

Documento seleccionado

Nº de consulta V0889-24

Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo

Fecha salida 23/04/2024

Normativa Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20-Uno-23º, 69, 70, 84, 88

El consultante es una sociedad mercantil que arrienda viviendas y alojamientos turísticos para subarrendarlos a terceros.

Descripción de hechos

En la actualidad, está explorando la posibilidad de gestionar los inmuebles de los propietarios mediante el cobro de una comisión sobre el importe del arrendamiento. En tal caso, se obligaría a comercializar por los canales de venta el arrendamiento, cobrar a los arrendatarios en nombre del propietario, entrega y recogida de llaves, gestión de la limpieza y lavandería a la salida del arrendatario, gestión de las incidencias y reparaciones. Finalmente, en ciertos inmuebles prestará también un servicio de limpieza y cambio de ropa de cama cada 6 días en todo caso, si bien también cada vez que lo demande el arrendatario por un cargo adicional, así como la consigna de maletas con otro cargo adicional. A este respecto, indica que la Junta de Andalucía ha aprobado una normativa que le convierte en "titular de la explotación", lo que, a su vez, le obliga a entregar un justificante de pago de los servicios en el que se recoja la identificación del titular, el usuario y la vivienda, las personas alojadas, fechas de entrada y salida y precio del servicio.

Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de la operativa descrita y, en concreto:

Cuestión planteada

- 1) Si la normativa de la Junta de Andalucía puede afectar a la determinación de la mediación en nombre propio o en nombre ajeno.
- 2) Quién es el sujeto pasivo de la operación y quién tiene las obligaciones formales del impuesto.
- 3) Cómo se determina la base imponible de la operación.
- 4) Si los servicios descritos para ciertos inmuebles constituirían servicios de la industria hotelera o, en caso de no serlo, qué elementos adicionales serían necesarios para que tuvieran esa condición.

Contestación completa

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

en 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, tanto la consultante como los propietarios de los inmuebles que los ofrecen en arrendamiento tienen la condición de empresarios o profesionales y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de sus actividades empresariales o profesionales realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Por otro lado, el artículo 11.Dos.15º de la Ley 37/1992 establece que igualmente tienen la consideración de prestación de servicios “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.”.

Como ya se ha pronunciado este Centro directivo, entre otras, en su contestación vinculante de 15 de noviembre de 2016, número V4942-16, cuando un empresario o profesional actúa en nombre propio en la mediación de los servicios de arrendamiento debe considerarse que recibe y presta los servicios de arrendamiento, tal y como resulta del contenido del artículo 11.Dos.15º, de la Ley del Impuesto.

Por el contrario, cuando actúa en nombre ajeno debe entenderse que el servicio de arrendamiento es prestado directamente por el propietario al cliente final y el intermediario realiza una prestación de servicios de mediación, bien, al propietario o a su cliente, o a ambos a la vez.

A efectos de determinar la forma de actuar de los intermediarios es importante analizar si éstos son los que mantienen una comunicación y relación directa con los arrendatarios, son quienes fijan las reglas y condiciones de la prestación del servicio de arrendamiento y quienes ordenan la forma de hacer efectivo el cobro de la contraprestación y reciben la misma, o si por el contrario, es el propietario del inmueble quien establece las condiciones del servicio, tiene conocimiento y relación directa con los arrendatarios y recibe el cobro de la contraprestación. En el primer caso, el intermediario prestaría los servicios de arrendamiento en nombre propio a los arrendatarios a la vez que sería la destinataria de los servicios de arrendamiento prestados por los titulares de los inmuebles. En el segundo de los casos, se considerará que el intermediario actúa en nombre y por cuenta de los clientes prestando un servicio de mediación, siendo los arrendadores los que prestarían directamente a los arrendatarios el servicio de arrendamiento propiamente dicho.

De la información aportada en el escrito de consulta parece deducirse que la consultante, en la nueva forma de operar que plantea, intermediará en nombre y por cuenta de los propietarios. En este sentido, es criterio de esta Dirección General que el hecho de que la consultante realice la comercialización por los canales de venta del arrendamiento y cobre a los arrendatarios en nombre del propietario la renta acordada no impide calificar la relación como intermediación en nombre ajeno, por todas, en la contestación vinculante de 15 de febrero de 2024, número V0068-24. Asimismo, también ha considerado que el hecho de que el consultante realice la limpieza y lavandería de inmueble a la salida y entrada de los arrendatarios, la entrega y recogida de llaves o la gestión de incidencias y reparaciones tampoco impide calificar la relación como intermediación en nombre ajeno, por todas, en la contestación vinculante de 29 de junio de 2022, número V1556-22.

Por otra parte, el hecho de que la normativa autonómica imponga determinadas obligaciones y responsabilidades en relación con los arrendamientos en los que media la consultante, no determina una modificación de las condiciones en las que se efectúa la mediación ni de los derechos, obligaciones y riesgos de los contraídos por las partes en relación con la propia mediación y el servicio de arrendamiento. En efecto, la normativa autonómica se deriva de que “las competencias autonómicas en materia turística se limitan a la ordenación, planificación y promoción del sector turístico; esto es, a las condiciones y requisitos para la prestación de un servicio turístico”, como recoge su exposición de motivos para “reforzar (...) la figura legal de las empresas explotadoras de viviendas de uso turístico con el objetivo de profesionalizar la actividad, facilitar las relaciones con la Administración turística y garantizar los derechos y deberes de las personas usuarias”, sin que a estos efectos incida en la relación contractual y las obligaciones tributarias derivadas de la intermediación.

Por tanto, en el supuesto objeto de consulta puede señalarse que el servicio de arrendamiento sería prestado directamente por los propietarios de los inmuebles a los arrendatarios, cuya base imponible, de conformidad con lo establecido en el artículo 78 de la Ley 37/1992, se corresponderá con el importe de la contraprestación acordada con el arrendatario. Por su parte, la consultante prestaría un servicio de intermediación, cuya base imponible estará constituida por la contraprestación pactada con el arrendador por sus servicios de comisión.

3.- Las reglas relativas al lugar de realización del hecho imponible prestaciones de servicios se encuentran reguladas en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley del Impuesto estableciendo el artículo 69, en su apartado uno, lo siguiente:

“Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1.º Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste.

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.”.

En el artículo 70 de la Ley del Impuesto se contienen, además, determinadas reglas especiales de localización, en particular señala que:

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

1.º 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.

(...)

d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.

(...)

h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.

(...)

6.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley.

(...).”.

Por lo tanto, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 17 de abril de 2017, número V0949-17, en virtud de lo anteriormente expuesto, se concluye que la intermediación en el arrendamiento de bienes inmuebles, ya el mediador actúe en nombre y por cuenta propia, prestando, por tanto, un servicio de arrendamiento, o actúe en nombre y por cuenta del destinatario del servicio, tiene la consideración, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de servicio relacionado con bienes inmuebles, con la excepción de los servicios de mediación en

aquellos servicios de alojamiento hotelero o equivalentes en el que el intermediario actúe en nombre y por cuenta del cliente que no tendrán la consideración de servicios relacionados con bienes inmuebles, tal y como señala el artículo 31 bis, apartado 3, letra d), del Reglamento de ejecución (UE) n° 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 L 77 de 23 de marzo de 2011).

De la información aportada se deduce que, con carácter general, no se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera, sin perjuicio de lo señalado en el apartado 8 de esta contestación. En estas circunstancias tanto el servicio de arrendamiento o cesión de uso del inmueble de los propietarios a los arrendatarios, como el servicio de gestión prestado por la consultante a los propietarios se encuentran sujetos al impuesto al configurarse como servicios relacionados con un bien inmueble radicado en el territorio de aplicación del Impuesto.

4.- Por otra parte, debe recordarse que el artículo 84.Uno.2° de la Ley 37/1992, según la 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), dispone lo siguiente:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

(...)

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:

(...)

e’) Cuando se trate de prestaciones de servicios de intermediación en el arrendamiento de bienes inmuebles.

(...).”.

Por tanto, y con respecto a la operativa descrita en el supuesto objeto de consulta, la consultante, incluso aunque no se encontrara establecida en el territorio de aplicación del Impuesto, tendría la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido en la prestación de los servicios de gestión del arrendamiento descrito, no siendo de aplicación el mecanismo de la inversión del sujeto pasivo.

5.- En cuanto a la base imponible del servicio de intermediación prestado por la consultante, según el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992:

“La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.”.

En el presente caso, el importe total de la contraprestación estaría formado por el importe de la comisión pactada sobre cada arrendamiento, así como cualquier otro importe que se pacte por la prestación de los servicios de la consultante a los arrendadores.

6.- En cuanto al tipo impositivo, según el artículo 90.Uno de la Ley 37/1992:

“El Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.”.

No concurriendo ningún supuesto de tipo impositivo reducido aplicable a los servicios de intermediación prestados por la consultante, los mismos tributarán al tipo impositivo general del 21 por ciento.

Lo anterior será de aplicación, con independencia de que al servicio de arrendamiento le sea de aplicación la exención contenida en el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992.

7.- Por otra parte, debe tenerse en cuenta lo dispuesto en el artículo 88 de la Ley del impuesto según el cual:

“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.

(...).”.

Además, la consultante como sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido deberá cumplir con las obligaciones materiales y formales derivadas de la normativa del Impuesto que son las contenidas en el apartado uno del artículo 164 de la Ley 37/1992, entre las que se encuentra la obligación de “3.º) Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.”.

El desarrollo reglamentario de dicho precepto se ha llevado a cabo por Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE de 1 de diciembre).

El artículo 2, del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, establece lo siguiente:

“1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...).”.

Conforme a lo anterior, la consultante deberá expedir factura correspondiente a los servicios que haya prestado a los destinatarios de los mismos, por lo que, si los destinatarios de estos servicios son los arrendadores propietarios de los inmuebles, las facturas serán expedidas a los mismos, mientras que, si los destinatarios fueran los clientes arrendatarios de los inmuebles, las facturas serían expedidas a estos.

Según reiterada doctrina de este Centro directivo, se debe considerar destinatario de las operaciones aquél para quien el empresario o profesional realiza la entrega de bienes o prestación de servicios gravada por el Impuesto y que ocupa la posición de acreedor en la

obligación (relación jurídica) en la que el referido empresario o profesional es deudor y de la que la citada entrega o servicio constituye la prestación.

Al respecto, cabe recordar que, según el concepto generalmente admitido por la doctrina, por obligación debe entenderse el vínculo jurídico que liga a dos (o más) personas, en virtud del cual una de ellas (deudor) queda sujeta a realizar una prestación (un cierto comportamiento) a favor de la otra (acreedor), correspondiendo a este último el correspondiente poder (derecho de crédito) para pretender tal prestación.

Asimismo, según la señalada doctrina, cuando no resulte con claridad de los contratos suscritos, se considerará que las operaciones gravadas se realizan para quienes, con arreglo a Derecho, están obligados frente al sujeto pasivo a efectuar el pago de la contraprestación de las mismas (resolución de 23 de diciembre de 1986; BOE de 31 de enero de 1987).

En el presente caso, al intermediar en nombre y por cuenta de los propietarios, puede señalarse que los destinatarios de los servicios de mediación de la consultante serán los arrendadores propietarios de los inmuebles.

8.- Finalmente, en relación con aquellos arrendamientos en los cuales la consultante presta adicionalmente otros servicios - servicio de limpieza y cambio de ropa cada 6 días en todo caso, si bien también cada vez que lo demande el arrendatario por un cargo adicional, así como la consigna de maletas con otro cargo adicional- debe señalarse, en primer lugar, que se asume que dichos servicios se prestan por el consultante al arrendador, de modo que este último presta a su vez tales servicios en nombre propio al arrendatario, facturándole un precio superior por tales conceptos. Esta contestación se elabora partiendo de dicha premisa, en cuyo caso la prestación de tales servicios adicionales no suponen alterar la calificación de mediación en nombre y por cuenta ajena realizada con anterioridad.

Sin embargo, debe valorarse si los mismos constituyen servicios complementarios propios de la industria hotelera, dado que dicha calificación sí modificaría dónde se entiende prestado el servicio de mediación.

En este sentido, según el artículo 20, apartado uno, número 23º de la Ley 37/1992:

“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.

(...).”.

Como se ha configurado por esta Dirección General en la ya citada contestación vinculante de 17 de abril de 2017, número V0949-17, la Ley 37/1992 pone como ejemplos de servicios complementarios propios de la industria hotelera 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. 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 acuerdo con lo indicado anteriormente, los servicios complementarios que se prestan por el arrendador al arrendatario en algunos de los inmuebles tienen la consideración de servicios complementarios propios de la industria hotelera. Por tanto, de acuerdo con lo recogido en el apartado 3 anterior, en estos casos el servicio no tendría la consideración de servicio relacionado con bienes inmuebles al tratarse de servicios de mediación en aquellos servicios de alojamiento hotelero o equivalentes en el que el intermediario actúe en nombre y por cuenta del cliente.

En consecuencia, el servicio de mediación se entendería realizado en el territorio de aplicación del impuesto cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, conforme al artículo 69.Uno.1.º de la Ley 37/1992.

Asimismo, en ese caso, conforme a lo expuesto en el apartado 4 de esta contestación, no se aplicaría la regla de exclusión de la inversión del sujeto pasivo, por lo que, de no estar la consultante establecida en el territorio de aplicación del impuesto, el sujeto pasivo sería el destinatario del mismo. No obstante, dado que la consultante parece estar establecida en el territorio de aplicación del impuesto, cuando los servicios se entiendan realizados en dicho territorio, el sujeto pasivo será la consultante.

En este caso, será de aplicación el tipo reducido del 10 por ciento a los servicios efectuados por el arrendador al cliente, de conformidad con lo señalado en el artículo 91.Uno.2.2º de la Ley 37/1992, sin perjuicio de la aplicación del tipo general del 21 por

ciento al servicio de mediación prestado por la consultante al arrendador en las condiciones señaladas.

9.- Lo que se comunica 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.

Texto obtenido del buscador oficial de consultas de la Dirección General de Tributos (petete.tributos.hacienda.gob.es), 25/09/2026. Reproducción publicada por legalnywynajemwhiszpanii.com.