

LA REPOSICIÓN DE FONDOS PROPIOS EMPLEADOS EN LA ADQUISICIÓN DE LA NUEVA VIVIENDA HABITUAL, UNA VEZ TRANSMITIDA LA ANTERIOR, PUEDE ACOGERSE A LA EXENCIÓN POR REINVERSIÓN

**Análisis de la Resolución del TEAC de 11 de septiembre de 2014,
RG 2463/2013**

Miguel Alejandro Sánchez Ferrándiz

Técnico de Hacienda.

Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT)

I. SUPUESTO DE HECHO Y NORMATIVA APLICABLE

En síntesis, la problemática que se suscita se limita a aquellos supuestos en que el contribuyente adquiere, con carácter previo a la transmisión de la que constituye su vivienda habitual, la que se convertirá en su nueva residencia. Y, en concreto, si puede entenderse reinvertido el importe que el obligado tributario destine, procedente de la enajenación de la anterior, a la reposición de los fondos propios empleados en la adquisición de la nueva. La Dirección General de Tributos (DGT) se había pronunciado en reiteradas ocasiones en los términos siguientes: «Las cantidades que del importe obtenido en la venta se destinen a reponer fondos ya dispuestos no darán motivo a practicar la exención»¹. En otras ocasiones el centro directivo se expresa de la siguiente manera: «Por tanto, no podrá tener la consideración de importe reinvertido aquel que el contribuyente pudiera atribuir a cantidades satisfechas con anterioridad a la fecha de la transmisión por la adquisición de dicha nueva vivienda»². O de esta otra: «de aplicar los fondos obtenidos a reponer ahorros previamente invertidos en la adquisición de la nueva habitual, la ganancia patrimonial generada quedará sujeta y no exenta de tributación»³.

Por su parte, la normativa aplicable⁴ se halla constituida por el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF) y por el artículo 41 de su Reglamento (RIRPF):

¹ V1155/2005, de 16 de junio (NFC030014); V0702/2010, de 13 de abril (NFC037868); V1348/2010, de 17 de junio (NFC038454).

² V0591/2012, de 20 de marzo (NFC044006).

³ V1304/2006, de 30 de junio (NFC023267); V0710/2007, de 9 de abril (NFC025551) y V0719/2007, de 9 de abril (NFC025562).

⁴ Se transcribe la normativa aplicable sin las últimas reformas que han incorporado otros supuestos de exención por reinversión que nada tienen que ver con nuestro asunto.

Artículo 38 de la LIRPF:

«Podrán excluirse de gravamen las ganancias patrimoniales obtenidas por la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente, siempre que el importe total obtenido por la transmisión se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual en las condiciones que reglamentariamente se determinen.

Cuando el importe reinvertido sea inferior al total de lo percibido en la transmisión, únicamente se excluirá de tributación la parte proporcional de la ganancia patrimonial obtenida que corresponda a la cantidad reinvertida».

Artículo 41 del RIRPF:

«1. Podrán gozar de exención las ganancias patrimoniales que se pongan de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual del contribuyente cuando el importe total obtenido se reinvierta en la adquisición de una nueva vivienda habitual, en las condiciones que se establecen en este artículo. Cuando para adquirir la vivienda transmitida el contribuyente hubiera utilizado financiación ajena, se considerará, exclusivamente a estos efectos, como importe total obtenido el resultante de minorar el valor de transmisión en el principal del préstamo que se encuentre pendiente de amortizar en el momento de la transmisión.

A estos efectos, se asimila a la adquisición de vivienda su rehabilitación, en los términos previstos en el artículo 55.5 de este Reglamento.

Para la calificación de la vivienda como habitual, se estará a lo dispuesto en el artículo 54 de este Reglamento.

2. La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un periodo no superior a dos años desde la fecha de transmisión.

Se entenderá que la reinversión se efectúa dentro de plazo cuando la venta se hubiese efectuado a plazos o con precio aplazado, siempre que el importe de los plazos se destine a la finalidad indicada dentro del periodo impositivo en que se vayan percibiendo.

Cuando, conforme a lo dispuesto en los párrafos anteriores, la reinversión no se realice en el mismo año de la enajenación, el contribuyente vendrá obligado a hacer constar en la declaración del impuesto del ejercicio en el que se obtenga la ganancia de patrimonio su intención de reinvertir en las condiciones y plazos señalados.

Igualmente darán derecho a la exención por reinversión las cantidades obtenidas en la enajenación que se destinen a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual que se hubiera adquirido en el plazo de los dos años anteriores a la transmisión de aquella.

3. En el caso de que el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la enajenación, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente invertida en las condiciones de este artículo.

4. El incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas en este artículo determinará el sometimiento a gravamen de la parte de la ganancia patrimonial correspondiente.

En tal caso, el contribuyente imputará la parte de la ganancia patrimonial no exenta al año de su obtención, practicando autoliquidación complementaria, con inclusión de los intereses de demora, y se presentará en el plazo que medie entre la fecha en que se produzca el incumplimiento y la finalización del plazo reglamentario de declaración correspondiente al periodo impositivo en que se produzca dicho incumplimiento».

De la normativa transcrita puede verse con claridad que la norma de rango legal es bastante parca y se limita a fijar los elementos esenciales que permitirán la exención: transmisión y adquisición de vivienda habitual y reinversión del importe obtenido, con posibilidad de exención en proporción a lo reinvertido. En todo lo demás se produce una remisión amplísima al desarrollo reglamentario.

II. CRITERIO UNIFICADO POR EL TEAC

El criterio unificado por el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) en su Resolución de 11 de septiembre de 2014 [RG 2463/2013 (NFJ055271)] es el que, a continuación, se transcribe: «Para determinar la exención de las ganancias patrimoniales puestas de manifiesto en la transmisión de la vivienda habitual, cuando la nueva vivienda habitual se adquirió en los dos años anteriores a la transmisión de aquella, no es preciso que los fondos obtenidos por la transmisión de la primera vivienda habitual sean directa, material y específicamente los mismos que los empleados para satisfacer el pago de la nueva, por lo que no debe distinguirse entre que el importe invertido en la nueva vivienda estuviese a disposición del obligado tributario con anterioridad a la transmisión de la antigua o hubiese sido obtenido por causa de esa transmisión».

Las siguientes páginas pretenden comentar la resolución indicada que modifica, como puede apreciarse, el criterio que tradicionalmente venía aplicando la Administración tributaria.

III. JUICIO CRÍTICO

En primer lugar, y aunque ello nada tiene que ver con los aspectos materiales y normativos de la cuestión, merece, en nuestra opinión, un breve comentario el fundamento cuarto de la resolución. El TEAC se encarga de recordar al órgano recurrente (el Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT), por el hecho de apoyar su postura en diversas consultas de la DGT, que

no se haya vinculado por dichos criterios y que, sin embargo, la doctrina del TEAC sí resulta vinculante para toda la Administración tributaria. Esta apreciación, dicho sea con el debido respeto, se nos antoja, además de obvia por venir expresamente recogida en la normativa tributaria, ciertamente innecesaria. Por una parte, resulta de todo punto coherente y razonable que el órgano recurrente, ante la falta de pronunciamiento del TEAC sobre la cuestión planteada, fundamente su recurso en las diversas consultas que al respecto haya evacuado la DGT por cuanto estas vinculan a los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos (*vid.* art. 89.1 LGT) y es el repetido órgano, por dicción expresa del artículo 65 del RGAT, el encargado de contestar las consultas tributarias escritas. Y, por otra, y aun cuando estas repuestas no vinculen a los Tribunales Económico-Administrativos, entendemos que la interpretación que de la norma hace la DGT es, en este particular supuesto, especialmente reveladora y relevante pues, como se ha visto, la regulación de la exención en la LIRPF es parquísima y se remite a un desarrollo reglamentario que, dada la forma en que se expresa la ley, es notablemente amplio. Y como la competencia en el desarrollo reglamentario de las normas tributarias estatales recae en el ministro de Hacienda, a tenor de lo indicado en el último párrafo del artículo 7.1 de la LGT, y a la DGT la propuesta, elaboración e interpretación de la normativa del régimen tributario general y de las figuras tributarias, según el artículo 3 del Real Decreto 256/2012, de 27 de enero, por el que se desarrolla la estructura orgánica básica del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, parece recomendable tomar como especialmente cualificadas las opiniones que, a la postre, emanan del órgano administrativo que «diseñó» el amplio desarrollo reglamentario de la figura jurídica controvertida. Como veremos, la resolución del TEAC se basa muy fundamentalmente en la norma administrativa.

Centrando ya la cuestión en el objeto nuclear de este comentario se nos antoja imprescindible, dada, como hemos apuntado, la amplísima remisión de la ley al desarrollo reglamentario, analizar el texto legal para determinar los fundamentos que justifican, en nuestra opinión, la exención. Y, así, caben dos interpretaciones posibles, que no son excluyentes:

- a) El legislador ha pretendido que el importe obtenido en la transmisión de la vivienda habitual quede en su mayor parte disponible para el contribuyente pues la ganancia generada supone una importante manifestación –en ocasiones la única– del ahorro personal y familiar (*vid.* exposición de motivos de la ley).
- b) El legislador quiere facilitar el derecho constitucional a una vivienda digna.

En suma, intentamos dilucidar aquí los motivos o la finalidad última que persigue el legislador para dejar sin efecto la realización del hecho imponible y, es nuestra opinión, que el supuesto de hecho que pretende ser especialmente amparado y protegido es el referido en la letra b) anterior y para ello, y no para otras finalidades, la ley decide dejar libre del impuesto personal las rentas que se generen en la transmisión de la vivienda habitual en la medida en que lo obtenido vuelva a ser empleado de modo explícito en la adquisición de una nueva vivienda habitual. Se trata, pues, de una exención finalista que tiene su razón de ser en la necesidad de obtener los fondos procedentes de la anterior vivienda habitual para satisfacer, en todo o en parte, el coste de

la nueva por cuanto no parece que quien dispone de medios económicos suficientes para adquirir una nueva vivienda, que ha sido capaz de abonar con recursos propios, precise de una especial protección. Por tanto, defendemos que la motivación de la exención es la adquisición de una nueva vivienda habitual y que, en atención al concreto amparo que dicho acontecimiento merece, el legislador ha querido allegar el máximo de recursos financieros para tal menester cuando estos proceden, precisamente, de la anterior vivienda habitual. Y esta finalidad, en la medida en que supone excepción a la tributación del hecho imponible, debe cumplirse de manera indudable debiendo ser patente y diáfano que lo obtenido se ha destinado a satisfacer la totalidad o parte del coste de adquisición de la nueva vivienda habitual.

El TEAC emplea como argumento la interpretación que la DGT efectúa de la reinversión de beneficios extraordinarios en el Impuesto sobre Sociedades (IS) manifestando que la interpretación que ante el mismo supuesto de hecho hace el centro directivo es idéntica al criterio que se sostiene respecto de la exención por reinversión en vivienda habitual. Sin embargo, como se expondrá, ni la finalidad pretendida con ambos beneficios fiscales es la misma ni de la redacción del precepto del IS pueden desprenderse tales conclusiones. En primer término, no resulta baladí la forma legal o reglamentaria con que se denominan los artículos que regulan la controvertida figura; así, en el IRPF, el artículo 38 de la LIRPF habla de «reinversión en los supuestos de transmisión de vivienda habitual» y el artículo 41 del reglamento de «exención por reinversión en vivienda habitual»; por su parte, el artículo 42 de la LIS indica «deducción por reinversión de beneficios extraordinarios». Como puede verse, la LIRPF cita el origen de la reinversión (transmisión de la vivienda habitual) y es el RIRPF, encargado por expresa remisión del texto legal de desarrollar el beneficio fiscal, el que sin lugar a dudas indica la finalidad de la exención, cual es la reinversión en vivienda habitual. Por contra, la LIS deja bien claro que lo relevante en su caso es la reinversión del beneficio y no el destino concreto en que la reinversión debe materializarse: el precepto no se denomina «Reinversión en...» sino «Reinversión de...».

En segundo lugar, la regulación de la reinversión societaria presenta claras diferencias con respecto a la contenida en la tributación de la persona física que ponen de manifiesto que lo relevante de aquella no es el destino efectivo de los importes obtenidos en la enajenación de los bienes sino la adquisición de los nuevos y que la finalidad de esta reinversión es el mantenimiento de la capacidad económica y productiva de la empresa. Así, si lo relevante fuera la reinversión económica o financiera no se indicaría que «la reinversión se entenderá efectuada en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice», ni se contemplaría expresamente la posibilidad de adquirir los bienes mediante arrendamiento financiero; ni se indicaría en el RIS, al hablar de los planes especiales de reinversión, de la inversión o entrada en funcionamiento. Todo ello, en nuestra opinión, pone de manifiesto muy a las claras que la reinversión en el IS no es semejante a la del IRPF; en esta se exige la reinversión económica o financiera, esto es, que se produzca de manera efectiva el destino de los importes obtenidos a la finalidad que fundamenta la exención; en aquella es bastante la adquisición en plazo de los bienes exigidos por la norma siendo indiferente la forma en que se produzca el pago de estos y siendo, por ello, el destino efectivo dado a los importes, en su caso obtenidos, indiferente para dar por cumplida la reinversión.

El párrafo concreto que suscita la controversia permite el derecho a la exención si las cantidades obtenidas en la transmisión de la anterior se destinan a satisfacer el precio de una nueva vivienda habitual adquirida dentro de los dos años anteriores. Una interpretación literal del apartado cuestionado exigiría que el importe obtenido tuviera como fin o por efecto pagar enteramente el precio del nuevo inmueble. Como es bien sabido el precio es la principal obligación que incumbe al comprador en el contrato de compraventa por lo que dicho concepto solo puede predicarse respecto de los importes que el comprador abone por tal concepto. Y, por ello, entendemos, la DGT viene haciendo una interpretación extensiva que comprende no solo el supuesto literal reglamentario sino, en definitiva, los supuestos en que el contribuyente emplea lo conseguido en la enajenación en satisfacer el coste de la adquisición, bien sea directamente al comprador (o prestador de otros servicios inherentes a la adquisición) o bien a un tercero que financió o satisfizo dicho coste. En suma, se trata de emplear lo obtenido con el fin de aliviar el coste económico que supone la compra de la nueva vivienda habitual. Y siguiendo con la literalidad propugnada por el TEAC no debemos olvidar que el término reinversión, que no se encuentra como tal en el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua (DRAE), se halla compuesto por el prefijo «re-» y el sustantivo «inversión»; el prefijo denota repetición o que algo vuelve a suceder; por su parte, inversión proceden del verbo «invertir» que, en su segunda acepción, significa «emplear, gastar o colocar un caudal». Por tanto de la dicción literal de la norma se colige con claridad que se exige que el importe obtenido en la transmisión de la anterior vivienda habitual debe utilizarse nuevamente en la adquisición de la nueva y ello solo se produce si el repetido importe se emplea de manera directa en la satisfacción del coste, bien mediante su entrega al transmitente, bien a un tercero que financió la operación. Y este destino directo no implica, al contrario de lo que indica el Tribunal, que el dinero deba ser específica y directamente el mismo que el procedente de la vivienda pues ello, además de ser absurdo, ni siquiera sería posible depositando las cantidades en una entidad de crédito, lo cual deriva del carácter fungible del dinero a que hace referencia el propio TEAC. Define el DRAE los bienes fungibles como aquellos de los que «no puede hacerse el uso adecuado a su naturaleza sin consumirlos y aquellos en reemplazo de los cuales se admite legalmente otro tanto de igual calidad. Por tanto, ni la ley ni el reglamento ni la DGT exigen que los «dineros» sean exactamente, como si se hallaran marcados con una señal indeleble, los mismos que los obtenidos, precisamente por su carácter fungible. Así, el líquido percibido podría depositarse en la misma cuenta bancaria en la que el contribuyente ingresara sus nóminas mensuales y en la que se cargaran sus gastos habituales sin que ello permitiera concluir de manera tajante que el destino de aquellos importes ha sido otro distinto en la medida en que, dada la fungibilidad del dinero, lo gastado se reemplazara por otro tanto de igual calidad. Pero lo que sí parece evidente es que dada la fungibilidad del dinero lo pretendido es que se produzca un destino definitivo de lo obtenido que impida su sustitución por un nuevo efectivo, esto es, que el dinero se gaste, en el sentido de agotar definitivamente su uso para el contribuyente con la adquisición de la nueva vivienda, y ello no queda cumplido si el importe obtenido se emplea para reponer los fondos previamente empleados.

En este sentido, opinamos, se expresaba la normativa reglamentaria que regulaba la exención con la primera Ley del Impuesto del año 1978. Así, el Reglamento del Impuesto del año 1979 se expresaba en los términos siguientes: «Igualmente, será aplicable el tratamiento previsto en el

apartado anterior, cuando la adquisición de la nueva vivienda habitual se produjese, como máximo, dentro de los dos años anteriores a la fecha de enajenación, siempre que el importe de esta se destine a la finalidad indicada». Y el Reglamento del Impuesto de 1981 no deja lugar a dudas de la finalidad de la reinversión cuando exige la afectación a la adquisición de la nueva vivienda habitual aun cuando esta hubiera sido adquirida por medio de préstamo o crédito⁵.

No nos parece que el párrafo discutido suponga una excepción de la regla general de reinversión del importe tras la enajenación sino más bien de una matización de aquella toda vez que el cauce temporal de los hechos económicos habituales (primero venta y después compra) se altera y por ello se explicita la forma en que, en este particular supuesto, debe materializarse la reinversión.

No se trata de que el precepto pueda, en la práctica, tener poca aplicación pues quizá lo pretendido sea una concreta forma de asumir el coste de la nueva adquisición; ni de que se discrimine a quien adquirió su nueva vivienda antes de transmitir la anterior de los que hacen primero esto y después aquello. Las exenciones, en la medida en que restringen la generalidad del hecho imponible, siempre tienen un carácter discriminatorio respecto de los sujetos o de los supuestos de hecho que no se ven beneficiados por la «gracia» del legislador. Y, por ello mismo, debe atenderse a la finalidad pretendida para no extender sus efectos más allá de las intenciones legislativas. Por tanto, no es en absoluto descartable que el tratamiento que deba darse a quienes tuvieron capacidad económica suficiente para adquirir su nueva vivienda habitual, sin precisar ni siquiera acudir a la financiación ajena, sea radicalmente distinto del que necesitó de esta o de aquel contribuyente que no solo no puede permitirse mayor endeudamiento presente sino que requiere la venta de su vivienda actual para afrontar la compra de la nueva.

En definitiva, se facilita la compra a quien no tiene recursos suficientes dejando libre del impuesto personal aquellas ganancias patrimoniales generadas por la transmisión del mismo tipo de bien cuya adquisición se fomenta, con la bien entendida finalidad de que el importe obtenido se utilice de manera definitiva e irreversible en la adquisición de la nueva vivienda habitual.

Y la resolución del TEAC contiene una conclusión que todavía nos resulta más desconcertante: «Por lo tanto, y partiendo del carácter fungible del dinero, se considera suficiente que la cantidad previamente abonada por la nueva vivienda, sea equivalente o superior a la obtenida por la venta de la vivienda habitual, toda vez que se cumple el requisito de la afección de la ganancia patrimonial al pago del precio de la nueva vivienda». Con este párrafo el TEAC da carta de naturaleza al criterio de la reinversión jurídica del IS de tal manera que basta comparar valor de venta con valor de compra fijándose la reinversión y, en consecuencia, la ganancia exenta, en la proporción en que aquella se halle respecto de esta. Reiteramos que no es esta la finalidad de la

⁵ Artículo 94.4: «Igualmente, será aplicable el tratamiento previsto en los apartados anteriores, cuando la adquisición de la nueva vivienda habitual o de los activos materiales fijos, se produjese, como máximo, dentro de los dos años anteriores a la fecha de enajenación, siempre que el importe de esta se afecte a la finalidad indicada, incluso si los activos o la segunda vivienda habitual hubiesen sido adquiridos por medio de crédito o préstamo».

exención; con esta interpretación «comparativa» en nada se garantiza que el importe de la venta quede vinculado al pago del coste de la nueva. No se produce la afectación (entendemos que el vocablo empleado por el TEAC debió ser este y no el de afección), esto es, no se destina la suma percibida a un gasto o finalidad determinados. Además, esta interpretación acarrea otras dudas ciertamente relevantes, entre otras:

- 1.^a Momento en que se entendería producida la reinversión. Al no existir con posterioridad a la enajenación de la anterior vivienda un acto de entrega del importe de la nueva a un tercero (transmitente o financiador) habría de fijarse en la misma fecha en que se produce la transmisión de la que venía siendo vivienda habitual. No creemos que esto implique afección alguna de la ganancia patrimonial (por utilizar los términos empleados por el TEAC) al precio de la nueva vivienda sino solo al patrimonio del contribuyente. ¿Podría considerarse afecto el importe obtenido si en el mismo acto se procediera a adquirir una vivienda como segunda residencia o si esta adquisición se produjese dentro de los años siguientes a la transmisión generadora de la ganancia exenta por reinversión?
- 2.^a ¿Sería esta conclusión del Tribunal aplicable a los casos, por otra parte más habituales, de enajenación previa a la adquisición? La respuesta no puede ser más que afirmativa pues de otra manera se produciría una clara discriminación según fuera el lapso temporal de las operaciones. Sin embargo, ello dejaría sin efecto los dos primeros párrafos del artículo 41.2 del RIRPF.

Y, con todo, la interpretación que siempre hemos defendido es aún más restrictiva que la de la DGT y, por supuesto, que la del TEAC. Somos de la opinión de que la opción por la reinversión, esto es, la decisión del contribuyente de aplicar los importes obtenidos a la adquisición de su nueva vivienda habitual, debe efectuarse en el momento en que se produce el hecho realmente relevante a los efectos de la existencia de reinversión: el pago del precio; es en este acto cuando el contribuyente manifiesta si para extinguir la deuda contraída con el transmitente empleará lo percibido o no. Y esta conclusión no supone vaciar de contenido la exención sino aplicarla únicamente en aquellos supuestos en que el contribuyente decide aplicar de manera directa lo percibido al pago del precio; ni implica desconocer los usos del mercado inmobiliario en donde en la mayoría de los casos el pago del precio se satisface acudiendo a la financiación ajena. Simplemente el legislador beneficia a aquellos contribuyentes que actúan en la forma prevenida: empleo de la cuantía obtenida en el pago del precio de la nueva vivienda. Esto es, prefiere la extinción de la deuda contraída con el vendedor o su minoración antes que la contracción de una deuda que, si bien servirá para cumplir la obligación de pago, aumentará su pasivo patrimonial. Por tanto, es nuestra opinión, no cabe adquirir pagando el precio con financiación ajena y, posteriormente, aplicar lo obtenido a la cancelación, total o parcial, del préstamo obtenido. Y así entendida la figura tributaria cobra pleno sentido el párrafo que suscita la controversia y origina la unificación del criterio pues en él se clarifica qué es lo que debe satisfacerse para entender que el dinero percibido en la transmisión se destina a la reinversión: el precio, entendido este como la obligación que contrae el comprador con el transmitente de la vivienda.

Por todo, y a modo de resumen, la resolución del TEAC unifica un criterio que consideramos no se ajusta a la finalidad pretendida con la exención realizando una interpretación de la reinversión en sentido jurídico y no económico o financiero de tal forma que aquella no garantiza, según nuestra opinión y por los argumentos expuestos, que el destino efectivo de las cantidades que el contribuyente hubiera obtenido en la enajenación de su vivienda habitual sea la adquisición de la nueva. Por tanto, en la medida en que la interpretación que venía realizando la DGT del precepto reglamentario es distinta al criterio sentado por el Tribunal, y dada la amplia remisión al desarrollo reglamentario que de la exención por reinversión en vivienda habitual efectúa la LIRPF sería recomendable, si el centro directivo considera su interpretación ajustada a la finalidad del beneficio fiscal, una modificación del artículo 41 del RIRPF. En tanto esto no se produzca, como bien se encarga de recordar el propio TEAC en su resolución, el criterio vincula a toda la Administración tributaria.