

Tribunal Económico-Administrativo Central**Resolución de 25 Ene. 2018, Rec. 4423/2014****Nº de Recurso: 4423/2014****Referencia 701/2018**

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Deducción de cuotas soportadas. La adquisición de inmuebles como apartamentos turísticos se considera una actividad sujeta y no exenta y en consecuencia da derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición. Exención del IVA prevista para el arrendamiento de edificaciones destinadas exclusivamente a vivienda. El supuesto de exención regulado en el artículo 20.Uno.23.º b) de la Ley 37/1992 no tiene carácter objetivo, es decir, no atiende al bien que se arrienda para determinar la procedencia o no de su aplicación, sino que se trata de una exención de carácter finalista que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, siendo preceptiva cuando el destino efectivo del objeto del contrato es el de vivienda, pero no en otro caso. Criterio reiterado.

El TEAC estima la reclamación económico-administrativa interpuesta por el contribuyente relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2011, anulando la resolución impugnada y el acuerdo de liquidación confirmado por ésta.

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, en el recurso de alzada ordinario que pende de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, interpuesto por X INMOBILIARIA... SL, con NIF ..., actuando en su nombre y representación D. Px... y con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra la resolución dictada el 27 de marzo de 2014 por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de la reclamación económico-administrativa 41/448/13, formulada contra el acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02-... dictado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía (Agencia Estatal de Administración Tributaria) por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2011, por importe a devolver de 308.949,54 euros.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO: En relación con la entidad **X INMOBILIARIA ...SL**, en fecha 23 de abril de 2012 se inician por parte de la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía actuaciones de comprobación e investigación por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2011. Las actuaciones, de carácter parcial, se limitan en los términos previstos en el artículo 178.3.c) del Real Decreto 1065/2007 (Referencia 9196/2007), limitación recogida tanto en la orden de carga en plan de inspección como en la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras notificada al obligado tributario.

En diligencia de constancia de hechos de 22 de agosto de 2012, por la que se comunica a la entidad la apertura de trámite de audiencia previo a la firma del acta, se le comunica asimismo la ampliación del carácter de la comprobación a la verificación de la deducibilidad del IVA soportado en la adquisición de diez apartamentos y diez plazas de garaje situados en ..., ..., ..., el 1 de agosto de 2011.

El acta de disconformidad **A02-...** se incoa el 11 de septiembre de 2012, junto con el preceptivo informe ampliatorio. La propuesta de regularización se confirma mediante acuerdo de liquidación de fecha 12 de noviembre de 2012, del que resulta un importe a devolver de 308.949,54 euros, habiendo solicitado la entidad devolución en su autoliquidación por el periodo 4T/2011 por 470.023,09 euros.

La regularización practicada consiste en la minoración de cuotas soportadas deducidas correspondientes a la adquisición de diez apartamentos en La adquisición se formaliza en escritura de compraventa con subrogación hipotecaria de 1 de agosto de 2011, por la que la entidad **ZR SA** transmite a **X INMOBILIARIA ...SL** diez viviendas y diez plazas de aparcamiento integradas en el complejo inmobiliario privado constituido sobre las parcelas 13 y 14 definidas en el plan parcial ... Oeste ... en ..., ..., por precio total de 2.050.000,00 euros más cuota de IVA que asciende a 164.000,00 euros.

Considera la Inspección que no se ha acreditado que los inmuebles adquiridos se utilicen o se vayan a utilizar en la realización de operaciones sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, como establece el artículo 94.Uno.1.º de la Ley 37/1992 (Referencia 3625/1992). La alegada negociación con la entidad **LY SL** para la explotación de los apartamentos mediante su arrendamiento como apartamentos turísticos no se acredita fehacientemente y, por otra parte, que exista dicha negociación no implica que los apartamentos se vayan a arrendar. Por tanto, el posible destino de los inmuebles es su transmisión o arrendamiento como vivienda, operaciones sujetas y exentas del impuesto, lo que excluye el derecho a deducir la cuota soportada en su adquisición.

El acuerdo de liquidación se notifica a la entidad el 20 de noviembre de 2012.

SEGUNDO: Contra el acuerdo de liquidación descrito en el antecedente de hecho anterior, la entidad interpone reclamación económico-administrativa 41/448/13 ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía en fecha 18 de diciembre de 2012.

El Tribunal Regional dicta resolución de la reclamación el 27 de marzo 2014 por la que la desestima, confirmando el acto impugnado.

TERCERO: Contra la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de la reclamación económico-administrativa 41/448/13, la entidad interpuso recurso de alzada ordinario ante el Tribunal Económico-Administrativo Central. En fecha 3 de agosto de 2015 el Tribunal Central dicta resolución por la que declara la inadmisibilidad del recurso por extemporáneo.

La entidad interpone recurso contencioso-administrativo ./2015 ante la Audiencia Nacional contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central. La Audiencia Nacional dicta sentencia el 24 de febrero de 2017 por la que estima parcialmente, anula la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central impugnada y ordena la retroacción de actuaciones a fin de que dicho Tribunal resuelva sobre el recurso de alzada interpuesto por la actora.

El 30 de julio de 2015 la entidad había presentado escrito en el que formula, en síntesis, las siguientes alegaciones:

1. El 15 de enero de 2013 la entidad firmó un contrato de arrendamiento con **LY SL** para la explotación de las viviendas adquiridas como apartamentos turísticos, cuyos efectos se demoraron al 1 de julio de 2013 con el fin de equipar y acondicionar los mismos. A partir de esta fecha se inicia la explotación efectiva de los apartamentos, lo que se acredita mediante la aportación de facturas emitidas por **K.COM BV** a **LY SL** por la gestión de reservas, por **LAVANDERÍA PV SL** por lavado de textiles, por **W GESTIÓN INTEGRAL ... SL** por limpieza y mantenimiento de los apartamentos.
2. El 5 de julio de 2013 la Delegación Territorial de Fomento, Vivienda, Turismo y Comercio de la Junta de Andalucía resuelve la inscripción de los apartamentos como tipo turístico grupo conjunto en el Registro de Turismo de Andalucía, inscripción que se realiza bajo la denominación **S & L R** a favor de la entidad **LY SL**.
3. Como prueba de la continuidad de la actividad de explotación de los apartamentos turísticos, aporta facturas emitidas por la entidad a **LY SL** por la gestión realizada, en las que se repercute IVA al tipo impositivo del 21% y enlace que conduce a la página web en la que se comercializan los apartamentos.

4. Solicita que a partir de las pruebas aportadas se anule el acuerdo de liquidación y se proceda a la devolución solicitada en su día.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO: Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer del recurso de alzada ordinario que se examina, que ha sido interpuesto en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (Referencia 1914/2003), y en el Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (Referencia 843/2005), de aplicación a este procedimiento.

La cuestión a resolver por este Tribunal Económico-Administrativo Central consiste en determinar si la resolución dictada en primera instancia por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía de la reclamación 41/448/13 es ajustada a Derecho, lo que implica asimismo decidir sobre la adecuación a Derecho del acuerdo de liquidación confirmado por dicha resolución.

SEGUNDO: *La cuestión planteada en el presente recurso se centra en la deducibilidad de las cuotas soportadas en la adquisición de inmuebles realizada por la entidad el 1 de agosto de 2011.*

El artículo 92 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Referencia 3625/1992), establece en su apartado Uno que "Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones (...)".

La primera cuestión que se desprende de este precepto es que los empresarios o profesionales sujetos pasivos del impuesto podrán ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Es decir, que se trata de un derecho ejercitable por el interesado y como tal le corresponde al mismo la carga de la prueba de los requisitos exigidos para su aplicación.

De acuerdo con el artículo 105.1 de la Ley 58/2003 General Tributaria (Referencia 1914/2003), en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Este principio es interpretado por el Tribunal Supremo, en su sentencia de 27 de enero de 1992, en el sentido de que "cada parte ha de probar el supuesto de hecho de la norma, cuyas consecuencias jurídicas invoca a su favor". En este sentido, este Tribunal

entiende que los anteriores criterios han de conjugarse con los de normalidad y facilidad probatoria, "de manera que la carga de la prueba ha de atribuirse a aquella parte más próxima a las fuentes de prueba, y para la cual resulta de extrema sencillez la demostración de los hechos controvertidos". En la vía económico-administrativa rige el principio de "interés" en la prueba, según el cual las consecuencias jurídicas desfavorables de la falta o insuficiencia de la prueba irán a cargo de la parte a la que favorecería la existencia de tal hecho y su demostración, salvo que legalmente se disponga lo contrario, mediante algún tipo de ficción, presunción o "relevatio ab onere probandi".

Es decir, de lo anterior se desprende que será la entidad **X INMOBILIARIA ...SL** la que en aras a la deducción de cuotas soportadas deberá probar ante la Administración Tributaria la concurrencia de todos y cada uno de los requisitos exigidos en la Ley 37/1992 (Referencia 3625/1992). Para ello se aplicarán los criterios contenidos en el artículo 106 de la Ley 58/2003 General Tributaria (Referencia 1914/2003) y según el cual: *"en los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000 de 7 de enero (Referencia 58/2000), de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa."*

En el caso que analizamos, la Administración tributaria deniega a la entidad la deducción de cuotas soportadas correspondientes a la adquisición de determinadas viviendas por incumplimiento del requisito establecido en el artículo 94.Uno.1.º a) de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Referencia 3625/1992), que establece:

"Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido".

En particular, la Inspección concluye que el posible destino de los inmuebles es su transmisión o arrendamiento como vivienda, operaciones sujetas y exentas del impuesto, ante la falta de acreditación por parte de la entidad de la alegada explotación de los inmuebles adquiridos como apartamentos turísticos, operaciones que resultan excluidas del ámbito de la exención regulada en el artículo 20.Uno.23.º b) de la Ley 37/1992 (Referencia 3625/1992), relativa al arrendamiento de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas:

"Uno. Estarán exentas del 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 o 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 aquéllos.

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.

(...)"

Por su parte, la reclamante aporta una serie de elementos de prueba a efectos de acreditar la utilización de los inmuebles adquiridos en una actividad sujeta y no exenta del impuesto como el arrendamiento de apartamentos turísticos:

1. Si bien no consta en el expediente a disposición de este Tribunal, en la resolución impugnada se hace referencia a un contrato de 15 de enero de 2013 de arrendamiento de los inmuebles suscrito con **LY SL** con efectos 1 de julio de 2013, retraso debido a la falta de acondicionamiento de los apartamentos para el uso pactado. Se establece un precio por el alquiler anual del 40% de la facturación bruta derivada de la explotación de la totalidad de los arrendamientos.

2. Resolución de 29 de abril de 2014 de la Delegación Territorial de Fomento, Vivienda, Turismo y Comercio de la Junta de Andalucía por la que se notifica a **LY SL** la inscripción en el Registro de Turismo de Andalucía de los apartamentos **S & L R** clasificados como apartamentos turísticos.

3. Facturas emitidas por **K.COM BV** a la entidad **LY SL** durante los ejercicios 2013 a 2015 por el concepto comisión por reservas.

No se indica en estas facturas los bienes a los que se refieren las reservas por las que la entidad emisora factura comisiones a **LY SL**.

4. Facturas emitidas por **X a LY SL** por el concepto "Arrendamiento de apartamentos turísticos en Urb. ... (...)" correspondientes a distintos periodos incluidos en 2013, 2014 y 2015, en las que se repercute el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 21%.

5. Facturas emitidas por **LY SL** a diversos clientes personas físicas por el concepto alojamiento en **S & L R** durante el ejercicio 2013 en las que se repercute el Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo impositivo del 10%.

6. Diversos documentos que acreditan la realización de gestiones por parte de la entidad **LY SL** ante las Administraciones Públicas municipal y autonómica dirigidas a obtener la licencia de apertura del conjunto de apartamentos turísticos en la urbanización "...".

De la documentación aportada por la entidad resulta en primer lugar que la posible actividad de arrendamiento de los inmuebles como apartamentos turísticos no será en su caso realizada por **X INMOBILIARIA ...SL**, sino por **LY SL**, que asume las gestiones para la obtención de los necesarios permisos y licencias ante la Administración Pública, factura a los clientes por el alojamiento en los apartamentos y presta los servicios relacionados con dicho alojamiento.

Por tanto, no sólo corresponde valorar en este caso si se acredita la realización efectiva de la actividad de arrendamiento de los inmuebles como apartamentos turísticos, sino la calificación del arrendamiento de inmuebles entre **X INMOBILIARIA ...SL** y **LY SL** como operación sujeta y no exenta o exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

TERCERO: El supuesto de exención regulado en el artículo 20.Uno.23.º b) de la Ley 37/1992 (Referencia 3625/1992) no tiene carácter objetivo, es decir, no atiende al bien que se arrienda para determinar la procedencia o no de su aplicación, sino que se trata de una exención de carácter finalista que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, siendo preceptiva cuando el destino efectivo del objeto del contrato es el de vivienda, pero no en otro caso.

El Tribunal Económico-Administrativo Central se ha pronunciado en fecha 15 de diciembre de 2016, RG 3856/13, respecto a un supuesto en el que se analiza la sujeción al impuesto de una operación por la que se arrienda una vivienda a una entidad jurídica que no la destina directa y efectivamente a dicha finalidad, sino que cede su uso a un tercero. En el fundamento de derecho tercero de la resolución se indica:

Es decir, que de acuerdo con la doctrina señalada por este Tribunal, el arrendamiento de una vivienda a una entidad jurídica que no lo destina directa y efectivamente a dicha finalidad, sino que

cede su uso a un tercero, está sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, con la salvedad transcrita en los párrafos anteriores. Esto es, con la dicción del artículo 20.Uno.23º letra b) de la Ley del IVA, la exención se aplica a los arrendamientos destinados únicamente a vivienda del propio arrendatario, siempre que no se subarriende en todo o en parte.

La cuestión será determinar si dicho subarrendamiento debe producirse en un momento posterior a la celebración del contrato de arrendamiento, o lo que es lo mismo, si dentro del ámbito de la exención pueden incluirse aquellos supuestos en los, siendo el arrendatario una persona jurídica, de manera concreta y específica, en el propio contrato de arrendamiento, figure ya la persona o personas usuarias últimas del inmueble, de manera que se impida el subarrendamiento o cesión posterior a personas ajenas a aquellas designadas en el contrato de arrendamiento; no facultándose al arrendatario ni a subarrendar o ceder la vivienda ni a designar con posterioridad a la firma del contrato a las personas físicas usuarias del inmueble, no teniendo la posibilidad de que la vivienda se destine a su utilización por distintas personas físicas durante la vigencia del contrato de arrendamiento. En definitiva, debe concretarse si las estipulaciones contractuales del arrendamiento evidencian que el contrato se pactó con la única finalidad de que el inmueble fuese objeto de uso por una persona física concreta, sin que por ello y en caso afirmativo, se acuda a una interpretación extensiva de la exención no permitida por el ordenamiento tributario.

La dicción del precepto y finalidad de la exención deben permitir incluir este supuesto en la norma, dado que con ello no se violenta ni su ámbito de aplicación ni la finalidad perseguida por el legislador. En este sentido se deduce que lo que se pretende con la exención es que la finalidad del contrato de arrendamiento debe ser únicamente servir de vivienda a una concreta persona, es decir, que cuando se acredita que no existe un negocio jurídico posterior al contrato de arrendamiento por el que se cede el uso de la vivienda (porque se concreta la persona física o personas físicas que van a ocupar el inmueble destinado a vivienda), y que por ello no puede destinarse a residencia de otra persona, cualquiera que sea su título o el motivo de la cesión, debe incluirse la operación dentro de la exención que ahora examinamos.

No se incluirá en el ámbito de aplicación de la exención aquel contrato de arrendamiento por el que se faculta al arrendatario a designar a las personas que vayan a ocupar la vivienda. Esta designación posterior de la persona o de las personas (es así cuando puede destinarse a un uso de distintas personas por períodos temporales inferiores al del contrato de arrendamiento de forma sucesiva) que van a ocupar el inmueble no puede sino comportar una cesión o subarriendo que impide que el arrendamiento este exento de IVA.

La conclusión anterior no es contraria a la interpretación que de esta exención ha realizado el TJUE en una jurisprudencia extensa (entre otras, sentencias de 4 de octubre de 2001, «Goed Wonen», C-326/99; de 9 de octubre de 2001, asunto C-409/98 (Referencia 178406/2001), Mirror Group; de 9 de octubre de 2001, asunto C-108/99 (Referencia 1632/2002), Cantor Fitzgerald International; de 8 de mayo de 2003, Seeling, C-269/00; de 12 de junio de 2003, asunto C-275/01 (Referencia 104798/2003), Sinclair Collis; de 18 de noviembre de 2004, asunto C-284/03 (Referencia 1290/2005), Temco Europe; de 3 de marzo de 2005, asunto C-428/02 (Referencia 51491/2005), Fonden Marselisborg Lystbådehavn; de 25 de octubre de 2007, asunto C-174/06 (Referencia 165662/2007), CO.GE.P.; de 11 de junio de 2009, asunto C-572/07 (Referencia 85417/2009), RLRE Tellmer Property; de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11 (Referencia 140911/2012), Field Fisher Waterhouse; de 18 de julio de 2013, asunto C-210/11 (Referencia 97675/2013) y C-211/11, Medicom; y de 22 de enero de 2015, asunto C-55/14 (Referencia 36/2015) Régie communale autonome du stade Luc Varenne).

De acuerdo con esta jurisprudencia, la interpretación del concepto de arrendamiento de bienes inmuebles no puede depender de la lectura que dicho concepto reciba en el Derecho civil de un Estado miembro. Estamos ante un concepto autónomo de derecho comunitario que debe definirse para todo el ámbito de la Unión. Además las exenciones deben ser objeto de interpretación estricta, por constituir excepciones al principio general de que el IVA se percibe sobre toda prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo, aunque esta norma de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones hayan de entenderse de modo que las prive de sus efectos. O lo que es lo mismo, esta exigencia de interpretación estricta no significa, sin embargo, que los términos empleados para definir las dispensas hayan de entenderse de una manera tan restringida que obstaculicen el logro del objetivo que persiguen.

Teniendo en cuenta los anteriores principios, el TJUE nos indica que la norma comunitaria no define el concepto de «arrendamiento» y tampoco se remite a las definiciones adoptadas al respecto por la normativa de los Estados miembros. Añade que la característica fundamental del concepto de «arrendamiento de bienes inmuebles» a efectos de la aplicación de la exención que examinamos, es que consiste fundamentalmente en el hecho de que un arrendador confiere a un arrendatario, por un plazo pactado y a cambio de una retribución, el derecho a usar un inmueble con las facultades atribuidas a su propietario y a impedir que cualquier otra persona disfrute de ese derecho, siendo el propietario quien realiza la prestación de servicios imponible y el arrendatario quien entrega, a cambio de ésta, la contrapartida. Para apreciar si esta definición conviene a un contrato en particular, han de tomarse en consideración todas las características de la operación y las circunstancias en las que se desarrolla, o lo que es lo mismo, es preciso tomar en consideración

todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate a fin de investigar sus elementos característicos. A este respecto, el elemento decisivo es la naturaleza objetiva de la operación, cualquiera que sea la calificación que las partes le hayan otorgado. En definitiva, para que exista arrendamiento de un bien inmueble a efectos de la exención es necesario que concurren todos los requisitos que caracterizan a esa operación, a saber, que el propietario de un bien inmueble haya cedido al arrendatario el derecho a ocuparlo y a excluir de éste a otras personas, a cambio de una renta y por un período de tiempo convenido; aplicándose la exención a la concesión de arrendamientos de inmuebles, pero no a las operaciones que únicamente se basan en éstos o que les son accesorias, sin que sean efectuadas por el propio propietario.

En el presente caso, la entidad recurrente, persona jurídica, es la que figura como arrendataria en diferentes contratos de arrendamiento de vivienda, que de acuerdo con las manifestaciones realizadas por la interesada van a ser utilizados como vivienda de algunos de sus empleados y familiares, sin concretar las personas o usuarios de los inmuebles, el plazo durante el cual lo utilizarán, y si van a ser exclusivamente las personas designadas las usuarias del inmuebles, no pudiendo utilizarse por ninguna otra persona física.

Por tanto, en el supuesto aquí planteado, no concurre ninguna de las salvedades establecidas por este Tribunal para considerar aplicable la exención del artículo 20.Uno.23º.b) de la LIVA (Referencia 3625/1992) a los arrendamientos suscritos por la entidad reclamante, ya que el inmueble no puede constituir la vivienda del arrendatario de nuestro supuesto por ser una persona jurídica que no lo destina directa y efectivamente a dicha finalidad, siendo indudable que el destino pactado no tiene lugar hasta que la sociedad arrendataria cede o subarrienda el inmueble a la persona física ajena al contrato, lo que se produce necesariamente aunque una cláusula contractual prohíba tanto la cesión como el subarriendo, por cuanto ni se concretan las personas físicas que los utilizarán, ni que sean exclusivamente unas personas concretas, ni se impide la cesión a distintas personas de manera discontinua o por períodos inferiores al fijado en el contrato de arrendamiento.

Es decir, se concluye por el Tribunal Central que *la dicción del precepto y la finalidad de la exención deben permitir incluir el supuesto planteado en la norma, dado que con ello no se violenta ni su ámbito de aplicación ni la finalidad perseguida por el legislador*. En este sentido se deduce que *lo que se pretende con la exención es que la finalidad del contrato de arrendamiento debe únicamente servir de vivienda a una persona concreta, es decir, que cuando se acredita que no existe un negocio jurídico posterior al contrato de arrendamiento por el que se cede el uso de la vivienda (porque se concreta la persona o personas físicas que van a ocupar el inmueble destinado a*

vivienda) y que por ello no puede destinarse a residencia de otra persona, cualquiera que sea su título o el motivo de la cesión, debe incluirse la operación dentro de la exención examinada.

CUARTO: Si bien en el caso que analizamos en la presente resolución se plantea la exclusión de la exención prevista en el artículo 20.Uno.23.º b) de la Ley 37/1992 (Referencia 3625/1992), resulta aplicable la doctrina expuesta en el fundamento de derecho anterior al afectar al ámbito de la misma exención. Es decir, a partir de dicha doctrina, y considerando el carácter finalista de la exención citada, *en caso de que la reclamante acredite que el destino efectivamente dado a los inmuebles adquiridos queda excluido del ámbito de la referida exención de acuerdo con la letra e') del artículo 20.Uno.23.º b), quedará asimismo sujeto y no exento del impuesto el arrendamiento formalizado entre la entidad propietaria de los inmuebles y la entidad explotadora de los mismos como apartamentos turísticos.*

Pues bien, a partir de los medios de prueba a disposición de este Tribunal, *puede considerarse suficientemente acreditado el arrendamiento efectivo de los apartamentos adquiridos por la entidad en agosto de 2011 como apartamentos turísticos, actividad sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y efectivamente realizada por LY SL.*

Por tanto, el arrendamiento de inmuebles formalizado entre **X INMOBILIARIA ...SL** y **LY SL** debe asimismo considerarse como una actividad sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, por la que efectivamente se repercute dicho impuesto, por lo que *debe admitirse la deducibilidad de las cuotas soportadas en la adquisición de los inmuebles que fue denegada por la Inspección.*

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en Sala, visto el presente recurso de alzada ordinario,

ACUERDA

estimarlo, anulando la resolución impugnada y el acuerdo de liquidación confirmado por ésta.