

Tribunal Económico-Administrativo Central

Resolución 4423/2014 de 25/01/2018

Unidad resolutoria: Secretaría General

IVA. Exenciones. Arrendamiento de viviendas.

Se discute la concurrencia de los requisitos para poder derivar por responsabilidad solidaria el pago de una deuda. La responsabilidad del apartado a) del artículo 42.2 LGT no circunscribe la conducta del responsable a más elemento temporal que el que se deriva de la propia finalidad de la conducta: impedir la traba del patrimonio del deudor.

Fundamentos de derecho

TERCERO.- (...)

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.

(...)

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.