



Roj: **STSJ BAL 603/2025 - ECLI:ES:TSJBAL:2025:603**

Id Cendoj: **07040330012025100269**

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

Sede: **Palma de Mallorca**

Sección: **1**

Fecha: **02/07/2025**

Nº de Recurso: **668/2022**

Nº de Resolución: **292/2025**

Procedimiento: **Procedimiento ordinario**

Ponente: **FERNANDO SOCIAS FUSTER**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

T.S.J.ILLES BALEARS SALA CON/AD

PALMA DE MALLORCA

SENTENCIA: 00292/2025

PLAÇA DES MERCAT, 12

Teléfono:971712632 **Fax:**DIR3: J00001623

Correo electrónico:tsj.contencioso.palmademallorca@justicia.es

Equipo/usuario: AGG

N.I.G:07040 33 3 2022 0000619

Procedimiento:PO PROCEDIMIENTO ORDINARIO 0000668 /2022

Sobre:HACIENDA ESTATAL

De D/ña.INVERSIONES PUIGSERVER RIERA SL

Abogado:CARLOS DEL PINO LUQUE

Procurador:DIEGO RAMOS RODRIGUEZ

Contra D/ña.TEAR DE BALEARES - SEDE PALMA DE MALLORCA TRIBUNAL ECONÓMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado:ABOGADO DEL ESTADO

Procurador:

SENTENCIA

En Palma, a 2 de julio de 2025

PRESIDENTE

D. Fernando Socias Fuster

MAGISTRADO/A

D. Pablo Delfont Maza

Dª Carmen Frigola Castillón

Esta Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears ha conocido de los autos Nº **668/2022** dimanantes del recurso contencioso administrativo seguido a instancias de **INVERSIONES PUIGSERVER RIERA, S.L.** y actuando como Administración demandada la General del **ESTADO**.

Constituye el objeto del recurso la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional en Illes Balears (en adelante TEARIB), de fecha 29 de junio de 2022, dictada en la reclamación nº 07-02820-2020, y por la que se estima parcialmente la interpuesta contra la liquidación provisional dictada por la Administración de la Delegación Especial de la AEAT en Illes Balears de Palma de Mallorca con relación al IVA, segundo, tercer y cuarto trimestre de 2019, con número de referencia 2019CMP303M418600006Y.

La cuantía se fijó en 38.245,12 euros

El procedimiento ha seguido los trámites del ordinario.

Ha sido magistrado ponente el Ilmo. Sr. D. Fernando Socias Fuster.

ANTECEDENTES PROCESALES

PRIMERO. Interpuesto el recurso en fecha 24 de octubre de 2022, se le dio traslado procesal adecuado, ordenándose reclamar el expediente administrativo.

SEGUNDO. Recibido el expediente administrativo, se puso de manifiesto el mismo en Secretaría a la parte recurrente para que formulara su demanda, lo que así hizo en el plazo legal, alegando los hechos y fundamentos de derecho que tuvo por conveniente, suplicando a la Sala que se dictase sentencia estimatoria del mismo, por ser contrario al ordenamiento jurídico, los actos administrativos impugnados, y declare:

"(i) la nulidad de la Resolución del TEAR de Baleares de 29 de junio de 2022 (procedimiento 07/02820/2020) por la que se estima parcialmente la reclamación económico-administrativa interpuesta por mi representada contra la liquidación provisional dictada el 21 de septiembre de 2020 y, por tanto,

(ii) la nulidad de la resolución con liquidación provisional con referencia 2019CMP303M418600006Y.

(iii) para el hipotético caso en que no se declarasen los pronunciamientos anteriores, se retrotraiga el expediente a fin de que se emita una nueva liquidación en aplicación del principio de íntegra regularización."

TERCERO. Dado traslado del escrito de la demanda a la representación de la Administración demandada para que contestara, así lo hizo en tiempo y forma oponiéndose a la misma y suplicando se dictara sentencia confirmatoria de los acuerdos recurridos.

CUARTO. No recibido el pleito a prueba y declarada conclusa la discusión escrita, se ordenó traer los autos a la vista, con citación de las partes para sentencia, se señaló para la votación y fallo, el día 1 de julio de 2025

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO. Planteamiento de la cuestión litigiosa.

La entidad recurrente impugna la resolución el TEARIB en cuanto confirma la liquidación provisional dictada por la Administración de la Delegación Especial de la AEAT en Illes Balears de Palma de Mallorca con relación al IVA, segundo, tercer y cuarto trimestre de 2019. En concreto al ratificar que la entidad ahora demandante no puede deducir las cuotas de IVA soportadas y vinculadas a un inmueble arrendado a otra entidad por cuanto, a juicio de la AEAT, tiene la condición de vivienda y al estar dicho alquiler de vivienda exento, no cabe la deducción aplicada por el sujeto pasivo.

Como **antecedentes fácticos relevantes**, importa destacar:

1º) La AEAT emitió liquidación en relación con el IVA del 2º, 3º y 4º trimestre/2019 de la sociedad demandante como consecuencia "de haber deducido cuotas que no reúnen los requisitos establecidos en el Capítulo I del Título VIII o Capítulo X del Título IX de la Ley 37/1992". Todo ello a resultas del arrendamiento de un inmueble de la entidad aquí demandante a la entidad Safe Global Services 2013 SL, y que, a juicio de la AEAT, se destina al alquiler como vivienda.

En la liquidación se argumenta que el arrendamiento indicado estaría sujeto y exento. Y, por lo tanto, no otorga a dicha entidad el derecho a deducir las cuotas de IVA soportado vinculadas a su adquisición y mantenimiento ni otros gastos realizados para amueblar dicho inmueble.

2º) Frente a la indicada liquidación se interpuso la reclamación ante el TEARIB en la que se argumentó que el arrendamiento realizado entre empresas, en este caso siendo arrendataria Safe Global Services 2013 SL, no lo puede ser para vivienda, por lo que se trataría de un arrendamiento sujeto y no exento de IVA.

3º) La resolución del TEARIB ahora impugnada desestima la reclamación y destaca que "*todos los indicios apuntan a una dirección; que la firma del contrato de arrendamiento tiene por finalidad esencial la búsqueda de*

una ventaja fiscal: la deducción de las cuotas de IVA soportado en la adquisición y mantenimiento del inmueble promovido. Así, en el presente caso, el conjunto de circunstancias que se deducen del expediente, permite concluir que la actividad desarrollada por la reclamante es en realidad una actividad exenta, que no genera derecho a deducción."

No obstante, el TEARIB sí estima parcialmente la reclamación en cuanto que a la solicitud de devolución de las cuotas de IVA soportado en los supuestos en que se practique una regularización por considerar que resulta improcedente la deducción de cuotas del IVA indebidamente repercutidas en base al principio de regularización íntegra, determina que corresponde a la oficina de gestión tributaria, una vez el reclamante aporte los documentos necesarios para probar que se cumplen los requisitos, declarar el derecho a la devolución de las cuotas indebidamente repercutidas y ordenar la devolución solicitada a quien soportó el impuesto.

En **la demandase** pretende la anulación de la resolución del TEARIB y de la liquidación. Para ello se argumentará:

1º) Que el arrendamiento concertado entre la entidad demandante y la entidad Safe Global Services 2013 SL, es un arrendamiento sujeto y no exento de IVA pues únicamente cuando el arrendamiento se dedica a "uso exclusivo para vivienda" está sujeto y exento. Y como tiene reiteradamente declarado la Dirección General de Tributos en diversas consultas vinculantes (por todas, V2871-19) no podrá estar exento el arrendamiento cuando se alquile a personas jurídicas, dado que éstas no los pueden usar directamente a viviendas.

2º) La AEAT y en particular el TEARIB se basan en simples sospechas fundamentadas en la errónea convicción de que *"la firma del contrato de arrendamiento tiene por finalidad esencial la búsqueda de una ventaja fiscal: la deducción de las cuotas de IVA soportado en la adquisición y mantenimiento del inmueble promovido"* sin que estas sospechas o indicios constituyan prueba. Y menos que deba ser el sujeto pasivo el que demuestre lo contrario.

3º) En el procedimiento de comprobación limitada seguido contra INVERSIONES PUIGSERVER RIERA, S.L., la Oficina de Gestión Tributaria ha incumplido los (dos) requisitos exigidos por el artículo 164.1 del RGAT para que resulte procedente la ampliación del alcance de las actuaciones.

4º) De no estimarse lo anterior, la aplicación del principio de regularización íntegra obligaba no a la estimación parcial de la reclamación, sino anular la liquidación y acordar la retroacción de actuaciones.

SEGUNDA. Examen de si el arrendamiento lo fue para uso exclusivo de vivienda.

No ofrece dudas que, de conformidad con el art. 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la entidad ahora demandante, arrendadora de la vivienda tiene la condición de empresario o profesional a efectos del Impuesto y por tanto el citado arrendamiento está sujeto al IVA

El artículo 20.Uno.23º LIVA, 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 a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos.

La exención no comprenderá: (...)

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 (...).

Así, el arrendamiento de un inmueble cuando se destina para su uso exclusivo como vivienda estará sujeto y exento de IVA, siempre y cuando no se trate de alguno de los supuestos excluidos de la exención regulados en el precepto parcialmente transcrito.

La Administración demandada considera que, a pesar de que la parte arrendataria lo sea una persona jurídica, el arrendamiento lo era para destinarlo a vivienda. Y ello se desprendería de una serie de indicios que demuestran que *"no existe intención de explotar el bien arrendado por parte del arrendatario sino destinarlo directamente a un uso efectivo y propio como vivienda por parte de una persona física concreta"*. Tales indicios serían que: i) Que, en el contrato firmado entre las dos entidades vinculadas, el título del contrato es "contrato de arrendamiento de vivienda" o ii) que entre las cuotas de IVA que se pretenden deducir se incluyen correspondientes a mobiliario para una vivienda (nevera, microondas, lavadora lavavajillas, aspirador, plancha entre otros).

La ahora recurrente alega que el arrendamiento a una entidad -SAFE GLOBAL SERVICES 2013- por tratarse de una persona jurídica, no puede tener la consideración de arrendamiento para vivienda y el argumento de que dicha entidad puede cederlo "a una persona física concreta" para que lo use a tal fin, no está avalado por prueba alguna.

El punto de partida para la resolución de la cuestión litigiosa no puede ser otro que la aplicación de la doctrina administrativa -y, en particular, la jurisprudencial que la ratifica- en el sentido de que las personas jurídicas no pueden destinar el inmueble directamente a morada, por lo que a salvo que concurra luego una cesión a persona física concreta, el indicado arrendamiento está sujeto y no exento.

La parte recurrente aporta una liquidación de la misma Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Palma de Mallorca -referido a otro sujeto pasivo- en el que dicho órgano gestor argumenta: *"Por tanto, en el presente caso, no concurre ninguna de las salvedades para considerar aplicable la exención del artículo 20.Uno.23º.b) de la LIVA , pues el inmueble no puede constituir la vivienda de arrendatario, al ser este una persona jurídica, que evidentemente no puede "vivir" o "morar" en una vivienda,(...)"*.

Y la Dirección General de Tributos en diversas consultas vinculantes señala (por todas, V2871-19) señala que: *"En particular, será así cuando se alquile a personas jurídicas (dado que no los pueden destinar directamente a viviendas) o se presten por el arrendador los servicios propios de la industria hotelera, o en los arrendamientos de viviendas que sean utilizadas por el arrendatario para otros usos, tales como oficinas o despachos profesionales, etc."*

En sentencia de esta Sala núm. 405/2007, de 15 de mayo (ECLI:ES:TSJBA:2007:643) y en supuesto en el que el sujeto pasivo pretendía que el arrendamiento a una entidad estaba exento de IVA "por estar destinado a vivienda", desestimamos el recurso argumentando que *"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 . Dicho de otro modo, en particular, cuando el alquiler de una vivienda se realice a una sociedad no estará exento del impuesto por no tener uso exclusivo para vivienda al ser una persona jurídica la arrendataria, independientemente de que la use la sociedad, la subarriende o la ceda a sus trabajadores como retribución parcial del trabajo."*

Ya se ha indicado que la AEAT pretende esquivar lo anterior sugiriendo que ello no impide que la empresa arrendataria luego lo destine "directamente a un uso efectivo y propio como vivienda por parte de una persona física concreta". Pero ello requeriría acreditar la realidad de dicho subarriendo o cesión.

La Dirección General de Tributos (resolución 03857/2013) señala al respecto que *"a la luz de las citadas resoluciones del TEAC de 15 de diciembre de 2016, cabe entender que no concurre tal subarrendamiento cuando quede acreditado, por cualquier medio de prueba admitido en Derecho, que no existe intención de explotar el bien arrendado por parte del arrendatario sino destinarlo directamente a un uso efectivo y propio como vivienda por parte de una persona física concreta, la cual debe figurar necesariamente como usuaria en el propio contrato de arrendamiento"*.

La indicada resolución del TEAC 3856/2013/00/00 de fecha 15.12.2016 incluso concluye que *"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"*. Así limita los supuestos de exención del IVA en los casos en que, de manera concreta y específica, en el propio contrato de arrendamiento, figure ya la persona o personas usuarias últimas del inmueble.

Y en el contrato de referencia ello no figura dicha indicación. Y la AEAT no puede probar dicho extremo, sino simplemente invocar sus sospechas

Es cierto el potente indicio referido a que algunas de las facturas de adquisición de mobiliario y enseres denotan un posible uso para vivienda, así como que el contrato se autodenomina como contrato de arrendamiento de vivienda, pero tampoco puede olvidarse que el contrato en cuestión al especificar su uso indica que *"el arrendatario podrá usar la vivienda como archivo para acciones propias de su actividad"*, por lo que aunque se califique el inmueble como vivienda, lo que importa es el uso y del contrato ya se desprende que puede ser otro con lo que ya no sería inmueble "destinado exclusivamente a vivienda" que es lo que exige el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre. Todo ello al margen de que la AEAT, que es la que invoca el uso exclusivo como vivienda, no acredita aquello que sospecha: que la intención de la entidad arrendataria era destinar el inmueble -exclusivamente- a un uso efectivo y propio como vivienda por parte de una persona física concreta.

Ante el punto de partida de que al ser la parte arrendataria una persona jurídica no puede por sí destinarla a vivienda, y al no haberse aprobado por la AEAT aquello que fundamentaba la liquidación impugnada, procede la estimación del recurso sin necesidad de entrar en los restantes argumentos de la demanda.

TERCERO. Costas procesales.

De conformidad con lo establecido en el artículo 139.1 de la Ley Jurisdiccional, procede efectuar expresa imposición de las costas procesales causadas a la parte demandada, al haber desestimado sus pretensiones.

No obstante, de conformidad con el art. 139,5º de la LRJCA, la imposición de costas lo será con el límite de la suma de 3.000 € por todos los conceptos, sin perjuicio de las restantes limitaciones derivadas de la aplicación del art. 139,7º LJCA

FALLAMOS

1º) Estimar el presente recurso contencioso administrativo.

2º) Declarar disconformes a Derecho y anular las resoluciones recurridas.

3º) Se imponen las costas procesales a la parte demandada con el límite de la suma de 3.000 € por todos los conceptos, sin perjuicio de las restantes limitaciones derivadas de la aplicación del art. 139,7º LJCA

Contra la presente sentencia, cabe recurso de casación a preparar ante esta Sala en el plazo de treinta días contados desde el siguiente al de la notificación de la presente, y para: * el Tribunal Supremo, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas de Derecho estatal o de la Unión Europea; * la Sección de casación de la Sala de los Contencioso-administrativo de este Tribunal Superior de Justicia de Illes Balears, si el recurso pretende fundarse en infracción de normas emanadas de la Comunidad Autónoma de Illes Balears.

En la preparación del recurso de casación ante el TS téngase en cuenta Acuerdo de 19 de mayo de 2016, del Consejo General del Poder Judicial, por el que se publica el Acuerdo de 20 de abril de 2016, de la Sala de Gobierno del Tribunal Supremo, sobre la extensión máxima y otras condiciones extrínsecas de los escritos procesales referidos al Recurso de Casación ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo (BOE nº 162 de 6 de julio de 2016).

PUBLICACION.- Leída y publicada la anterior sentencia por el Magistrado de esta Sala Ilmo. Sr. D. Fernando Socias Fuster que ha sido ponente en este trámite de Audiencia Pública, doy fe. El Letrado de la Administración de Justicia, rubricado.

La difusión del texto de esta resolución a partes no interesadas en el proceso en el que ha sido dictada sólo podrá llevarse a cabo previa disociación de los datos de carácter personal que los mismos contuvieran y con pleno respeto al derecho a la intimidad, a los derechos de las personas que requieran un especial deber de tutelar o a la garantía del anonimato de las víctimas o perjudicados, cuando proceda.

Los datos personales incluidos en esta resolución no podrán ser cedidos, ni comunicados con fines contrarios a las leyes.