

Resultados

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

Documento seleccionado

Nº de consulta	V1435-25
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	29/07/2025
Normativa	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 11, 20-Uno-23º, 84-uno-3º-d´)
Descripción de hechos	El consultante es una persona física residente en un Estado miembro de la Unión Europea distinto de España y propietario de un apartamento radicado en territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido. El consultante ha cedido la explotación del apartamento a una empresa especializada en la explotación de alojamientos turísticos que va a arrendar en nombre propio
Cuestión planteada	Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, tipo impositivo aplicable, al alquiler realizado por el consultante.
Contestación completa	1.- De conformidad con el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), 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 en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”. El artículo 5 de la Ley del Impuesto señala que: “Uno. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales: a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo. (...) b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. c) 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. (...).”. Sigue el apartado dos del artículo 5 de la Ley 37/1992 definiendo las actividades empresariales o profesionales como “las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas. (...).”. El artículo 11 de la Ley 37/1992 establece que, a efectos del Impuesto, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta a éste que no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. En particular, el apartado dos del artículo 11 de la Ley señala que se consideran prestaciones de servicios: “(... 2º. Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra. 3º. Las cesiones del uso o disfrute de bienes. (...)

15°. Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios.”.

De la información contenida en el escrito de consulta se deduce que el consultante cede el apartamento a una empresa que media en nombre propio en los servicios de arrendamiento, siendo dicha empresa quien factura dicho arrendamiento a los usuarios finales.

En consecuencia, el consultante y la empresa que le arrienda el apartamento tienen la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por lo que se refiere a la actividad de arrendamiento que realiza el consultante, como propietario del apartamento y la empresa que intermedia en nombre propio, constituirán prestaciones de servicios que se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, en virtud de lo establecido en el artículo 70.Uno.1° de la Ley 37/1992:

“Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

1°. Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.

(...).”.

Por lo tanto, estando los inmuebles situados en el territorio de aplicación del Impuesto, tal y como se define en el artículo 3 de la Ley 37/1992, dichos arrendamientos estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- No obstante lo anterior, el artículo 20, apartado uno, número 23°, de la Ley 37/1992 establece que están exentas, entre otras, 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.

f) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados.

(...).”.

De acuerdo con el precepto anterior, el arrendamiento de un inmueble, cuando se destine para su uso exclusivo como vivienda, estará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre y cuando no se trate de alguno de los supuestos excluidos de la exención establecida en este mismo artículo.

En relación con la aplicación de la exención al arrendamiento de vivienda cuando el arrendatario no sea el usuario de dicha vivienda porque permita el uso a otra persona, se ha pronunciado reiteradamente este Centro directivo, por todas, contestación vinculante de fecha 31 de octubre de 2016, número de referencia V4618-16, en la que se indica que “cuando el arrendatario de una vivienda no tiene la condición de empresario o profesional, pues realiza exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, como señala el artículo 5, apartado uno, letra a) párrafo segundo, de la Ley 37/1992, o actúa, por cualquier otra razón, como consumidor final, ya sea persona física, ya sea una persona jurídica, el arrendamiento de la vivienda estará exento, sin perjuicio de que este consumidor final permita el uso de la vivienda a otras personas.”.

Por el contrario, los arrendamientos de viviendas, que a su vez son objeto de una cesión posterior por parte de su arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial, dejan de estar exentos en el Impuesto sobre el Valor Añadido para pasar a estar sujetos y no exentos, y ello con independencia de que la ulterior cesión de los mismos se realice en virtud de un nuevo contrato de arrendamiento, conforme a la letra f) del artículo 20.Uno.23° de la Ley 37/1992, o en virtud de otro título. Hay que entender que existe cesión posterior por el arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial y profesional, de forma que el arrendamiento resulta sujeto y no exento, entre otros, en los siguientes supuestos:

- Cesión de la edificación destinada a vivienda por un empleador a favor de sus empleados o los familiares de éstos.

- Cesión de la edificación destinada a vivienda para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.

- Cesión de la edificación destinada a vivienda por cualquier otro título oneroso.

Por lo tanto, el arrendamiento del apartamento consultado, que realiza la consultante a la empresa que lo va a destinar posteriormente al arrendamiento en nombre propio, estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido al tipo general del 21 por ciento.

Por su parte, los arrendamientos efectuados por la empresa arrendataria del consultante a un tercero cuando se destinen para su uso exclusivo como vivienda, estarán sujetos y exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre y cuando no se trate de alguno de los supuestos excluidos de la exención establecida en ese mismo artículo.

En otro caso, los mencionados arrendamientos estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, será así cuando se presten por dicha empresa, como arrendadora, 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.

Según se desprende del artículo reproducido, la regulación que se contiene en este supuesto de exención no es una regulación de carácter objetivo, que atienda al bien que se arrienda para determinar la procedencia o no de la misma, sino que se trata de una exención de carácter finalista que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, siendo ésta preceptiva cuando el destino efectivo del objeto del contrato es el de vivienda, pero no en otro caso.

4.- En relación con el sujeto pasivo de los arrendamientos consultados, hay que hacer referencia al concepto de establecimiento permanente al que se refiere el artículo 69.Tres.2º de la Ley del Impuesto, que señala que “a efectos de este Impuesto, se considerará establecimiento permanente cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades económicas.

En particular, tendrán esta consideración:

a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.

(...)

g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título.”.

Tal y como ha establecido este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 13 de noviembre de 2017, número V2915-17, este precepto debe interpretarse a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en particular las sentencias de 4 de julio de 1985, asunto 168/84, Günter Berkholz, de 2 de mayo de 1996, asunto C-231/94, Faaborg-Gelting, de 17 de julio de 1997, asunto C-190/95, ARO Lease BV, de 20 de febrero de 1997, asunto C-260/95, DFDS A/S y de 28 de junio de 2007, asunto C-73/06, Planzer Luxembourg.

Esta doctrina ha sido recogida, entre otras, en la contestación vinculante 21 de enero de 2020, número V0116-20, a la que se remite la presente contestación, concluyéndose en la misma que:

“De conformidad con esta jurisprudencia para que exista establecimiento permanente es necesario que el mismo se caracterice por una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos, propios o subcontratados, con un grado suficiente de permanencia.

(...)

No obstante lo anterior, debe tenerse en cuenta que el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC, en adelante), en su resolución de 20 de octubre de 2016, ha dictaminado que una entidad no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto por el mero hecho de ser propietaria de un inmueble cuyo uso cede a su filial en concepto de arrendamiento, no dispone en dicho territorio de un establecimiento permanente.

En la citada Resolución el TEAC, establece que reitera el criterio ya señalado en su Resolución de 19 de julio de 2012 en el que estableció que una entidad no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto no dispone de un establecimiento permanente por ser destinataria de servicios de almacenamiento sin ser propietaria de un derecho de uso o arrendamiento del propio almacén. Este criterio ha sido reiterado por este Centro directivo entre otras, en su contestación vinculante de 22 de abril de 2008, número V0842-08, o la más reciente de 12 de mayo de 2017, número V1145-17.

El TEAC analiza los requisitos establecidos por la normativa comunitaria y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para considerar la existencia de un establecimiento permanente, esto es, presencia física, permanencia, realización efectiva de una actividad económica y fundamentalmente, el mantenimiento de un conjunto de medios humanos y técnicos suficientes para prestar los servicios de forma independiente y estable o con continuidad.

Estos criterios evidencian que una entidad no establecida no dispone de un establecimiento permanente por el mero hecho de ser destinataria de servicios, como los servicios de almacenamiento analizados en la Resolución de 19 de julio de 2012. No obstante, en su Resolución de 20 de octubre de 2016 este mismo análisis lo realiza desde la perspectiva de que es la propia entidad no residente quien efectúa una actividad económica por la que presta servicios de arrendamiento sujetos al Impuesto, supuesto distinto al de la Resolución de 19 de julio de 2012 en el que analiza la existencia de un establecimiento permanente por ser la entidad no residente destinataria de servicios de almacenamiento o de arrendamiento sujetos al Impuesto prestados por otra entidad independiente.

No obstante, en ambos supuestos el TEAC vincula la existencia del establecimiento permanente con el mantenimiento de un conjunto de medios materiales y humanos para el desarrollo de la actividad económica en cuestión.

En efecto, el TEAC establece que “la mera titularidad del inmueble arrendado a la filial de la reclamante no permite considerar que concurre un establecimiento permanente, de acuerdo con lo establecido en el primer

párrafo del artículo 69.Cinco LIVA, puesto que no se ha acreditado por la Administración Tributaria la existencia de un conjunto de medios materiales y humanos presente en el territorio de aplicación del impuesto, destinado al desarrollo de actividad económica en el mismo.”.

De esta forma, a pesar de la realización de una actividad económica como es la explotación de un bien inmueble en arrendamiento, de forma permanente si no puede probarse que disponga, aunque sea de forma indirecta o subcontratada, de medios humanos para el desarrollo de la actividad no dispondrá de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto.

En consecuencia, en supuestos similares a los establecidos en la referida Resolución deberá entenderse que no será de aplicación lo dispuesto en la letra g) el artículo 69.Tres de la Ley 37/1992, de tal forma que el hecho de que un sujeto no residente mantenga bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título no determina necesariamente que el mismo mantenga un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del Impuesto cuando la cesión o el arrendamiento del inmueble se efectúe sin disponer en el territorio de aplicación del Impuesto de un conjunto de medios materiales y humanos necesarios para prestar los servicios de arrendamiento de forma independiente, sean estos medios propios o subcontratados.”.

No obstante lo anterior, debe señalarse que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) se ha pronunciado recientemente, en su sentencia de 3 de junio de 2021, asunto C-931/19, Titanium, Ltd, en relación con un supuesto de sujetos no establecidos en un Estado miembro que disponen de uno o varios inmuebles en el mismo destinados al arrendamiento gestionando dichos arrendamientos a través de una entidad gestora de inmuebles, pero sin contar con medios materiales ni humanos propios para la gestión en dicho Estado miembro.

En este sentido, el TJUE ha manifestado lo siguiente en la referida sentencia:

“No es un establecimiento permanente, en el sentido del artículo 43 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y de los artículos 44 y 45 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, un inmueble que se da en arrendamiento en un Estado miembro en circunstancias en las que el propietario de ese inmueble no dispone de su propio personal para ejecutar la prestación en relación con el arrendamiento.”.

Por lo tanto, en los supuestos de arrendamientos de inmuebles situados en el territorio de aplicación del Impuesto cuyos titulares sean sujetos no establecidos en el mismo, se considerará que dichos propietarios no disponen de un establecimiento permanente en el referido territorio cuando los mismos no dispongan de su propio personal para gestionar dichos arrendamientos.

Esta conclusión supuso un cambio de criterio respecto al mantenido por esta Dirección General, entre otras, en la contestación vinculante de 17 de septiembre de 2019, número V2517-19, o la de 21 de enero de 2020, número V0116-20, en las que se ponía de manifiesto la posible existencia de un establecimiento permanente en estos supuestos cuando los medios humanos necesarios para la gestión del arrendamiento estuviesen a disposición del propietario de forma indirecta o subcontratada.

En consecuencia con lo anterior, en el supuesto objeto de consulta, según parece deducirse de la información contenida en la misma, el consultante como propietario del apartamento consultado que es objeto de cesión, no mantendrían en el territorio de aplicación del Impuesto de forma permanente medios materiales y humanos para el ejercicio de la actividad de arrendamiento del citado inmueble, debe concluirse que, en tales circunstancias, no dispondrán en dicho territorio de un establecimiento permanente.

5.- Una vez analizado el concepto de establecimiento permanente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en caso de bienes arrendados, cabe destacar que el artículo 84.Uno de la Ley 37/1992, en su redacción dada por el artículo 75.Uno de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (BOE 24 de diciembre), establece lo siguiente:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, lo dispuesto en esta letra no se aplicará en los siguientes casos:

a’) Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el número 1.º del apartado uno del artículo 69 de esta Ley.

(...)

d’) Cuando se trate de prestaciones de servicios de arrendamientos de bienes inmuebles que estén sujetas y no exentas del Impuesto.

(...).”.

En virtud de lo anterior, y tal como se desprende de la propia Exposición de Motivos de la Ley 31/2022, desde el 1 de enero de 2023, se excluye de la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo a las prestaciones de servicios de arrendamiento de inmuebles sujetas y no exentas del Impuesto, que sean efectuadas por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

Por tanto, y con respecto a la operativa descrita en el supuesto objeto de consulta, en los arrendamientos realizados por el consultante, como propietario no residente, a la empresa a la que se refiere el escrito de consulta tendrá la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en la prestación de los servicios de arrendamiento el propietario, no siendo de aplicación el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo.

Por tanto, el consultante no residente que no dispone de establecimiento permanente, como sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido estará obligado a repercutir la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos dispuestos en el artículo 88:

“Uno. Los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

(...)

Dos. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.

(...)

Tres. La repercusión del Impuesto deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la factura correspondiente.

(...).”.

En consecuencia, será el consultante no establecido quien deba dar cumplimiento a las obligaciones formales y materiales que la normativa del Impuesto sobre el Valor Añadido impone al sujeto pasivo, establecidas en el artículo 164.Uno de la Ley 37/1992 que dispone que:

“Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el título anterior, los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

- 1.º) Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al Impuesto.
- 2.º) Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.
- 3.º) Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.
- 4.º) Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.
- 5.º) Presentar periódicamente, o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas y, en particular, una declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.
- 6.º) Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del Impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.

En los supuestos del artículo 13, número 2.º, de esta ley deberá acreditarse el pago del Impuesto para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte.

7.º) Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad.”.

En particular, deberá repercutir en factura el Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la sociedad arrendataria con aplicación del tipo general del 21 por ciento.

6.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.