

**BASE DE DATOS NORMACEF FISCAL Y CONTABLE**

Referencia: NFC052810

DGT: 14-11-2014

N.º CONSULTA VINCULANTE: V3095/2014

**SUMARIO:**

Arrendamiento por temporadas de una vivienda propiedad de una persona física, comercializándola a través de una página web, la cual cobra al arrendatario el importe del alquiler y lo transfiere a la cuenta del arrendador, percibiendo por su mediación una comisión.

**IVA. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Exenciones en operaciones interiores. Arrendamientos y constitución y cesión de derechos reales.** *Supuestos. Edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas. Excepciones a la exención. Concepto de servicios complementarios propios de la industria hotelera.* Los servicios de hospedaje se caracterizan por extender la atención a los clientes más allá de la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo, comprendiendo la prestación de una serie de servicios tales como recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, limpieza periódica del inmueble y el alojamiento, cambio periódico de ropa de cama y baño, y puesta a disposición del cliente de otros servicios -lavandería, custodia de maletas, prensa, reservas etc.-, e incluso, a veces, prestación de servicios de alimentación y restauración. Por el contrario, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los siguientes:

-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.

Así, si la gestión realizada por el arrendador se limita a la comprobación del estado de las viviendas y la entrega de llaves en el momento de la ocupación, el arrendamiento estará, en principio, exento del Impuesto, exención que se aplicará tanto si son los propietarios quienes suscriben el contrato de arrendamiento como si lo hace una plataforma digital a través de una página web, siempre que los destinatarios de la operación sean personas físicas que destinen el inmueble a su uso como vivienda. Sin embargo, si los inmuebles se arriendan directamente por la plataforma digital, tal condición podría suponer a su vez que ésta actuase como arrendatario frente a los propietarios; en ese caso, debe tenerse en cuenta que un primer contrato de arrendamiento suscrito entre propietarios y plataforma digital no cumplirá el requisito de su utilización como vivienda por el destinatario de la operación -la plataforma digital-, por lo que dicho arrendamiento constituiría una prestación de servicios sujeta y no exenta.

**IRPF. Rendimientos del capital inmobiliario. Reducciones.** Al tratarse del arrendamiento de un inmueble cuyo destino primordial no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda de los arrendatarios, la reducción no resultará aplicable.

**PRECEPTOS:**

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 21, 22, 23 y 27.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 11 y 20.Uno.23.º.

**Descripción sucinta de los hechos:**

El consultante arrienda una vivienda de su propiedad por temporadas, comercializándola a través de una página web, la cual cobra al arrendatario el importe del alquiler y lo transfiere a la cuenta del arrendador, percibiendo por su mediación una comisión.

El arrendamiento no comprende servicios propios de la industria hotelera, limitándose a la limpieza y cambio de ropa entre cada estancia, y se presta siempre a personas físicas.

**Cuestión planteada:**

Exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido y calificación, en su caso, aplicación de la reducción del 60 por ciento en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

**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 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:

(...).

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.

(...)."

Igualmente, el artículo 11 de la Ley 37/1992 define las prestaciones de servicios de la siguiente forma:

"Uno. 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.

Dos. En particular, se consideran prestaciones de servicios:

(...).

2º Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra".

Así pues, en virtud de los preceptos anteriormente expuestos, el arrendamiento de una vivienda, ya sea como vivienda habitual o como vivienda de temporada, constituye en todo caso una operación sujeta al Impuesto.

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:

a') Los arrendamientos de terrenos para estacionamiento de vehículos.

b') Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial

c') Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.

d') Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al Impuesto.

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.

h') La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes a que se refieren las letras a'), b'), c'), e') y f') anteriores.

i) La constitución o transmisión de derechos reales de superficie.”

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 establecidos 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 las edificaciones o partes de las mismas 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. Por tanto, 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 este sentido, los servicios de hospedaje se caracterizan por extender la atención a los clientes más allá de la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo. Es decir, la actividad de hospedaje se caracteriza, a diferencia de la actividad de alquiler de viviendas, porque normalmente comprende la prestación de una serie de servicios tales como recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, limpieza periódica del inmueble y el alojamiento, cambio periódico de ropa de cama y baño, y puesta a disposición del cliente de otros servicios (lavandería, custodia de maletas, prensa, reservas etc.), y, a veces, prestación de servicios de alimentación y restauración.

En particular, se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera, además de los citados, los servicios de limpieza del interior del apartamento prestado con periodicidad, así como los servicios de cambio de ropa en el apartamento prestado con periodicidad.

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.

Del escrito de consulta parece deducirse que no se van a prestar servicios propios de la industria hotelera tal y como se han descrito en el apartado anterior, limitándose la gestión realizada a la comprobación del estado de las viviendas y la entrega de llaves en el momento de la ocupación. Por tanto, podemos concluir que los arrendamientos objeto de consulta estarán, en principio, exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que se cumplan los requisitos analizados en puntos anteriores.

La exención se aplicará tanto si son los propietarios quienes suscriben el contrato de arrendamiento como si lo hace una plataforma digital a través de una página web, siempre que los destinatarios de la operación sean personas físicas que destinen el inmueble a su uso como vivienda.

Sin embargo, en el caso de que los inmuebles se arrienden directamente por la plataforma digital, tal condición podría suponer a su vez que ésta actuase como arrendatario frente a los propietarios. En ese caso, debe tenerse en cuenta que un primer contrato de arrendamiento suscrito entre propietarios y plataforma digital no cumplirá el requisito de su utilización como vivienda por el destinatario de la operación (la plataforma digital), por lo que dicho arrendamiento constituiría una prestación de servicios sujeta y no exenta.

**2.** De acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 21 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 de 29 de noviembre) –en adelante LIRPF–, tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el mismo.

Añade dicho precepto, en su apartado 2, que, en todo caso, se incluirán como rendimientos del capital los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

El artículo 22 de la LIRPF dispone lo siguiente:

“1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquellos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.

2. Se computará como rendimiento íntegro el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario, incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario.”

Y el artículo 23.2 de la LIRPF establece lo siguiente:

“1.º En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento. Tratándose de rendimientos netos positivos, la reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.

2.º Dicha reducción será del 100 por ciento, cuando el arrendatario tenga una edad comprendida entre 18 y 30 años y unos rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas en el período impositivo superiores al indicador público de renta de efectos múltiples.

(...)”.

Por su parte, el artículo 27 de la LIRPF establece, en su apartado 1, que se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular tienen esta consideración los rendimientos de las actividades de prestación de servicios.

A continuación, en su apartado 2, dicho precepto delimita cuando el arrendamiento de inmuebles constituye una actividad económica. Para ello han de concurrir las dos circunstancias siguientes:

a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma.

b) Que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

En consecuencia, si no se va a realizar ninguna prestación de servicios complementaria propia de la industria hotelera, en los términos anteriormente expuestos, sino que tan solo se alquilan las viviendas con sus enseres, completas o por habitaciones, y no se cumplen los requisitos del citado artículo 27.2, los rendimientos derivados del arrendamiento se calificarán como rendimientos del capital inmobiliario. En caso contrario, habría que calificarlos como rendimientos de actividades económicas.

En caso de calificarse como rendimientos del capital inmobiliario, al tratarse del arrendamiento de un inmueble cuyo destino primordial no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda de los arrendatarios, no resultará aplicable la reducción del rendimiento neto prevista en el apartado 2 del artículo 23 de la Ley del Impuesto.

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 Administraciones Públicas.