

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC081806

DGT: 24-01-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0106/2022

SUMARIO:

IAE. Tarifas. Clasificación de actividades. Actividades empresariales. Servicio de hospedaje. *Alquileres turísticos de inmuebles sin la prestación de servicios propios de la industria hotelera.* Una persona física destina una vivienda a arrendarla con fines turísticos, sin servicios adicionales de hospedaje. La arrenda a través de una plataforma en Internet, una empresa no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto (TAI). La plataforma actúa en nombre y por cuenta del cliente. Esta actividad tiene su encuadre en el Grupo 685 «Alojamientos turísticos extrahoteleros», los servicios de hospedaje prestados en fincas rústicas, casas rurales y hospederías en el medio rural, así como albergues juveniles y similares.

ITP y AJD. Transmisiones patrimoniales onerosas. Relaciones con el IVA. Operaciones inmobiliarias exentas en el IVA. Actos jurídicos documentados. Documentos notariales. Arrendamientos. Las operaciones realizadas por un sujeto pasivo del IVA no estarán sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD. En tal caso, si la operación se documentase en escritura pública, la no sujeción por la modalidad de TPO permitiría la aplicación la cuota variable del documento notarial de la modalidad actos jurídicos documentados. Ahora bien, si se tratase de un arrendamiento que goce de exención en el IVA, la operación tributaría por la modalidad de TPO, en cuyo caso, aun cuando se documentase la operación en escritura pública, no resultaría de aplicación la cuota variable del documento notarial, dada la incompatibilidad entre dicho concepto y la modalidad TPO.

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones inmobiliarias. Arrendamientos y constitución y cesión de derechos reales. Bajo la premisa que el intermediario actúe efectivamente en nombre y por cuenta de la contribuyente, cabría distinguir dos prestaciones de servicios: una prestación de servicio de arrendamiento de la contribuyente, titular del inmueble, al arrendatario, y una prestación de servicio de intermediación de la empresa titular de la plataforma en Internet a la contribuyente. [Vid., consulta DGT, de 17-04-2017, n.º V0949/2017 (NFC064977) y de 15-11-2016, n.º V4942/2016 (NFC063421)]. Ambas prestaciones se configurarían como servicios relacionados con un bien inmueble radicado en el TAI. Además, se cumplen los requisitos para que la actividad de arrendamiento de vivienda efectuada por la contribuyente a favor del cliente se encuentre sujeta y exenta. **Inversión del sujeto pasivo. Plataforma de internet no establecida en el TAI.** El sujeto pasivo del servicio de arrendamiento será la contribuyente al tener la condición de empresario y profesional. Por lo que respecta al sujeto pasivo del servicio de intermediación, la contribuyente, propietaria del inmueble, es residente en el TAI y, por tanto, el servicio de intermediación se prestaría de un empresario o profesional no establecido a un empresario o profesional establecido, por lo que la contribuyente sería el sujeto pasivo del servicio de intermediación por aplicación la regla de la inversión del sujeto pasivo. **Obligaciones formales. Presentación de declaraciones-liquidaciones. Declaración-resumen anual.** En caso de que la contribuyente realizara exclusivamente las prestaciones de servicios consistentes en arrendamientos de vivienda exentos, que no originan derecho a la deducción, no estaría obligada a presentar los modelos 303 y 390. En el caso de que la plataforma web no establecida preste el servicio de mediación y sea la contribuyente, sujeto pasivo por aplicación de la regla de inversión vendrá obligada a presentar declaración-liquidación especial de carácter no periódico (Modelo 309). **Declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.** La contribuyente vendría obligada a presentar dicha declaración, en caso de que reciba servicios de mediación en el alquiler del inmueble por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de la Comunidad pero fuera del TAI y sea de aplicación la regla de la inversión del sujeto pasivo.

IRPF. Rendimientos del capital inmobiliario. Delimitación. Partiendo de la consideración de que el arrendamiento no se realizará como actividad económica, los rendimientos que pueda generar el arrendamiento de la vivienda constituyen rendimientos del capital inmobiliario. **Gastos deducibles.** Se considerarán incluidos entre los gastos deducibles: los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso o disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación; los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales; las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta o como consecuencia de servicios personales, tales como los de administración, vigilancia, portería o similares; los ocasionados por la formalización del arrendamiento, subarriendo, cesión o constitución de derechos y los de defensa de carácter jurídico relativos a los bienes, derechos o rendimientos; los saldos de dudoso cobro siempre que esta circunstancia quede suficientemente justificada; primas de contratos de seguro, bien sean de responsabilidad civil, incendio, robo, rotura de cristales u otros de naturaleza análoga, sobre los bienes o derechos productores de los rendimientos; las

cantidades destinadas a servicios o suministros; las cantidades destinadas a la amortización. **Gastos necesarios para la obtención de rendimientos. Gastos de reparación y conservación. Cuotas del IVA.** Como la actividad se encuentra sujeta y exenta, tendrán la consideración de deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario los gastos de conservación y reparación, las cantidades destinadas a servicios y suministros y demás gastos que se recogen en dicho precepto, computándose tales gastos con las correspondientes cuotas de IVA soportado no deducible (que supone un mayor valor). Ahora bien, la deducibilidad de dichos gastos está condicionada a la obtención de unos ingresos, es decir, de unos rendimientos íntegros del capital inmobiliario: los procedentes del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute de bienes inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre los mismos. **Regímenes especiales. Imputación de rentas inmobiliarias.** En los períodos en que el inmueble no se encuentre arrendado, el propietario habrá de imputar la renta inmobiliaria. **Requisitos de deducibilidad. Correlación ingresos/gastos.** En lo que respecta a los gastos de la vivienda de carácter anual (amortización, IBI, prima del seguro del hogar, etc.) se debe precisar que la deducibilidad de dichos gastos sólo operará (debido a la necesaria correlación de los gastos con los ingresos) respecto a la parte del período impositivo en que la vivienda se encuentre alquilada, esto es, que se calcularán de forma proporcional al número de días del período impositivo en los que la vivienda se encuentre arrendada. [Vid., en el mismo sentido, STS, de 25 de febrero de 2021, recurso n.º 1302/2020 (NFJ081316)].

PRECEPTOS:

RDLeg. 2/2004 (TRLHL), arts. 78 a 91.

RDLeg. 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), Tarifas, Sección 1.ª, Grupo 685 e Instrucción, Reglas 2.ª y 4.ª.

RDLeg. 1/1993 (TR Ley ITP y AJD), arts. 7 y 31.

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 11, 20.Uno.23.º, 69, 70, 72, 84.Uno y 164.

RD 1065/2007 (RGAT), arts. 3.2 a), 9.4 y 63 a 68.

RD 1624/1992 (Rgto. IVA), arts. 71 y 79.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 88, 89 y 117.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 21, 22, 23, 27 y 85.

RD 439/2007 (Rgto. IRPF), arts. 13 y 14.

Descripción sucinta de los hechos:

Una persona física destina una vivienda, situada en la península de la que es propietaria, a arrendarla con fines turísticos, sin servicios adicionales de hospedaje, y la explota ella misma directamente. La consultante arrienda la vivienda a través de una plataforma en Internet, de una empresa no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto. La plataforma actúa en nombre y por cuenta del cliente.

Cuestión planteada:

- Sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas, y en su caso, clasificación en las Tarifas del impuesto.
- Tributación de la operación descrita en el IVA, y sus obligaciones formales. En concreto, se pregunta si tiene que presentar declaración de IVA.
- Si tienen que presentar declaración de 349 por facturas por un servicio de mediación en el arrendamiento -comisiones-.
- Si tiene que presentar declaración del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.
- Si a la hora de presentar declaración de IRPF, a la hora de calcular el rendimiento neto correspondiente, los ingresos y los gastos se deben computar con o sin IVA.
- Si tiene que darse de alta como arrendador en el modelo 036.

Contestación:

En el escrito de consulta, se plantean diversas preguntas en relación al Impuesto sobre Actividades Económicas, Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Impuesto sobre el Valor Añadido, e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que van a ser contestadas a continuación.

I) Impuesto sobre Actividades Económicas

El Impuesto sobre Actividades Económicas se regula en los artículos 78 a 91 del texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

El apartado 1 del artículo 78 del TRLRHL establece que “El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.”.

En el apartado 1 del artículo 79 del TRLRHL se establece que “Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga 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.”.

La regla 2ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas junto con la Instrucción para su aplicación por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, señala que: “El mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa.”.

Por tanto, el alquiler de una vivienda para fines turísticos supone la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la distribución de bienes y servicios, por lo que, al constituir el hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas, dicha actividad está sujeta al mismo.

En cuanto al grupo o epígrafe en el cual debería darse de alta el titular de la actividad, las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas clasifican en la Agrupación 68 de la sección primera el “Servicio de hospedaje”.

Dentro de dicha Agrupación, se encuentra el grupo 685 “Alojamientos turísticos extrahoteleros”, en el que se clasificarán aquellas actividades que tengan la naturaleza de servicios de hospedaje, pero que se presten en establecimientos distintos a los hoteles y moteles, hostales y pensiones, fondas y casas de huéspedes, hoteles-apartamentos, empresas organizadas o agencias de explotación de apartamentos privados, y campamentos turísticos tipo camping.

En particular, tienen su encuadre en dicho grupo 685 los servicios de hospedaje prestados en fincas rústicas, casas rurales y hospederías en el medio rural, así como albergues juveniles y similares que no tengan, objetivamente, la condición de ninguno de los establecimientos enumerados en el párrafo anterior.

Por último, debe recordarse que, según señala la nota adjunta al grupo 685, si los establecimientos de hospedaje en él clasificados permanecen abiertos menos de ocho meses al año, la cuota de Tarifa será del 70 por 100 de la cuota señalada en el mismo.

Por otro lado, y conforme establece la letra F) del apartado 2 de la regla 4ª de la Instrucción, los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de servicios de hospedaje podrán prestar, sin pago de cuota adicional alguna, servicios complementarios, tales como servicios de limpieza, cambio de sábanas, internet, televisión, etc.

Aplicando lo hasta aquí expuesto al caso planteado en la consulta, y teniendo en cuenta la información aportada por el consultante, que destina una vivienda al alquiler con fines turísticos sin prestar servicios adicionales de hospedaje, deberá darse de alta por dicha actividad en el citado grupo 685 de la sección primera de las Tarifas que clasifica los “Alojamientos turísticos extrahoteleros.”.

II) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

En relación con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados –en adelante ITP y AJD–, es preciso tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 7, apartados 1 y 5, del Texto Refundido del referido Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (BOE núm. 251, de 20 de octubre de 1993) –en adelante TRLITPAJD–, que determinan lo siguiente:

“Artículo 7

1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

a. Las transmisiones onerosas por actos inter vivos de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

b. La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.

(...)

5. No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”.

“Artículo 31

(...)

2. Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los números 1 y 2 del artículo 1.º de esta Ley, tributarán, además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado el tipo a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará el 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos.”

De la aplicación de los preceptos anteriormente transcritos resulta lo siguiente:

Por regla general las operaciones realizadas por un sujeto pasivo del IVA no estarán sujetas a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas del ITP y AJD según lo dispuesto en los artículos 7.5 del Texto Refundido del citado impuesto. En tal caso, si la referida operación se documentase en escritura pública, la no sujeción por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas permitiría la aplicación la cuota variable del Documento Notarial de la modalidad Actos Jurídicos Documentados, siempre que concurren todos los requisitos exigidos en el artículo 31.2 del Texto Refundido del Impuesto:

- Tratarse de una primera copia de una escritura o acta notarial.
- Tener por objeto cantidad o cosa valuable.
- Contener un acto o contrato inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil y de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles.
- No estar sujetos los referidos actos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones o a los conceptos comprendidos en los apartados 1 y 2 del artículo 1 de esta Ley, transmisiones patrimoniales onerosas y operaciones societarias.

Ahora bien, si se tratase de alguna de las operaciones exceptuadas de la regla general en el artículo 7.5 del Texto Refundido, como en el supuesto de ciertos arrendamientos de bienes inmuebles que gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido, la operación en cuestión tributaría por la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, en cuyo caso, aun cuando se documentase la operación en escritura pública, no resultaría de aplicación la cuota variable del Documento Notarial, del ITP y AJD, dada la incompatibilidad entre dicho concepto y la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas, que establece el artículo 31.2 del citado texto legal.

III) Impuesto sobre el Valor Añadido

Primero. La consultante es una persona física, propietaria de un inmueble situado en la península, que arrienda a través de una plataforma en Internet de una empresa no establecida en el territorio de aplicación del Impuesto. La plataforma actúa en nombre y por cuenta del cliente y no se prestan servicios propios de sector hotelero.

Se cuestiona acerca de la tributación de la operación descrita y obligaciones formales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Segundo. De acuerdo con el artículo 4.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.3º de este artículo dispone que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios "las cesiones de uso o disfrute de bienes."

En consecuencia, la consultante tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido la prestación de servicio de cesión de uso de una vivienda, ya sea como vivienda habitual o como vivienda de temporada, cuando esta se realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

Tercero. Por otro lado, el artículo 11.Dos.15º de la 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 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, 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 acuerdo con lo expuesto en el escrito de consulta, y bajo la premisa que el intermediario actúe efectivamente en nombre y por cuenta de la consultante, en la operativa descrita cabría distinguir dos prestaciones de servicios:

- Una prestación de servicio de arrendamiento de la consultante, titular del inmueble, al arrendatario.

- Una prestación de servicio de intermediación de la empresa titular de la plataforma en Internet a la consultante.

Cuarto. Por otra parte, 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.

(...).”.

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

(...)

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

(...)

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

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 b) del Reglamento comunitario (UE) 282/2011.

En consecuencia, en el particular, tanto la prestación del servicio de cesión de uso del inmueble de la consultante al arrendatario como el servicio de gestión prestado por el intermediario a la consultante se encuentran sujetos al impuesto al configurarse como servicios relacionados con un bien inmueble radicado en el territorio de aplicación del Impuesto.

Quinto. Respecto a la operación de arrendamiento, artículo 20, apartado uno, número 23º de la Ley 37/1992, dispone que estarán exentas de este Impuesto 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.

(...).”.

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.

Según la descripción de los hechos efectuados por la consultante, no van a prestarse servicios complementarios propios de la industria hotelera. De este modo, una vez excluida la concurrencia de servicios complementarios propios de la industria hotelera, procede analizar la exención al arrendamiento de vivienda y sus requisitos.

En relación con la aplicación de la exención al arrendamiento de vivienda cuando el arrendatario no sea el usuario de dicha vivienda porque permita el uso a otra persona, se ha pronunciado reiteradamente este Centro directivo, por todas, consulta vinculante de fecha 31 de octubre de 2016, número de referencia V4618-16, en la que se indica que “cuando el arrendatario de una vivienda no tiene la condición de empresario o profesional, pues realiza exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, como señala el artículo 5, apartado uno, letra a) párrafo segundo, de la Ley 37/1992, o actúa, por cualquier otra razón, como consumidor final, ya sea persona física, ya sea una persona jurídica, el arrendamiento de la vivienda estará exento, sin perjuicio de que este consumidor final permita el uso de la vivienda a otras personas.”.

Por el contrario, los arrendamientos de viviendas, que a su vez son objeto de una cesión posterior por parte de su arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial, dejan de estar exentos en el Impuesto sobre el Valor Añadido para pasar a estar sujetos y no exentos, y ello con independencia de que la ulterior cesión de los mismos se realice en virtud de un nuevo contrato de arrendamiento, conforme a la letra f’) del artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, o en virtud de otro título. Hay que entender que existe cesión posterior por el arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial y profesional, de forma que el arrendamiento resulta sujeto y no exento, entre otros, en los siguientes supuestos:

- Cesión de la edificación destinada a vivienda por un empleador a favor de sus empleados o los familiares de éstos.
- Cesión de la edificación destinada a vivienda para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.
- Cesión de la edificación destinada a vivienda por cualquier otro título oneroso.

No obstante lo anterior, este criterio se ha matizado a la vista de las recientes resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC, en adelante) de fecha 15 de diciembre de 2016, y así lo ha hecho esta Dirección General en diversas contestaciones vinculantes, como la consulta, de 6 de enero de 2018, número V0012-18, sin que estas precisiones sean relevantes en el supuesto concreto de esta consulta.

Según se indica en el escrito de consulta, parece que se cumplen los requisitos para que la actividad de arrendamiento de vivienda efectuada por la consultante a favor del cliente se encuentre sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Sexto. Por último, en relación con el sujeto pasivo de las operaciones objeto de consulta, el artículo 84.Uno de la Ley del Impuesto dispone que serán sujetos pasivos del Impuesto:

“1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

2º. 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:

a’) Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el número 1.º del apartado uno del artículo 69 de esta Ley.

(...).”.

De acuerdo con lo anterior, el sujeto pasivo del servicio de arrendamiento será la propia consultante al tener la condición de empresario y profesional y bajo la premisa de que no se plantea la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo toda vez que parece que los arrendatarios son consumidores finales y no actúan como empresarios o profesionales.

Por lo que respecta al sujeto pasivo del servicio de intermediación, según se deduce del escrito de la consulta, la consultante, propietaria del inmueble, es residente en el territorio de aplicación del Impuesto y, por tanto, el servicio de intermediación se prestaría de un empresario o profesional no establecido a un empresario o profesional establecido, por lo que ésta sería el sujeto pasivo del servicio de intermediación por aplicación la regla de la inversión del sujeto pasivo.

Séptimo. Por otra parte, la consultante, como empresario o profesional, 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, el cual dispone lo siguiente:

“Uno. Sin perjuicio de lo establecido en el Título anterior, los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a:

1.º Presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto.

2.º Solicitar de la Administración el número de identificación fiscal y comunicarlo y acreditarlo en los supuestos que se establezcan.

3.º Expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente.

4.º Llevar la contabilidad y los registros que se establezcan en la forma definida reglamentariamente, sin perjuicio de lo dispuesto en el Código de Comercio y demás normas contables.

5.º Presentar periódicamente, o a requerimiento de la Administración, información relativa a sus operaciones económicas con terceras personas y, en particular, una declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias.

6.º Presentar las declaraciones-liquidaciones correspondientes e ingresar el importe del impuesto resultante.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración-resumen anual.

En los supuestos del artículo 13, número 2.º, de esta Ley deberá acreditarse el pago del impuesto para efectuar la matriculación definitiva del medio de transporte.

7.º Nombrar un representante a efectos del cumplimiento de las obligaciones impuestas en esta Ley cuando se trate de sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, salvo que se encuentren establecidos en Canarias, Ceuta o Melilla, o en un Estado con el que existan instrumentos de asistencia mutua análogos a los instituidos en la Comunidad.

(...).”.

Octavo. En cuanto a la obligación de inscripción en los censos tributarios, el 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, de 27 de julio (BOE de 5 de septiembre), regula, en el capítulo I del título II, las obligaciones censales (RGAT, en adelante).

En este sentido, el artículo 3.2.a) del RGAT, dispone que:

“2. El Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores estará formado por las personas o entidades que desarrollen o vayan a desarrollar en territorio español alguna de las actividades u operaciones que se mencionan a continuación:

a) Actividades empresariales o profesionales. Se entenderá por tales aquellas cuya realización confiera la condición de empresario o profesional, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras.

No se incluirán en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores quienes efectúen exclusivamente arrendamientos de inmuebles exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme al artículo 20.uno.23.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que su realización no constituya el desarrollo de una actividad empresarial de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tampoco se incluirán en este censo quienes efectúen entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 25.uno y dos de su ley reguladora, y adquisiciones intracomunitarias de bienes exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 26.tres de la misma ley.”.

En este sentido, aunque la actividad realizada por la consultante es la de alquiler de viviendas exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido que parece que no constituye una actividad empresarial a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, podría tener la condición de sujeto pasivo por las prestaciones de servicios

de mediación de las que es destinataria, que no estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en los términos expuestos en el punto anterior.

Si fuera este el caso, al no realizar exclusivamente arrendamientos de inmuebles exentos del Impuesto, la consultante debería presentar la declaración censal de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, en virtud de lo dispuesto en el transcrito artículo 3.2.a) del RGAT.

El plazo de presentación de dicha declaración censal, se establece en el artículo 9.4 del RGAT:

“4. Esta declaración deberá presentarse, según los casos, con anterioridad al inicio de las correspondientes actividades, a la realización de las operaciones, al nacimiento de la obligación de retener o ingresar a cuenta sobre las rentas que se satisfagan, abonen o adeuden o a la concurrencia de las circunstancias previstas en este artículo.

A efectos de lo dispuesto en este reglamento, se entenderá producido el comienzo de una actividad empresarial o profesional desde el momento que se realicen cualesquiera entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios, se efectúen cobros o pagos o se contrate personal laboral, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”

Noveno. Por otra parte, el artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre), establece, en relación a la presentación de declaraciones-liquidaciones periódicas, lo siguiente:

“1. Salvo lo establecido en relación con las importaciones, los sujetos pasivos deberán realizar por sí mismos la determinación de la deuda tributaria mediante declaraciones-liquidaciones ajustadas a las normas contenidas en los apartados siguientes.

Los empresarios y profesionales deberán presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 de este artículo, así como la declaración resumen anual prevista en el apartado 7, incluso en los casos en que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas.

La obligación establecida en los párrafos anteriores no alcanzará a aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente las operaciones exentas comprendidas en los artículos 20 y 26 de la Ley del Impuesto.

(...)

7. Además de las declaraciones-liquidaciones a que se refieren los apartados 3, 4 y 5 de este artículo, los sujetos pasivos deberán formular una declaración-resumen anual en el lugar, forma, plazos e impresos que, para cada supuesto, se apruebe por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas

(...)

No estarán obligados a presentar la declaración-resumen anual prevista en este apartado aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente las operaciones exentas comprendidas en los artículos 20 y 26 de la Ley del Impuesto ni aquellos sujetos pasivos para los que así se determine por Orden del Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas en los mismos supuestos a los que se refiere el cuarto párrafo del apartado 1 de este artículo.

8. Deberán presentar declaración-liquidación especial de carácter no periódico, en el lugar, forma, plazos e impresos que establezca el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas:

(...)

4.º Los sujetos pasivos que realicen exclusivamente operaciones que no originan el derecho a la deducción o actividades a las que les sea aplicable el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o el régimen especial del recargo de equivalencia, cuando realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto o bien sean los destinatarios de las operaciones a que se refiere el artículo 84, apartado uno, número 2.º, de la Ley del Impuesto

(...).”

En consecuencia, en caso de que la consultante realizara exclusivamente las prestaciones de servicios consistentes en arrendamientos de vivienda exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud del artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, que no originan derecho a la deducción, no estaría obligada a presentar los Modelos 303 y 390, en virtud de lo previsto en el artículo 71 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el caso de que la plataforma web no establecida preste el servicio de mediación y sea la consultante sujeto pasivo por aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo contenida en el artículo 84.Uno.2º vendrá obligada a presentar declaración-liquidación especial de carácter no periódico (Modelo 309), de conformidad con lo previsto en el artículo 71.8 del Reglamento del Impuesto

Décimo. Por otra parte, en relación con el Registro de operadores intracomunitarios, deberá presentar declaración censal de alta, de conformidad con el artículo 3.3 del mencionado RGAT, que dispone lo siguiente:

“3. El Registro de operadores intracomunitarios estará formado por las personas o entidades que tengan asignado el número de identificación fiscal regulado a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en el artículo 25 de este reglamento y que se encuentren en alguno de los siguientes supuestos:

(...)

c) Los empresarios o profesionales que sean destinatarios de servicios prestados por empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido respecto de los cuales sean sujetos pasivos.

(...).”

Finalmente, se establece en el apartado final del artículo 3.3 que: “Este registro formará parte del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.”.

Undécimo. En relación con la obligación de presentar la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias, el artículo 79 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que:

“1. Estarán obligados a presentar la declaración recapitulativa los empresarios y profesionales, incluso cuando tengan dicha condición con arreglo a lo dispuesto en el apartado cuatro del artículo 5 de la Ley del Impuesto, que realicen cualquiera de las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de bienes destinados a otro Estado miembro que se encuentren exentas en virtud de lo dispuesto en los apartados uno, dos, tres y cuatro del artículo 25 de la Ley del Impuesto.

(...)

2.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al Impuesto realizadas por personas o entidades identificadas a efectos del mismo en el territorio de aplicación del Impuesto

(...)

3.º Las prestaciones intracomunitarias de servicios.

A efectos de este Reglamento, se considerarán prestaciones intracomunitarias de servicios las prestaciones de servicios en las que concurren los siguientes requisitos:

a) Que, conforme a las reglas de localización aplicables a las mismas, no se entiendan prestadas en el territorio de aplicación del Impuesto.

b) Que estén sujetas y no exentas en otro Estado miembro.

c) Que su destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal y radique en dicho Estado miembro 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, o que dicho destinatario sea una persona jurídica que no actúe como empresario o profesional, pero tenga asignado un número de identificación a efectos del Impuesto suministrado por ese Estado miembro.

d) Que el sujeto pasivo sea dicho destinatario.

4.º Las adquisiciones intracomunitarias de servicios.

A efectos de este Reglamento, se considerarán adquisiciones intracomunitarias de servicios las prestaciones de servicios sujetas y no exentas en el territorio de aplicación del Impuesto que sean prestadas por un empresario o profesional cuya sede de actividad económica o establecimiento permanente desde el que las preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en la Comunidad pero fuera del territorio de aplicación del Impuesto.

(...).”

Por lo tanto, la consultante no deberá presentar la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349) por los arrendamientos objeto de consulta ya que los mismos se entienden realizados en el territorio de aplicación del Impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 70.Uno.1º, letra a), de la Ley del Impuesto.

No obstante, sí vendría obligada a presentar dicha declaración recapitulativa en caso que reciba servicios de mediación en el alquiler del inmueble por empresarios o profesionales establecidos en el territorio de la Comunidad pero fuera del territorio de aplicación del Impuesto y sea de aplicación la regla de la inversión del sujeto pasivo.

En todo caso, en relación al detalle de cada una de las obligaciones formales que la consultante ha de cumplir, debe señalarse que, de conformidad con los artículos 85, 88 y 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE del 18 de diciembre), así como los artículos 63 a 68 del Reglamento general de las actuaciones y 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, de 27 de julio (BOE del 5 de septiembre), relativos a la información y asistencia tributaria y, en concreto, a las consultas tributarias escritas, este Centro Directivo es competente para la contestación a las consultas tributarias escritas respecto del “régimen y la clasificación o calificación tributaria” que en su caso corresponda a los obligados tributarios consultantes.

De acuerdo con el artículo 117 de la Ley General Tributaria, corresponde a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, a través de los órganos que desarrollan las funciones de gestión tributaria, el ejercicio de las actuaciones de información y asistencia tributaria y, en concreto, en cuanto a la forma en que debe darse cumplimiento a las obligaciones formales derivadas del Impuesto sobre el Valor Añadido.

A estos efectos, podrá contactar con la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el teléfono general de información tributaria: 901-33-55-33; o a través de su sede electrónica: <http://www.aeat.es>.

IV) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Partiendo de la consideración de que el arrendamiento no se realizará como actividad económica, por no reunir los requisitos previstos en el artículo 27.2 de 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, los rendimientos que pueda generar el arrendamiento de la vivienda constituyen rendimientos del capital inmobiliario.

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 éste”.

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.”.

Los gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario están recogidos en el artículo 23.1 de la LIRPF y desarrollados en los artículos 13 y 14 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo (BOE de 31 de marzo), en adelante LIRPF, según el cual: “tendrán la consideración de gasto deducible para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario todos los gastos necesarios para su obtención.

En particular, se considerarán incluidos entre los gastos a que se refiere el párrafo anterior:

a) Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso o disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación.

A estos efectos, tendrán la consideración de gastos de reparación y conservación:

Los efectuados regularmente con la finalidad de mantener el uso normal de los bienes materiales, como el pintado, revoco o arreglo de instalaciones.

Los de sustitución de elementos, como instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros.

No serán deducibles por este concepto las cantidades destinadas a ampliación o mejora.

El importe total a deducir por los gastos previstos en este apartado a) no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos.

El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes, sin que pueda exceder, conjuntamente con los gastos por estos mismos conceptos correspondientes a cada uno de estos años, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos en cada uno de los mismos, para cada bien o derecho.

b) Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre los bienes o derechos productores de los mismos y no tengan carácter sancionador.

c) Las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta o como consecuencia de servicios personales, tales como los de administración, vigilancia, portería o similares. d) Los ocasionados por la formalización del arrendamiento, subarriendo, cesión o constitución de derechos y los de defensa de carácter jurídico relativos a los bienes, derechos o rendimientos.

e) Los saldos de dudoso cobro siempre que esta circunstancia quede suficientemente justificada. (...).

f) El importe de las primas de contratos de seguro, bien sean de responsabilidad civil, incendio, robo, rotura de cristales u otros de naturaleza análoga, sobre los bienes o derechos productores de los rendimientos.

g) Las cantidades destinadas a servicios o suministros.

h) Las cantidades destinadas a la amortización en las condiciones establecidas en el artículo siguiente de este Reglamento”.

Por otro lado, en cuanto al tratamiento de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante IVA, si se trata de arrendamientos o subarrendamientos de inmuebles sujetos y no exentos (por ejemplo, cuando se alquile el inmueble a personas jurídicas, en el caso del arrendamiento de un local de negocios, etc.), los gastos deducibles se computarán excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, en adelante IVA, o en su caso el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).

Mientras que, en el caso de arrendamiento o subarrendamiento de un inmueble, cuando se destine para su uso exclusivo como vivienda, y siempre que dicho subarrendamiento esté sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, el IVA que recae sobre los servicios que constituyen gastos deducibles supone un mayor valor de los mismos, siendo deducible como gasto, junto con el precio del servicio sobre el que recae.

En este caso tal como se explica en el apartado III) del presente texto de resolución de consulta, según se indica en el escrito presentado por la consultante, parece que se cumplen los requisitos para que la actividad de arrendamiento de vivienda efectuada por la consultante a favor del cliente se encuentre sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por tato, de acuerdo con lo explicado en los párrafos anteriores, en el caso aquí planteado tendrán la consideración de deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario los gastos de conservación y reparación, las cantidades destinadas a servicios y suministros y demás gastos que se recogen en dicho precepto, computándose tales gastos con las correspondientes cuotas de IVA soportado no deducible (que supones un mayor valor de los mismos).

Ahora bien, la deducibilidad de dichos gastos está condicionada a la obtención de unos ingresos, es decir, de unos rendimientos íntegros del capital inmobiliario: los procedentes del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute de bienes inmuebles o de derechos reales que recaigan sobre los mismos.

En los períodos en que el inmueble no se encuentre arrendado, el propietario habrá de imputar la renta inmobiliaria prevista en el artículo 85 de la LIRPF. En sentido se ha pronunciado recientemente el Tribunal Supremo en la sentencia en casación número 270/2021, en la que, entre otros criterios interpretativos, se establece el siguiente:

“Conforme al artículo 85 LIRPF, las rentas procedentes de bienes inmuebles, que no se encuentran arrendados ni subarrendados, pero que están destinados a serlo, tributan como rentas imputadas”.

Por último, en lo que respecta a los gastos de la vivienda de carácter anual (tales como la amortización, el IBI, la prima del seguro del hogar, etc) se debe precisar que la deducibilidad de dichos gastos, sólo operará (debido a la necesaria correlación de los gastos con los ingresos) respecto a la parte del período impositivo en que la vivienda se encuentre alquilada, esto es, que se calcularán de forma proporcional al número de días del periodo impositivo en los que la vivienda se encuentre arrendada. En estos mismos términos se ha pronunciado el Tribunal Supremo, en la ya citada sentencia 270/2021 en la que, en el fundamento de derecho sexto, ha fijado como criterio respecto de la deducibilidad de dichos gastos de carácter anual que “Según el artículo 23.1 LIRPF, los gastos asociados a

dichos bienes inmuebles deben admitirse como deducibles única y exclusivamente por el tiempo en que los mismos estuvieron arrendados y generaron rentas, en la proporción que corresponda”.

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.