



Roj: **STSJ CAT 5771/2011 - ECLI: ES:TSJCAT:2011:5771**

Id Cendoj: **08019330012011100485**

Órgano: **Tribunal Superior de Justicia. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Barcelona**

Sección: **1**

Fecha: **31/03/2011**

Nº de Recurso: **151/2008**

Nº de Resolución: **412/2011**

Procedimiento: **Recurso ordinario (Ley 1998)**

Ponente: **JOSE LUIS GOMEZ RUIZ**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA

SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SECCIÓN PRIMERA

RECURSO ORDINARIO (LEY 1998) 151/2008

Partes: BANCO POPULAR ESPAÑOL, S.A.

C/ T.E.A.R.C.

SENTENCIA Nº 412

Ilmos. Sres.:

PRESIDENTE

D. EMILIO ARAGONÉS

MAGISTRADOS

D. RAMÓN GOMIS MASQUÉ

D. JOSÉ LUIS GÓMEZ RUIZ

En la ciudad de Barcelona, a treinta y uno de marzo de dos mil once.

VISTO POR LA SALA DE LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CATALUÑA (SECCIÓN PRIMERA), constituida para la resolución de este recurso, ha pronunciado en el nombre del Rey, la siguiente sentencia en el recurso contencioso administrativo nº **151/2008**, interpuesto por BANCO POPULAR ESPAÑOL, S.A., representado por el/la Procurador/a D. CARLOS MONTERO REITER, contra T.E.A.R.C., representado por el ABOGADO DEL ESTADO.

Ha sido Ponente el/la Ilmo/a. Sr/a. Magistrado/a D. JOSÉ LUIS GÓMEZ RUIZ, quien expresa el parecer de la SALA.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: Por el/la Procurador/a D. CARLOS MONTERO REITER, actuando en nombre y representación de la parte actora, se interpuso recurso contencioso administrativo contra la resolución que se cita en el Fundamento de Derecho Primero.

SEGUNDO: Acordada la incoación de los presentes autos, se les dio el cauce procesal previsto por la Ley de esta Jurisdicción, habiendo despachado las partes, llegado su momento y por su orden, los trámites conferidos de demanda y contestación, en cuyos escritos respectivos en virtud de los hechos y fundamentos de derecho que constan en ellos, suplicaron respectivamente la anulación de los actos objeto del recurso y la desestimación de éste, en los términos que aparecen en los mismos.



TERCERO: Continuando el proceso su curso por los trámites que aparecen en autos, se señaló día y hora para la votación y fallo, diligencia que tuvo lugar en la fecha fijada.

CUARTO: En la sustanciación del presente procedimiento se han observado y cumplido las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Se recurre el Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Regional de Catalunya de 15 de octubre de 2007 desestimatorio de la reclamación 17/480/2006 presentada contra el acto de repercusión tributaria del IVA producido en dos facturas emitidas contra la recurrente.

Las facturas corresponden al pago de la renta del contrato de arrendamiento suscrito por D^a Inocencia - emplazada y no comparecida en este proceso- como arrendadora, y como arrendataria, la entidad recurrente, Banco Popular Español, apareciendo que el contrato se configuro como de arrendamiento de vivienda, con destino exclusivo a habitación o morada del inquilino y para su permanente ocupación por él o sus familiares, estableciéndose que la persona que ocupara la vivienda será un directivo del Banco y su familia.

SEGUNDO.- Los presupuestos de este recurso y los argumentos esgrimidos son sustancialmente iguales a los ya vistos por esta Sala y Sección en su Sentencia 761 de 9 de julio de 2009, recurso 180/2006, cuyo sentido es reiterado en Sentencia 719 de 1 de julio de 2009, recurso 117/2006.

Los fundamentos de la primera de las citadas expresaban:

" TERCERO: Respecto de la primera de las cuestiones referidas, consta en las actuaciones que en los contratos de arrendamiento celebrados con las entidades mercantiles citadas figura que el objeto de los mismos es el arrendamiento urbano de los pisos que se citan, «para uso exclusivo como vivienda habitual» de las personas físicas que se mencionan explícitamente.

Como consecuencia de ello se invoca en la demanda la concurrencia de la exención prevista en el art. 20.Uno.23º.b) de la Ley 37/1992, reguladora del impuesto que nos ocupa («Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios a estas últimas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos»), con cita al respecto de las SSTSJ de Madrid de 2 de junio de 2004 y de 29 de septiembre de 2005.

La contestación del abogado del Estado invoca en sentido contrario la letra f') del mismo precepto, referido a los «arrendamientos de edificios o partes de los mismos para ser subarrendados, con excepción de los realizados de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) anterior», así como la sentencia del mismo TSJ de 18 de noviembre de 2004.

CUARTO: Sobre la cuestión controvertida, coincidimos con el criterio que expresa la STSJ del País Vasco núm. 207/2007, de 23 de abril de 2007 (JT 2007\ 1187), que comienza por sintetizar así las posturas de las partes:

- La tesis de la parte recurrente se puede resumir en la cita de la exención del artículo 20.1.23 de la Ley del IVA, precepto del que, dado el destino de vivienda del inmueble arrendado, e independientemente de quien sea el arrendatario, deduce tal exención cuando es así que el piso alquilado se destina nominalmente a uno de los empleados de la sociedad bancaria actora. Se hace después invocación de determinados precedentes jurisdiccionales, - Sentencias de TSJ de Baleares de 22-05-01 (JT 2001, 909), de Valencia de 8 de febrero de 2002 (JT 2002, 870), o de Aragón de 30-05-03 y 25-06-03 (JUR 2004, 46398)-, y se concluye en la aplicabilidad de dicho precepto de exención cuando, como consta en el contrato que se acompaña como documento núm. 1, se destina la vivienda arrendada por la entidad bancaria actora a morada permanente de un concreto directivo, quedando prohibida su sustitución o cualquier otra actividad. Tal exención quedaría confiada a la libertad de los Estados miembros de acuerdo con la Sexta Directiva del IVA, 77/388/CEE, siendo eficaz mientras el Estado no regule en otro sentido, lo que no ha ocurrido en el caso del Reino de España, sino al contrario, tal y como refleja la STS de 29 de octubre de 1998 (RJ 1998, 7939).

- Se opone a la pretensión la Administración demandada con parcial transcripción del Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 19 de julio de 2000 (JT 2000, 1520), que, según afirma, le resulta doctrinalmente vinculante.

Y añade lo siguiente:

«Espigando el criterio jurisdiccional acerca de este punto litigioso, tal y como defiende la entidad recurrente, es cierto que la totalidad de precedentes que hemos podido localizar se inclinan por la solución favorable a la exención en supuestos equivalentes al enjuiciado.



Por atenernos a uno de ellos, la Sala correspondiente del TSJ de la Comunidad valenciana en Sentencia de 8 de febrero de 2002 (JT 2002, 870) señala que; "La atenta lectura del art. 20.1-23.b) en relación con los arts. 4.1 y 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, permite determinar que los arrendamientos que tengan la consideración de servicios y cuyo objeto sean los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, se encuentran sujetos pero exentos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

La citada premisa normativa es aceptada por las partes, al igual que se reconoce probado sin contradicción que el inmueble en cuestión se encontraba destinado a residencia familiar del Delegado Territorial de (...)

La discrepancia surge cuando la Administración argumenta que la exención no es aplicable a un arrendamiento realizado entre personas jurídicas, es decir, que la relación contractual entre (...) y (...) está sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, mientras que la de (...) y su delegado territorial se encuentra exenta de dicho concepto fiscal, por afectar a una persona física, concepto inevitablemente ligado al de vivienda.

Sin embargo, la mencionada interpretación administrativa resulta particularmente restrictiva y disconforme al ordenamiento tributario, pues no puede pretender aplicar una exigencia no prevista legalmente y que contraviene la lectura sosegada de la norma. En efecto, cuando el legislador establece una exención en el art. 20.1-23.b) de la Ley del Impuesto sobre el valor añadido de 28-12-1992, lo hace en consideración a una operación o servicio empresarial consistente en «el arrendamiento de un edificio o parte del mismo destinado exclusivamente a vivienda», sin más exigencias añadidas ni interpretaciones subjetivas que se apartan del tenor literal y de la razonable interpretación de la norma. Si ésta regula una exención en función del destino objetivo dado a un inmueble, es decir, en función que se destine exclusivamente a vivienda, no cabrá duda alguna sobre la aplicación de la exención a un contrato de arrendamiento de vivienda entre (...) y (...), pues resulta obvio que no tiene una finalidad ligada a algún aspecto orgánico, funcional o mercantil propio de (...), sino a un destino propio de una morada familiar desligada de cualquier negocio de una persona jurídica. No importa quién ocupe el inmueble sino su destino exclusivo de vivienda".

Otra solución podría pensarse que da la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la C.A de Madrid en Sentencias como las de 20 de Septiembre (JT 2004, 1606) y 18 de noviembre de 2004 (JT 2005, 39), ya que argumenta así; "puesto que el inmueble no puede constituir la vivienda del arrendatario por ser una persona jurídica, es indudable que el destino pactado no tiene lugar hasta que la sociedad arrendataria cede o subarrienda el piso a una persona física ajena al contrato, lo que se produce necesariamente aunque una cláusula contractual prohíba tanto la cesión como el subarriendo, de modo que no concurre en este caso la exención que contempla la norma antes transcrita al haberse producido un hecho imponible sujeto y no exento a tenor de lo establecido en los artículos 4.1 y 11.2.º de la Ley 37/92, de 28 de diciembre".

Sin embargo, se sigue diciendo en tales sentencias que; "es necesario destacar, por último, que la tesis que aquí se mantiene no entra en contradicción con las sentencias de esta Sección de fechas 19 de noviembre de 2003 y 2 de junio de 2004 (dictadas en los Recursos 1219/2000 [JUR 2006, 201172] y 142/2001 [JUR 2004, 221074]). En efecto, en esas sentencias se declaró que la exención tributaria regulada en el art. 20.1.23.b) de la Ley 37/92 es aplicable cuando en el contrato de arrendamiento aparece designada específicamente la persona física que va a ocupar el piso, que por ello no puede destinarse a residencia de otra persona, requisito que no concurre en el caso ahora analizado, en el que la posterior designación por la sociedad arrendataria de la persona que va a ocupar el piso comporta una cesión o subarriendo, teniendo además el arrendatario la posibilidad de destinar el inmueble a vivienda de diferentes personas físicas durante la vigencia del mismo contrato de arrendamiento. Y en este supuesto, como antes se ha dicho, no es de aplicación la aludida exención tributaria".

Si atendemos ahora a la doctrina económico-administrativa expresada en Acuerdos del TEA Central como el de 19 de febrero de 2003 (JT 2003, 661), se acoge en ella, en efecto, el criterio restrictivo de la Dirección General de Tributos, de que el uso como vivienda ha de realizarse necesaria y directamente por el arrendatario y no por terceras personas, y de que no es aplicable la exención cuando hay una posterior cesión del uso por el arrendatario, ya se lleve a cabo por virtud de un nuevo contrato o en virtud de otro título, «como podría ser la cesión total o parcial de la edificación o edificaciones a su personal...».

Ese criterio descansaría, según la Resolución de dicho Tribunal Central de 6 de febrero del 2002, en que "existe por un lado un arrendamiento (prestación de servicios de acuerdo con la Ley del IVA) entre la reclamante en primera instancia 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".

Para concluir así:



«El citado precepto de exención es reflejo en el ordenamiento interno de la exención regulada en el artículo 13 de la Sexta Directiva 77/388 CEE, que dice que, «Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos.

B) El arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, con excepción de:

1. Las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar.
2. Los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos.
3. Los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija.
4. Los alquileres de caja de seguridad.

Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos».

A ella se refiere el TS en Sentencia de 29 de octubre de 1998 (RJ 1998, 7939), diciendo que «En consecuencia, el mencionado artículo 13.B, b) de la Sexta Directiva encierra un doble mandato o exigencia: a) Desde una perspectiva formal, la exención debe configurarse de tal forma que la referencia "a los arrendamientos de bienes inmuebles se haga con amplitud", de manera que las "exclusiones suplementarias" o las "excepciones a la aplicación de la exención" deroguen el principio general que representa la misma en supuestos muy específicos, pero nunca se erijan en regla general; y, b) desde un punto de vista práctico, el precepto pretende que la exención se aplique a un número mayor de casos que los que se rijan por "exclusiones suplementarias" o "excepciones a la aplicación de la exención", y quedaría defraudado el espíritu comunitario si los Estados estableciesen tantas excepciones a la exención que ésta quedase vacía de contenido».

Con lo que acaba de referirse se concluye que, si la Jurisprudencia no ha llegado a cuestionar la validez de la exclusión o excepción del subarriendo, (que podría parecer incluso contraria a lo que el artículo 13 B) dispone), la finalidad de la regulación estatal adicionada a la exención es simplificar su aplicación y evitar el fraude, y a la vez, según el último inciso, ampliar, no restringir, el ámbito de la exención. No debe por tanto el interprete profesar interpretaciones que prescindan de que, en casos como el presente, el destino manifiesto del inmueble arrendado no es otro que el de servir de vivienda o habitación a uno de los elementos personales que integran la persona jurídica o están a su servicio, -y que tiene por ello pleno encaje en la exención de la Sexta Directiva, sin que medie razón alguna para excluir a los arrendamientos concertados por personas jurídicas a tal fin, ni se invite tampoco a ello por razones de evitación de fraudes o abusos, dada la plena transparencia de tal operación-, e interpretaciones esas que apuesten por la analogía con la muy diferente figura jurídica del subarriendo desde la simple construcción artificial y economicista de que media en estos casos una doble cesión o prestación de servicios, o de que no es el arrendatario mismo, persona jurídica, sino un tercero quien utiliza la vivienda arrendada, y que son interpretaciones reductoras del ámbito de la exención que, conforme a lo indicado por la jurisprudencia, sin base formalista ni sistemática, van en línea contraria de la finalidad y razón de ser de la repetida exención».

En suma, coincidiendo con lo expuesto, entendemos que cuando, como es el caso, consta en los contratos de arrendamiento que el objeto de los mismos es el alquiler de los pisos que se citan, «para uso exclusivo como vivienda habitual» de las personas físicas que se mencionan explícitamente, tal arrendamiento está exento del IVA por más que quien figure como arrendatario sea la sociedad mercantil que abona la renta arrendaticia y la persona física que habita la vivienda sea personal a su servicio, sin perjuicio de las consecuencias tributarias que se deriven de ello (retribución en especie, etc.), ajenas al caso enjuiciado. "

TERCERO.- Por lo expuesto procede la estimación del recurso, aunque haya méritos para la imposición en costas.

FALLO

Se estima el recurso contencioso administrativo número **151/2008** interpuesto por la entidad Banco Popular Español, S.A. contra el Acuerdo objeto de esta litis, que se anula por no ser conforme a derecho, así como los actos de repercusión tributaria del IVA de los que se trae causa. Sin costas.

Notifíquese esta sentencia a las partes, y luego que gane firmeza librese certificación de la misma y remítase juntamente con el respectivo expediente administrativo al órgano demandado, quien deberá llevar aquella a puro y debido efecto, sirviéndose acusar el oportuno recibo.



Así por ésta nuestra sentencia, de la que se llevará testimonio literal a los autos principales, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

E/.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior Sentencia por el Ilmo. Sr. Magistrado Ponente que en la misma se expresa, hallándose celebrando audiencia pública en el mismo día de su fecha. Doy fe.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ