

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC068154

DGT: 12-02-2018

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0367/2018

SUMARIO:

IRNR. Rentas obtenidas mediante establecimiento permanente. Concepto de establecimiento permanente. *Inmuebles situados en territorio español explotados en régimen de alquiler turístico.* La calificación como renta obtenida mediante establecimiento permanente del arrendamiento para uso vacacional de inmuebles por sus propietarios no residentes en territorio español se da cuando, conforme a lo previsto en el art. 27 Ley 35/2006 (Ley IRPF), cabe calificar los rendimientos como derivados del ejercicio de una actividad económica. **Determinación de la base imponible.** Y esa calificación de las rentas como derivadas de actividades económicas será aplicable cuando el alquiler de la vivienda de uso turístico se complemente con la prestación de servicios propios de la industria hotelera tales como «restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos». [Vid., en el mismo sentido, consulta DGT, de 19-05-2017, nº V1241/2017 (NFC065464)].

Retenciones y pagos a cuenta. Obligados a retener. Pagador de rentas. Mediación a través de una plataforma en internet en la explotación de inmuebles en régimen de alquiler turístico de titularidad de no residentes. En la medida en que el pago que realice la gestora de la plataforma se entienda como una mediación de pago, no habrá obligación de realizar retención y esta calificación dependerá fundamentalmente de las condiciones contractuales en las que opere la plataforma -la doctrina de este Centro Directivo ha señalado que se entiende que concurre mediación el pago cuando el tercero sea el obligado al pago, identifique al perceptor, cuantifique el rendimiento y ponga a disposición del mediador los fondos necesarios; cuando concurren todos y cada uno de los anteriores requisitos, la obligación de retener sería responsabilidad del mandante en el supuesto de que éste fuera un sujeto obligado a practicar retención o ingreso a cuenta; en otro caso, se entendería que no existe una mera mediación de pago y el obligado a practicar la correspondiente retención será el intermediario-. Así las cosas, en este caso, podrá considerarse que la mediadora titular de la plataforma realiza una simple mediación de pago y, en consecuencia, no satisface las rentas, cuando los usuarios finales de los inmuebles, es decir, las personas que se alojan en los mismos, identifiquen precisa y claramente al propietario del inmueble, cuantifiquen el rendimiento y lo pongan a disposición de la plataforma para su pago al propietario; de no ser así, habrá que considerar que la titular de la plataforma no se limita a realizar una simple mediación de pago y, en consecuencia, satisface rentas, por lo que le sería exigible el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales que le incumben como sujeto obligado a practicar retención o ingreso a cuenta, aparte de la obligación formal de suministrar información respecto de esas operaciones de cesión del uso de viviendas con fines turísticos situadas en territorio español en los términos establecidos en el art. 54 ter RD 1065/2007 (RGAT). **Procedimiento de gestión. Obligación de información sobre bienes y derechos situados en el extranjero.** *Obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos.*

PRECEPTOS:

RDLeg. 5/2004 (TR Ley IRNR), arts. 9, 12, 13, 24, 25 y 31.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 54 ter.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante se dedica a gestionar el alquiler turístico de inmuebles que no son de su propiedad, en plataformas de Internet. Las rentas obtenidas por los alquileres se abonan a los propietarios detrayendo los honorarios que percibe la entidad consultante por su gestión. Algunos propietarios de los inmuebles son personas físicas no residentes en España.

Cuestión planteada:

Obligación de retener por parte de la consultante por las rentas abonadas a las personas físicas no residentes en España. Base imponible y tipo aplicable. Modelo de autoliquidación para ingresar las retenciones practicadas.

Contestación:

De acuerdo con el escrito de consulta, la entidad consultante se dedica a gestionar el alquiler turístico de inmuebles situados en España y de los que no es propietaria. Alguno de los propietarios de dichos inmuebles son personas físicas no residentes fiscales en España.

En el escrito de consulta no se indican los países en los que residen los propietarios de los inmuebles, por lo que no es posible conocer si resulta de aplicación un Convenio para evitar la doble imposición. Por ello, se da respuesta a esta consulta atendiendo a lo dispuesto en la normativa interna española, sin perjuicio de que pueda resultar de aplicación un convenio para evitar la doble imposición.

En concreto, el artículo 12.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, (B.O.E. de 12 de marzo), en adelante TRLIRNR, establece que “constituye el hecho imponible la obtención de rentas, dinerarias o en especie, en territorio español por los contribuyentes por este impuesto, conforme a lo establecido en el artículo siguiente”.

En principio, las rentas obtenidas por los propietarios de los inmuebles no residentes en España, pueden someterse a tributación en el IRNR, con arreglo al artículo 13.1 del TRLIRNR, en dos casos: la letra a) “rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas mediante establecimiento permanente situado en territorio español y la letra g) “rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos.”

Este Centro Directivo ha analizado en consulta vinculante V1241-17, de 19/05/2017, los casos en los que el arrendamiento para uso vacacional de inmuebles por sus propietarios, no residentes en territorio español, genera rentas obtenidas mediante establecimiento permanente o no. En síntesis, la calificación como renta obtenida mediante establecimiento permanente se daría cuando, conforme a lo previsto en el artículo 27 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 29/11/2006) (LIRPF), quepa calificar los rendimientos como derivados del ejercicio de una actividad económica. En esa consulta se hace referencia asimismo a la consulta vinculante V1188-15, de 16/04/2015, señalando que si el alquiler de la vivienda de uso turístico se complementase con la prestación de servicios propios de la industria hotelera tales como “restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos”, las rentas derivadas del alquiler de la vivienda de uso turístico tendrán la calificación de rendimientos de actividades económicas de acuerdo con lo previsto en el artículo 27 de la LIRPF.

De los hechos descritos en el escrito de consulta no puede concluirse que ese arrendamiento se realice como actividad económica, por lo que se da respuesta a esta consulta partiendo de la hipótesis de que los rendimientos obtenidos por no residentes fiscales en territorio español derivados del arrendamiento de bienes inmuebles no constituyen una actividad económica y, por tanto, están sujetos a tributación en España, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 13.1.g) del TRLIRNR.

En relación con la obligación de retener, el artículo 31.a) del TRLIRNR establece que estarán obligados a practicar retención e ingreso a cuenta respecto de las rentas sujetas a este impuesto que satisfagan o abonen, “las entidades, incluidas las entidades en régimen de atribución, residentes en territorio español”.

A este respecto cabe plantearse si los pagos que realiza la consultante a los propietarios de los bienes inmuebles son pagos que originan tal obligación o, por el contrario, estamos ante una mera intermediación en el pago. En este sentido, el artículo 9 del TRLIRNR señala:

“1. Responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los rendimientos que haya satisfecho o a las rentas de los bienes o derechos cuyo depósito o gestión tenga encomendado, respectivamente, el pagador de los rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los

contribuyentes o el depositario o gestor de los bienes o derechos de los contribuyentes no afectos a un establecimiento permanente.

Esta responsabilidad no existirá cuando resulte de aplicación la obligación de retener e ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 31, incluso en los supuestos previstos en el apartado 4 de dicho artículo, sin perjuicio de las responsabilidades que deriven de la condición de retenedor.

2. No se entenderá que una persona o entidad satisface un rendimiento cuando se limite a efectuar una simple mediación de pago. Se entenderá por simple mediación de pago el abono de una cantidad por cuenta y orden de un tercero.

3. En el caso del pagador de rendimientos devengados sin mediación de establecimiento permanente por los contribuyentes de este Impuesto, así como cuando se trate del depositario o gestor de bienes o derechos no afectos a un establecimiento permanente y pertenecientes a personas o entidades residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales, las actuaciones de la Administración tributaria podrán entenderse directamente con el responsable, al que será exigible la deuda tributaria, sin que sea necesario el acto administrativo previo de derivación de responsabilidad, previsto en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

En los restantes supuestos, la responsabilidad solidaria se exigirá en los términos previstos en el artículo 41.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

4. Responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los establecimientos permanentes de contribuyentes no residentes y a las entidades a que se refiere el artículo 38 de esta ley, las personas que, de acuerdo con lo establecido en su artículo 10, sean sus representantes.”.

En la medida en que el pago que realice la consultante se entienda como una mediación de pago, no habrá obligación para la consultante de realizar retención. Esta calificación dependerá fundamentalmente de las condiciones contractuales en las que opere la plataforma consultante.

La doctrina administrativa (contestación de la Dirección General de Tributos de 30 de diciembre de 1992, sobre retenciones a practicar por las compañías de seguros a sus agentes) ha determinado las condiciones precisas para entender cuando se está ante una mediación de pago. En concreto, se indica que los requisitos exigidos son los siguientes: que el tercero sea el obligado al pago, que identifique al perceptor, que cuantifique el rendimiento y que ponga a disposición del mediador los fondos necesarios.

Cuando concurren todos y cada uno de los anteriores requisitos, la obligación de retener sería responsabilidad del mandante en el supuesto de que éste fuera un sujeto obligado a practicar retención o ingreso a cuenta.

En otro caso se entendería que no existe una mera mediación de pago y el obligado a practicar la correspondiente retención será el intermediario, la consultante en este caso.

Este criterio se ha puesto asimismo de manifiesto en posteriores contestaciones, como la nº V0986-06 de 25 de mayo, y la nº V0622-14, de 7 de marzo.

En aplicación de los criterios anteriormente señalados, en el supuesto objeto de consulta, podrá considerarse que la consultante realiza una simple mediación de pago y, en consecuencia, no satisface las rentas, cuando los usuarios finales de los inmuebles, es decir, las personas que se alojan en los mismos, identifiquen precisa y claramente al propietario del inmueble (lo cual no puede deducirse de la información facilitada en la medida en que en la misma no se detalla si se realiza o no la notificación al usuario final del propietario del inmueble), cuantifique el rendimiento y lo ponga a disposición de la consultante para su pago a este último.

En el caso de que no se cumplan todas las condiciones anteriores, habrá de considerarse que la entidad consultante no se limita a realizar una simple mediación de pago y, en consecuencia, satisface rentas, por lo que le sería exigible el cumplimiento de las obligaciones materiales y formales que le incumben como sujeto obligado a practicar retención o ingreso a cuenta.

Lo anterior debe entenderse con independencia de la obligación formal que corresponda a la entidad consultante de suministrar información respecto de esas operaciones de cesión del uso de viviendas con fines turísticos situadas en territorio español en los términos establecidos en el artículo 54ter del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007.

En el supuesto de que, conforme a los criterios anteriormente expuestos, deba considerarse que la consultante no actúa como simple mediadora en el pago, en el caso de que los propietarios de los inmuebles no realizasen una actividad económica en territorio español a través de un establecimiento permanente al que debieran

atribuirse las rentas, el artículo 31 del TRLIRNR regula la obligación de retención e ingreso a cuenta. En concreto, debe entenderse que la consultante sería sujeto obligado a retener conforme al artículo 31.1.a) del TRLIRNR, y la base de la retención, conforme al artículo 31.2 se deberá determinar de acuerdo con lo establecido en el artículo 24.1 del TRLIRNR, sin tener en consideración lo dispuesto en los artículos 24.2, 24.6, 26 y 44. El artículo 24.1 del TRLIRNR establece que:

“1. Con carácter general, la base imponible correspondiente a los rendimientos que los contribuyentes por este impuesto obtengan sin mediación de establecimiento permanente estará constituida por su importe íntegro, determinado de acuerdo con las normas de texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (...)”.

Finalmente, en relación con el tipo de retención, será igual al tipo de gravamen aplicable, según el artículo 25 del TRLIRNR:

“1. La cuota tributaria se obtendrá aplicando a la base imponible determinada conforme al artículo anterior, los siguientes tipos de gravamen:

Con carácter general, el 24 por 100. No obstante, el tipo de gravamen será el 19 por ciento cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, en los términos previstos en el apartado 4 de la disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal.

[...].”

Por último, en cuanto a la forma en la que debe realizarse la retención, el apartado 5 de este mismo artículo 31 determina que: “5.

El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta deberá presentar declaración y efectuar el ingreso en el Tesoro en el lugar, forma y plazos que se establezcan, de las cantidades retenidas o de los ingresos a cuenta realizados, o declaración negativa cuando no hubiera procedido la práctica de éstos. Asimismo, presentará un resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta con el contenido que se determine reglamentariamente.

El sujeto obligado a retener y a practicar ingresos a cuenta estará obligado a conservar la documentación correspondiente y a expedir, en las condiciones que se determinen, certificación acreditativa de las retenciones o ingresos a cuenta efectuados.”.

Las citadas declaraciones, modelos 216 y 296 respectivamente, se regulan en la “Orden EHA/3290/2008, de 6 de noviembre, por la que se aprueban el modelo 216 «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Retenciones e ingresos a cuenta. Declaración-documento de ingreso» y el modelo 296 «Impuesto sobre la Renta de no Residentes. No residentes sin establecimiento permanente. Declaración anual de retenciones e ingresos a cuenta» (BOE, 17-noviembre-2008)”, complementada por la “Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones y declaraciones informativas de naturaleza tributaria. (BOE, 26-noviembre-2013)”.

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 Función Pública