



Resolución del Ararteko de 22 de noviembre de 2007, por la que se recomienda al Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa que aplique la exención del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados a la adquisición de una vivienda de protección oficial, y, en consecuencia, devuelva las cantidades indebidamente percibidas en concepto de ese beneficio fiscal.

Antecedentes

1. D. (...) se dirige al Ararteko para mostrar su disconformidad con el procedimiento seguido por el Departamento de Vivienda y Asuntos Sociales en la transmisión de una vivienda de protección oficial y denunciar las consecuencias perjudiciales derivadas de dicho modo de transmisión, entre las que menciona, la negativa de la Diputación Foral de Gipuzkoa a aplicarle la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
2. El reclamante, después de practicar una autoliquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados por la compra de una vivienda de protección oficial, tuvo conocimiento de la existencia de una exención aplicable a las transmisiones de viviendas de protección oficial que realiza la Administración de la Comunidad Autónoma Vasca, y se dirigió a la Diputación Foral de Gipuzkoa solicitando que diera a la adquisición de su vivienda de protección oficial el mismo trato fiscal que al resto de enajenaciones de viviendas de protección oficial que realiza la Administración de la Comunidad Autónoma Vasca.
3. A la fecha de emitirse estas conclusiones la Diputación Foral de Gipuzkoa no ha dictado una resolución expresa en relación con lo solicitado por D. (...).
4. En su escrito de queja el reclamante manifestaba que, aunque la transmisión de la vivienda de protección oficial había sido realizada en escritura pública con un particular (el anterior propietario de la vivienda), su selección como beneficiario de una vivienda de protección oficial y posterior adjudicación de la vivienda había sido efectuada por la sociedad pública VISESA (adscrita al Departamento de Vivienda y Asuntos Sociales), y que, en aplicación de la Instrucción 8/2005 de la Viceconsejería de Vivienda “sobre procedimientos de adquisición y adjudicación de viviendas ofertadas o puestas a disposición del



Departamento y tanteadas”, VISESA le había indicado la forma en la que se le transmitiría la vivienda de protección oficial, en este caso, mediante escritura pública otorgada directamente por el anterior propietario de la vivienda.

Como prueba de sus manifestaciones D. (...) acompaña su escrito de queja de una copia de la escritura de compra de la vivienda protegida que contiene la siguiente declaración: *“la parte compradora desea dejar constancia a todos los efectos y en particular a efectos de posibles futuras cuestiones y reclamaciones que pudieran plantearse (en ningún caso contra la parte vendedora), así como a efectos tributarios, que VISESA le ha impuesto todas las estipulaciones y condiciones de la transmisión de la vivienda en la condición de adjudicatario de la vivienda designado en virtud del preceptivo procedimiento administrativo, por lo que todas las relaciones que ha mantenido en el proceso de adquisición lo ha llevado a cabo con VISESA, a quien ellos consideran que es el efectivo transmitente, limitándose su relación con la persona que formalmente figura como vendedor, en cumplimiento de las condiciones impuestas por VISESA al otorgamiento de la presente escritura; todo ello sin perjuicio de la adquisición de diversos muebles y enseres, adquisición ésta última que fue llevada a cabo de forma libre por ambas partes, si bien tal posibilidad fue ofertada inicialmente por VISESA”*.

5. Debido a que en la queja presentada por D. (...) se cuestionaban actuaciones de dos administraciones públicas diferentes (Departamento de Vivienda y Asuntos Sociales de la Administración de la Comunidad Autónoma de Euskadi y Diputación Foral de Gipuzkoa), consideramos necesario, ya en la fase de instrucción del expediente, separar las cuestiones que concernían a cada una de las dos administraciones públicas, lo que finalmente ha derivado en dos escritos de conclusiones, uno dirigido al Departamento de Vivienda y Asuntos Sociales¹ y otro, este que ahora se presenta, dirigido a la Diputación Foral de Gipuzkoa.
6. A la vista de lo argumentado por el reclamante, remitimos una primera petición de información a la Diputación Foral de Gipuzkoa, en la que se emitían una serie de consideraciones provisionales favorables a la aplicación de la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Sucintamente argumentábamos que la adquisición de la vivienda de protección oficial se había efectuado mediante la imprescindible

¹ Se adjunta copia de la Recomendación remitida al Departamento de Vivienda y Asuntos Sociales.



intervención del Departamento de Vivienda y Asuntos Sociales (a través de la sociedad pública VISESA a él adscrita) y conforme al procedimiento establecido por el propio Departamento en la referida Instrucción 8/2005 de la Viceconsejería de Vivienda “sobre procedimientos de adquisición y adjudicación de viviendas ofertadas o puestas a disposición del Departamento y tanteadas”.

Asimismo poníamos de manifiesto que la actuación de la Diputación Foral de Gipuzkoa denotaba un distinto tratamiento fiscal, carente de justificación, para adquirentes de viviendas protegidas en segundas o posteriores transmisiones, y que dicho trato desigual dependía de una cuestión totalmente ajena al adquirente como es la procedencia de la vivienda (resultado del ejercicio de un derecho de adquisición preferente o de una oferta en venta del anterior propietario).

7. En su escrito de contestación la Diputación Foral de Gipuzkoa sostiene que *“el supuesto de hecho de la queja dirigida al Ararteko constituye hecho imponible por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en concepto de transmisiones patrimoniales, tal como presentó el contribuyente en su autoliquidación, sin que resulte de aplicación ninguna de las exenciones establecidas en el artículo 41 de la Norma Foral 18/19887, de 30 de diciembre”*.

Considera, la administración foral, que tipificar el supuesto de hecho del reclamante como una exención supondría una vulneración de lo dispuesto en el artículo 13 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, la cual prohíbe la analogía para la extensión de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales, y trae a colación jurisprudencia del Tribunal Supremo en la que se afirma que *“las disposiciones fiscales, especialmente aquellas en que se conceden exenciones, deben ser aplicadas con rigurosa sujeción a los términos literales, sin apreciaciones extensivas, ni restrictivas, que no estén taxativamente autorizadas en el texto legal en que se contiene la exención”*.

8. Ante el rechazo de los argumentos expuestos en nuestra primera petición de información, remitimos un segundo escrito a la Diputación Foral de Gipuzkoa, en el que se trataba de reforzar las razones que justificaban el derecho del reclamante a que le fuera aplicada la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.



En este sentido, insistíamos en que, si bien formalmente en la escritura de compraventa de la vivienda de protección oficial no figuraba como transmitente la Administración de la Comunidad Autónoma Vasca, la entrega de la vivienda protegida, en la forma practicada, solamente podía explicarse por la necesaria participación del Departamento de Vivienda y Asuntos Sociales, el cual mediante un procedimiento simplificado daba a este tipo de supuestos una apariencia de transmisión directa de la vivienda protegida entre vendedor y comprador particulares.

De esta forma, y por razones de economía y agilidad procedimental, el Departamento de Vivienda y Asuntos Sociales, valiéndose de la Instrucción 8/2005 de la Viceconsejería de Vivienda, había eludido el procedimiento natural que consiste en la compra de la vivienda ofertada para su posterior venta al reclamante; procedimiento éste que sigue siendo de aplicación en los supuestos de viviendas sobre las que se ejercita un derecho de adquisición preferente, y que, de haberse seguido en la adquisición del reclamante, no habría existido impedimento para el disfrute de la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

No obstante, con el fin de disipar cualquier duda de interpretación concluíamos este segundo escrito de petición de información manifestando que, pese al adecuado encaje material de la adquisición del reclamante en la exención contemplada en la norma foral, estimábamos razonable y oportuno que la Diputación Foral de Gipuzkoa exigiera al Departamento de Vivienda y Asuntos Sociales la documentación necesaria que justificara que en el supuesto de hecho del reclamante, una vez levantado el velo del procedimiento, aparecía como parte transmitente la Administración de la Comunidad Autónoma Vasca.

9. La Diputación Foral de Gipuzkoa en su respuesta mantiene su negativa a la aplicación de la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y reitera que *“al margen de que el Departamento de Vivienda y Asuntos Sociales intervenga en la operación de compraventa, la escritura pública recoge la transmisión de una vivienda de protección oficial realizada por un particular, supuesto de hecho que no cabe tipificar en la pretendida exención, la cual se refiere únicamente a las transmisiones realizadas por la Comunidad Autónoma Vasca”* Asimismo añade que *“pretender aplicar dicha exención al caso que nos ocupa supondría, tal y como hemos señalado anteriormente, una apreciación*



extensiva de la exención, apreciación expresamente prohibida por el artículo 13 de la Norma Foral 2/2005, de 8 de marzo, General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, que establece que no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones”.

A la vista de esta reclamación, tras analizar el planteamiento de la queja y de la información remitida por la Diputación Foral de Gipuzkoa, hemos estimado oportuno remitirle las siguientes:

Consideraciones

1. El artículo 41.1.B.13 de la Norma Foral 18/1987, de 30 de diciembre, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece que estarán exentas

“Las transmisiones de viviendas de Protección Oficial que realice la Administración de la Comunidad Autónoma Vasca en el ejercicio de sus competencias”.

Se trata, pues, de examinar sí en el presente caso estamos en el supuesto de hecho que esta norma describe y es, en consecuencia, aplicable o no la exención fiscal controvertida.

2. La actual regulación de las transmisiones de viviendas de protección oficial que la Administración de la Comunidad Autónoma Vasca realiza a través del Departamento competente distingue diferentes formas de practicar estas segundas o posteriores transmisiones de viviendas de protección oficial.

En efecto, la Instrucción 8/2005 de la Viceconsejería de Vivienda, “sobre procedimientos de adquisición y adjudicación de viviendas ofertadas o puestas a disposición del departamento y tanteadas”, que tiene como finalidad última “*buscar procedimientos que agilicen el proceso, que evite las dobles adquisiciones de una misma vivienda y que minimicen el volumen de renunciadas*”, diferencia la forma en la que debe intervenir el Departamento de Vivienda y Asuntos Sociales en las transmisiones de viviendas de protección oficial, según se trate de una vivienda de protección oficial obtenida mediante el ejercicio de un derecho de adquisición preferente (regulado en la Ley



7/1988, de 15 de abril), o de una vivienda de protección oficial cuyo titular la ha ofrecido en compra directamente al Departamento.

Para el primero de los supuestos se aplica la previsión normativa contenida en la referida Ley 7/1988 y el reglamento que la desarrolla (Decreto 103/1997, de 6 de mayo) que obliga a la Administración de la Comunidad Autónoma Vasca a adquirir la vivienda para su posterior transmisión a la persona que conforme al procedimiento de adjudicación de viviendas protegidas sea designada. La persona que adquiere la vivienda de protección oficial se beneficia de la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, puesto que figura como transmitente la Administración de la Comunidad Autónoma Vasca.

En el segundo de los supuestos (viviendas de protección oficial ofrecidas en venta por las personas titulares) la referida Instrucción 8/2005, en su finalidad de simplificar y economizar los procedimientos de transmisión, habilita al titular de la vivienda de protección oficial a venderla en escritura pública a la persona designada por el Departamento de Vivienda y Asuntos Sociales, en este supuesto también conforme al procedimiento de adjudicación de viviendas protegidas. Es entonces, cuando al figurar como persona transmitente un particular, la administración foral en una interpretación literal del artículo 41.1.B.13 de la Norma Foral 18/1987 excluye la aplicación de la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a uno de los supuestos más comunes de transmisión de viviendas de protección oficial.

3. Como resultado de la anterior interpretación, se produce un trato discriminatorio de aquellos adquirentes de viviendas de protección oficial a los que, por mandato del Departamento de Vivienda y Asuntos Sociales, les transmite el anterior propietario de la vivienda, los cuales se ven privados del disfrute de la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, sin causa justa y objetiva, lo que constituye una clara vulneración del principio de igualdad establecido en la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa y reconocido tanto en el artículo 14 como en el 31.1 de la Constitución Española.

El Tribunal Constitucional se ha pronunciado en numerosas ocasiones en relación con la igualdad ante la ley en materia tributaria. Así, por ejemplo, la STC 57/2005 confirma que *“el principio de igualdad “ante o en la Ley”*



impone al legislador el deber de dispensar un mismo tratamiento a quienes se encuentran en situaciones jurídicas iguales, con prohibición de toda desigualdad que, desde el punto de vista de la finalidad de la norma cuestionada, carezca de justificación objetiva y razonable o resulte desproporcionada en relación con dicha justificación. Lo que prohíbe el principio de igualdad son, en suma, las desigualdades que resulten artificiosas o injustificadas por no venir fundadas en criterios o juicios de valor generalmente aceptados, además de que, para que sea constitucionalmente lícita la diferencia de trato, las consecuencias jurídicas que se deriven de tal distinción deban ser proporcionadas a la finalidad perseguida, de suerte que se eviten resultados excesivamente gravosos o desmedidos... ”.

4. El único argumento que la Diputación Foral de Gipuzkoa ha esgrimido para oponerse a la aplicación de la exención es que supondría una apreciación extensiva de la exención vedada por el artículo 13 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa, que dice lo siguiente:

“No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales”.

A este respecto debemos señalar que, la posición mantenida por esta institución no se asienta en defender la extensión de la exención a un supuesto no recogido por la propia norma foral (aplicación analógica), sino que lo que sostenemos es que la adquisición de la vivienda de protección oficial por el reclamante tiene un indudable encaje material en la exención establecida en el artículo 41.1.B.13 de la Norma Foral 18/1987, de conformidad con una interpretación de la norma tributaria acorde a la realidad social del tiempo en que ha de ser aplicada y que atienda al espíritu y finalidad de aquella (artículo 3.1 del Código y Civil y artículo 11 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa). No estamos proponiendo aplicar de forma extensiva una exención tributaria, lo cual está, efectivamente, prohibido por el artículo 13 de la Norma Foral General Tributaria del Territorio Histórico de Gipuzkoa (y por su equivalente, el artículo 23.3º de la Ley General Tributaria), sino que únicamente defendemos que se haga una interpretación razonable de la norma, en el sentido de subsumir en el supuesto de hecho del artículo 41.1.B.13 de la Norma Foral 18/1987 las segundas transmisiones de viviendas de protección oficial derivadas de la venta voluntaria del antiguo titular, tal y como están incluidos los supuestos de transmisión de vivienda de protección



oficial derivadas del derecho de adquisición preferente por parte de la Administración de la Comunidad Autónoma Vasca.

En este sentido, y en oposición a la jurisprudencia citada por la Diputación Foral de Gipuzkoa, debe invocarse la doctrina jurisprudencial que rechaza el denominado principio de interpretación restrictiva de las exenciones y bonificaciones tributarias. A modo de ejemplo, cabe citar las siguientes argumentaciones del TSJ de la Comunidad Foral de Navarra (sentencia 406/2000 de 17 de marzo):

“En efecto, como ya pusiera de relieve la mejor doctrina en los primeros años de la década de los 70, tal planteamiento (el de la interpretación restrictiva de las exenciones) encierra una lamentable confusión acerca del verdadero significado del art. 23 de la Ley General Tributaria, pues una cosa es la analogía y otra la interpretación de las normas jurídicas. Así, mientras que la primera es una actividad de integración del ordenamiento por la que se extiende una norma a presupuestos de hecho no contemplados implícita o explícitamente por ella, la segunda tiene por objeto conocer el sentido, alcance y finalidad de la norma. Partiendo de esta elemental distinción necesariamente habrá que convenir en que la llamada interpretación analógica no es tal, puesto que no se trata de una actividad dirigida a desentrañar el sentido de la norma, esto es, interpretativa, sino a integrar o completar las llamadas lagunas del derecho. Esta actividad exige, como es evidente, la previa interpretación de la norma que se pretende aplicar al supuesto de hecho no regulado, pero no por ello deben confundirse ambos fenómenos.

Lo prohibido por el art. 23.3 de la Ley General Tributaria es el recurso a la analogía para extender más allá de sus términos el ámbito de las exenciones y bonificaciones tributarias. Dicho precepto no establece, sin embargo, ningún criterio específico de interpretación de las normas constitutivas de exenciones o bonificaciones, las cuales deberán ser interpretadas con arreglo a los mismos criterios o métodos que el resto de las normas tributarias; criterios que a su vez no difieren en nada de los empleados normalmente para la interpretación de las normas jurídicas en general, pues no en vano el apartado 1º del citado precepto dispone que “las normas tributarias se interpretaran con arreglo a los criterios admitidos en Derecho” lo que conlleva una remisión al art. 3.1 del Código Civil.



De aquí se extrae que el art. 23.3 de la Ley General Tributaria (...) en modo alguno afecta a la interpretación de las exenciones o, dicho con otras palabras, que las normas sobre exenciones y bonificaciones no presentan, desde el punto de vista interpretativo especialidad alguna en relación con el resto de las normas tributarias, por lo que la interdicción de la analogía no exige o comporta la necesidad de adoptar “a priori” ningún criterio de interpretación que conduzca a un resultado restrictivo o estricto. Con otras palabras del Tribunal Supremo (F.4º de la sentencia de 28-7-1997...) no procede acudir a la interpretación de las normas tributarias (de ninguna norma tributaria, y por tanto tampoco de las conceden beneficios fiscales) con criterios preconcebidos, sino procurando que siempre se cumpla la finalidad que la norma persigue”.

De conformidad con esta doctrina jurisprudencial estimamos que la finalidad que persigue la norma foral reguladora de la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es la de disminuir la carga tributaria de las personas adquirentes de viviendas de protección oficial, teniendo en consideración la especial necesidad de vivienda que esas personas han acreditado, y contribuyendo con ello a promover las condiciones necesarias que hagan efectivo el derecho de toda persona a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Esta interpretación teleológica de la norma foral no admite de ninguna manera el trato discriminatorio que se ha producido en el supuesto del reclamante.

5. A mayor abundamiento es oportuno citar la posición del Departamento de Vivienda y Asuntos Sociales del Gobierno Vasco, obtenida durante los trámites de investigación del expediente de queja y que se manifiesta de forma indubitada en la siguiente declaración:

“... este Departamento defiende que el tratamiento fiscal, en relación con el ITP y AJD sobre las transmisiones de viviendas de protección oficial, habría de ser idéntico en todas las segundas y posteriores transmisiones en los tres Territorios Históricos, dado que, independientemente de quién sea el transmitente, lo cierto es que el resto de circunstancias de hecho son objetivas, es decir, la vivienda objeto de transmisión está sujeta a alguno de los regímenes de protección vigentes y el comprador se trata siempre de un adjudicatario que ha pasado por el control de la



Administración para verificar el cumplimiento de los requisitos que le permitan ser beneficiario de dicha vivienda protegida”.

6. Para finalizar, por su relación directa con el caso que nos ocupa y con el propósito de promover una interpretación de la norma foral acorde con la realidad social de los tiempos actuales, debe también citarse una reciente resolución emitida por el Parlamento Vasco, con ocasión del debate del Plan Director de Vivienda 2006-2009, en la que se proclama lo siguiente:

“El Parlamento insta al gobierno y a las diputaciones forales, a que en el marco de sus competencias impulsen todas las medidas necesarias para favorecer el acceso a una vivienda de los sectores con mayores dificultades, especialmente en las siguientes cuestiones:

- Rebajando la fiscalidad de las viviendas de protección pública.”

Por todo ello, en conformidad con lo preceptuado en el artículo 11.b) de la Ley 3/1985, de 27 de febrero, por la que se crea y regula la Institución del Ararteko se eleva la siguiente

RECOMENDACIÓN 45/2007, de 22 de noviembre, al departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa

Que aplique la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados a la adquisición por D. (...) de una vivienda de protección oficial, y, en consecuencia, devuelva las cantidades indebidamente percibidas en concepto de ese beneficio fiscal.