

JOSÉ ÁNGEL BORJA BANQUERI

Abogado

Máster en Tributación/Asesoría Fiscal por el CEF

Extracto:

EN este artículo el autor efectúa un análisis de la normativa fiscal reguladora del IVA, en orden a considerar si están, o no, exentos los contratos de arrendamiento suscritos con personas jurídicas, cuando el destino de los mismos sea la utilización del inmueble en cuestión para «vivienda» de alguno o varios de sus empleados.

A su juicio, para llegar a una conclusión sobre el tema se hace preciso, igualmente, un análisis de la normativa especial de arrendamientos urbanos, vigente durante todos estos años, cuya interpretación conjunta con la normativa fiscal puede arrojar alguna luz sobre el problema analizado.

Por último, el artículo incluye un análisis y comentario de dos Sentencias de Tribunales Superiores de Justicia, publicadas en esta Revista, las cuales determinaron la sujeción y exención de esta tipología de contratos arrendaticios, y, por ende, en un sentido concluyente contrario al expuesto por el autor.

Sumario:

1. Introducción.
2. Normativa fiscal sobre la materia y su adecuación al Derecho comunitario.
3. La interpretación del concepto de «*arrendamiento destinado exclusivamente a vivienda*». Legislación anterior a la Ley de Arrendamientos Urbanos de 1994.
 - 3.1. Los contratos de arrendamiento de vivienda para empleados de personas jurídicas y su posible regulación al amparo del Decreto de 24 de diciembre de 1964.
 - 3.2. Los contratos de arrendamiento de vivienda para empleados de sociedades mercantiles y su regulación al amparo del Código Civil.
4. Tributación de los contratos de arrendamiento de vivienda suscritos con personas jurídicas, bajo la vigencia del Decreto de 24-12-1964.
 - 4.1. Contratos de arrendamiento de vivienda suscritos con personas jurídicas que no persigan ánimo de lucro.
 - 4.2. Contratos de arrendamiento de vivienda suscritos con personas jurídicas con ánimo de lucro.
5. El concepto de «*arrendamiento de vivienda*» según la Ley de Arrendamientos Urbanos de 1994.
 - 5.1. El concepto legal –y sencillo– de «*arrendamiento de vivienda*».
 - 5.2. El «cajón de sastre»: «*Arrendamientos para uso distinto del de vivienda*».
6. Tributación bajo el concepto legal de «*arrendamiento de vivienda*», según Ley de Arrendamientos Urbanos de 1994.
7. Comentario a la STSJ Islas Baleares, de 22-05-2001.
 - 7.1. Breve reseña de los hechos enjuiciados.
 - 7.2. El criterio de la Inspección de Tributos.
 - 7.3. La verdadera «motivación» de la Inspección de Tributos.
 - 7.4. La argumentación de la Sentencia.
8. Comentario a la STSJ Comunidad Valenciana de 08-02-2002.
 - 8.1. Resumen de los hechos enjuiciados.
 - 8.2. Los argumentos de la Sentencia.

1. INTRODUCCIÓN

Un supuesto, digamos «especial», de contrato de arrendamiento de una finca urbana, apta para ser utilizada como «vivienda habitual», en su significado más usual, puede ser el suscrito entre un arrendador, personas física o jurídica, y una persona jurídica, actuando ésta en su condición de arrendataria, si bien con la particularidad que el destino del inmueble será su cesión para alguno o varios empleados de la misma, con el fin de utilizarlo como residencia doméstica o familiar.

La naturaleza, desde un punto de vista civil de dicho negocio jurídico, a nuestro juicio, es influyente, entre otros extremos, para considerar si está exento, o no, en el IVA, aceptando, sin controversia jurídico-fiscal, su previa sujeción al mismo.

El motivo, en concreto, que me ha llevado a escribir estas líneas no ha sido otro que la lectura hecha semanas atrás sobre la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Baleares, de fecha 22 de mayo de 2001, Autos n.º 125/1998 y publicada en el número 226 de esta Revista (*Enero de 2002, páginas 463 y 464*), y otra posterior del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, de fecha 8 de febrero de 2002, publicada en el número 230 (*Mayo de 2002, páginas 92 y 93*).

Con independencia de la discrepancia, con todos los respetos para sendos Órganos Jurisdiccionales, en cuanto al contenido de sus respectivos Fallos, que posteriormente comentaremos, mayores críticas pueden merecer los hechos de los que se hizo eco la Sentencia de las Islas Baleares, refiriéndome, en concreto, a la motivación y auténtica finalidad perseguida por la Inspección de Tributos que dieron lugar al caso.

Anticipamos que en ambas Resoluciones se determina la sujeción y exención de tributación en el IVA de los correspondientes contratos de arrendamiento suscritos, en el primer supuesto, a favor de una sociedad mercantil y, en el segundo, con la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE).

2. NORMATIVA FISCAL SOBRE LA MATERIA Y SU ADECUACIÓN AL DERECHO COMUNITARIO

El artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley IVA), señala, en materia de «hecho imponible», que *«Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen».*

Asimismo, el artículo 5.Uno.c) Ley IVA, regula el «concepto de empresario o profesional», considerando como tal a *«Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes».*

En materia de exenciones en operaciones interiores el artículo 20.Uno.23.º b) del citado texto legal nos enseña lo siguiente:

«Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones: (...) 23.º 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 aquéllos».

Por su parte, el remitido artículo 11, en su apartado Dos.2.º, definiendo el concepto de «prestación de servicios», señala que tendrán dicha consideración *«Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra».*

Llegado a este punto conviene recordar, siquiera brevemente, que la normativa nacional del IVA, en materia de arrendamiento de bienes inmuebles, resulta conforme a la Sexta Directiva (77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977), como así lo declaró, expresamente, la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (Sala Segunda), de fecha 03-02-2000, con ocasión del planteamiento de una cuestión prejudicial efectuada por la Audiencia Provincial de Palma de Mallorca, por Auto de 12-01-1998. Las argumentaciones jurídicas sostenidas por el Alto Tribunal Europeo fueron las siguientes:

- El artículo 13, parte B), letra b), de la Sexta Directiva, señala 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 exen-*

ciones 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 (...). 2. Los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos. 3. Los arrendamientos de herramientas y maquinarias de instalación fija. 4. Los alquileres de cajas de seguridad. Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos».

- El artículo 189, párrafo 3.º (hoy art. 249.3), del Tratado Constitutivo de la CEE, señala que *«La Directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios».*
- El amplio margen de apreciación dejado a los Estados miembros, en la materia objeto de cuestión prejudicial, por lo que respecta a considerar exentas o no exentas las operaciones de arrendamientos de bienes inmuebles.
- Desde un punto de vista práctico es indiferente, como en el caso de la legislación española, que se estime, como regla general, considerar sujeto y no exento del IVA todos los arrendamientos de bienes inmuebles con destino distinto al de vivienda, y, por ende, declarando exentos únicamente éstos; que el hecho de poder llegar a dicho resultado, desde un punto de vista inverso, como lo hace la normativa comunitaria, es decir, declarar exentos los arrendamientos de bienes inmuebles, con las excepciones establecidas expresamente por la misma.

En suma, la técnica «antagónica» seguida por la legislación española, con respecto a la comunitaria, no le impide ser plenamente válida y ajustada a ésta.

3. LA INTERPRETACIÓN DEL CONCEPTO DE «ARRENDAMIENTO DESTINADO EXCLUSIVAMENTE A VIVIENDA». LEGISLACIÓN ANTERIOR A LA LEY DE ARRENDAMIENTOS URBANOS DE 1994

Para poder delimitar el concepto de *«arrendamiento de los edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas»*, a que hace mención el artículo 20.Uno.23.º b) Ley IVA, hemos de tener en cuenta, *a priori*, tres cuestiones:

- 1.ª Las reglas de interpretación de las normas tributarias, de acuerdo con lo previsto en el artículo 23 Ley General Tributaria:

«1. Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho.

2. *En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.*

3. *No se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones»¹.*

Igualmente, en materia interpretativa conviene recordar que el artículo 3.1 Código Civil nos enseña:

«Las normas se interpretarán según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas».

2.^a La exención tributaria analizada está configurada, entre otras consideraciones, atendiendo al destino de los inmuebles arrendados, y no por razón de sus características o tipología constructiva.

3.^a Que durante la vigencia de la actual Ley 37/1992, del IVA, se han sucedido, entre otras, dos disposiciones normativas en materia de arrendamientos urbanos:

- El Decreto de 24 de diciembre de 1964, n.º 4104/1964, por el que se aprobó el Texto Refundido de la Ley de Arrendamientos Urbanos.
- La Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, cuya entrada en vigor fue el día 1 de enero de 1995, sin perjuicio de las excepciones establecidas en su Disposición Final Segunda y de las especialidades reguladas en sus seis Disposiciones Transitorias.

3.1. Los contratos de arrendamiento de vivienda para empleados de personas jurídicas y su posible regulación al amparo del Decreto de 24 de diciembre de 1964.

3.1.1. Ausencia de un concepto o definición legal de «arrendamiento de vivienda».

Llegado a este punto, y sin perder de vista las consideraciones efectuadas anteriormente, debemos preguntarnos acerca del concepto «*jurídico, técnico o usual*», de «*arrendamiento de vivienda*», o, mejor dicho, de «*arrendamiento destinado a vivienda*», pues, en estos términos, se manifiesta la exención del artículo 20.Uno.23.º b) Ley IVA.

Con carácter previo, hemos de señalar que la normativa reguladora del IVA no establece una definición legal o concepto de «arrendamiento de vivienda». Tampoco encontramos alusión a dicho concepto en el resto de la normativa tributaria española, con excepción del artículo 70.3.h)

¹ Párrafo añadido, conforme a la nueva redacción dada por Ley 25/1995, de 20 de julio, de Modificación Parcial de la Ley General Tributaria, con vigencia desde el 23-07-1995.

RD 214/1999, de 5 de febrero, del Reglamento del IRPF, con ocasión de regular los supuestos donde no existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta, sobre determinadas rentas, y, en concreto, con relación a los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, en el supuesto «*cuando se trate de arrendamiento de vivienda por empresas para sus empleados*»². Pero esta disposición reglamentaria no aclara qué debe entenderse por dicho tipo de contratos.

Asimismo el Decreto de 24-12-1964 no estableció una definición legal del concepto de «arrendamiento de vivienda», o, siquiera de «vivienda», al contrario de lo que hizo con el de arrendamientos de «locales de negocio», toda vez que:

- El artículo 1.1 se refiere a los contratos como de «*vivienda o inquilinato*», por contraposición a los de «*locales de negocio*».
- El artículo 4.1 señala que «*El contrato de inquilinato no perderá su carácter por la circunstancia de que el inquilino, su cónyuge o pariente de uno u otro hasta el tercer grado, que con cualquiera de ellos conviva, ejerza en la vivienda o en sus dependencias una profesión, función pública o pequeña industria doméstica, aunque sea objeto de tributación*».

Llegado a este punto, y no obstante no haber encontrado un concepto o definición legal de «arrendamiento de vivienda», se hace necesario, a mi juicio, una distinción en la tipología de los contratos analizados, en función de que el arrendatario sea una persona jurídica que tenga ánimo de lucro, o no, extremo que puede empezar a arrojar alguna «luz» para la resolución del problema tributario analizado.

3.1.2. Contratos de arrendamiento de vivienda suscritos a favor de personas jurídicas, que no persigan ánimo de lucro.

Estaremos, por ejemplo, ante asociaciones constituidas al amparo de lo previsto en la Ley 191/1964, de 24 de diciembre, o fundaciones constituidas conforme la Ley 30/1994, de 24 de noviembre.

Pues bien, en este sentido conviene traer a colación el artículo 4.2 del comentado Decreto de 1964, el cual regulaba los denominados contratos de «*inquilinato asimilados*», definidos como «*Los locales ocupados por la Iglesia católica, Estado, Provincia, Municipio*³, *Entidades benéficas, Asociaciones piadosas, Sociedades o Entidades deportivas contenidas en el artículo 32 de la Ley de Educación Física, Corporaciones de Derecho público y, en general, cualquier otra que no persiga lucro, se regirán por las normas del contrato de inquilinato*».

² En igual sentido se pronunciaba el artículo 1.3.h).1.º RD 2717/1998, de 18 de diciembre, de regulación de los pagos a cuenta en el IRPF y en el IRNR y de modificación del Reglamento del IS, en materia de retenciones e ingresos a cuenta.

³ Por aplicación de la Ley 2/1984, de 24 de enero, habría que entender incluida en dicha enumeración a las Comunidades Autónomas.

En cuyo supuesto podrá concluirse, sin temor a equivocarnos, que los contratos de arrendamiento suscritos a favor de una persona jurídica, sin ánimo de lucro, para vivienda, de acuerdo con la anterior normativa de arrendamientos urbanos, el Decreto de 24-12-1964, tenían la calificación de «inquilinato asimilado», circunstancia que a efectos impositivos en el IVA va a tener una incidencia enorme, como posteriormente comprobaremos.

3.1.3. Contratos de arrendamiento de vivienda suscritos a favor de personas jurídicas, con ánimo de lucro.

Estaremos tratando del caso, por ejemplo, de las sociedades mercantiles, cuya tipología de contratos implica que no tenga encaje en la definición legal de «*contrato asimilado a inquilinato*», toda vez que la consideración «mercantil» del arrendatario (art. 3 RDLeg. 1563/1989, de 22 de diciembre, TR Ley Sociedades Anónimas y art. 3 Ley 2/1995, de 23 de marzo, Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, entre otras entidades mercantiles), le hacen perseguir, precisamente, el «lucro» proscrito al que se refiere el artículo 4.2 señalado anteriormente.

En consecuencia, tratemos de buscarle «encaje» a esta categoría de contratos en el resto del articulado de dicho Decreto:

- De acuerdo con el transcrito artículo 4.1, el contrato de arrendamiento de una vivienda suscrito con una sociedad mercantil, para uso de sus empleados, no puede «encajar» en la definición «implícita» de contrato de inquilinato (o de vivienda), dado que aquél hablaba del «*inquilino, su cónyuge o pariente*», términos que, por propia definición, imposibilitan que el arrendatario pudiera ser, por ejemplo, una sociedad mercantil, pues ésta, por consideración ontológica, no puede tener ni cónyuge ni parientes.
- El artículo 1.1 del Decreto analizado sí definió, por contraposición, de forma clara, los contratos de arrendamiento de «*locales de negocio*», refiriéndose esta última denominación a «*los contratos de arriendo que recaigan sobre aquellas otras edificaciones habitables cuyo destino primordial no sea la vivienda, sino el de ejercitarse en ellas, con establecimiento abierto, una actividad de industria, comercio o de enseñanza con fin lucrativo*».

Precisamente el objeto del contrato analizado, una vivienda para ser ocupada, como tal, por los empleados de una sociedad mercantil, le hace excluir, por sí mismo, su concepto legal de «arrendamiento de local de negocio».

- El artículo 5 del citado Decreto estableció una definición de los denominados contratos de arrendamiento «*asimilados a locales de negocio*», señalando en su apartado 1 que «*no perderá su carácter por la circunstancia de que el arrendatario, su familia o personas que trabajen a su servicio tengan en él su vivienda*». Dicha «aclaración legal» vuelve a conectarlos con el concepto implícito de arrendamiento de vivienda del artículo 4.1 («el arrendatario o su familia tienen en él –local de negocio– su vivienda»).

Por lo demás, la referencia «a las personas que trabajen a su servicio», tampoco nos sirve para esta segunda categoría de contrato analizado, pues el artículo 5.1 parte de la existencia de un contrato de «local de negocio», según el artículo 1.1, en el cual puede vivir un empleado del arrendatario; pero aquí estamos ante un contrato suscrito con una sociedad mercantil, y destinado a vivienda de uno o varios empleados de la misma.

3.2. Los contratos de arrendamiento de vivienda para empleados de sociedades mercantiles y su regulación al amparo del Código Civil.

Llegado a este punto, y habiendo tratado infructuosamente de buscar «encaje legal» a la «subtipología» de contrato que nos trae de cabeza, pudiere ser que, después de todo, su regulación no esté en el Decreto de 24 de diciembre de 1964, sino, precisamente, en el Código Civil, y ello, por las siguientes razones:

- Este tipo de contrato, como hemos visto, no aparece expresamente incluido en el ámbito propio de la legislación especial arrendaticia, interpretación, *sensu contrario*, de los preceptos analizados.
- De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo si alguna duda existiere en cuanto a la aplicación de la ley civil común o de la especial de arrendamientos urbanos, habrá de ser resuelta en favor de la primera, por su carácter general y atrayente (Sentencia de 21-04-1951); ello implica que si dicha duda se plantea acerca de la normativa aplicable a un contrato –como es el caso analizado– acerca de si es la general del Código Civil o la especial, representada por la Ley de Arrendamientos Urbanos –referida hasta ahora al mencionado Decreto de 24-12-1964–, es obvio que debe concluirse la aplicabilidad de la legislación general dictada para la mayoría de los casos en lugar de seguir el criterio de la especialidad (Sentencias de 10-02-1986, 24-01-2000 y 15-06-2000).

De todo lo cual, y desde un punto de vista jurídico-civil, podríamos sacar unas primeras conclusiones, a saber:

- 1.^a Vigente la Ley de Arrendamientos Urbanos de 1964, los contratos de arrendamiento de vivienda suscritos a favor de personas o entidades jurídicas, sin ánimo de lucro, para sus empleados o afines, desde un punto de vista legal, gozaban de la consideración de «inquilinato asimilado», y, por ende, bajo la regulación normativa prevista para dicho tipo de contratos.
- 2.^a Por lo menos, hasta la aprobación de la Ley de Arrendamientos Urbanos de 1994, los contratos de arrendamiento de vivienda suscritos a favor de sociedades mercantiles, para los empleados de éstas, no quedaban regulados bajo el Decreto de 24-12-1964, sino por las disposiciones del Código Civil, es decir, por los artículos 1.542 a 1.574 y 1.580 a 1.582, fundamentalmente ⁴.

⁴ La Sentencia de 06-06-1994 de la Audiencia Provincial de Valencia (*Revista General de Derecho*, 1994, páginas 8.670 y 8.671) llega a dicha conclusión, si bien introduciendo el matiz de considerar excluida la aplicación de la legislación de Arrendamientos Urbanos de 1964, por no estar identificada de forma concreta la persona destinataria de la vivienda.

4. TRIBUTACIÓN DE LOS CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA SUSCRITOS CON PERSONAS JURÍDICAS, BAJO LA VIGENCIA DEL DECRETO DE 24-12-1964

Si desde un punto de vista civil la regulación de los contratos de arrendamiento de vivienda suscritos a favor de personas jurídicas se sometían al Decreto de 24-12-1964 o al Código Civil, en función de carácter no lucrativo o lucrativo, respectivamente, de aquéllas, a efectos de tributación en el IVA las consecuencias son unívocas, aun cuando por «camino interpretativos» diferentes. Veámoslo.

4.1. Contratos de arrendamiento de vivienda suscritos con personas jurídicas que no persigan ánimo de lucro.

Indudablemente, si nos limitáramos a una lectura del tenor literal del artículo 20.uno.23.º b) Ley IVA, todo contrato de arrendamiento de vivienda suscrito a favor de una persona, ya sea física o jurídica, gozaría de la interesada exención impositiva, pues aquél tendría cabida en el predicado de dicho precepto legal: «*los arrendamientos que tenga por objeto... los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas...*», con lo cual podríamos, sin más consideraciones, declarar la exención a esta primera tipología de contratos analizada.

Ahora bien esta conclusión, considero, sería manifiestamente precipitada y errónea, dado que el artículo 20.Uno.23.º b), añade posteriormente:

«La exención no comprenderá:

(...) g') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos»⁵.

Es decir, que imponiéndose una interpretación conjunta de los preceptos fiscales y arrendatarios [art. 20.uno.23.º b).g') Ley IVA y art. 4.2. Decreto 24-12-1964], podemos concluir, de una manera clara, que esta primera categoría de contratos está sujeta y no exenta de tributación, toda vez que la exención NO alcanza a los contratos de arrendamiento de edificios o partes de los mismos suscritos a favor de cualquier entidad, persona o asociación, sin ánimo de lucro, aun cuando el destino objetivo de aquél sea el de «vivienda» para los empleados o afines del arrendatario. Más claro agua.

⁵ Resulta significativo que esta «aclaración», entre otras, fue introducida expresamente por la Ley 37/1992, con respecto a su predecesora, la Ley 30/1985.

4.2. Contratos de arrendamiento de vivienda suscritos con personas jurídicas con ánimo de lucro.

Ciertamente, para tratar de fijar el régimen de tributación de esta segunda categoría de contratos, hay que reconocer que la regulación del Código Civil, en materia de arrendamientos, es de poca ayuda, pues de sus preceptos legales principales, antes señalados, no encontramos una definición legal de contrato de «arrendamiento de vivienda», o similar.

Pero de alguna forma, digo yo, habrá de resolverse este problema. Veamos cómo podemos hacerlo:

- La definición «usual» de «vivienda», según el Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española, es: «*Morada, habitación*».
- El ocupante de dicha vivienda sería el propio morador y/o su familia, tal cual decía el Decreto de 24-12-1964 (arts. 4.1 y 5.1).
- El Tribunal Supremo considera la acepción corriente de «vivienda», como «*el lugar donde conviven o moran distintas personas, bajo la dirección del cabeza de familia para satisfacer las necesidades de vida*» (Sentencia de 17-05-1954); o «*los edificios en que se vive, la morada donde la vida familiar se desarrolla*» (Sentencia de 13-03-1970).

De todo lo cual podríamos establecer una definición, a los efectos interesados, de «*contrato de arrendamiento de vivienda*», como aquel «*contrato que recae sobre un edificio o parte del mismo destinado a morada o habitación, de una persona física o de una familia, para satisfacer sus necesidades domésticas*».

Este concepto –construido a base de «retales definitorios»– tendría, en principio, acogida en la exención declarada por el artículo 20.Uno.23.º b) Ley IVA, al predicarse ésta de «*los arrendamientos que tengan por objeto... los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas ...*», con lo cual podríamos, sin más consideraciones, declarar la exención de los contratos de arrendamiento de vivienda suscritos a favor de sociedades mercantiles, para residencia de su personal laboral.

Ahora bien, la aclaración introducida por la Ley del IVA, en el subapartado g') transcrito anteriormente, tiene una enorme importancia, al menos para determinar si esta segunda categoría de contratos de arrendamiento examinada, está, o no, exenta de tributación, aun cuando desde un punto de vista interpretativo «literal» no fuere aplicable al caso, con relación al concepto legal de arrendamiento de «inquilinato asimilado», de tal suerte que, considero, estará igualmente sujeto y NO exento de tributación, por las siguientes razones:

- 1.^a Cuando fue redactada la Ley 37/1992, del IVA, estaba vigente el Decreto de 24-12-1964, al cual hace mención el subapartado g') referenciado.

Los contratos de arrendamiento «*asimilados a vivienda*» a que se refiere el citado subapartado –o también de «inquilinato», en terminología de dicho Decreto– son los examinados anteriormente, los del artículo 4.2, es decir, los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles urbanos suscritos con el Estado, Comunidades Autónomas, Entidades Locales, entidades religiosas y entidades asociativas sin ánimo de lucro destinados a vivienda de las personas al servicio de las mismas ⁶.

Es decir, que la Ley del IVA era perfectamente «consciente» de la existencia de una determinada tipología de contratos de arrendamiento urbanos, los suscritos con este tipo de entidades, todos ellos con el denominador común de NO perseguir ánimo de lucro, pero que, por definición de la legislación especial de arrendamientos urbanos de 1964, se asimilaban, a todos los efectos, como contratos de «inquilinato», es decir, de arrendamiento de «vivienda». Y, conocedor de dicha situación legal, pero, al mismo tiempo, para acotar, en su justa medida, el contenido de la exención previamente declarada, aclaró que dicho tipo de contratos no gozarán de exención impositiva.

Desde esta óptica, no sería consecuente que los contratos de arrendamiento de vivienda suscritos a favor de personas jurídicas sin ánimo de lucro no gocen expresamente de exención, aun cuando, desde un punto de vista legal, tengan todos los beneplácitos de ser considerados contratos de inquilinato o de vivienda, y que, por otro lado, si el contrato fuere suscrito con una sociedad mercantil, donde el ánimo de «lucro» está presente, también por imperativo legal, éstos sí gocen de exención tributaria, máxime, teniendo presente que, legalmente, ni siquiera tienen la consideración de «inquilinato asimilado».

- 2.^a La normativa nacional del IVA optó, como regla general, lo que sería excepción comunitaria: la sujeción al impuesto de los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles; y hacer de la regla general comunitaria una excepción nacional: solamente determinados contratos de arrendamiento urbanos, los destinados a vivienda, gozarán de exención impositiva, y todo ello con la mayor aquiescencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Amén.
- 3.^a De acuerdo con la acepción corriente o usual de vivienda, y, por ende, del contrato de arrendamiento que recae sobre la misma, solamente en un sentido analógico podríamos comprender en el citado a los contratos de arrendamiento suscritos con sociedades mercantiles, para vivienda de sus empleados, cuya técnica interpretativa está expresamente proscrita a la hora de extender los términos estrictos de las exenciones tributarias, según el artículo 23.3 Ley General Tributaria ⁷.

⁶ Esta finalidad puede inferirse del citado precepto legal y del artículo 96.11, *sensu contrario*, del mismo texto, el cual se refiere a los supuestos de «... los arrendamientos de locales ocupados por el Estado, Provincia o Municipio que no estén destinados a vivienda...».

⁷ Artículo 24.1, en su redacción vigente hasta el 22-07-1995.

4.^a Ni el Decreto de 24-12-1964 sobre Arrendamientos Urbanos consideró digno de protección social los contratos de arrendamiento de viviendas suscritos con sociedades mercantiles, para sus empleados, ni el espíritu ni la finalidad de la legislación fiscal nacional estaba encaminado en otorgar exención alguna a este tipo de contrato tan «particular».

De todo lo cual podríamos concluir que los contratos de arrendamiento suscritos con personas jurídicas con ánimo de lucro, para vivienda de sus empleados, no obstante la ausencia de una definición o concepto legal de «arrendamiento destinado a vivienda», y de su imposibilidad legal de calificación de «inquilinato asimilado», son operaciones sujetas y no exentas del IVA, de acuerdo con una interpretación teleológica del artículo 20.uno.23.º b) y g') de su Ley reguladora.

5. EL CONCEPTO DE «ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA» SEGÚN LA LEY DE ARRENDAMIENTOS URBANOS DE 1994

Al comienzo del epígrafe 3.º señalamos que bajo la vigencia de la actual Ley 37/1992, del IVA habría que tener presente la existencia, concatenada en el tiempo, de dos legislaciones básicas en materia de arrendamientos urbanos.

Del examen de la legislación anterior a la vigente Ley de Arrendamientos Urbanos (en adelante, LAU), hemos podido concluir la sujeción y no-exención de las dos tipologías de contratos examinados, cuya dificultad sobrevenida, en el supuesto de contratos suscritos a favor de sociedades mercantiles, se debe, fundamentalmente, a la ausencia de una clara y expresa regulación legal de los mismos.

Con la nueva normativa especial, la LAU, anticipamos, llegamos a la misma conclusión tributaria, es decir, la sujeción sin exención tributaria, si bien, afortunadamente, con un considerable ahorro en el esfuerzo interpretativo, dado que aquélla facilita enormemente el camino a recorrer. Comprobémoslo.

5.1. El concepto legal –y sencillo– de «arrendamiento de vivienda».

Vaya por delante que la LAU tuvo bien claro que *«la regulación substantiva del contrato de arrendamiento debe partir de una clara diferenciación de trato entre los arrendamientos de vivienda y los destinados a cualquier otro uso distinto del de vivienda, por entender que las realidades económicas subyacentes son sustancialmente distintas y merecedoras, por tanto, de sistemas normativos disímiles que se hagan eco de esta diferencia»* (Preámbulo, 1).

El artículo 1 define el ámbito de aplicación de la misma: *«La presente ley establece el régimen jurídico aplicable a los arrendamientos de fincas urbanas que se destinen a vivienda o a usos distintos del de vivienda».*

De una lectura del citado precepto legal, *a priori*, no puede existir la más mínima sombra de duda de que los contratos de arrendamiento de vivienda suscritos con personas jurídicas están, claramente, dentro del ámbito de aplicación de la LAU, pues se tratan de contratos de arrendamiento, que recaen sobre una finca urbana y están destinados... a un uso concreto. Ya veremos cuál. Sin prisas, que una lectura apresurada podría llevarnos a conclusiones engañosas.

El artículo 2.1 define el concepto de «Arrendamiento de vivienda»:

«1. Se considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable, cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario».

La finalidad de establecer esta nueva categoría de «arrendamiento de vivienda» *«se asienta en la idea de conceder medidas de protección al arrendatario sólo allí donde la finalidad del arrendamiento sea la satisfacción de la necesidad de vivienda del individuo y de su familia...»* (Preámbulo, 3).

De la lectura del citado precepto legal podemos extraer, entre otros, los requisitos imprescindibles para considerar un contrato de arrendamiento como de «vivienda»:

- a) El objeto del mismo ha de ser una «*edificación habitable*», lo que implica que la finca urbana cuente con la dotación y suministros básicos de luz, agua, etc., así como un estado de conservación digno para ser habitada por personas, no por animales.
- b) Que su destino sea el de «*satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario*», ni más ni menos.

De acuerdo con lo expuesto, aquí está la «pregunta del millón»: ¿los contratos de arrendamiento suscritos con personas jurídicas, para ser destinados a vivienda de sus empleados, «cabén» dentro del concepto legal del artículo 2 LAU? Desde mi punto de vista no, dado que las personas jurídicas no tienen, ni pueden tener, «necesidad permanente de vivienda». Este tipo de entidades habrá de tener, por imperativo legal, un «domicilio social», entendido éste como:

- «... *lugar donde se encuentra la sede del órgano de gobierno...*» (art. 4.2 Ley 30/1994, de Fundaciones; en sentido analógico se puede entender con respecto a las «asociaciones», de acuerdo con lo previsto en el art. 3.2.3.º Ley 191/1964).
- «*lugar donde se halle el centro de su efectiva administración o dirección, o en que radique su principal establecimiento o explotación*» (art. 6.1 TR Ley Sociedades Anónimas y 7.1 Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada).

Ontológicamente las personas jurídicas no pueden tener, pues, necesidad permanente de vivienda. Así de sencillo.

No obstante, pudiera ser comprensible mostrar algún escepticismo en la solución expuesta, sobre todo teniendo en cuenta lo que «hemos pasado» con la anterior legislación de arrendamientos urbanos –al menos con las sociedades «lucrativas»–, en cuyo supuesto podemos acudir al artículo 7 LAU, quien recoge el concepto propio para los que seamos desconfiados en la materia: «*Condición de arrendamiento de vivienda*».

«El arrendamiento de vivienda no perderá esta condición aunque el arrendatario no tenga en la finca arrendada su vivienda permanente, siempre que en ella habiten su cónyuge no separado legalmente o de hecho, o sus hijos dependientes».

Con esta apostilla legal, creemos, las cosas se presentan lo suficientemente claras, por lo menos para reconocer que los contratos de arrendamiento suscritos con personas jurídicas, con o sin ánimo de lucro, destinados para sus empleados, NO pueden, legalmente, gozar de los beneplácitos de ser considerados de «vivienda», porque el arrendatario, la entidad jurídica, ni tiene, ni puede tener, cónyuge ni hijos. Vamos, al menos, que yo sepa.

5.2. El «cajón de sastre»: «Arrendamientos para uso distinto del de vivienda».

El artículo 3.1 de la LAU «*considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda aquel arrendamiento que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial un uso distinto del establecido en el artículo anterior*».

Blanco es, la gallina lo pone... Estamos ante un contrato que recae sobre una vivienda –edificación–; y tiene un uso primordial distinto del de satisfacer las necesidades permanentes de vivienda de su arrendatario, o el de su cónyuge o sus hijos, como ya hemos comprobado.

Pues el contrato, sin más lectura arrendaticia, tendrá que ser calificado, por imperativo legal, como para «*uso distinto del de vivienda*», sin más complicaciones. Será lo que sea y para lo que sea, pero de «vivienda», nones.

Pero si nos hemos quedado con ganas de mayores explicaciones, que sinceramente, creemos, no habría lugar, veamos la dicción del artículo 3.2 LAU:

*«En especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra, y los celebrados para ejercerse en la finca una **actividad** industrial, comercial, artesanal, profesional, recreativa, **asistencial**, cultural o docente, **cualquiera que sean las personas que lo celebren**».*

El citado apartado establece una enumeración, a los solos efectos «ilustrativos», de distintos subtipos de contratos que estarían encuadrados dentro del tipo de contrato denominado «*para uso distinto del de vivienda*».

Uno de esos subtipos son los contratos para actividad «*asistencial*», en los cuales podría tener perfecta acogida la tipología de contratos analizada, pues, en realidad, la persona jurídica, valiéndose de un contrato suscrito con tercero, el arrendador, presta una asistencia social a su trabajador, facilitándole un inmueble habitable, para que éste satisfaga, de forma temporal o permanente, su necesidad de vivienda.

El artículo 3.2, *in fine*, habla de «... cualquiera que sean las personas que los celebren», lo que nos da a entender que el legislador se hace eco que esta tipología de contratos, para uso distinto de vivienda, pueden ser suscritos tanto con personas físicas como jurídicas, como otro tipo de entidades.

En conclusión: los contratos de arrendamiento suscritos con personas jurídicas, para vivienda de sus empleados, son contratos de «*arrendamiento para uso distinto del de vivienda*»⁸, cuyo régimen aplicable será (art. 4, apartados 1, 3 y 4, LAU):

- El sometimiento de forma imperativa a lo previsto en los Títulos I, IV y V de la misma.
- La voluntad de las partes y, en defecto de ésta, por el Título III LAU y, supletoriamente, por lo dispuesto en el Código Civil.
- La exclusión de la aplicación de los preceptos de la LAU, cuando ello sea posible, habrá de hacerse, en todo caso, de forma expresa.

6. TRIBUTACIÓN BAJO EL CONCEPTO LEGAL DE «ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA», SEGÚN LEY DE ARRENDAMIENTOS URBANOS DE 1994

De cuanto hemos expuesto hasta ahora hemos podido comprobar que la Ley 37/1992, del IVA no recoge el concepto «tributario» de «arrendamiento de vivienda», o «arrendamiento destinado a vivienda», y la coexistencia sucesiva, durante la misma, de varias e importantes disposiciones legales en materia de arrendamientos urbanos.

⁸ Así se pronuncia, de forma casi unánime, la doctrina, bien por alusión general a los contratos suscritos con «personas jurídicas», bien por alusión específica los contratos suscritos con «sociedades mercantiles»:

- Diego LOZANO ROMERAL y Joaquín DE FUENTES BARDAJI. *Todo sobre la nueva Ley de Arrendamientos Urbanos*. Ed. Praxis, página 26.
- Daniel LOSCERTALES FUENTES. *Los arrendamientos urbanos. Nueva edición adaptada a la LEC 1/2000*. Ed. Sepin, página 126.
- Vicente GUILARTE GUTIÉRREZ. *Arrendamientos Urbanos*. Vol. I. Ed. Lex-Nova, págs. 18 y 19.
- LEGISLACIÓN DE ARRENDAMIENTOS URBANOS. *Doctrina y Jurisprudencia*. Tomo I. Ed. Trivium, páginas 114 y 115.
- María Corona QUESADA GONZÁLEZ. *La vivienda familiar arrendada*. Ed. Cedecs, páginas 38 a 41; introduce la posibilidad de que este tipo de contratos gocen de la calificación legal de «arrendamientos de vivienda», siempre y cuando el contrato se establezca a favor de una persona física concreta, pues, de lo contrario, considera que estaría excluido de la LAU, con fundamento en la aplicación analógica de su artículo 5.a) –uso de viviendas por porteros, guardas, asalariados, empleados y funcionarios, asignadas por razón del cargo que desempeñen o del servicio que presten–.

En este sentido, y a los efectos interesados, hemos de partir de las siguientes premisas normativas:

- La dicción del artículo 20.uno.23.º b) Ley IVA y la importante aclaración introducida por el subapartado g') del mismo.
- La desaparición, bajo la LAU de 1994, de toda referencia a los contratos de «inquilinato asimilados». Desde el 1 de enero de 1995 los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles, o son de «vivienda», o para «uso distinto del de vivienda», sin medias tintas. O «blanco» o «negro».

Partiendo de ello, y desde un punto de vista interpretativo «literal» de la Ley del IVA, podríamos concluir, en principio, con relación a los contratos de arrendamiento de vivienda suscritos con personas jurídicas sin ánimo de lucro, que al no gozar de la definición de «inquilinato asimilado» que le otorgaba el Decreto de 1964, y, por ende, quedar «vacía» la remisión normativa efectuada por el subapartado g') del artículo 20.uno.23.º b) Ley IVA, que este tipo de contratos, desde el 1 de enero de 1995, no se ve afectado por el alcance de la no-exención prevista en el citado subapartado, y, por ende, no habiendo motivos para no gozar de la interesada exención tributaria.

Desde mi punto de vista la conclusión interpretativa sería, precisamente, todo lo contraria, toda vez que aunque desde un punto de vista legal este tipo de contratos se haya visto «reordenado» legalmente bajo la categoría genérica de contratos de arrendamiento para «uso distinto del de vivienda», con la LAU, ello no invalida ni el espíritu ni la finalidad de la Ley del IVA.

El legislador del Impuesto, en 1992, se hizo eco que tributariamente podría dar «quebraderos de cabeza interpretativos» determinados contratos de arrendamiento de vivienda: los suscritos con entes o personas jurídicas, los cuales, si bien desde un punto de vista arrendaticio gozaban de los beneplácitos de ser considerados de «inquilinato asimilado»; desde un punto de vista tributario se estimó que no eran merecedores de exención alguna.

Si entre 1992 y 1994 se imponía una interpretación conjunta de la normativa fiscal del IVA y la especial de arrendamientos urbanos, el Decreto de 1964, no ha lugar a abandonar dicho criterio interpretativo por el hecho de haber desaparecido, como tal, en la LAU, el «primo hermano» de los contratos de «inquilinato asimilado».

En suma, el hecho que la actual regulación en materia de arrendamientos urbanos, LAU, establezca de forma clara y sencilla sendos conceptos de lo que ha de entenderse por «*arrendamiento de vivienda*» y «*arrendamiento para uso distinto del de vivienda*», y el encaje que ha de tener, a mi juicio, dentro de esta segunda categoría, los contratos de arrendamiento de vivienda suscritos a favor de personas jurídicas, tengan o no ánimo de lucro, es lo que nos llevaría a obtener igual conclusión, en materia de tributación en el citado Impuesto, imponiéndose, pues, su no-exención tributaria.

7. COMENTARIO A LA STSJ ISLAS BALEARES, DE 22-05-2001

Como señalé al comienzo de la exposición de este artículo, su motivación, en realidad, viene dada por la lectura que hice de dos Sentencias de Tribunales Superiores de Justicia. Veamos, en primer término, la STSJ Islas Baleares de 22-05-2001 (*Revista de Contabilidad y Tributación* n.º 226, páginas 463 y 464).

7.1. Breve reseña de los hechos enjuiciados.

De los Fundamentos de Derecho de la referida Resolución judicial se extrae:

- Que estamos ante un contrato de arrendamiento datado en fecha 1 de octubre de 1994, suscrito entre una persona –no sabemos si física o jurídica– y una entidad –sociedad mercantil, al parecer–.
- Que el objeto del contrato recae sobre una edificación, calificada por las partes contratantes como «vivienda», añadiéndose, «distribuida en diversas dependencias y habitaciones propias de su uso».
- Que la vivienda es utilizada por un empleado de la sociedad.

7.2. El criterio de la Inspección de Tributos.

El Fundamento de Derecho Primero se hace eco del informe emitido por la Inspección de Tributos que «calificó la actividad de alquiler realizado por la interesada como actividad exenta del artículo 20.uno.23.º b) de la Ley del Impuesto, al consistir la misma en el alquiler de un edificio destinado exclusivamente a vivienda».

No disponemos del acceso a tan interesante informe inspector y, por ende, de las mayores y profundas argumentaciones jurídicas que dieron lugar a dicha conclusión, pero de lo que sí disponemos son de algunas Resoluciones y Consultas de la Dirección General de Tributos, dictadas sobre la materia. Veámoslas:

- a) Bajo la vigencia de la anterior normativa del IVA: artículo 8.1.23. Ley 30/1985, de 2 de agosto ⁹ y artículo 13.1.23.b) del RD 2028/1985, de 30 de octubre, de su Reglamento de desarrollo.

⁹ La EM, apdo. V, Exenciones, se hacía eco de que «La Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas considera conveniente establecer una lista común de exenciones que, incorporada a las legislaciones internas de todos los Estados miembros, asegure un régimen equitativo en la contribución de todos ellos al presupuesto comunitario, garantizando, al mismo tiempo, la neutralidad exterior del Impuesto. (...) El artículo 8 de la Ley regula las exenciones en

Los citados antecedentes legislativos se exponían en términos similares a los actuales:

- Artículo 8.1.23 Ley: *«Están exentas de este impuesto: (...) 23. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley, y que tengan por objeto terrenos o viviendas, incluidos los anexos y garajes accesorios a estas últimas arrendados conjuntamente con ellas».*
- Artículo 13.1.23.b) Reglamento, el cual predicaba la exención de *«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 ellas».*

Pues bien, a la vista de la citada normativa fiscal, podemos citar:

- La Resolución de la Dirección General de Tributos de 11 de febrero de 1986 se hizo eco de la ausencia del concepto legal de «vivienda», y acudió, pues, a su concepto «usual», entendido como *«edificio o parte del mismo destinado a habitación o morada de una persona física o de una familia, constituyendo su hogar o sede de su vida doméstica».* Considerando que en los supuestos de «inquilinato asimilado» habría de hacerse una interpretación «analógica» del concepto de «vivienda», y dada su prohibición en materia de exención tributaria, concluyó que no es posible la exención interesada.
 - La Consulta no vinculante de fecha 17 de noviembre de 1986 en un supuesto, concreto de *«arrendamiento de vivienda destinada a uso del personal»*, declaró la no exención del Impuesto, dado el carácter «social» de este tipo de contrato, y no de «viviendas» propiamente dichas, fundamentando su decisión en la distinción entre la relación contractual del arrendador y la arrendataria –sociedad mercantil– y la mantenida entre ésta y su trabajador, a quien le cede el uso del inmueble como retribución parcial de su trabajo.
- b) Bajo la vigencia de la actual normativa del IVA, artículo 20.Uno.23.º b) Ley 37/1992, de 28 de diciembre y del Decreto de 24-12-1964, de Arrendamientos Urbanos:
- La Consulta de 6 de abril de 1993 referida a un supuesto de *«arrendamiento de una vivienda a una empresa para residencia de su personal»*, declaró la no exención del Impuesto con fundamento en la ausencia de relación «directa» entre el arrendador y el usuario de la vivienda, dado que el contrato, jurídicamente, está suscrito con otra persona distinta, en concepto de arrendataria, la sociedad mercantil.
- c) Bajo la vigencia de la actual normativa del IVA, artículo 20.Uno.23.º b) Ley 37/1992, de 28 de diciembre y de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos:

operaciones interiores, en concordancia con el artículo 13 de la Sexta Directiva comunitaria. (...) Asimismo, de conformidad con los criterios normativos contenidos en el artículo 13.B).b), de la Sexta Directiva, se establece la exención de los arrendamientos, calificados como servicios a efectos del Impuesto, relativos a terrenos y viviendas, sin perjuicio de las excepciones expresamente mencionadas (...).

- Las Consultas de la Dirección General de Tributos de fecha 22-01-1996, 11-10-1996, 15-11-1996 y 25-09-1998 fundamentaron que «*la referida exención no se extiende a los arrendamientos de viviendas efectuados a personas o entidades que no los destinen directamente a vivienda*», y, por ende, declarando sujeto y no exento de tributación esta tipología de contratos, dado que «*el arrendatario es una Sociedad que a su vez cederá su uso en nombre propio, o la subarrendará a un tercero, tributando al tipo impositivo del 16%*».

Por último, como opinión doctrinal administrativa, cabe citar la Resolución del TEAC, de fecha 6 de febrero de 2002, donde partiendo de un contrato de arrendamiento a favor de una sociedad mercantil, para vivienda de sus directivos o terceras personas, y siéndole de aplicación la Ley 30/1985, reguladora del IVA, se concluye la sujeción y no exención del citado contrato, argumentando la necesaria distinción de una dualidad de relaciones dimanante del mismo: la surgida del propio contrato, entre el arrendador y la entidad arrendataria; y la surgida, por el título que fuere, entre la arrendataria y el cesionario del inmueble, el directivo o empleado.

Concluyó el TEAC que la exención no puede predicarse de la primera relación contractual, toda vez que el arrendatario no destina el inmueble a su propia vivienda –lo cual es del todo imposible, dada su condición de persona jurídica–, sino que lo hace un tercero, el directivo.

Con independencia de que pueden ser criticables algunas de las argumentaciones jurídicas expuestas por la doctrina administrativa, mayor y severa crítica puede merecer el informe de la Inspección al que alude la Sentencia comentada, sin entrar a conocer de su contenido, toda vez que, al margen de las argumentaciones expuestas anteriormente, para considerar sujeto y no exento de tributación este tipo de contratos de arrendamiento, resulta desalentador este tipo de actuaciones, máxime cuando el criterio de la Administración de Tributos, hasta la fecha, ha sido claro, uniforme e inequívoco: los contratos de arrendamiento de vivienda suscritos con sociedades mercantiles, para vivienda, están sujetos y no exentos de tributación en el IVA.

Con esta forma de proceder por parte de la Inspección de Tributos no resulta extraño que una de las quejas generalizadas ante la Institución del Defensor del Contribuyente sea, precisamente, poner en tela de juicio las actuaciones de los órganos de comprobación tributaria –Inspección y Gestión–, manifiestamente contraria a los antecedentes y criterios sostenidos por la Dirección General de Tributos. Y eso sin tener en cuenta las coletillas estereotipadas que se vienen observando en algunos informes, donde se hace alusión al «*desconocimiento de las motivaciones para suscribir el Acta en disconformidad...*».

7.3. La verdadera «motivación» de la Inspección de Tributos.

De una lectura «entrelíneas» de la comentada Sentencia deducimos que la motivación –la verdadera– que inspiró las conclusiones de la Inspección de Tributos en el referido informe, no es de carácter jurídico, sino más bien «recaudatoria», pura y simplemente.

Indudablemente, a simple vista, para el Erario Público, en principio, que una operación esté sujeta y no exenta a IVA, supondrá un ingreso para el mismo, con independencia del destinatario de la operación, y la posible deducción de las cuotas soportadas.

Ahora bien, en el caso enjuiciado existió un especial interés para que las operaciones de arrendamiento estuvieran sujetas pero exentas de IVA: la Entidad inspeccionada tenía por objeto social la compraventa de bienes inmuebles, su arrendamiento y construcción, habiendo ejecutado, al parecer, unas importantes y cuantiosas obras sobre un inmueble adquirido en fase de construcción.

Una vez finalizada la obra la edificación fue arrendada con el objeto y finalidad ya expuesto anteriormente: viviendas para empleados de una sociedad mercantil.

Y claro, la Entidad inspeccionada, ante la cuantía de IVA soportado por la inversión y su diferencia con respecto al repercutido, solicitó la devolución del saldo correspondiente.

Y aquí es dónde entra la Inspección: si ésta sostiene que la operación ulterior a las inversiones, es decir, el arrendamiento del inmueble, está sujeta pero exenta de IVA, las cuotas soportadas por aquéllas no serán deducibles, por aplicación de la regla de prorrata (art. 102 y ss. Ley 37/1992), aunque para ello tenga que ir contra «natura jurídica», contra el criterio de la propia Dirección General de Tributos y contra lo que se ponga por delante. Así, desde luego, no es de extrañar el aumento de la litigiosidad en materia tributaria.

7.4. La argumentación de la Sentencia.

Para el correcto enjuiciamiento del caso consideramos que es una verdad a medias, como sostiene el órgano jurisdiccional, afirmar «*la falta de definición legal de vivienda*», porque si bien es cierto a la fecha de la suscripción del contrato en cuestión, 01-10-1994, aún no se había publicado la Ley 29/1994, de Arrendamientos Urbanos, no es menos cierto que cuando se dictó la Sentencia, el 22-05-2001, la LAU llevaba «danzando» unos pocos de años. Y a falta de pan, a lo mejor, hubiera sido bueno un poco de tortas, siquiera mirando de reojo el nuevo retoño legislativo.

A reglón seguido se hace eco acerca del concepto indudable de «*común conocimiento y explicado por sí solo de vivienda*», aunque nos deje en ascuas acerca del mismo.

Parece ser de indudable trascendencia la calificación que las partes hicieron del propio contrato, denominado expresamente «vivienda», extremo cuestionable, siquiera sea por acudir al viejo aforismo de que «*las cosas son lo que son con independencia de cómo queramos llamarlas*»¹⁰. Si la exigencia de los impuestos dependiera de las calificaciones que les dieran las partes «interesadas» en su pago, a la Administración Tributaria podría darle un «patatús».

¹⁰ O, dicho en términos jurídico-tributarios, como nos enseña el artículo 28.2 Ley General Tributaria: «*El Tributo se exigirá con arreglo a la naturaleza jurídica del presupuesto de hecho definido por la ley, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hayan dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez*».

Igualmente, al hacerse alusión a la «*cualidad de la edificación arrendada... distribuida en varias dependencias y habitaciones propias de su uso*», se está argumentando la solución del caso desde un punto de vista de la tipología constructiva del inmueble, en vez de su destino real y jurídico, como es el espíritu y finalidad de la norma reguladora de la exención tributaria.

Por último, la Sentencia comentada determina, previa la admisión de la existencia de un contrato efectuado a favor de una sociedad, para ser utilizado por un empleado de ésta, la sujeción y no exención en el IVA, «*dado el carácter restrictivo con que deben entenderse las exenciones en materia tributaria*».

Precisamente, el carácter restrictivo al que alude la misma, y el uso ciertamente «analógico» que hay que hacer en cuanto al concepto legal y usual de «*arrendamiento de vivienda*», entre otras consideraciones, es lo que imposibilita, a mi juicio, la aplicación de la exención a este tipo de contratos.

8. COMENTARIO A LA STSJ COMUNIDAD VALENCIANA DE 08-02-2002

Con relación a esta segunda Resolución judicial (*Revista de Contabilidad y Tributación* n.º 230, páginas 92 y 93), podemos, igualmente, efectuar el siguiente análisis y comentario:

8.1. Resumen de los hechos enjuiciados.

En este caso, la Sentencia valenciana se hace eco de:

- La existencia de un contrato de arrendamiento suscrito el 14-02-1995, por una persona física y la ONCE, subrogándose en enero de 1998, en la posición del arrendador, por compra-venta del inmueble, una sociedad mercantil.
- El objeto del contrato era el arrendamiento de un inmueble urbano con destino a «*residencia familiar del delegado territorial*» de la ONCE en la Comunidad Valenciana.
- El litigio trae su razón de ser en la impugnación que hizo la arrendataria, la ONCE, contra el acto de repercusión del IVA efectuado por la entidad arrendadora, desde febrero de 1998 hasta junio de 2000, fecha de resolución del contrato, impugnación que terminó en vía judicial, previa reclamación ante el TEAR de Valencia.

8.2. Los argumentos de la Sentencia.

El TSJ de la Comunidad Valenciana consideró sujeto y exento de tributación en el IVA el referido contrato, toda vez que la exención del artículo 20.uno.23.º b) de su Ley reguladora se configura en función de una operación o servicio empresarial, en nuestro caso, «*el arrendamiento de un*

edificio o parte del mismo destinado exclusivamente a vivienda», añadiendo el Tribunal, «sin más exigencias añadidas ni interpretaciones subjetivas que se apartan del tenor literal y de la razonable interpretación de la norma».

Sobre este punto conviene recordar, a nuestro juicio, que la interpretación del artículo 20.uno.23.º b) Ley IVA no puede limitarse a una simple lectura de su tenor literal, toda vez la necesaria lectura de su aclaración posterior, en cuanto al supuesto de no-alcance de la interesada exención tributaria. Sí, ya lo sabemos, el subapartado g') del mismo precepto, cuya introducción expresa querida por el legislador en 1992 sería para algo, digo yo.

Pues bien, si nos fijamos en la fecha del contrato de arrendamiento, está suscrito con posterioridad a la entrada en vigor de la LAU de 1994, lo que implica su plena regulación bajo la misma, si bien, a efectos interpretativos tributarios, no estaría de más conocer qué hubiera «ocurrido» si hubiera estado regulado bajo el derogado Decreto de 1964.

En este sentido, entiendo, le hubiera sido de plena aplicación el artículo 4.2 de dicho Decreto, toda vez la «especial» consideración de la Entidad arrendataria, la ONCE ¹¹, y, por ende, la necesaria calificación del contrato como de «inquilinato asimilado», lo que nos hubiera llevado, a su vez, a la aplicación del subapartado g') del artículo 20.uno.23.º b) Ley IVA, y, por tanto, habiendo concluido en el NO alcance de la interesada exención. Al Tribunal «le salvó la campana» que la normativa arrendaticia de aplicación al caso no fuera el citado Decreto de 1964...

Pero la cuestión estriba, como ya comprobamos anteriormente, que desde el 1 de enero de 1995, este tipo de contratos ha de ser calificado legalmente como para «uso distinto del de vivienda», lo cual, unido al espíritu y finalidad de la normativa del IVA, sigue determinado la sujeción y NO exención tributaria.

Por ello, cuando el Tribunal argumenta que la interesada exención está regulada «en función del destino objetivo dado al inmueble», es decir, en función de que se destine exclusivamente a «vivienda», creo que es dar una interpretación «a medias» de la normativa aplicable, toda vez que con la aclaración introducida por el legislador en 1992, con el subapartado g'), se pretendió delimitar el alcance de la exención en sus justos términos, es decir, no sólo en función del destino «objetivo» del inmueble –para «vivienda», en su sentido usual o corriente–, sino también «subjetivo», es decir, en función de su posible calificación jurídico-civil, según la legislación especial de arrendamientos urbanos, dado que en el supuesto de ser considerado «inquilinato asimilado», dicha circunstancia le haría excluir, por sí mismo, la aplicación de dicha exención.

En este sentido compartimos la afirmación del Tribunal acerca de que «no importa quién ocupe el inmueble», porque desde un punto de vista jurídico-civil da lo mismo que la vivienda la ocupe el delegado territorial de la ONCE, que su Presidente o cualquier persona, vinculada, o no, a la Entidad.

¹¹ Resulta bastante «ilustrativa» al respecto la Disposición adicional cuarta de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones.

Es precisamente este último extremo, el hecho de estar suscrito el contrato con una persona jurídica, la circunstancia que le hace ser calificado, a todos los efectos, como para «*uso distinto del de vivienda*», y, por ende, no merecedor de la interesada exención.

En fin, opiniones hay para todos los gustos ¹². Aquí, simplemente, he tratado de mostrar otra visión del tema.

¹² También queda el «consuelo», por qué no decirlo, que a igual conclusión tributaria llegó Antonio VICTORIA SÁNCHEZ, en su comentario particular a ambas Resoluciones judiciales, publicado en esta Revista, número 230, páginas 66 a 72.