

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC088649

DGT: 29-02-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0273/2024

### SUMARIO:

**IVA. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones inmobiliarias. Arrendamientos y constitución y cesión de derechos reales.** Un contribuyente es titular de un inmueble que ha venido utilizando como segunda vivienda y posteriormente, como despacho profesional. Dicho inmueble tiene la consideración en el Registro de la Propiedad de almacén, y en el Catastro aparece como «uso almacén estacionamiento», si bien, el contribuyente manifiesta que reúne todos los requisitos para ser utilizado como vivienda, y dispone de todos los suministros preceptivos para su uso como tal. Actualmente, se está planteando arrendarlo como vivienda.

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.

De la información suministrada parece deducirse que no se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera, realizándose el arrendamiento a personas físicas.

Así, cuando los destinatarios sean personas físicas, la actividad consistente en el arrendamiento por períodos de tiempo de viviendas o parte de las mismas, sin prestar ningún servicio propio de la industria hotelera y limitándose a poner a disposición del arrendatario la vivienda, se considera exenta del Impuesto. Por tanto, si efectivamente no se prestan servicios propios de la industria hotelera y, además, la vivienda se arrienda a arrendatarios que sean personas físicas, y que la destinen para su uso exclusivo como vivienda, tales servicios de arrendamiento de vivienda se considerarán exentos del Impuesto.

En caso contrario, el arrendamiento se encontrará sujeto y no exento, tributando al tipo general del Impuesto del 21 por ciento.

**IRPF. Base imponible. Rendimientos de capital inmobiliario. Reducciones.** *Reducción del 60% para arrendamientos de viviendas.* Partiendo de la hipótesis de que el arrendamiento no se realizará como actividad económica, por no reunir los requisitos previstos en el art. 27.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), los rendimientos derivados del arrendamiento del inmueble constituyen rendimientos del capital inmobiliario.

Respecto de la reducción del 60 por ciento prevista en el art. 23.2 de la Ley del Impuesto, debe entenderse que se trata de un arrendamiento de un bien inmueble destinado a vivienda, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 2 de la Ley 29/1994 (LAU) cuando el arrendamiento recaiga «sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario».

De acuerdo con lo expuesto, la reducción del rendimiento neto está condicionada al destino del inmueble a vivienda del arrendatario, por lo que, dándose esta circunstancia, resultaría aplicable la reducción prevista en el art. 23.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF).

Al respecto debe señalarse que la concurrencia de los referidos requisitos constituye una cuestión de hecho, pudiendo efectuarse su acreditación a través de medios de prueba válidos en derecho, conforme establece el art. 106 de la Ley 58/2003 (LGT), correspondiendo la competencia para la valoración de los medios de prueba aportados a los órganos de Gestión e Inspección de la Administración tributaria.

### PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 11 y 20.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 22, 23 y 27.

Ley 29/1994 (LAU), arts. 2 y 3.

Ley 58/2003 (LGT), art. 106.

### Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es titular de un inmueble que ha venido utilizando como segunda vivienda y posteriormente, como despacho profesional. Dicho inmueble tiene la consideración en el Registro de la Propiedad de almacén, y en el Catastro aparece como "uso almacén estacionamiento", si bien, manifiesta el consultante que reúne todos los

requisitos para ser utilizado como vivienda, y dispone de todos los suministros preceptivos para su uso como tal. Actualmente, se está planteando arrendarlo como vivienda.

## Cuestión planteada:

- Aplicación de la reducción por arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda.
- Exención del Impuesto sobre el Valor Añadido.

## Contestación:

### 1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Partiendo de la hipótesis de que el arrendamiento no se realizaría como actividad económica, por no reunir los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE del día 29), en adelante LIRPF, los rendimientos derivados del arrendamiento del inmueble constituyen rendimientos del capital inmobiliario.

El artículo 22.2 de la LIRPF establece que se computará como rendimiento íntegro del capital inmobiliario el importe que por todos los conceptos reciba el arrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por su parte, el artículo 23.2 de la LIRPF, en su redacción vigente en 2021 (en que se presenta la consulta), dispone lo siguiente:

“En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento. Esta reducción sólo resultará aplicable sobre los rendimientos netos positivos que hayan sido calculados por el contribuyente en una autoliquidación presentada antes de que se haya iniciado un procedimiento de verificación de datos, de comprobación limitada o de inspección que incluya en su objeto la comprobación de tales rendimientos.

En ningún caso resultará de aplicación la reducción respecto de la parte de los rendimientos netos positivos derivada de ingresos no incluidos o de gastos indebidamente deducidos en la autoliquidación del contribuyente y que se regularicen en alguno de los procedimientos citados en el párrafo anterior, incluso cuando esas circunstancias hayan sido declaradas o aceptadas por el contribuyente durante la tramitación del procedimiento”.

En este sentido, respecto a la citada reducción del 60 por ciento, debe entenderse que se trata de un arrendamiento de un bien inmueble destinado a vivienda, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (BOE del día 25) cuando el arrendamiento recaiga “sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario”.

Por su parte, el artículo 3 de la misma ley dispone que “se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda, aquel arrendamiento que recayendo sobre una edificación tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior”. Añadiendo además que “en especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra”.

De acuerdo con lo anteriormente expuesto, la reducción del rendimiento neto prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF está condicionada al destino del inmueble a vivienda del arrendatario, por lo que, dándose esta circunstancia, resultaría aplicable la reducción del rendimiento neto prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF.

Al respecto debe señalarse que la concurrencia de los referidos requisitos constituye una cuestión de hecho, ajena por tanto a las competencias de este Centro Directivo, pudiendo efectuarse su acreditación a través de medios de prueba válidos en derecho, conforme establece el artículo 106 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, (BOE de 18 de diciembre), correspondiendo la competencia para la valoración de los medios de prueba aportados a los órganos de Gestión e Inspección de la Administración Tributaria.

### 2. Impuesto sobre el Valor Añadido.

De acuerdo con lo dispuesto en 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), “están sujetas al citado tributo 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.”

Por su parte, el artículo 5, apartado uno, de la Ley del Impuesto señala que 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.

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.

(...).”

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.

(...).”

En consecuencia, el consultante tendrá la consideración de empresario o profesional, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y estará sujeto al mismo el arrendamiento del inmueble objeto de consulta, cuando se realice en el territorio de aplicación del Impuesto, como así parece deducirse del escrito de consulta.

Por otra parte, el artículo 20, apartado uno, número 23º, de la Ley 37/1992 establece que están exentas, entre otras, 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.

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

(...).”

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 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.

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.

De la información suministrada en el escrito de consulta parece deducirse que no se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera, realizándose el arrendamiento a personas físicas.

Así, cuando los destinatarios sean personas físicas, la actividad consistente en el arrendamiento por períodos de tiempo de viviendas o parte de las mismas, sin prestar ningún servicio propio de la industria hotelera y limitándose a poner a disposición del arrendatario la vivienda, se considera exenta del Impuesto.

Por tanto, si efectivamente no se prestan servicios propios de la industria hotelera y, además, la vivienda se arrienda a arrendatarios que sean personas físicas, y que la destinen para su uso exclusivo como vivienda, tales servicios de arrendamiento de vivienda se considerarán exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En términos similares se manifestó esta Dirección General en anteriores contestaciones, como la de 23 de octubre de 2019, con número V2951-19.

En caso contrario, el arrendamiento objeto de la presente consulta se encontrará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, tributando al tipo general del Impuesto del 21 por ciento.

Por otra parte, se informa de que, en relación con las dudas suscitadas sobre el régimen de tributación indirecta de las operaciones inmobiliarias, tanto en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido como del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha incorporado en el portal del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) dentro de sus servicios de asistencia virtual referentes al IVA, un nuevo servicio de ayuda e información al contribuyente denominado "Calificador Inmobiliario", creado para resolver las principales dudas planteadas en relación con la tributación indirecta relacionada con la transmisión, cesión y arrendamiento de bienes inmuebles, así como, la urbanización de terrenos.

El "Calificador inmobiliario" ofrece información sobre la tributación indirecta que afecta a las operaciones, distinguiendo entre diferentes supuestos, como la venta de edificaciones o terrenos, el arrendamiento sin opción de compra, arrendamiento con opción de compra, de inmuebles, así como las operaciones en las que intervienen las Juntas de compensación.

En concreto, indica si la operación de compraventa o arrendamiento del inmueble tributa por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o por el Impuesto sobre el Valor Añadido, indicando en este último caso el tipo impositivo aplicable, a quién corresponde la declaración e ingreso del impuesto, y si en la factura que documente la operación se debe o no repercutir el Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través de su sede electrónica: <http://www.aeat.es>, o en la siguiente dirección:

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/avaeat/AVCalificadorInmo.nsf/Calificador?OpenForm>

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 web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.