

Tribunal Económico-Administrativo-Central

Resolución 3857/2013 de 15/12/2016

Unidad resolutoria: Vocabía Quinta

IVA. Exenciones. Arrendamiento de viviendas.

Tanto el tenor literal del art. 20.Uno.23º, letra b) LIVA –arrendamientos de viviendas- como la propia finalidad de la exención permiten que los supuestos en los que el arrendatario sea una persona jurídica queden dentro del ámbito de aplicación de la exención cuando en el propio contrato de arrendamiento figure la persona o personas que van a ser usuarias del inmueble y se acredite que no va a haber un negocio jurídico posterior por el que se ceda el uso de la vivienda.

Fundamentos de derecho

TERCERO: (...) 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.

(...) 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 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.

(...) 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.

