

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ064911

**TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL**

Resolución de 15 de diciembre de 2016

Vocalía 5.<sup>a</sup>

R.G. 3856/2013

**SUMARIO:**

**IVA. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones inmobiliarias. Arrendamientos y constitución y cesión de derechos reales.** *Arrendamiento a persona jurídica especificando en contrato la persona física concreta que va a ocupar la vivienda.* La cuestión de fondo se centra en determinar si procede o no la aplicación de la exención regulada en el art. 20.Uno.23º.b) de la Ley 37/1992 (Ley IVA) a los arrendamientos de viviendas en los que el arrendatario es una persona jurídica que va a destinar las mismas al alojamiento de sus trabajadores, teniendo en cuenta que, en este caso, se especifica en el contrato de arrendamiento la persona física concreta que va a ocupar la vivienda. Con la dicción del artículo 20.Uno.23º letra b) de la Ley del IVA, la exención se aplica a los arrendamientos destinados únicamente a vivienda del propio arrendatario, siempre que no se subarriende en todo o en parte. La cuestión será determinar si dicho subarrendamiento debe producirse en un momento posterior a la celebración del contrato de arrendamiento, o lo que es lo mismo, si dentro del ámbito de la exención pueden incluirse aquellos supuestos en los, siendo el arrendatario una persona jurídica, de manera concreta y específica, en el propio contrato de arrendamiento, figure ya la persona o personas usuarias últimas del inmueble, de manera que se impida el subarrendamiento o cesión posterior a personas ajenas a aquellas designadas en el contrato de arrendamiento; no facultándose al arrendatario ni a subarrendar o ceder la vivienda ni a designar con posterioridad a la firma del contrato a las personas físicas usuarias del inmueble, no teniendo la posibilidad de que la vivienda se destine a su utilización por distintas personas físicas durante la vigencia del contrato de arrendamiento. En definitiva, debe concretarse si las estipulaciones contractuales del arrendamiento evidencian que el contrato se pactó con la única finalidad de que el inmueble fuese objeto de uso por una persona física concreta, sin que por ello y en caso afirmativo, se acuda a una interpretación extensiva de la exención no permitida por el ordenamiento tributario.

Pues bien, la dicción del precepto y finalidad de la exención deben permitir incluir este supuesto en la norma, dado que con ello no se violenta ni su ámbito de aplicación ni la finalidad perseguida por el legislador. En este sentido se deduce que lo que se pretende con la exención es que la finalidad del contrato de arrendamiento debe ser únicamente servir de vivienda a una concreta persona, es decir, que cuando se acredita que no existe un negocio jurídico posterior al contrato de arrendamiento por el que se cede el uso de la vivienda -porque se concreta la persona física o personas físicas que van a ocupar el inmueble destinado a vivienda-, y que por ello no puede destinarse a residencia de otra persona, cualquiera que sea su título o el motivo de la cesión, debe incluirse la operación dentro de la exención que ahora examinamos. Ahora bien, no se incluirá en el ámbito de aplicación de la exención aquel contrato de arrendamiento por el que se faculta al arrendatario a designar a las personas que vayan a ocupar la vivienda. Esta designación posterior de la persona o de las personas (es así cuando puede destinarse a un uso de distintas personas por períodos temporales inferiores al del contrato de arrendamiento de forma sucesiva) que van a ocupar el inmueble no puede sino comportar una cesión o subarriendo que impide que el arrendamiento esté exento de IVA. **(Criterio 1 de 1)**

**PRECEPTOS:**

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 5 y 20.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 120 y 221.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 129.

RD 520/2005 (Rgto. de revisión en vía administrativa), art. 14.

## SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha arriba indicada, en la RECLAMACIÓN ECONÓMICO-ADMINISTRATIVA que, en única instancia, pende ante este Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), en Sala, interpuesta por D. **Ax...**, con NIF ..., en nombre y representación de la entidad **X... S.A.**, con NIF ..., y domicilio a efectos de notificaciones sito en ..., contra el acuerdo desestimatorio de resolución de rectificación de autoliquidación (Número de recurso ..., referencia ...) de fecha 30 de mayo de 2013, dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), correspondiente a la solicitud de ingresos indebidos del Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicios 2009 a 2010 por un importe total acumulado de 12.733,33 euros.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### Primero.

En fecha 20 de diciembre de 2012, la entidad reclamante presenta escrito de solicitud de devolución de ingresos indebidos por entender que se han soportado indebidamente cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido en el arrendamiento de viviendas para algunos de sus empleados. Dichas cuotas corresponden a los ejercicios 2009 a 2010 y el desglose de las mismas, según cuadro aportado por el interesado, es el siguiente:

Ejercicio	Contrato	Períodos	Base	Prorrata	IVA soportado deducido	IVA soportado no deducido
20092811V	Períodos 1-12	38.887,22	6.221,99	1,00%	62,22	6.159,77
20102811V	Períodos 1-12	39.036,37	6.639,96	1,00%	66,40	6.573,56
		<b>77.923,59</b>	<b>12.861,95</b>		128,62	<b>12.733,33</b>

Esto es, el obligado tributario solicita la devolución de las cuotas de IVA indebidamente soportadas y no deducidas por un importe total acumulado de 12.733,33 euros, de los cuales corresponden al ejercicio 2009, 6.159,77 euros y al ejercicio 2010, 6.573,56 euros.

En fecha 10 de mayo de 2013, se emite por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, propuesta de resolución de rectificación de autoliquidación en la que se desestima la solicitud presentada por el obligado tributario. Dicha propuesta es notificada al obligado tributario en fecha 14 de mayo de 2013.

En fecha 30 de mayo de 2013 se dicta Acuerdo desestimatorio de resolución de rectificación de autoliquidación referencia ..., en el que se establecen, en síntesis, los siguientes fundamentos:

*“(...) CONSIDERANDO PRIMERO que una vez examinadas las alegaciones, hay que indicar, en lo que respecta a la primera, que el procedimiento iniciado no puede ser el de “devolución de ingresos indebidos” previsto exclusivamente para los supuestos recogidos expresamente en el artículo 221 de la Ley 58/2003 General Tributaria (...), entre los que no se encuentra la solicitud planteada, que pretende cambiar la calificación efectuada a los servicios prestados por el arrendador.*

*Los servicios fueron calificados como sujetos, motivo por el que el arrendador repercutió el IVA y en la presente solicitud, se pretende que sean considerados como exentos, lo que supondría que las cuotas resultarían indebidamente repercutidas (...).*

*El procedimiento iniciado es de rectificación (...) de las autoliquidaciones del IVA en las que, en su caso, figuren declaradas por el sujeto pasivo que repercutió el IVA, las cuotas cuya devolución solicita. Dicho procedimiento, puede ser instado, como ha sido el caso, por el obligado tributario que soportó las cuotas (...).*

*CONSIDERANDO SEGUNDO que, respecto a la alegación planteada en segundo lugar, hay que indicar que la propuesta de resolución estaba motivada si bien, como alega la entidad, se basaba en el criterio de la Dirección General de Tributos y resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central.*

*En la propuesta se hacía constar el motivo de que ello fuera así, que se debía a que la Administración (...) ha de aplicar el criterio establecido por la Dirección General de Tributos, órgano al que corresponde la interpretación de las normas tributarias y el Tribunal Económico Administrativo Central, cuyas resoluciones vinculan a toda la Administración tributaria.*

*Por tanto, puesto que tanto la Dirección General de Tributos como el Tribunal Económico Administrativo Central, ante la cuestión que aquí se plantea, concluía que el hecho de que figure como arrendataria en el contrato de arrendamiento de una vivienda, una persona jurídica, determinaba que la operación esté sujeta y no exenta del IVA, este órgano, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley General Tributaria, debe aplicar el mismo criterio.*

*CONSIDERANDO TERCERO que se dicta la resolución en base a los mismos argumentos que ya fueron expuestos en la propuesta y que son los siguientes:*

**PRIMERO.** La cuestión que se plantea es si están o no exentos, de acuerdo con lo previsto en el artículo 20.uno.23º b) de la Ley del IVA, los servicios de arrendamiento de viviendas prestados por “G SL” en contratos suscritos con “X...”, como parte arrendataria, para ser utilizados como viviendas de empleados de la entidad.

Este Delegación, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley 58/2003 General Tributaria, aplicará el criterio que al respecto ha sido establecido por Dirección General de Tributos, órgano al que corresponde la interpretación de las normas tributarias y el Tribunal Económico-Administrativo Central, cuyas resoluciones vinculan a toda la Administración tributaria.

Tanto la Dirección General de Tributos como el Tribunal Económico-Administrativo Central, ante a cuestión que aquí se plantea, concluyen que el hecho de que figure como arrendataria en el contrato de arrendamiento de una vivienda, una persona jurídica, determina que la operación estará sujeta y no exenta del IVA.

**SEGUNDO.** La entidad, entre sus argumentos para fundamentar su pretensión, alega que también de acuerdo con el criterio administrativo sobre este supuesto, procedería aplicar la exención por los arrendamientos, refiriéndose a la resolución de unificación de doctrina del TEAC de 15-12-2004 ante el recurso de alzada para unificación de doctrina (nº 391/2002) y a la consulta 0782-02 de la Dirección General de Tributos, manifestando que cumple los requisitos indicados en los mismos.

*Sin embargo, la resolución del TEAC de 15 de diciembre de 2004 (nº 391/2002) a la que alude, expresamente distingue el supuesto al que permite aplicar la exención de aquellos otros, como es su caso, en los que el arrendatario cede a empleados el uso de la vivienda.*

*En dicha resolución el Tribunal acordó “estimar el recurso en el sentido de que el arrendamiento por una persona física de una vivienda de su propiedad a una entidad jurídica que no lo destina directa y efectivamente a dicha finalidad, sino que cede su uso a un tercero está sujeto y no exento del impuesto sobre el valor añadido, con la salvedad prevista en el último fundamento de derecho de esta resolución”.*

*La salvedad a que se refería en el fundamento de derecho era la siguiente:*

*“En definitiva, nos encontramos ante un contrato de arrendamiento de vivienda que ha sido celebrado por una entidad a fin de que residan en el mismo enfermos mentales cuya capacidad se encuentra mermada.*

*Pues bien, a la vista de ello, y teniendo en cuenta que, como señala la propia Dirección General de Tributos, entre otras en su consulta de 23 de mayo de 2.002, la regulación de la exención que se contiene en el artículo 20.uno.23º no es de carácter objetivo, sino finalista, que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, siendo preceptivo la exención cuando el destino efectivo del objeto del contrato es el de vivienda, pero no en otro caso; es decir, la arrendataria del inmueble ha de destinar el mismo a uso de vivienda; entendemos procedente declarar que el arrendamiento que examinamos quedará exento al darse las siguientes circunstancias o condiciones:*

*- El uso pactado del arrendamiento es el de vivienda, y el arrendatario lo destina directamente a ello, sin realizar en él actividad empresarial o profesional alguna. Esto es, hay un uso efectivo y propio como vivienda, pues la destina a la actividad y fines propios de la entidad de ayuda y apoyo a personas con minusvalía psíquica.*

*- No existe ánimo de explotar el bien inmueble por parte del arrendatario, para obtener un beneficio económico, del tipo que sea. El propio contrato establece la prohibición del subarriendo o cesión a terceros; no existe actividad empresarial o profesional en la entidad jurídica que es arrendataria por la actividad que realiza de ayuda a los enfermos mentales.*

- Frente a otras situaciones, en las que el arrendatario cede a terceros el uso de la vivienda (directivos, empleados), en el supuesto que examinamos no existe contraprestación propiamente dicha por parte de las personas físicas que residen en la vivienda. Tampoco supone el uso de la vivienda por quien reside en la misma una retribución en especie, bien de trabajo, bien de capital inmobiliario.

- La vivienda es empleada por asociados o miembros de la asociación, o personas físicas que reciben de la asociación la ayuda precisa para desenvolverse habitualmente, y que la generalidad de ellos tiene mermada o limitada en su totalidad la capacidad de obra, por lo que no pueden celebrar por sí mismos los contratos de arrendamiento que examinamos”.

Por tanto, el supuesto aquí planteado no coincide con el de la salvedad establecida por el TEAC para aplicar la exención.

Respecto a la consulta a la que alude de la DGT, C 0782-02, en la misma expresamente se recoge que “El uso efectivo del edificio o parte del mismo como vivienda, aun siendo requisito necesario para la aplicación del supuesto de exención que se discute, no es, sin embargo, requisito suficiente, ya que de acuerdo con la redacción del precepto ha de entenderse que el uso como vivienda de la edificación ha de realizarse necesaria y directamente por el arrendatario y no por terceras personas. Por tanto, los arrendamientos de edificaciones, que a su vez son objeto de una cesión posterior por parte de su arrendatario, dejan de estar exentos en el Impuesto sobre el Valor Añadido para pasar a estar sujetos y no exentos, y ello con independencia de que la ulterior cesión de los mismos se realice en virtud de un nuevo contrato de arrendamiento, o en virtud de otro título, como sería la cesión gratuita de las edificaciones a inmigrantes temporeros o a familias cuyas viviendas se encuentran en estado de ruina, y de que por último se produzca el destino de la edificación a su uso como vivienda”.

Respecto a la alusión que hace la entidad sobre la “polémica” consulta de la DGT CV 1379-11, alegando que trata de un supuesto diferente al suyo al tratarse de un empleado que tenía un sistema de retribución flexible que no se da en su caso, hay que indicar que, la DGT de forma clara y expresa, en numerosas consultas además de la anterior, ha concluido como sujeta la operación al IVA por el hecho de figurar como destinatario del contrato de arrendamiento la persona jurídica. Véanse entre otras, las consultas CV 0258/2011 de 7 de febrero de 2011; CV 1320/2009 de 4 de junio de 2009, CV 0063/2011 de 18 de enero de 2011; CV 0249/2010 de 11 de febrero de 2010; CV 1655/2009 de 9 de julio de 2009, CV 1846/2009 de 6 de agosto de 2009, CV 2171/2005 de 24 de octubre de 2005 y CV2157/2009 de 28-09-2009.

En ellas la Dirección General de Tributos indica que es criterio vinculante a efectos de la interpretación de la Ley, que el arrendamiento de una vivienda a una sociedad mercantil, arrendataria, que a su vez cede el uso de dicho inmueble a uno de sus empleados, estará sujeto y no exento al Impuesto sobre el Valor Añadido, tributando al tipo general del Impuesto.

Por tanto, de acuerdo con el criterio de la DGT en las consultas emitidas sobre esta misma cuestión así como del TEAC, tanto en la resolución aludida por la entidad como en otras (Resolución de 19-02-2003, nº 6008/2000 en la que acordó estimar el recurso extraordinario de alzada para unificación de doctrina interpuesto por la DGT contra resolución del TEAR en reclamación relativa a IVA, resolviendo el Tribunal que es su doctrina reiterada que el arrendamiento de vivienda solo disfruta de la exención del art. 20.Uno.23 Ley 37/1992 cuando es el propio arrendatario quien la destina a su propia vivienda, y esta circunstancia no se da cuando una sociedad mercantil la arrienda para destinarla al uso de una persona física perteneciente a la misma) se considera que fue correcta repercusión que el arrendador efectuó a la entidad como consecuencia de los arrendamientos de las viviendas”.

Dicho acuerdo de resolución es notificado al obligado tributario en fecha 4 de junio de 2013.

## Segundo.

Disconforme con el acuerdo desestimatorio descrito en el antecedente de hecho anterior, en fecha 3 de julio de 2013, la entidad reclamante interpone la presente reclamación económico administrativa ante este Tribunal.

Con fecha 30 de enero de 2014, se notifica a la entidad recurrente la puesta de manifiesto del expediente, concediéndole el plazo de un mes para que examine el mismo y para que aporte las pruebas y formule las alegaciones que estime pertinentes.

Con fecha 27 de febrero de 2014, la entidad reclamante presenta escrito en el que formula, en síntesis, las siguientes alegaciones:

- La entidad tiene empleados que disfrutan de una vivienda durante un período determinado, motivo por el cual, la entidad procede a arrendar inmuebles para su exclusiva utilización como vivienda del asalariado y su familia; no estando dichos alquileres asociados a un sistema de retribución flexible.

- Dichos contratos de arrendamiento están sometidos a la Ley de Arrendamientos Urbanos, señalan expresamente que el uso es exclusivamente de vivienda, incluyen una cláusula prohibiendo la cesión, traspaso o el subarriendo y señalan expresamente que el inmueble será utilizado por el empleado y su familia.

- Procede la aplicación literal de la exención regulada en el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992. La entidad entiende que lo relevante para la aplicación de dicha exención es qué utilización recibirá el inmueble sin importar cualquier otra condición.

- La legislación nacional haciendo uso de la facultad otorgada a los Estados por el artículo 13.B.b de la Directiva 77/388/CE, delimita positivamente el supuesto de exención como una excepción, imponiendo una única condición: que el destino sea el de vivienda. En la medida en que términos como “vivir” o “morar” son cuestiones reservadas a personas físicas, no importa quién figure como arrendatario, puesto que el inquilino será siempre una persona física.

- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13 de la LGT, las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, por lo que aunque es la entidad la que consta como arrendataria, el objeto del contrato se lleva a cabo de forma inmediata y exclusiva por una persona física.

- Incoherencia de la Doctrina en la interpretación de la norma, en la medida en que en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades, se realiza una interpretación literal de la normativa que establece la excepción a la obligación de retener cuando se trate de arrendamiento de viviendas de empresas para sus empleados.

- Puesto que sólo se deduce un pequeño porcentaje de las cuotas soportadas por este concepto, éste acaba siendo un coste en sede del arrendatario formal y no del arrendador prestador del servicio ni de quién consume el servicio (persona física ocupante real de la vivienda).

- Existen diversas sentencias de Tribunales Superiores de Justicia en las que se establece que la exención regulada en el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992 debe interpretarse de forma literal, sin exigir condiciones adicionales para la aplicación de la exención.

- Los contratos de arrendamiento cumplen con los requisitos exigidos por la Dirección General de Tributos y los Tribunales Económico Administrativos para disfrutar de la exención: la entidad reclamante no es la destinataria del servicio prestado, sino que lo es el empleado de la misma; el uso pactado entre arrendador y arrendatario es el de vivienda; el arrendatario la destina directamente a este uso sin realizar ninguna actividad económica y se establece la prohibición de cesión o subarriendo, no existiendo ánimo de explotar el bien para obtener un beneficio económico.

- El procedimiento iniciado por la entidad recurrente es el de devolución de ingresos indebidos y no el de rectificación de liquidaciones, si bien, la rectificación de liquidaciones es necesaria para acreditar diferentes cuotas que generan un ingresos indebido.

En base a dichas alegaciones la entidad reclamante solicita se estimen las pretensiones expuestas y se reconozca el derecho a la devolución de las cuotas de IVA indebidamente soportadas y no deducidas.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

### Primero.

Este Tribunal Económico Administrativo Central es competente para conocer de la reclamación económico-administrativa que se examina, que ha sido interpuesta en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT) y en desarrollo de la misma por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), de aplicación a este procedimiento.

La cuestión a analizar en la presente reclamación consiste en determinar si el acuerdo por el que se desestima la resolución de rectificación de autoliquidación es conforme a derecho o no, para lo cual es necesario determinar si procede o no la exención regulada en el artículo 20.Uno.23.b) de la LIVA en el supuesto objeto de controversia.

## Segundo.

Con carácter previo al análisis de la cuestión de fondo planteada en la presente reclamación económico administrativa, procede atender las alegaciones formuladas por la entidad recurrente en relación con la calificación del procedimiento iniciado.

El obligado tributario alega que se trata de un procedimiento de devolución de ingresos indebidos, regulado en el artículo 221 de la Ley 58/2003 General Tributaria. El citado precepto establece:

“1. El procedimiento para el reconocimiento del derecho a la devolución de ingresos indebidos se iniciará de oficio o a instancia del interesado, en los siguientes supuestos:

- a) *Cuando se haya producido una duplicidad en el pago de deudas tributarias o sanciones.*
- b) *Cuando la cantidad pagada haya sido superior al importe a ingresar resultante de un acto administrativo o de una autoliquidación.*
- c) *Cuando se hayan ingresado cantidades correspondientes a deudas o sanciones tributarias después de haber transcurrido los plazos de prescripción. En ningún caso se devolverán las cantidades pagadas que hayan servido para obtener la exoneración de responsabilidad en los supuestos previstos en el apartado 2 del artículo 180 de esta Ley.*
- d) *Cuando así lo establezca la normativa tributaria (...)*

4. Cuando un obligado tributario considere que la presentación de una autoliquidación ha dado lugar a un ingreso indebido, podrá instar la rectificación de la autoliquidación de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de esta ley (...)”.

Es decir, de acuerdo con la normativa transcrita, el procedimiento para la devolución de ingresos indebidos únicamente puede iniciarse cuando concurre alguno de los supuestos contemplados en la propia norma. En el presente caso, no nos encontramos ante ninguno de dichos supuestos, ya que el interesado lo que considera es que se le han repercutido unas cuotas de IVA de forma improcedente, por lo que solicita la devolución de las mismas. Esto es, nos encontramos ante el supuesto regulado en el apartado 4 del artículo 221 de la LGT, que remite al procedimiento de rectificación de autoliquidación regulado en el artículo 120 de la misma ley.

El apartado tercero del artículo 120 de la Ley General Tributaria establece que *“cuando un obligado tributario considere que una autoliquidación ha perjudicado de cualquier modo sus intereses legítimos, podrá instar la rectificación de dicha autoliquidación de acuerdo con el procedimiento que se regule reglamentariamente”*.

El desarrollo reglamentario del procedimiento de rectificación de autoliquidaciones se encuentra recogido en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT).

El artículo 129 del RGAT regula las especialidades en el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones relativas a retenciones, ingresos a cuenta o cuotas soportadas. Así, en su apartado 2 establece que *“los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos a cuenta o cuotas repercutidas podrán solicitar y obtener la devolución de acuerdo con lo previsto en el artículo 14 del Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa, aprobado por el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. Para ello, podrán solicitar la rectificación de la autoliquidación en la que se realizó el ingreso indebido conforme al apartado 4 de este artículo”*.

El citado artículo 14 del RD 520/2005 establece:

“ 1. *Tendrán derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos las siguientes personas o entidades:*  
(...)

c) Cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, además de las personas o entidades a que se refiere el párrafo a), la persona o entidad que haya soportado la repercusión (...).

2. Tendrán derecho a obtener la devolución de los ingresos declarados indebidos las siguientes personas o entidades: (...)

c) La persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos que deban ser legalmente repercutidos a otras personas o entidades. No obstante, únicamente procederá la devolución cuando concurren los siguientes requisitos: (...).

3. En los supuestos previstos en los párrafos b) y c) del apartado 1, el obligado tributario que hubiese soportado indebidamente la retención o el ingreso a cuenta o la repercusión del tributo podrá solicitar la devolución del ingreso indebido instando la rectificación de la autoliquidación mediante la que se hubiese realizado el ingreso indebido".

En conclusión, la normativa tributaria reconoce legitimidad para solicitar y obtener la devolución de ingresos indebidos a las personas o entidades que hayan soportado tal repercusión, instando la rectificación de las autoliquidaciones del IVA en las que, en su caso, figuren declaradas por los sujetos pasivos que repercutieron el IVA, las cuotas cuya devolución se solicite.

De manera que, en base a lo expuesto en el presente Fundamento de Derecho, este Tribunal desestima las alegaciones formuladas por el recurrente en relación a la calificación del procedimiento, confirmando así el acuerdo recurrido en este punto.

### Tercero.

A continuación procede el análisis del resto de las alegaciones formuladas por la entidad reclamante en relación con la cuestión de fondo suscitada, esto es, determinar si procede o no la aplicación de la exención regulada en el artículo 20.Uno.23º.b) de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido a los arrendamientos de viviendas en los que el arrendatario es una persona jurídica que va a destinar las mismas al alojamiento de sus trabajadores.

En el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se dispone que estarán exentos:

"Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes: (...)

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos.

La exención no comprenderá: (...)

f) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados, con excepción de los realizados de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) anterior. (...)".

Aun cuando nos encontramos ante una cuestión que no ha sido analizada de manera asidua por este TEAC, en un primer momento señalamos que no estamos exclusivamente ante una exención de carácter objetivo, sino que es esencialmente finalista, de forma que no atiende sólo a la naturaleza del bien inmueble que se arrienda para concretar la exención o no, sino que se requiere que el propio arrendatario destine el inmueble a su uso como vivienda. Así, en la primera de ellas, se apuntó: "en el caso que nos ocupa entendemos que existen por un lado un arrendamiento (prestación de servicios de acuerdo con la Ley del IVA), entre la reclamante en primera instancia y ..., y de otro tantas prestaciones de servicio, desconocemos si onerosas o gratuitas, como cesiones haya habido del

uso del inmueble a favor de sus directivos o de terceras personas por parte de la sociedad arrendataria. La exención controvertida sólo resulta aplicable cuando el propio arrendatario destine el inmueble a su propia vivienda, circunstancia que no concurre en este caso en el que la casa, y así se contempla en el propio contrato, va a ser objeto de cesión a terceros". En la segunda de las resoluciones se indicó: "El Patronato no presta el servicio pretendidamente exento a los miembros del Cuerpo Armado y sus familias, puesto que no es con ellos con quienes contrata el arrendamiento, sino con un Centro directivo del Ministerio del Interior, cuyo arrendatario no lo utiliza exclusivamente como vivienda. Razón por la cual debe declararse no aplicable la citada exención".

Un análisis de ambas resoluciones lleva a la conclusión de que en los supuestos en los que se ha negado la aplicación de la exención regulada en el artículo 20.Uno.23º.b) de la LIVA, como se indica en las mencionadas resoluciones, son en un caso por no ser el uso exclusivamente el de vivienda, y en el otro por recoger expresamente el contrato de arrendamiento que la vivienda iba a ser objeto de cesión a terceros.

Con posterioridad, este TEAC ha llevado a cabo una interpretación de la exención que ha permitido el reconocimiento de la misma, cuando el arrendatario utilizaba el inmueble para uso de terceras personas, siempre y cuando se realizase en el ejercicio de la actividad propia no sujeta que ejercía el arrendatario. Así, en resolución de 15 de diciembre de 2004 (RG 391/2002), se indica en el Fundamento de Derecho Quinto:

"(...) En definitiva, nos encontramos ante un contrato de arrendamiento de vivienda que ha sido celebrado por una entidad a fin de que residan en el mismo enfermos mentales cuya capacidad de obrar se encuentra mermada.

Pues bien, a la vista de ello, y teniendo en cuenta que, como señala la propia Dirección General de Tributos, entre otras en su consulta de 23 de mayo de 2002, la regulación de la exención que se contiene en el artículo 20.uno.23º no es de carácter objetivo, sino finalista, que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, siendo preceptivo la exención cuando el destino efectivo del objeto del contrato es el de vivienda, pero no en otro caso; es decir, la arrendataria del inmueble ha de destinar el mismo a uso de vivienda; entendemos procedente declarar que el arrendamiento que examinamos quedará exento al darse las siguientes circunstancias o condiciones:

- El uso pactado del arrendamiento es el de vivienda, y el arrendatario lo destina directamente a ello, sin realizar en él actividad empresarial o profesional alguna. Esto es, hay un uso efectivo y propio como vivienda, pues la destina a la actividad y fines propios de la entidad de ayuda y apoyo a personas con minusvalía psíquica.

- No existe ánimo de explotar el bien inmueble por parte del arrendatario, para obtener un beneficio económico, del tipo que sea. El propio contrato establece la prohibición del subarriendo o cesión a terceros; no existe actividad empresarial o profesional en la entidad jurídica que es arrendataria por la actividad que realiza de ayuda a los enfermos mentales.

- Frente a otras situaciones, en las que el arrendatario cede a terceros el uso de la vivienda (directivos, empleados), en el supuestos que examinamos no existe contraprestación propiamente dicha por parte de las personas físicas que residan en la vivienda. Tampoco supone el uso de la vivienda por quien reside en la misma una retribución en especie, bien de trabajo, bien de capital inmobiliario.

- La vivienda es empleada por asociados o miembros de la asociación, o personas físicas que reciben de la asociación la ayuda precisa para desenvolverse habitualmente, y que la generalidad de ellos tiene mermada o limitada en su totalidad la capacidad de obrar, por lo que no pueden celebrar por si mismos los contratos de arrendamiento que examinamos".

De forma análoga se ha pronunciado también la Dirección General de Tributos, entre otras en la consulta vinculante de fecha 9 de marzo de 2016 (V0854/2016): "Por el contrario, cuando el arrendatario de una vivienda no tiene la condición de empresario o profesional, pues realiza exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, como señala el artículo 5, apartado uno, letra a) párrafo segundo, de la Ley 37/1992, o actúa, por cualquier otra razón, como consumidor final, ya sea persona física, ya sea una persona jurídica, el arrendamiento de la vivienda estará exento, sin perjuicio de que este consumidor final permita el uso de la vivienda a otras personas".

Es decir, que de acuerdo con la doctrina señalada por este Tribunal, el arrendamiento de una vivienda a una entidad jurídica que no lo destina directa y efectivamente a dicha finalidad, sino que cede su uso a un tercero, está sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, con la salvedad transcrita en los párrafos anteriores. Esto

es, con la dicción del artículo 20.Uno.23º letra b) de la Ley del IVA, la exención se aplica a los arrendamientos destinados únicamente a vivienda del propio arrendatario, siempre que no se subarriende en todo o en parte.

La cuestión será determinar si dicho subarrendamiento debe producirse en un momento posterior a la celebración del contrato de arrendamiento, o lo que es lo mismo, si dentro del ámbito de la exención pueden incluirse aquellos supuestos en los, siendo el arrendatario una persona jurídica, de manera concreta y específica, en el propio contrato de arrendamiento, figure ya la persona o personas usuarias últimas del inmueble, de manera que se impida el subarrendamiento o cesión posterior a personas ajenas a aquellas designadas en el contrato de arrendamiento; no facultándose al arrendatario ni a subarrendar o ceder la vivienda ni a designar con posterioridad a la firma del contrato a las personas físicas usuarias del inmueble, no teniendo la posibilidad de que la vivienda se destine a su utilización por distintas personas físicas durante la vigencia del contrato de arrendamiento. En definitiva, debe concretarse si las estipulaciones contractuales del arrendamiento evidencian que el contrato se pactó con la única finalidad de que el inmueble fuese objeto de uso por una persona física concreta, sin que por ello y en caso afirmativo, se acuda a una interpretación extensiva de la exención no permitida por el ordenamiento tributario.

La dicción del precepto y finalidad de la exención deben permitir incluir este supuesto en la norma, dado que con ello no se violenta ni su ámbito de aplicación ni la finalidad perseguida por el legislador. En este sentido se deduce que lo que se pretende con la exención es que la finalidad del contrato de arrendamiento debe ser únicamente servir de vivienda a una concreta persona, es decir, que cuando se acredita que no existe un negocio jurídico posterior al contrato de arrendamiento por el que se cede el uso de la vivienda (porque se concreta la persona física o personas físicas que van a ocupar el inmueble destinado a vivienda), y que por ello no puede destinarse a residencia de otra persona, cualquiera que sea su título o el motivo de la cesión, debe incluirse la operación dentro de la exención que ahora examinamos.

No se incluirá en el ámbito de aplicación de la exención aquel contrato de arrendamiento por el que se faculta al arrendatario a designar a las personas que vayan a ocupar la vivienda. Esta designación posterior de la persona o de las personas (es así cuando puede destinarse a un uso de distintas personas por períodos temporales inferiores al del contrato de arrendamiento de forma sucesiva) que van a ocupar el inmueble no puede sino comportar una cesión o subarriendo que impide que el arrendamiento este exento de IVA.

La conclusión anterior no es contraria a la interpretación que de esta exención ha realizado el TJUE en una jurisprudencia extensa (entre otras, sentencias de 4 de octubre de 2001, «Goed Wonen», C-326/99; de 9 de octubre de 2001, asunto C-409/98, Mirror Group; de 9 de octubre de 2001, asunto C-108/99, Cantor Fitzgerald International; de 8 de mayo de 2003, Seeling, C-269/00; de 12 de junio de 2003, asunto C-275/01, Sinclair Collis; de 18 de noviembre de 2004, asunto C-284/03, Temco Europe; de 3 de marzo de 2005, asunto C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn; de 25 de octubre de 2007, asunto C-174/06, CO.GE.P.; de 11 de junio de 2009, asunto C-572/07, RLRE Tellmer Property; de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, Field Fisher Waterhouse; de 18 de julio de 2013, asunto C-210/11 y C-211/11, Medicom; y de 22 de enero de 2015, asunto C-55/14 Régie communale autonome du stade Luc Varenne).

De acuerdo con esta jurisprudencia, la interpretación del concepto de arrendamiento de bienes inmuebles no puede depender de la lectura que dicho concepto reciba en el Derecho civil de un Estado miembro. Estamos ante un concepto autónomo de derecho comunitario que debe definirse para todo el ámbito de la Unión. Además las exenciones deben ser objeto de interpretación estricta, por constituir excepciones al principio general de que el IVA se percibe sobre toda prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo, aunque esta norma de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones hayan de entenderse de modo que las prive de sus efectos. O lo que es lo mismo, esta exigencia de interpretación estricta no significa, sin embargo, que los términos empleados para definir las dispensas hayan de entenderse de una manera tan restringida que obstaculicen el logro del objetivo que persiguen.

Teniendo en cuenta los anteriores principios, el TJUE nos indica que la norma comunitaria no define el concepto de «arrendamiento» y tampoco se remite a las definiciones adoptadas al respecto por la normativa de los Estados miembros. Añade que la característica fundamental del concepto de «arrendamiento de bienes inmuebles» a efectos de la aplicación de la exención que examinamos, es que consiste fundamentalmente en el hecho de que un arrendador confiere a un arrendatario, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, el derecho a usar un inmueble con las facultades atribuidas a su propietario y a impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho, siendo el propietario quien realiza la prestación de servicios imponible y el arrendatario quien entrega, a cambio de ésta, la contrapartida. Para apreciar si esta definición conviene a un contrato en particular, han de tomarse en consideración todas las características de la operación y las circunstancias en las que se desarrolla, o lo que es

lo mismo, es preciso tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate a fin de investigar sus elementos característicos. A este respecto, el elemento decisivo es la naturaleza objetiva de la operación, cualquiera que sea la calificación que las partes le hayan otorgado. En definitiva, para que exista arrendamiento de un bien inmueble a efectos de la exención es necesario que concurren todos los requisitos que caracterizan a esa operación, a saber, que el propietario de un bien inmueble haya cedido al arrendatario el derecho a ocuparlo y a excluir de éste a otras personas, a cambio de una renta y por un período de tiempo convenido; aplicándose la exención a la concesión de arrendamientos de inmuebles, pero no a las operaciones que únicamente se basan en éstos o que les son accesorias, sin que sean efectuadas por el propio propietario.

En el presente caso, la entidad recurrente, persona jurídica, es la que figura como arrendataria en diferentes contratos de arrendamiento de vivienda, que de acuerdo con las manifestaciones realizadas por la interesada van a ser utilizados como vivienda de algunos de sus empleados y familiares, sin concretar las personas o usuarios de los inmuebles, el plazo durante el cual lo utilizarán, y si van a ser exclusivamente las personas designadas las usuarias del inmuebles, no pudiendo utilizarse por ninguna otra persona física.

Por tanto, en el supuesto aquí planteado, no concurre ninguna de las salvedades establecidas por este Tribunal para considerar aplicable la exención del artículo 20.Uno.23º.b) de la LIVA a los arrendamientos suscritos por la entidad reclamante, ya que el inmueble no puede constituir la vivienda del arrendatario de nuestro supuesto por ser una persona jurídica que no lo destina directa y efectivamente a dicha finalidad, siendo indudable que el destino pactado no tiene lugar hasta que la sociedad arrendataria cede o subarrienda el inmueble a la persona física ajena al contrato, lo que se produce necesariamente aunque una cláusula contractual prohíba tanto la cesión como el subarriendo, por cuanto ni se concretan las personas físicas que los utilizarán, ni que sean exclusivamente unas personas concretas, ni se impide la cesión a distintas personas de manera discontinua o por períodos inferiores al fijado en el contrato de arrendamiento.

Por todo lo expuesto:

**ESTE TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL**, en Sala, en la presente reclamación económico-administrativa,

#### **ACUERDA**

**desestimarlo.**

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.