

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC074809

DGT: 21-01-2020

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0116/2020

SUMARIO:**IVA. Hecho imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Concepto de empresario o profesional. Lugar de realización del hecho imponible. Prestaciones de servicios. Regla general.**

Concepto de establecimiento permanente. Una persona física no residente en el territorio de aplicación del Impuesto es propietario de una vivienda radicada en dicho territorio y la destina a su arrendamiento durante los meses del año en los que no vive en la misma. Para ello, contrata diversos servicios externos como los de mantenimiento de la piscina y el jardín, así como el de una agencia que se encarga de atender a cualquier imprevisto que pudiera surgir durante los arrendamientos, de la limpieza antes y después de cada arrendamiento y de la entrega y recogida de llaves a los arrendatarios.

Dicho esto, 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, deberá entenderse que no será de aplicación lo dispuesto en la letra g) el art. 69.Tres de la Ley 37/1992 (Ley IVA), 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.

Por tanto, en el supuesto analizado, si como parece deducirse de la información disponible, la persona no residente mantiene en el territorio de aplicación del Impuesto de forma permanente medios materiales y humanos, en este caso subcontratados, para el ejercicio de la actividad de arrendamiento de la vivienda, debe concluirse que sí dispondrá en dicho territorio de un establecimiento permanente a efectos del IVA.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 20, 69, 70 y 84.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 192.bis.

Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo (Disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE), art. 11.

Descripción sucinta de los hechos:

La consultante es una persona física no residente en el territorio de aplicación del Impuesto que es propietario de una vivienda radicada en dicho territorio y que la destina a su arrendamiento durante los meses del año en los que no vive en la misma. Para ello, contrata diversos servicios externos como los de mantenimiento de la piscina y el jardín, así como el de una agencia que se encarga de atender a cualquier imprevisto que pudiera surgir durante los arrendamientos, de la limpieza antes y después de cada arrendamiento y de la entrega y recogida de llaves a los arrendatarios

Cuestión planteada:

Si dicho inmueble puede considerarse un establecimiento permanente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Contestación:

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece 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."

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

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.

(...).".

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que "son actividades empresariales o profesionales 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."

En consecuencia, la consultante tiene 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 realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

3.- Por otra parte, es conveniente hacer referencia al artículo 70 de la Ley 37/1992, que establece las reglas especiales relativas al lugar de realización del hecho imponible prestaciones de servicios y dispone lo siguiente:

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

1º. 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, aunque el consultante no se encontrase establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, el arrendamiento de la vivienda se encontraría sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido al radicar el inmueble en el citado territorio.

3.- No obstante lo anterior, respecto a las operaciones de arrendamiento, el artículo 20, apartado uno, número 23º, de la Ley 37/1992, dispone que estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

“23º. 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 otro caso, el mencionado arrendamiento estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, será así cuando 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 cuanto al concepto “servicios complementarios propios de la industria hotelera”, la Ley 37/1992 pone como ejemplos los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. Se trata de servicios que constituyen un complemento normal del servicio de hospedaje prestado a los clientes, por lo que no pierden su carácter de servicio de hostelería, pues se presta a los clientes un servicio que va más allá de la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo.

En particular, se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los siguientes:

- Servicio de limpieza del interior del apartamento prestado con periodicidad semanal.
- Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado con periodicidad semanal.

Por el contrario, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los que a continuación se citan:

- Servicio de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.
- Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.
- Servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles).
- Servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos.

De la información aportada en el escrito de consulta parece deducirse que el arrendamiento de las viviendas no va a ir acompañado de la prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera. En tales circunstancias los arrendamientos de viviendas por el consultante a sus clientes a que se refiere el escrito de consulta estarán sujetos pero exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- Por otra parte, en relación con el concepto de establecimiento permanente, el artículo 69, apartado tres, de la Ley del Impuesto 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.
- b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
- c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.
- d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
- e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
- f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
- 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, consulta 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.

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.

Este mismo criterio ha sido consagrado por el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE de 23 de marzo) en su artículo el artículo 11 que señala, en su apartado segundo, que:

“2. A efectos de la aplicación de los artículos indicados a continuación, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios que suministre:

(...)

d) el artículo 192 bis de la Directiva 2006/112/CE.”.

Por su parte, el artículo 192 bis de la Directiva del impuesto, traspuesto en el artículo 84.Dos de la Ley 37/1992 señala que:

“A efectos de la presente sección, a un sujeto pasivo que tenga un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro en que se devengue el impuesto se le considerará como sujeto pasivo no establecido en el territorio de dicho Estado miembro cuando se cumplan las siguientes condiciones:

a) que efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada en el territorio de ese Estado miembro;

b) que en la entrega de bienes o la prestación de servicios no intervenga ningún establecimiento que tenga el proveedor de servicios en el territorio de ese Estado miembro.”.

Los criterios fijados por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea y consagrados en el Reglamento 282/2011, del Consejo, deben ser aplicados caso por caso teniendo en cuenta, entre otras circunstancias, la naturaleza de las operaciones que o bien son realizadas por el establecimiento permanente o bien tienen a éste como destinatario efectivo.

Interpretando conjuntamente los preceptos anteriores y en la medida en que la mera explotación de un bien corporal o incorporeal, un bien inmueble en el supuesto objeto de consulta, confiere al que lo explota la condición, a los efectos del Impuesto, de empresario o profesional y considerando que las actividades empresariales o profesionales, definidas como tales en el artículo 5.Dos de la Ley 37/1992, implican una ordenación de factores productivos bien materiales o bien humanos, o bien de ambos tipos, con la finalidad de prestar servicios, debe llegarse a la conclusión de que el consultante dispondrá de un establecimiento permanente en el territorio de aplicación del impuesto cuando éste constituya un establecimiento, distinto de su sede de actividad económica, que tenga un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios de los que se trate.

Tratándose las operaciones que realiza el consultante de servicios de arrendamiento de un bien inmueble, para cuya provisión basta la titularidad del bien objeto de explotación y, en su caso, la subcontratación de la gestión del propio arrendamiento o la subcontratación de los servicios de mediación necesarios para el desarrollo de dicha actividad, debe concluirse que, dado que dicho bien constituye una estructura productiva adecuada para la prestación del servicio de arrendamiento y que, presumiblemente, tendrá un grado suficiente de permanencia en el territorio de aplicación del impuesto, podría concluirse que el propio bien inmueble constituye un establecimiento permanente de la consultante en dicho ámbito espacial.

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, consulta V0842-08, o la más reciente de 12 de mayo de 2017, consulta 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 concurra 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.

Por tanto, en el supuesto objeto de consulta, si como parece deducirse de la información contenida en la misma, el consultante mantiene en el territorio de aplicación del Impuesto de forma permanente medios materiales y humanos, en este caso subcontratados, para el ejercicio de la actividad de arrendamiento de la vivienda, debe concluirse que sí dispondrá en dicho territorio de un establecimiento permanente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

5.- 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.

Fuente: sitio Internet del Ministerio de Hacienda y Administraciones Publica