

Documento seleccionado

**Nº de
consulta** V5090-26

Órgano SG de Impuestos sobre el Consumo

Fecha salida 29/06/2026

Normativa Ley 37/1992 Impuesto sobre el Valor Añadido IVA - 70.1.1

**Descripción
de hechos** La mercantil consultante se dedica a la gestión de reservas de una vivienda turística situada en el territorio español de aplicación del Impuesto a través de plataformas de alquiler turístico. Como consecuencia de su actividad de gestión, percibe una comisión por cada operación realizada.

**Cuestión
planteadas** Tributación a efecto del Impuesto sobre el Valor Añadido de la comisión que la consultante cobra al propietario de la vivienda..

**Contestación
completa** 1.- De acuerdo con 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 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 misma Ley establece, en cuanto al concepto de empresario o profesional, lo siguiente:

“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.

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.

(...)

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.

(...).

Dos. 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.

(...).”.

Asimismo, el artículo 11 de la Ley 37/1992 establece que “a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.”. Concretamente, el apartado dos, ordinal 3º, de este artículo dispone que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios “las cesiones de uso o disfrute de bienes”.

En consecuencia, tanto la consultante, como las plataformas que median en el pago a cambio de una comisión, como los propietarios de los inmuebles que los ofrecen en arrendamiento tienen la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, 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 otro lado, el artículo 11.Dos.15º de la citada Ley 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 estos 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, 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.

En el segundo de los casos, 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.

De la información aportada en el escrito de consulta parece deducirse que la consultante intermedia en nombre y por cuenta de los propietarios, por lo que la presente contestación se elabora partiendo de dicha premisa, y el servicio de arrendamiento sería prestado directamente por los propietarios de los inmuebles a los arrendatarios, mientras que la consultante prestaría un servicio de intermediación.

3.- En relación con los servicios de intermediación prestados por la consultante, será necesario determinar si deben considerarse realizados en el territorio de aplicación del Impuesto, atendiendo a las reglas que determinan el lugar de realización de las prestaciones de servicios contempladas en la Ley 37/1992 y, concretamente, el artículo 69.uno.1º de la Ley del Impuesto, que establece la regla general de localización de las prestaciones de servicios y el artículo 70.uno.1º de la misma Ley:

“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.

(...).”.

En el artículo 70 de la Ley del Impuesto se contienen, además, determinadas reglas especiales de localización. Para los servicios relacionados con bienes inmuebles y de mediación se 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.

(...)

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

(...)

6º. 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.

(...).”.

El artículo 70.Uno.1º de la Ley 37/1992 supone la trasposición de la norma contenida en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre del 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. Dicha norma establece que:

“El lugar de prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidos los servicios prestados por peritos y agentes inmobiliarios, la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, la concesión de derechos de uso de bienes inmuebles, así como los servicios de preparación o coordinación de obras de construcción, tales como los prestados por arquitectos y empresas de vigilancia o seguridad, será el lugar en el que radiquen los bienes inmuebles.”.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia Heger Rudi GMBH (Asunto 166/05) establece que sólo están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva (actual 47 de la Directiva 2006/112/CE y artículo 70.uno.1º de la Ley 37/1992), las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble. En dicha sentencia concluye el Tribunal que la prestación de servicios controvertida está directamente relacionada con un bien inmueble dado que, dadas las características del servicio prestado, “es un elemento central e indispensable de la mencionada prestación.”.

En cuanto al concepto de bien inmueble contenido en los precitados artículos 47 de la Directiva 2006/112 y 70 de la Ley 37/1992, éste es objeto de desarrollo en el Reglamento (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo del 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, modificado a su vez por el Reglamento de ejecución nº 1042/2013, de 7 de octubre del 2013, en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios.

Señala el artículo 13 ter del Reglamento (UE) nº 282/2011 que:

“A efectos de la aplicación de la Directiva 2006/112/CE, por “bienes inmuebles” se entenderá:

(...)

b) cualquier edificio o construcción fijado al suelo, o anclado en él, sobre o por debajo del nivel del mar, que no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad;

(...).”.

Adicionalmente, establece el artículo 31 bis del mismo Reglamento que:

“1. Los servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE solo abarcarán aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes en cuestión. Se considerará que los servicios tienen una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los siguientes casos:

a) cuando se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos;

b) cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien.

2. El apartado 1 abarcará, en particular:

(...)

h) el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, distintos de los cubiertos por el apartado 3, letra c), incluido el almacenamiento de mercancías cuando al mismo se asigne una parte específica del bien inmueble para el uso exclusivo del cliente;

(...)

p) la intermediación en la venta o el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, y en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), distinta de la intermediación cubierta por el apartado 3, letra d);

(...)

3. El apartado 1 no abarcará:

(...)

d) la intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero;

(...).”.

Por lo tanto, tal y como ha manifestado este Centro directivo, entre otras, en la contestación vinculante de 17 de abril de 2017, con número de referencia 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 b) del Reglamento nº 282/2011.

A estos efectos, tal y como ha manifestado este Centro directivo en la ya mencionada contestación vinculante número V0949-17, conforme a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.23º, letra b), letra e’) de la Ley 37/1992, debe asimilarse a servicios de alojamiento hotelero o equivalentes el arrendamiento de viviendas cuando se presten por el arrendador, empresario o profesional, los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tal y como se definen en esa contestación.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que, del escrito de consulta, parece deducirse que la consultante intermediará en nombre y por cuenta del propietario del inmueble y que este va a prestar un servicio de mero arrendamiento de vivienda, sin incluir servicios propios de la industria hotelera, y que el inmueble radican en el territorio de aplicación del Impuesto, dichos servicios de intermediación se entenderán realizados en dicho territorio y, por tanto, estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido debiendo tributar al tipo general del 21 por ciento.

4.- 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.