuesto al recurso de casación mediante escrito de fecha 21 de julio de 2020, que observa los requisitos legales.

2. En dicho escrito, defiende que la interpretación realizada por el TEARC y por el TSJ de Cataluña es ajustada a derecho: "Siendo así que la sentencia del TSJCat lo único que hizo fue valorar si el objeto de la mercantil se acomodaba o no al Artículo 45.1 B.12 y consideró que no se acomodaba.

No obstante, sí es cierto que, en abstracto -y aunque en el presente caso la redacción de los Estatutos de la mercantil no deja mucha alternativa- la cuestión casacional planteada en el Auto de admisión tiene contenido y sentido, pero creemos que la solución más correcta coincidiría con la estimación jurídica de la sentencia, es decir: que **no** procede la exención cuando:

- Las menciones en Estatutos de objeto exclusivo no se relacionen directa y exclusivamente con la construcción de VPO, aunque pueda hacerse constar la construcción de elementos accesorios consustanciales con la normativa VPO (pero éste no es el caso de autos en que la construcción de locales de negocio y plazas de aparcamiento no se dice en los Estatutos en absoluto que esté relacionado con las VPO). Es decir: podría existir en teoría un supuesto en el que el objeto de la sociedad mercantil incluyera la construcción de elementos aledaños VPO del tipo de locales de negocio y plazas de aparcamiento, pero ello debe figurar en los Estatutos de la mercantil sin equivocidad alguna y en el presente caso y Estatutos lo que consta es un objeto social más allá de la construcción de VPO y sus construcciones aledañas, lo que lo excluye del beneficio fiscal específico B.12 e) del artículo 45.

- Tampoco procedería la exención del supuesto B.12 e) si ha de estarse a la realidad material del objeto efectivo de la constitución de la sociedad o de la ampliación de su capital, porque el artículo 45. 1.B.12 no dice eso.

Conceder la exención sin cumplir el requisito que se exige para el objeto exclusivo de los Estatutos sería contrariar el texto del beneficio fiscal que debe aplicarse de forma restrictiva y nunca expansiva. Más aún: la constatación de esta realidad material entendemos que debería haber sido objeto de prueba y de valoración por la Sala de instancia, lo que por otra parte tampoco deja precisado la sentencia.

Obsérvese que, cuando el 45.I.B.12 quiere referirse a otros supuestos de tipo fáctico para la construcción de VPO, así lo dice. En el caso de la ampliación de capital establece en su letra e) un requisito concreto, que el capital tenga por objeto exclusivo " *la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial*".

La conclusión ha de ser la desestimación del recurso de casación porque la sociedad mercantil no reúne ese requisito de objeto social "exclusivo".

SEXTO.- Oposición al recurso de la Generalidad de Cataluña.

1. El abogado de la Generalidad de Cataluña, en la representación legal que ostenta, se opuso al recurso de casación mediante escrito fechado el 23 de julio de 2020, que observa los requisitos legales.

2. En el mencionado escrito pone de manifiesto, entre otras cosas, que el objeto social de la mercantil es más amplio que el requerido por la norma que establece la exención, ya que, argumenta: "según sus Estatutos Sociales, la recurrente establece que el objeto exclusivo de la citada sociedad es la tenencia y gestión de inmuebles, en régimen de protección oficial o pública, promovidos o no por la sociedad. Por tanto, el objeto social que se analiza desde los límites a que se refiere la exención tributaria para cuya concurrencia se exige dedicarse únicamente a la promoción o construcción de viviendas de protección oficial y no a su gestión y alquiler. Es decir, el objeto social de la compañía es, pues, más amplio que el requerido por la norma que establece la exención.

Por otra parte, no puede considerarse que el objeto social exclusivo de dicha empresa consista en la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial, como exige la descripción legal de la exención, cuando el objeto social de la entidad abarca asimismo y es compatible con "la inversión en locales de negocio y plazas de parking (sic) para su alquiler en los términos y condiciones establecidas en el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades."

3. También sostiene que la interpretación del precepto controvertido que defiende la recurrente, choca con el sistema tributario, respecto a lo que alega que: "la referida exención del artículo 45.I.B.12.e) del TRLITPAJD debe de entenderse supeditada a la realidad material, esto es, que la constitución de la sociedad o la ampliación de capital tengan como objeto efectivo la construcción de VPO. En efecto, dado el carácter finalista del beneficio fiscal que nos ocupa, deberá quedar acreditado el cumplimiento de este requisito legal de que el aumento de capital se destina a VPO; así, el reconocimiento provisional y condicionado de la exención no es obstáculo para la determinación de la base imponible correspondiente a la ampliación de capital de que se trate, mediante la incoación del oportuno expediente de comprobación de valores, puesto que tanto el TRLITPAJD como su Reglamento [Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo], en el artículo 5.2 disponen que: "Siempre que la Ley conceda una exención o reducción cuya definitiva efectividad dependa del ulterior cumplimiento por el contribuyente de cualquier requisito por aquélla exigido, la oficina liquidadora hará figurar en la nota en que el beneficio fiscal se haga constar el total del importe que hubiera debido girarse de no mediar la exención o reducción concedida".

En este sentido hay que poner de manifiesto que esta exención que establece el apartado 12 del artículo 45.1.B del TRLITPAJD a las VPO, su reconocimiento siempre estará condicionado al cumplimiento que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para este tipo de viviendas".

SÉPTIMO.- 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 29 de julio de 2020, señalándose al efecto, mediante providencia de 22 de diciembre de 2020, el día 16 de febrero de 2021 para la votación y fallo del recurso, fecha, en la que, efectivamente comenzó la deliberación del asunto, con el resultado que a continuación se expresa.

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

Es objeto del presente recurso la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, dictada en el recurso núm. 289/2016 referida a la liquidación girada, en concepto de ITPAJD, modalidad operaciones societarias, derivada de ampliación de capital de 13.000.000 euros, realizada por SBD, elevada a escritura pública el 25 de marzo de 2010; girando la controversia acerca de si dicha operación estaba exenta, en virtud de lo dispuesto en el art. 45. I.B.12º e) TRLITPAJD.

SEGUNDO.- Los términos de la controversia y la posición de las partes

SBD asevera que la sentencia recurrida es incorrecta por negar la posibilidad de aplicar la exención prevista en el artículo 45. I.B.12º.e) TRLITPAJD cuando, en virtud de la normativa urbanística y de los planes de urbanismo de la población en la que se pretenden construir edificios en régimen de VPO, las empresas que tienen por objeto la promoción y construcción de VPO se ven obligadas a contemplar locales comerciales y aparcamientos que, en sí mismas consideradas, no pueden acogerse al régimen de las VPO.



Mantiene que una interpretación sistemática del artículo 45. I.B.12º.e) TRLITPAJD conduce a considerar exenta la citada aplicación de capital. A la misma solución lleva una interpretación teleológica. A continuación, desarrolla su argumentación al respecto.

En ese sentido, afirma que la interpretación que lleva a cabo el TSJ de Cataluña vacía el contenido de la exención al no tener en cuenta que dicha norma no puede interpretarse o aplicarse de manera autónoma e independiente del resto del ordenamiento jurídico.

Apunta que en el caso que nos ocupa, no se ha puesto en duda que la normativa urbanística obligaba a SBD a la construcción de elementos accesorios a las VPOs y que, a su vez, algunos de estos elementos no podían ser considerados como VPOs.

En la interpretación de las normas tributarias no puede obviarse que las mismas forman parte de un ordenamiento jurídico, que a su vez contiene muchas otras normas (en este caso, urbanísticas y mercantiles) que generan unas consecuencias jurídicas y que tienen impacto en esas normas tributarias.

Señala que es evidente que, teniendo en cuenta la normativa urbanística, que define qué actividades están comprendidas, en la práctica, en la promoción y construcción de VPOs, es conforme a derecho una interpretación sistemática del artículo 45.I.B.12.e) TRLITPAJD en la que la exención discutida debe aplicarse a la ampliación de capital controvertida.

La exención en el Impuesto sobre Operaciones Societarias no puede denegarse por el hecho de que el contribuyente deba incluir en su objeto social la actividad de construcción de elementos accesorios a las VPOs -como plazas de garajes o establecimientos comerciales- que no puedan ser calificados de VPO, en cumplimiento de la normativa urbanística aplicable a la promoción y construcción de VPOs. No puede negarse la exención a empresas que se dedican de forma exclusiva a la promoción y construcción de VPOs, pero que, por circunstancias ajenas al control de éstas, se ven obligadas a llevar a cabo actividades de carácter accesorio.

Asegura que el artículo 45. I.B.12º TRLITPAJD regula una serie de exenciones, que tienen como finalidad incentivar y fomentar la construcción de VPOs, entre ellas la que nos ocupa. La finalidad de fomentar la vivienda protegida se pretende trasladar a todas las facetas que permitan facilitar la promoción y construcción de VPOs.

Señala que, en el caso que estamos enjuiciando, es incontrovertido que la creación de SBD respondió a la necesidad de crear una sociedad mixta de alquiler de viviendas de promoción social y VPOs o similar en suelo municipal. Señala, asimismo, que tampoco es objeto de controversia que, en consonancia con la actividad de SBD, la ampliación de capital de fecha 25 de marzo de 2010, cuya exención en IOS se discute, tuvo como exclusivo objeto y única finalidad, dotar de capital a la sociedad para poder continuar con la actividad de promoción y construcción de edificios VPOs con recursos propios, ante las dificultades de obtener financiación debido a la crisis económica que entonces atravesaba el país.

Mantiene por ello que, en tanto que la operación de ampliación de capital analizada sirvió exclusivamente a la finalidad prevista por la norma controvertida, no es correcto el criterio sostenido por la sentencia recurrida al negar la exención del artículo 45.I.B.12º. e) TRLITPAJD a una operación que ha tenido como único y efectivo objetivo la promoción y construcción de VPOs.

Concluye que las normas tributarias (y en concreto, las relativas a beneficios fiscales) deben interpretarse conforme a su finalidad, como han declarado reiteradamente los tribunales, de manera que resulta clara la necesidad de interpretar las exenciones previstas en el artículo 45.I.B.12º ,e) TRLITPAJD haciendo primar la finalidad pretendida por el mismo, esto es, dejar exentas las operaciones destinadas a la promoción y construcción de VPOs - requisito material - por encima de los posibles requisitos formales que se puedan exigir.

En su escrito de oposición, la Abogacía del Estado señala que el presente recurso de casación se plantea sobre apreciaciones de tipo esencialmente probatorio de la sentencia de instancia y, siendo así, no debe ser objeto de nueva valoración en casación. Efectivamente, la cuestión versa sobre el examen de los Estatutos de la sociedad mercantil para ver si tiene por "exclusivo objeto" la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial. Al respecto, la sentencia de instancia advierte, en apreciación probatoria, que los Estatutos tienen un párrafo segundo dedicado a otro objeto no relacionado con la VPO y no se dice que la inversión en locales de negocio y plazas de aparcamiento esté relacionada con la VPO.

Mantiene que no procede la exención cuando las menciones al objeto exclusivo de la sociedad en sus Estatutos, no se relacionen directa y exclusivamente con la construcción de VPO, aunque pueda hacerse constar la construcción de elementos accesorios consustanciales con la normativa VPO. Aclara que éste no es el caso de autos, ya que en los Estatutos no se especifica que a construcción de locales de negocio y plazas de aparcamiento esté relacionada con las VPO). Reconoce que, en abstracto, podría existir en teoría un supuesto

en el que el objeto de la sociedad mercantil incluyera la construcción de elementos aledaños a las VPO del tipo de locales de negocio y plazas de aparcamiento, pero ello debe figurar en los Estatutos de la mercantil sin equivocidad alguna. En el presente caso, en los Estatutos lo que consta es un objeto social más allá de la construcción de VPOs y sus construcciones aledañas, lo que lo excluye del beneficio fiscal específico del artículo 45, I, B.12, e) TRLITPAJD.

A mayor abundamiento, aduce que tampoco procedería la exención que nos ocupa si ha de estarse a la realidad material del objeto efectivo de la constitución de la sociedad o de la ampliación de su capital, porque del artículo 45. 1.B.12, e) no se desprende que ello deba ser así. Más aún, entiende que la constatación de esta realidad material debería haber sido objeto de prueba y de valoración por la Sala de instancia, lo que por otra parte no deja precisado la sentencia recurrida.

Concluye señalando que cuando el 45.I.B.12,e) del TRLITPAJD quiere referirse a otros supuestos de tipo fáctico para la construcción de VPOs, así lo dice. En el caso de la ampliación de capital establece en su letra e) un requisito concreto, que el capital tenga por objeto exclusivo "la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial", requisito que esta vez no se cumple.

La Generalidad de Cataluña responde a las alegaciones de SBD manifestando que para aplicar la exención prevista en el art. 45.1.B.12.e) del TRLITPAJD es necesario que la constitución de la sociedad o ampliación de capital lo sea única y exclusivamente para promover o construir edificios en régimen de protección oficial. Por ello, las operaciones mercantiles de constitución de sociedad o de aumento de capital no podrán estar exentas del mencionado tributo (ITPAJD), en su modalidad de operaciones societarias, cuando el objeto social, además de ese, sea la construcción o promoción de otro tipo de edificios.

Recalca que la exención tributaria exige dedicarse únicamente a la promoción o construcción de viviendas de protección oficial y no a su gestión y alquiler. El objeto social de la compañía es más amplio que el requerido por la norma que establece la exención.

Subraya que no puede considerarse que el objeto social exclusivo de dicha empresa consista en la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial, que es lo que exige la descripción legal de la exención, cuando el objeto social de la entidad abarca asimismo y es compatible con la inversión en locales de negocio y plazas de aparcamiento "para su alquiler en los términos y condiciones establecidas en el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades", que es lo que se establece en el segundo párrafo del artículo 2 de los Estatutos Sociales de SBD.

Afirma la Generalidad de Cataluña que esa actividad de inversión en locales de negocio y plazas de aparcamiento no consiste, en la presente ocasión, simplemente en la ejemplificación de las operaciones inmobiliarias necesarias y previas para el desarrollo de VPO, tal como sostiene SBD, puesto que esta frase entrecomillada va "en un apartado distinto y va precedida de la expresión "será compatible" lo que subraya su carácter de objeto social y adicional al sector de las VPOs; erradicando la exclusividad de este tipo de viviendas, que es lo que pretende el beneficio tributario aquí controvertido".

Considera que la interpretación del art. 45.1.B.12.e) del TRLITPAJD que propugna SBD, choca con una interpretación sistemática del mismo, en armonía con nuestro sistema tributario.

Rechaza la tesis de SBD que defiende que la finalidad del artículo 45.1.B.12.e) del TRLITPAJD sea que las empresas dedicadas a la construcción de VPOs, también se les permita invertir en locales de negocios y garajes, dado que los planes urbanísticos así lo exigen, so pena de dejar sin contenido la exención prevista en dicho precepto. Al contrario, sostiene que no hay una obligación "legal" de construir esta clase de edificaciones que les fuerce a llevar a cabo este tipo de operaciones, de manera que si la recurrente invierte en estas edificaciones es por su propio interés y beneficio, y no porque haya una obligación "legal" en los planes urbanísticos o en cumplimiento de una obligación surgida de la relación con la Administración, tal como ella plantea.

Para la Generalidad de Cataluña, la exclusividad que exige el artículo 45.1.B.12.e) TRLITPAJD impide la compatibilidad con la mención en el objeto social de la recurrente de la actividad de construcción de elementos accesorios -principalmente, plazas de garaje y locales comerciales no VPO- porque entonces dejan de ser construcciones de VPO, las cuales ya incluyen tanto plazas de garaje como locales comerciales.

TERCERO.- *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional.*

El artículo 45. I.B del TRLITPAJD establece que estarán exentas:

"12.a) La transmisión de terrenos y solares y la cesión del derecho de superficie para la construcción de edificios en régimen de viviendas de protección oficial. Los préstamos hipotecarios solicitados para la adquisición de aquellos, en cuanto al gravamen de actos jurídicos documentados.



- b) 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.
- c) Las escrituras públicas otorgadas para formalizar la primera transmisión de viviendas de protección oficial, una vez obtenida la calificación definitiva.
- d) La constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición exclusiva de viviendas de protección oficial y sus anejos inseparables, con el límite máximo del precio de la citada vivienda, y siempre que este último no exceda de los precios máximos establecidos para las referidas viviendas de protección oficial.
- e) La constitución de sociedades y la ampliación de capital, cuando tengan por exclusivo objeto la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.

Para el reconocimiento de las exenciones previstas en las letras a) y b) anteriores bastará que se consigne en el documento que el contrato se otorga con la finalidad de construir viviendas de protección oficial y quedará sin efecto si transcurriesen tres años a partir de dicho reconocimiento sin que obtenga la calificación o declaración provisional o cuatro años si se trata de terrenos. La exención se entenderá concedida con carácter provisional y condicionada al cumplimiento que en cada caso exijan las disposiciones vigentes para esta clase de viviendas. En el supuesto de las letras a) y b) de este apartado, el cómputo del plazo de prescripción previsto en el artículo 67 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, comenzará a contarse una vez transcurrido el plazo de tres o cuatro años de exención provisional.

Las exenciones previstas en este número se aplicarán también a aquéllas 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 no excedan de los establecidos en la norma estatal para las viviendas de protección oficial".

Como puede comprobarse, las exenciones previstas en las distintas letras del artículo 45.I B.12 tienen en común que se refieren a las viviendas de protección oficial. Este es un dato que debe tenerse muy presente tanto de cara a una interpretación sistemática como de cara a una interpretación teleológica. Al margen de eso, cada una de las exenciones, tiene su propia configuración y sus propias particularidades, como es el caso, por ejemplo, de las previstas en las letras a) y b).

La particularidad de la exención que nos ocupa es que la constitución de sociedades la ampliación de capital han de tener por "exclusivo objeto" la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial.

La sentencia recurrida se ha fijado en el objeto social, descartando la pretensión de la entidad recurrente de que se tenga en cuenta la propia operación societaria, defendiendo SBD "que el aumento de capital social tuvo como exclusivo objeto y finalidad dotar a la sociedad para poder continuar con la actividad de promoción y construcción de edificio VPV con recursos propios" (F.J. 3º). Quiere decirse, entonces, que la sentencia recurrida, al rechazar el planteamiento de la recurrente se ha decantado por otra vía, y lo ha hecho, antes incluso de valorar si lo que defiende la recurrente -el destino de la ampliación de capital- está o no acreditado.

El artículo 2 de los Estatutos sociales de SBD dispone en su párrafo primero que "constituye objeto social exclusivo de la sociedad el alquiler de viviendas de promoción social y viviendas de protección oficial o similar, situadas en territorio español ya sean construidas por la misma sociedad, promovidas por la misma o adquiridas a terceros".

Por tanto, los Estatutos de la sociedad, ni siquiera disponen que su objeto exclusivo sea la promoción y construcción de edificios, ya sean de protección oficial ya sean de otra naturaleza. El objeto social, en realidad, es el "alquiler de viviendas" de promoción social y viviendas de protección oficial o similar, situadas en territorio español ya sean construidas por la misma sociedad, promovidas por la misma "o adquiridas a terceros".

Además, el mismo artículo estatutario dispone en su párrafo segundo que la exclusividad prevista en el párrafo "será compatible con la inversión en locales de negocio y plazas de parking (sic) para su alquiler en los términos y condiciones establecidas en el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades".

A la sazón el artículo 53 del TRLIS, relativo al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, disponía en su apartado 1: "Las sociedades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español que hayan construido, promovido o adquirido. Dicha actividad será compatible con la realización de otras actividades complementarias, y con la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el período mínimo de mantenimiento a que se refiere la letra c) del apartado 2 siguiente.



A efectos de la aplicación de este régimen especial, únicamente se entenderá por arrendamiento de vivienda el definido en el artículo 2.1 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, siempre que se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en dicha Ley para los contratos de arrendamiento de viviendas.

Se asimilarán a viviendas el mobiliario, los trasteros, las plazas de garaje con el máximo de dos, y cualesquiera otras dependencias, espacios arrendados o servicios cedidos como accesorios de la finca por el mismo arrendador, excluidos los locales de negocio, siempre que unos y otros se arrienden conjuntamente con la vivienda".

En el presente caso, los estatutos de la sociedad ni siquiera dicen que tengan por objeto la promoción y construcción de edificios, ya sean de protección oficial ya sean de otra naturaleza. El objeto social en realidad es el alquiler de viviendas de promoción social y viviendas de protección oficial o similar, situadas en territorio español ya sean construidas por la misma sociedad, promovidas por la misma o adquiridas a terceros.

No solo eso, según los estatutos, esa exclusividad será compatible -que es tanto como negar que sea tal -con la inversión en locales de negocio y plazas de aparcamiento. Esas inversiones no tienen por qué ser en locales de negocio y plazas de garaje acogidos al régimen de viviendas de protección oficial, puesto que el régimen especial del Impuesto sobre sociedades relativo a las entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda no lo exige.

Interpretando lo dispuesto en ambos párrafos, la exclusividad del párrafo primero no es tal. Verdaderamente, la referencia al objeto social se contiene en dos párrafos separados. El segundo de ellos, utiliza la expresión "será compatible", lo cual subraya su carácter de objeto social y adicional al sector del régimen de las viviendas de protección oficial y, al tiempo, elimina el carácter exclusivo de este tipo de viviendas, que es lo que precisamente persiguen la teleología del artículo 45.I.B.12.e) del TRLITPAJD y, por ende, el beneficio tributario en cuestión.

Por ello, la ampliación de capital no podrá estar exenta cuando su objeto, además de la promoción o construcción de edificios en dicho régimen de protección oficial, sea la promoción o construcción de edificios en un régimen diferente. No está acreditado que la ampliación de capital se destine exclusivamente a la realización de la actividad de promoción y construcción de edificios en régimen de protección oficial, de hecho, la propia SDB viene reconociendo que además de la promoción y construcción de edificios en régimen de protección oficial lleva a cabo una actividad diferente obligada por las normas urbanísticas o en cumplimiento de una obligación surgida en relación con la Administración.

A la vista de lo expuesto, respondemos a la cuestión con interés casacional fijando el siguiente criterio:

En relación con la exención del Impuesto sobre Operaciones Societarias de operaciones de constitución de sociedades y de ampliación de capital, a los efectos del artículo 45. I.B.12º.e) TRLITPAJD, no es compatible la exclusividad relativa a la construcción y promoción de edificios de protección oficial prevista en el mismo, con la inversión en locales comerciales y garajes a que vinieran obligadas las constructoras /promotoras por virtud de la legislación urbanística o en cumplimiento de una obligación surgida de la relación con la Administración.

CUARTO. - Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

Las pretensiones de SBD se concretan en que se anule la sentencia impugnada y se estime el recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de fecha 21 de abril de 2016 y, en consecuencia, se anule la liquidación practicada por la Administración Tributaria.

Por contra, tanto la Abogacía del Estado como la Generalidad de Cataluña solicitan la confirmación de la sentencia, por considerarla conforme a derecho

A la vista de lo expuesto, declaramos no haber lugar al presente recurso de casación, puesto que la sentencia recurrida es conforme a derecho, habida cuenta de que la liquidación girada, relativa al ITPAJD, modalidad operaciones societarias, se ajusta a lo que se desprende del artículo 45. I.B.12º.e) TRLITPAJD.

QUINTO.- *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

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 tercero de esta sentencia.

2º- No haber lugar al recurso de casación núm. 4807/2019, interpuesto por don Jacobo de Gandarillas Martos en representación de la mercantil SBD LLOGUER SOCIAL, S.A., contra la sentencia de 7 de marzo de 2019, de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, dictada en el recurso núm. 289/2016 interpuesto contra la R. TEAR de Cataluña de 21 de abril de 2016 que desestima la reclamación económico administrativa presentada por la recurrente contra la liquidación por el concepto de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) por importe de 142.532,61 euros, con lo cual se confirma, por estar ajustados a derechos los actos recurridos.

3º- No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

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

Así se acuerda y firma.

El Excmo. Sr. D. Ángel Aguallo Avilés votó en sala pero no pudo firmar, haciéndolo en su lugar el Excmo. Sr. Presidente de las Sección Segunda D. José Antonio Montero Fernandez.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ