



Roj: **STSJ AND 5786/2011 - ECLI: ES:TSJAND:2011:5786**

Id Cendoj: **41091330042011100363**

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

Sede: **Sevilla**

Sección: **4**

Fecha: **18/03/2011**

Nº de Recurso: **1376/2008**

Nº de Resolución: **331/2011**

Procedimiento: **CONTENCIOSO**

Ponente: **JAVIER RODRIGUEZ MORAL**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

SENTENCIA

ILMOS SRES.

D. Heriberto Asencio Cantisan.

D. José Ángel Vázquez García.

D. Guillermo Sanchis Fdez Mensaque

D. Javier Rodríguez Moral.

D. Juan María Jiménez Jiménez

En Sevilla, a 18 de marzo de 2011

La Sección Cuarta de la Sala de Lo Contencioso Administrativo con sede en Sevilla del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, formada por los magistrados que al margen se expresan, ha visto en el nombre del Rey el recurso 1376/2008, seguido entre las siguientes partes: DEMANDANTE: D^a Zulima representado por el/ la Procurador Sr/Sra. GORDILLO CAÑAS ; y DEMANDADA: LA ADMINISTRACIÓN DEL ESTADO, cuya defensa asumió el Abogado del Estado y. Ha sido ponente el Magistrado Javier Rodríguez Moral.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- La parte actora interpuso recurso contencioso administrativo contra acuerdos del TEARA de fecha 20 de junio de 2008 , recaídos en reclamaciones acumuladas con nº NUM000 , NUM001 , NUM002 promovida contra liquidaciones provisionales practicadas por la Dependencia de Gestión Tributaria de Córdoba en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a los ejercicios 2003, 2004 y 2005

SEGUNDO.- La recurrente formuló demanda en la que, tras alegar los hechos y fundamentos de Derecho que estima aplicables al caso, terminó suplicando que, en su día, se dictase sentencia por la que, con estimación del recurso, se declarase la nulidad de las resoluciones recurridas ,dejando sin efecto las liquidaciones giradas.

TERCERO.- La demandada contestó a la demanda en escrito en el que, tras alegar los hechos y fundamentos de Derecho que estima aplicables al caso, terminaba interesando que se dictase sentencia por la que se desestime el recurso.

CUARTO.- La votación y fallo del recurso lugar el día señalado de 15 de marzo de 2011 , habiéndose observado las prescripciones legales.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- En el presente recurso se trae a examen del Tribuna una única cuestión: determinar si el arrendamiento del inmueble concertado por el esposo de la recurrente , Sr. Conrado , con la persona jurídica Organización Nacional de Ciegos Españoles , se halla o no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.



El contrato a que nos referimos fue firmado el 24 de septiembre de 2003 , figurando la ONCE como parte arrendataria y se estipuló expresamente que ambas partes estaban interesadas en formalizar el contrato de arrendamiento para que fuese destinado a vivienda de un directivo de la demandante, no habiendo repercutido el IVA , por entenderse amparada la recurrente en la exención que a continuación se transcribe.

La norma controvertida es el artículo 20.Uno.23.b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido , en el que 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, incluidos los garajes y anexos accesorios a estas últimas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos»; estableciendo a continuación una relación de supuestos que quedan excluidos de la exención, y que por su interés reproducimos: a') Los arrendamientos de terrenos para estacionamientos de vehículos. b') Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial. c') Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad. d') Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto. e') Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. 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. g') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos. h') La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes a que se refieren las letras a.), b.), c.), e.) y f.) anteriores.

SEGUNDO.- La interpretación de este artículo no está siendo desde luego, pacífica, lo que se puede comprobar repasando cualquier base de datos que recoja resoluciones de los diversos órganos del orden jurisdiccional contencioso-administrativo diseminados a lo largo del territorio nacional. Sin embargo, esta no es la primera ocasión que se le presente al Tribunal para decidir la cuestión planteada, habiéndonos pronunciado sobre la misma en la sentencia de 17 de noviembre de 2006 , que puso fin al recurso 586/2004 (no el 1316/2004 que por error cita el Abogado del Estado al contestar la demanda), en el sentido de considerar sujeto y no exento un arrendamiento celebrados con tal objeto y en tales circunstancias .

La norma de que hablamos recoge en nuestro ordenamiento jurídico interno la exención regulada en la entonces vigente Directiva 77/388/CEE, del Consejo, de 17 de mayo , cuyo artículo 13.B dispone:

«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».

Un punto de apoyo de nuestra interpretación tiene que ser la sentencia de 29 de octubre de 1998 (rec. n.º 8738/1992 [RJ 1998\7939]) en la que el Tribunal Supremo , si bien en referencia a la Ley 30/1985 indaga el espíritu de la exención comunitaria para desde ese escalón previo interpretar la norma interna, llegando a la conclusión de que ,en consecuencia, el mencionado artículo 13.B, b) de la Sexta 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.



Y un segundo punto de apoyo tiene que ser el recuerdo de que , como las normas tributarias se interpretan con arreglo a los criterios admitidos en Derecho - art . 23 LGT 23071963 - , es necesario atender al espíritu y finalidad de la exención que se contiene en el artículo 20.º, porque la misma no es de carácter objetivo, sino finalista, dependiente del uso de la edificación .

Siendo así, el dato más digno de resaltar es que nos encontramos ante un arrendamiento de vivienda singularizado respecto a aquellos arriendos - estadísticamente mayoritarios - en el que la vivienda representa para el arrendatario morador un bien de uso o consumo que de modo directo e inmediato satisface la necesidad vital que se tutela en el supranivel constitucional y en el infranivel tributario, estableciendo una exención que, en definitiva , convierte al usuario del bien en un consumidor final no gravado, ; decimos que en supuestos como el enjuiciado la entidad arrendataria confiere a la vivienda un uso productivo , en la medida en que la vivienda se emplea en la retribución de uno de los factores productivos- en este caso, el trabajo de su personal- de la actividad desarrollada por la ONCE para el cumplimiento de sus fines, es decir la vivienda se constituye en un recurso más de los que tiene a su disposición para lograr el más perfecto desenvolvimiento de su actividad- en los términos del entonces vigente Real Decreto 358/1991, de 15 de marzo ; y es pocas dudas ofrece el hecho de que en todos y cada uno de los textos legales que sucesivamente han regulado dicho tributo la utilización de vivienda por razón de cargo o por la condición de empleado ha supuesto y supone para el usuario - en este caso directivo de la - la percepción de una renta en especie - art.43 de la ley 40/98, de 9 de diciembre , vigente al tiempo de las actuaciones -y para la entidad empleadora , la retribución de uno de sus factores , que funciona en el Impuesto sobre Sociedades como un gasto más aplicable a la determinación de la base imponible.

Siendo así, entendemos que el arrendamiento analizado se encuentra más cerca de los supuestos en que según la Sexta Directiva no es admisible la exención, en los que se advierte un denominador común, a saber, que la vivienda arrendada se afecta a un ulterior proceso productivo del arrendatario, desnaturalizando lo que por mandato legal debe entenderse como causa típica del arrendamiento de vivienda , considerando por tal - art. 1 de la Ley 29/1994 ,de 24 de noviembre - aquel que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario, y no por tanto, otro tipo de necesidad, como es la de servir la política retributiva de la entidad arrendataria.

SEGUNDO.-El hecho de que el mismo TEARA haya estimado la reclamaciones promovidas por la recurrente solicitando la anulación de los acuerdos dictados por la Dependencia de Gestión Tributaria de Córdoba rectificando las autoliquidaciones presentadas en su condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y reconociendo , por tanto, el derecho que le asiste a la reducción del 50% del rendimiento neto derivado del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda previsto en el artículo 21.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no tiene necesariamente que condicionar o modificar el criterio sentado en relación con la exención del IVA, puesto que lo que hay no es sino el reconocimiento de haberse cumplido el objetivo de un incentivo fiscal ideado con la finalidad de procurar el aumento del stock de viviendas habitables en el mercado, y que en este caso debe darse por cumplido de ajustarse las parte arrendataria a las previsiones de destino expresadas en el contrato.

TERCERO.- El que a partir de un momento dado la Administración, o más concretamente, el TEAC, haya procedido a anular determinadas liquidaciones por el Impuesto sobre el Valor Añadido por haber tomado en consideración el año natural como período de liquidación de este impuesto, en vez de períodos trimestrales o mensuales como estipula la normativa española y comunitaria, no tiene por qué ser tomado en cuenta en el seno de este recurso, cuyo ámbito se ha centrado en otras cuestiones, aparte de que no se especifica en qué medida el defecto denunciado ha generado indefensión de la recurrente o determinado un cuota a ingresar superior a la debida.

En coherencia con lo expuesto, procede desestimar el presente recurso contencioso -administrativo, sin que se aprecia temeridad ni mala fe a efectos de imposición de costas.

FALLAMOS

Que debemos desestimar y desestimamos el recurso 1376/2008 formulado por D^a Zulima representado por el/la Procurador Sr/Sra. GORDILLO CAÑAS contra acuerdos del TEARA de fecha 20 de junio de 2008 , recaídos en reclamaciones acumuladas con nº NUM000 , NUM001 , NUM002 .

Sin hacer expresa imposición de las costas a ninguna de las partes.

Sin casación ordinaria.

A su tiempo, devuélvase el expediente con certificación de esta sentencia para su cumplimiento.



Quede el original de esta sentencia en el legajo correspondiente y únase testimonio íntegro a los autos de su razón.

Así, por esta nuestra sentencia, definitivamente juzgado, lo pronunciamos, mandamos y firmamos.

FONDO DOCUMENTAL CENDOJ