

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL*Resolución de 19 de junio de 2025**Sala 2.ª**R.G. 7484/2022***SUMARIO:**

IVA. Tipo impositivo. Tipo general. Subarrendamiento. Tipo reducido. Arrendamientos con opción de compra de edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas. Contrato de arrendamiento financiero con opción de compra suscrito por una sociedad que destina el inmueble al subarrendamiento. Se aplica el tipo impositivo general del 21% en los arrendamientos de viviendas que estén sujetos y no exentos por destinarse al subarrendamiento, toda vez que la ley exige, para la aplicación del tipo reducido, que el inmueble se destine exclusivamente a vivienda.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En este Tribunal han tenido entrada las siguientes reclamaciones económico-administrativas que se resuelven de forma acumulada:

Fecha Interposición

Las citadas reclamaciones se interponen contra los siguientes actos:

- Acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación dictado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Madrid (Agencia Estatal de Administración Tributaria), relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 03/2017 a 12/2017.
- Acuerdo de resolución de rectificación con referencia REFERENCIA_1, dictado por la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes (Agencia Estatal de Administración Tributaria), relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 01-12/2018, 01-12/2019, 01-12/2020 y 01-04/2021.

SEGUNDO.- La entidad **XZ SA** presenta el 18 de junio de 2021 solicitud de devolución de ingresos indebidos en relación con las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido repercutidas al tipo impositivo del 21% por **NP SA** durante el ejercicio 2017 y por **TW SA** (absorbente de **NP SA**) desde 2018, en cumplimiento de un contrato de arrendamiento financiero con opción de compra sobre un inmueble integrado por viviendas y locales comerciales, considerando que, conforme al artículo 79.Dos de la Ley 37/1992, en conjunción con la previsión del tipo del 10% aplicable a los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas según el artículo 91.Uno.2.11.º de la citada ley, debió aplicarse el tipo impositivo del 10% a la parte de la contraprestación global atribuible al arrendamiento financiero de las viviendas. Por lo expuesto, solicita la devolución de las cuotas soportadas indebidamente entre los períodos 03/2017 y 04/2021, por importe de 102.657,94 euros, correspondiendo 20.257,55 euros al ejercicio 2017 y 82.400,39 euros a los ejercicios 2018 a 2021.

TERCERO.- Previa notificación de propuesta de resolución, el 17 de noviembre de 2022 se dicta por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de Madrid acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidaciones de la entidad **NP SA**, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 03/2017 a 12/2017, por el que se desestima la solicitud presentada. Dispone el citado acuerdo:

"TERCERO. Atendiendo a lo expuesto, esta Dependencia estima procedente dictar resolución en base a los mismos fundamentos que ya fueron expuestos en la propuesta previamente notificada y que son los siguientes:

I. Resulta de aplicación a la solicitud de devolución de las cuotas del IVA el procedimiento de rectificación de autoliquidaciones regulado en el artículo 120.3 de la Ley 58/2003 (...)

II. De las alegaciones formuladas y documentación aportada resulta que:

*A) Segundo las condiciones particulares del contrato de arrendamiento financiero suscrito el ... de 2006, **NP SA** ha adquirido el inmueble referido para ser cedido en arrendamiento financiero a **XZ SA** que lo afectará específicamente a alquiler, pactándose una opción de compra para su eventual ejercicio al término del contrato con vencimiento .../2021.*

Síguenos en...



B) El inmueble objeto del contrato de arrendamiento financiero se halla en el momento de la formalización del mismo arrendado por pisos, subrogándose XZ, SA en la posición de arrendador de estos contratos de alquiler y los que se puedan suscribir en el futuro.

III. XZ, SA solicita le sea reconocida la procedencia de la aplicación del tipo impositivo del 10%, en lugar del 21% aplicado, a la parte de la base imponible de las cuotas de arrendamiento financiero que corresponde a viviendas en aplicación del artículo 91.Uno.2.11º de la Ley del IVA que dispone (...)

En consecuencia, la cuestión que se plantea es que tipo impositivo debe aplicarse a las cuotas de un contrato de arrendamiento financiero de un inmueble, cuyos pisos y locales se alquilan, a la parte de las cuotas que corresponde a viviendas en tanto no se ejerza la opción de compra sobre el inmueble.

IV. El supuesto en el que una entidad adquiere mediante un contrato de arrendamiento financiero un inmueble que destinará al alquiler como vivienda habitual ha sido tratado por la Dirección General de Tributos en su consulta V3306-17, de 28 de diciembre de 2017, según la cual:

"(...)

5.- Por lo que se refiere al tipo impositivo aplicable, el artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992 establece que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 de la misma Ley.

(...)

De acuerdo con lo cual, se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a las entregas de los bienes a que se refiere el artículo 91, apartado uno, 1, 7º con motivo del compromiso o ejercicio de la opción de compra así como a las cuotas de arrendamiento sujetas y no exentas del Impuesto previstas en el apartado uno, 2, 11º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo que se trate de viviendas por las que la Ley ha previsto la aplicación del tipo impositivo reducido del 4 por ciento, según el artículo 91.Dos.1.6º de la Ley 37/1992.

En tanto no se ejerza la opción de compra ni exista compromiso firme de ejercitárla, la prestación de servicios en que consiste el arrendamiento financiero, toda vez que no tiene por finalidad el destino del edificio exclusivamente a vivienda por cuanto el arrendatario va a subarrendarlo, tributará al tipo general del 21 por ciento."

V. Por tanto, no procede la aplicación del tipo impositivo del 10% a la parte de las cuotas del arrendamiento financiero correspondiente a viviendas dado que XZ, SA no las destina exclusivamente a vivienda ya que el inmueble es objeto de subarriendo.

CUARTO. En consecuencia, se acuerda desestimar la solicitud formulada por XZ, SA. respecto de las cuotas que le han sido repercutidas por NP, SA durante los períodos de 2017".

El acuerdo se notifica a XZ SA el 17 de noviembre de 2022 y a NP SA el 18 de noviembre de 2022.

CUARTO.- Por parte de la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes se formula propuesta de resolución de rectificación de autoliquidaciones de TW SA, relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 01/2018 a 04/2021. El 3 de junio de 2022 se dicta acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidación por el que se desestima la solicitud presentada, con idéntica fundamentación a la contenida en el acuerdo correspondiente a los períodos 03/2017 a 12/2017, parcialmente transcrita en el anterior antecedente de hecho.

El acuerdo se notifica a la entidad XZ SA el 19 de julio de 2022.

QUINTO.- Disconforme con el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidaciones de la entidad NP SA, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 03/2017 a 12/2017, el 23 de noviembre de 2022 la entidad XZ SA interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Formalizado el trámite de puesta de manifiesto del expediente administrativo, el 11 de abril de 2023 la entidad formula las siguientes alegaciones:

- Interpretación correcta de la norma. El tipo impositivo aplicable es del 10%.
- Neutralidad fiscal.

El 2 de agosto de 2024 la entidad NP SA formula, por su parte, las siguientes alegaciones:

- Procedencia del tipo impositivo del 21% aplicado por cuanto el objeto del arrendamiento no era un edificio destinado exclusivamente a vivienda sino un edificio en su totalidad, incluyendo viviendas y locales, que constituía una única finca registral.
- Improcedencia del tipo impositivo reducido del 10%, al no estar destinado el edificio a su utilización como vivienda ya que el inmueble es objeto de subarriendo.

SEXTO.- Disconforme con el acuerdo de resolución de rectificación de autoliquidaciones de la entidad **TW SA**, relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, períodos 01/2018 a 04/2021, el 26 de julio de 2022 la entidad **XZ SA** interpone reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico-Administrativo Central.

Formalizado el trámite de puesta de manifiesto del expediente administrativo, el 11 de abril de 2023 la entidad formula las siguientes alegaciones:

- Interpretación correcta de la norma. El tipo impositivo aplicable es del 10%.
- Neutralidad fiscal.

Notificado a la entidad **TW SA** el trámite de puesta de manifiesto del expediente el 11 de septiembre de 2024, no consta la formulación de alegaciones.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Las reclamaciones arriba señaladas se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la LGT.

TERCERO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

Conformidad a Derecho de los actos impugnados.

CUARTO.- A efectos de decidir sobre la conformidad a Derecho de los acuerdos de resolución de rectificación de autoliquidación impugnados, acudimos en primer lugar a lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 120 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en materia de rectificación de autoliquidaciones, en la redacción vigente en la fecha de presentación de la solicitud de rectificación:

"3. 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.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine una devolución derivada de la normativa del tributo y hubieran transcurrido seis meses sin que se hubiera ordenado el pago por causa imputable a la Administración tributaria, ésta abonará el interés de demora del artículo 26 de esta ley sobre el importe de la devolución que proceda, sin necesidad de que el obligado lo solicite. A estos efectos, el plazo de seis meses comenzará a contarse a partir de la finalización del plazo para la presentación de la autoliquidación o, si éste hubiese concluido, a partir de la presentación de la solicitud de rectificación.

Cuando la rectificación de una autoliquidación origine la devolución de un ingreso indebido, la Administración tributaria abonará el interés de demora en los términos señalados en el apartado 2 del artículo 32 de esta ley".

En el caso que analizamos, **XZ SA** considera que las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido presentadas por **NP SA** y **TW SA** perjudican sus intereses, en la medida en que en las mismas se aplica el tipo impositivo general a las cuotas de arrendamiento financiero con opción de compra de inmueble integrado por viviendas y locales del que es destinataria en virtud de contrato de arrendamiento financiero suscrito el ... de 2006, cuando, según afirma, procede la aplicación del tipo impositivo reducido del 10% conforme al artículo 91.Uno.2.11.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, respecto a la parte de la contraprestación global atribuible al arrendamiento financiero de las viviendas.

La Administración tributaria concluye la improcedencia de aplicar el tipo impositivo del 10% al arrendamiento financiero porque el inmueble no se destina a vivienda por parte de **XZ SA**, sino al subarrendamiento, y se ampara en la consulta V3306-17, de 28 de diciembre de 2017, de la Dirección General de Tributos.

Dispone el citado artículo 91.Uno.2.11.º de la Ley 37/1992:

"Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

(...)

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

(...)

11.º Los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente".

Síguenos en...



Consta en el expediente administrativo escritura de protocolización de contrato de arrendamiento financiero formalizada el ... de 2006, así como el contrato citado, en el que se pacta el arrendamiento financiero de inmueble con opción de compra por **NP SA** a favor de **XZ SA**, que destinará el inmueble a alquiler. La duración del arrendamiento fijada en el contrato es de 180 meses. El inmueble, integrado por viviendas y locales, se encuentra en parte arrendado en la fecha de suscripción del contrato, subrogándose **XZ SA** en la posición del arrendador en los correspondientes contratos.

A partir de lo expuesto, resulta acreditado que el inmueble arrendado es destinado al alquiler por **XZ SA**; no se cuestiona, por otra parte, la tributación del arrendamiento financiero por el Impuesto sobre el Valor Añadido, como prestación de servicios, sujeta y no exenta al Impuesto. Corresponde, por tanto, determinar si el destino indicado impide la aplicación del tipo impositivo previsto en el artículo 91.Uno.2.11.^o de la Ley 37/1992 a las cuotas de arrendamiento financiero facturadas por **NP SA** durante 2017 y por **TW SA** a partir de 2018.

Conviene señalar que la consulta de la Dirección General de Tributos en la que se fundamentan los acuerdos impugnados es clara al establecer la exclusión del tipo impositivo reducido al arrendamiento financiero de inmueble cuando el arrendatario lo destina al subarrendamiento. Como ha establecido reiteradamente este Tribunal Central, entre otras, en resoluciones de 15 de diciembre de 2016, 00/03185/2013, y de 15 de diciembre de 2015, 00/01503/2014, las consultas de la Dirección General de Tributos tienen carácter vinculante para los órganos encargados de la aplicación de los tributos cuando entre los hechos y circunstancias examinados en las consultas y los de otro obligado tributario exista identidad, vinculación que no debe extenderse más allá de sus términos estrictos, pues la Dirección General de Tributos resuelve consultas de situaciones particulares que pueden presentar características diferentes, de forma que si el caso concreto no ha sido resuelto por la Dirección General de Tributos debe exigirse al órgano encargado de la aplicación de los tributos la justificación de los motivos por los que aplica o no una determinada consulta.

En el presente caso, entendemos que concurren las circunstancias para apreciar el carácter vinculante de la consulta V3306-17 para la Administración tributaria.

La entidad reclamante considera aplicable la consulta V0012-18, que, según manifiesta, corrige el criterio expresado en la consulta V3306-17.

En la consulta V0012-18, la entidad consultante celebra un contrato con otra mercantil por el que cederá un número de inmuebles en régimen de arrendamiento con opción de compra para que esta última entidad asuma la reparación de los mismos y posteriormente proceda a su subarrendamiento como inmuebles destinados a vivienda de particulares. Se analiza la sujeción al impuesto del arrendamiento, concluyendo que la entidad arrendataria actúa como empresario o profesional arrendando las viviendas para su reparación y su cesión a terceros a título oneroso en subarriendo para su uso como vivienda, de forma que el arrendamiento efectuado por la consultante estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido. En cuanto al tipo impositivo aplicable, dispone la consulta:

"3.- Por lo que se refiere al tipo impositivo aplicable a las operaciones que tienen por objeto viviendas, debe señalarse que el artículo 90.Uno de la Ley 37/1992 establece que "el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.".

En este sentido, el artículo 91, apartado uno.1, número 7º de la citada Ley, en su redacción vigente, determina que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a las entregas de "edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente".

Con respecto a los arrendamientos con opción de compra, el apartado uno.2, número 11º, del mismo precepto de la Ley del Impuesto señala que se aplicará el tipo del 10 por ciento a "los arrendamientos con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se arrienden conjuntamente".

De acuerdo con lo cual, se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a las entregas de los bienes a que se refiere el artículo 91, apartado uno.1, 7º con motivo del compromiso o ejercicio de la opción de compra así como a las cuotas de arrendamiento sujetas y no exentas del Impuesto previstas en el apartado uno.2, 11º del referido artículo 91 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido".

Considera este Tribunal que no cabe entender que la consulta citada por la reclamante corrija la aplicada por la Administración, en la medida en que no hace referencia expresa al supuesto de destino del inmueble arrendado al subarrendamiento por parte de la entidad destinataria a efectos de la aplicación del tipo reducido, sino que se pronuncia en términos generales sobre la aplicación del tipo impositivo. Por el contrario, la consulta V3306-17 sí excluye específicamente la aplicación del tipo reducido cuando el inmueble objeto de arrendamiento financiero va a ser destinado al subarrendamiento por el arrendatario.

QUINTO.- Alega asimismo la entidad que la aplicación del tipo impositivo general vulnera los principios de igualdad de trato y de neutralidad, al gravar de forma distinta la adquisición de vivienda y el arrendamiento financiero de vivienda.

Al respecto, conviene señalar que la jurisprudencia comunitaria ha establecido reiteradamente que la aplicación de tipos reducidos debe interpretarse de forma estricta, pues no dejan de ser excepciones a la aplicación del tipo general del impuesto, así como su orientación a beneficiar al consumidor final y perseguir objetivos de interés general.

La norma española prevé la aplicación de un tipo impositivo reducido a las entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas (artículo 91.Uno.1.7.^º de la Ley 37/1992) y al arrendamiento con opción de compra de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas (artículo 91.Uno.2.11.^º de la Ley 37/1992), con el objetivo de favorecer el acceso a la vivienda por los ciudadanos.

En este sentido, el Tribunal Supremo, en sentencia de 25 de abril de 2016, recurso de casación 2870/2014, señala el carácter excepcional de los tipos reducidos en el IVA, y analiza los requisitos para la aplicación del tipo reducido en relación con los edificios aptos para su utilización como vivienda, destacando que el destino legal posible debe tenerse en cuenta a estos efectos, sin que sea suficiente que concurra dicha aptitud en función de las características objetivas de diseño y construcción del edificio:

"A pesar de la neutralidad que caracteriza al IVA, coexisten en él varios tipos impositivos (general, reducido y superreducido), cuya existencia obedece a razones de política social y a la ayuda al consumo de los productos y artículos básicos, circunstancia que contribuye, en alguna medida, a favorecer el principio de redistribución a través de la imposición indirecta.

En efecto, dichos tipos impositivos responden a un doble fundamento. Por una parte, a la necesidad de acomodarse a las exigencias contenidas en las Directivas sobre armonización de tipos impositivos; y por otra, a la finalidad de introducir una cierta progresividad. Y es que los Estados miembros no gozan de libertad para aplicar en el IVA los tipos reducidos. Por el contrario solo pueden establecerlos en relación con las entregas de bienes y prestaciones de servicios, tradicionalmente incluidos en el Anexo H de la antigua Directiva 77/388/CEE y posteriores Directivas, en materia de armonización de las legislaciones de dichos Estados relativas al Impuesto.

El texto literal de la norma, artículo 91.Uno. 1.7º LIVA prevé la aplicación del tipo reducido -en el momento al que se contrae el presente recurso, del 7%- para las entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluidas las plazas de garaje, con un máximo de dos unidades, y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente.

El propio texto legal hace dos precisiones: no tienen la consideración de anexos a viviendas los locales de negocio, aunque se transmitan conjuntamente con los edificios o parte de los mismos destinados a vivienda; y que no se consideran edificios aptos para su utilización como viviendas las edificaciones destinadas a su demolición a que se refiere el artículo 20, apartado uno, número 22º, parte A), letra c) de la propia Ley.

Los Estados solo pueden prever los tipos reducidos para dichas entregas y prestaciones, aunque no tienen obligación de hacerlo.

En consecuencia, aunque no cabe invocar el criterio restrictivo que se predica de la interpretación de las normas sobre exenciones tributarias, si ha de afirmarse que los tipos reducidos en el IVA presentan un carácter excepcional, mientras que el tipo general u ordinario se aplica a todas las operaciones para las que no se prevea expresamente la aplicación de aquellos.

Y, además, conforme a los artículos 12 LGT y 3.1 CC, los términos que no se definen por la norma tributaria, han de entenderse de acuerdo con su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.

Así, pues, para la aplicación del tipo reducido en relación con los "edificios aptos para su utilización como vivienda" es necesario que concurran los siguientes requisitos:

1º) Ha de tratarse de vivienda terminada, ya que la entrega de la edificación, en tanto no esté concluida, sigue el régimen del suelo sobre el que se asienta.

2º) El tipo se aplica a todas las operaciones que, conforme al artículo 8 LIVA, tengan la consideración de entrega de vivienda, y no a las operaciones relativas a vivienda que tengan la consideración de prestación de servicios.

3º) Conforme a la noción usual del término es preciso que se trate de aptitud para el destino "a habitación o moradas de una persona física o familia, constituyendo su hogar o sede de su vivienda doméstica".

4º) No es suficiente que concorra dicha aptitud en función de las características objetivas de diseño y construcción del edificio, sino que ha de tenerse en cuenta el destino legal posible. Y, así, la venta de apartamentos turísticos ha de tributar al 16%, no al tipo reducido del 7%, cuando no pueden calificarse como vivienda porque su destino, en ningún caso, puede ser la residencia habitual de una familia o persona física. Y esto es lo que ocurre en el presente caso en que, por disposición legal, los apartamentos turísticos construidos en la Comunidad de Madrid han de ser destinados por sus propietarios al alojamiento turístico ocasional sin carácter de residencia permanente".

A juicio de este Tribunal, en la aplicación del tipo reducido al arrendamiento con opción de compra de edificios o partes de los mismos, el requisito de destino exclusivo para vivienda del edificio arrendado no puede soslayarse. De esta forma, si un inmueble arrendado con opción de compra se destina por el arrendatario al subarriendo, simplemente no está siendo destinado exclusivamente a vivienda por el destinatario de la operación, sino al ejercicio de una actividad económica y, como consecuencia, no procede la aplicación del tipo impositivo reducido.

Conforme a lo expuesto, la alegación de la reclamante en cuanto a la vulneración de los principios de igualdad de trato y de neutralidad no puede ser acogida, teniendo en cuenta que la entrega de edificios aptos para su utilización como viviendas y el arrendamiento con opción de compra de edificios destinados exclusivamente a viviendas son operaciones jurídicamente distintas y no equiparables, en las que la aplicación del tipo reducido requiere el cumplimiento de las condiciones expresamente previstas en sus preceptos reguladores.

Por todo lo anterior, este Tribunal confirma los acuerdos de resolución de rectificación de autoliquidación impugnados, al ser ajustados a Derecho.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo acuerda DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando los actos impugnados.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda