

**SUMARIO:**

**IVA. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones inmobiliarias. Arrendamientos y constitución y cesión de derechos reales.** Una mercantil se dedica a captar clientes propietarios de viviendas con fines vacacionales y les gestiona el alquiler de los mismos a través de plataformas de alquiler turístico. Como consecuencia de su actividad, percibe una comisión por cada operación realizada. No se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera. De lo único que se encarga es de la limpieza de la vivienda y cambio de toallas y sábanas con ocasión de la entrada de los nuevos huéspedes. 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 IVA, 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.

A estos efectos, conforme a lo dispuesto en el art. 20.Uno.23º.b.e) de la Ley 37/1992 (Ley IVA), 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.

Por lo tanto, teniendo en cuenta que, parece deducirse que la mercantil intermediará en nombre y por cuenta de los propietarios de los inmuebles y que estos van a prestar un servicio de mero arrendamiento, sin incluir servicios propios de la industria hotelera, y que los inmuebles 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 debiendo tributar al tipo general del 21 por ciento.

**IAE. Tarifas. Clasificación de actividades. Actividades empresariales. Actividades inmobiliarias.** La mercantil, que se dedica a captar clientes propietarios de viviendas con fines vacacionales y les gestiona el alquiler de los mismos a través de Airbnb u otras plataformas similares, y, asimismo, realiza únicamente el servicio de limpieza de la vivienda y cambio de toallas y sábanas por la entrada de los nuevos huéspedes, deberá darse de alta en el grupo 834 «Servicios relativos a la propiedad inmobiliaria y a la propiedad industrial» de la sección primera.

Por su parte, en relación con los propietarios de las viviendas, aunque la gestión del alquiler la desarrolle la mercantil actuando como mera intermediaria, los propietarios de las viviendas son quienes realizan la prestación del servicio de hospedaje por cuenta propia ofreciendo al mercado una vivienda para uso turístico, siendo, por tanto, los sujetos pasivos del Impuesto por dicho servicio. Así, el arrendamiento de viviendas destinadas a fines turísticos o vacacionales se clasifica en el grupo 685 «Alojamientos turísticos extrahoteleros» de la sección primera, con independencia de que se presten o no servicios adicionales de hospedaje.

**Procedimiento de gestión. Obtención de información con carácter general. Obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos.** De acuerdo con lo dispuesto en los apdos. 1 y 3 del art. 54.ter del RD 1065/2007 (RGAT), la obligación de informar únicamente reside en los intermediarios, es decir, en aquellas personas o entidades que presten el servicio de intermediación entre cedente y cesionario del uso de viviendas con fines turísticos situadas en territorio español, ya sea a título oneroso o gratuito.

En línea con la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con el contrato de mediación inmobiliaria, estará sujeto a esta obligación de información el intermediario que perciba una retribución o comisión por la consecución de un resultado, en este caso, la contratación efectiva entre cedente y cesionario de la cesión temporal de uso de todo o parte de una vivienda con fines turísticos.

Respecto la cuestión planteada, sobre si la mercantil está obligada a presentar el modelo 179, en primer lugar, debe tenerse en cuenta que el régimen aplicable, desde el punto de vista de la obligación de información, va a depender de los contratos formalizados entre el propietario de la vivienda y la mercantil, y entre ésta y el cesionario de la vivienda con fines turísticos, y de las cláusulas concretas de dichos contratos. De las manifestaciones realizadas se deduce que, en el modelo de negocio descrito, los propietarios de las viviendas formalizan un contrato de gestión del arrendamiento con la mercantil, pero no se especifica qué derechos son los que cede en los contratos formalizados.

De acuerdo con lo dispuesto en el art. 54.ter.4.a) del RD 1065/2007 (RGAT), a los efectos de la obligación de información, si la mercantil fuera titular de un derecho en virtud del cual se cede la vivienda con fines turísticos, sería considerado cedente en última instancia de la vivienda como titular de un derecho de

subarrendamiento sobre la misma. Siendo la mercantil el cedente o titular del derecho de cesión no podría ser considerado intermediario en el sentido jurídico señalado.

Si, por el contrario, no fuera titular de un derecho de cesión de la vivienda con fines turísticos, es decir, no tuviera la consideración de cedente, tampoco tendría la obligación de presentar la correspondiente declaración informativa, en la medida que actúe por medio de una plataforma colaborativa, en el bien entendido que no tendría la consideración de intermediario a los efectos del art. 54.ter del RD 1065/2007 (RGAT), por cuanto es la plataforma colaborativa y no la mercantil quien en última instancia pone en contacto al cedente con el cesionario con la finalidad de concluir el contrato de cesión temporal del uso de la vivienda con fines turísticos. En consecuencia, con los datos aportados, la mercantil quedaría fuera del ámbito subjetivo de la obligación informativa.

## PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 11, 20, 69, 70 y 84.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), art. 47.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 9.

Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo (Disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE), arts. 13.ter y 31.bis.

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

RDLeg. 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), regla 2.ª.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 54.ter.

Ley 58/2003 (LGT), arts. 7 y 12.

Código Civil, art. 1.255.

Ley 31/2022 (PGE para el año 2023), art. 75.

## Descripción sucinta de los hechos:

La mercantil consultante se dedica a captar clientes propietarios de viviendas con fines vacacionales y les gestiona el alquiler de los mismos a través de plataformas de alquiler turístico. Como consecuencia de su actividad, percibe una comisión por cada operación realizada. No se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera. De lo único que se encarga es de la limpieza de la vivienda y cambio de toallas y sábanas con ocasión de la entrada de los nuevos huéspedes.

## Cuestión planteada:

Tributación, a efecto del Impuesto sobre el Valor Añadido, de las citadas operaciones llevadas a cabo por la consultante. Asimismo, epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas donde debe estar encuadrada, y conocer si está obligada a presentar la declaración informativa anual de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos (modelo 179).

## Contestación:

A) En relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, se informa lo siguiente:

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.- Respecto a las operaciones de arrendamiento como vivienda con fines turísticos, el 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, con excepción de los realizados de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) anterior.

(...).”.

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.

Por consiguiente, como según la información aportada, en los arrendamientos de viviendas objeto de consulta no se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera, tal y como éstos se han delimitado entre otras en la contestación vinculante de fecha 14 de febrero de 2019, número V0308-19, y el arrendamiento se realiza directamente a los consumidores finales que lo destinan a vivienda en las condiciones señaladas, tal arrendamiento estará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En caso contrario, si la actividad realizada no se limitara a la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo durante períodos de tiempo, sino que se tratara de actividades que reunieran las características propias de las actividades de servicios de hospedaje, por prestarse alguno de los servicios complementarios de la industria hotelera durante el tiempo de duración del arrendamiento, los servicios de arrendamiento de vivienda tributarían por el Impuesto sobre el Valor Añadido, al tipo impositivo del 10 por ciento.

4.- 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 de los propietarios de los inmuebles y que estos van a prestar un servicio de mero arrendamiento, sin incluir servicios propios de la industria hotelera, y que los inmuebles 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.

5.- En relación con la actividad llevada a cabo por la consultante, conviene traer a colación el artículo 75.Uno de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023 (BOE de 24 de diciembre), vigente desde el 1 de enero de 2023, que modificó el artículo 84.Uno.2º.a).e') de la Ley 37/1992, quedando la redacción del citado precepto de la siguiente forma:

“Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

(...)

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:

(...)

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

Con base en lo anterior, se excluye de la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo a las prestaciones de servicios de intermediación en el arrendamiento de inmuebles efectuados por el empresario consultante, siempre que éste no estuviera establecido en el territorio de aplicación del Impuesto.

B) En relación en el Impuesto sobre Actividades Económicas, se informa lo siguiente:

6.- 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, y en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del citado impuesto.

La regla 2ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas establece 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.”.

## 1) Clasificación de la actividad que desarrolla la sociedad consultante.

El grupo 834 de la sección primera de las Tarifas clasifica los “Servicios relativos a la propiedad inmobiliaria y a la propiedad industrial”.

Según su nota adjunta, este grupo comprende a intermediarios en la compra, venta o arrendamiento de terrenos, así como en la compra, venta, construcción o arrendamiento de inmuebles o partes de inmuebles, no asumiendo riesgos propios y operando por cuenta de terceros.

Por otro lado, el grupo 686 de la sección primera de las Tarifas clasifica la “Explotación de apartamentos privados a través de agencias o empresa organizada”.

Este grupo comprende la actividad de ofrecer al mercado, como intermediario, viviendas o apartamentos privados, y, en particular, la actividad de intermediación y prestación de servicios relativos a la explotación de viviendas vacacionales.

De acuerdo con lo anterior, los servicios de intermediación entre los propietarios de las viviendas con fines vacacionales y los usuarios se clasifican en las Tarifas del impuesto dependiendo del modo en que efectivamente se presten tales servicios:

- Si los servicios consisten en ofrecer al mercado las viviendas o partes de las mismas, asumiendo riesgos propios y respondiendo del resultado de la operación frente a los usuarios esta, se clasifica en el grupo 686 “Explotación de apartamentos privados a través de agencia o empresa organizada”.

- Si los citados servicios de intermediación consisten en poner en contacto a ambas partes no asumiendo riesgos propios y operando por cuenta de terceros, se clasifica en el grupo 834 “Servicios relativos a la propiedad inmobiliaria y a la propiedad industrial”.

Trasladando lo anterior al caso objeto de consulta, se deduce del escrito de la misma que los servicios de intermediación que presta la sociedad consultante consisten en una gestión del alquiler vacacional sin asumir riesgos propios y operando por cuenta de terceros, a cambio de una comisión por cada operación realizada.

Por tanto, la sociedad consultante, que se dedica a captar clientes propietarios de viviendas con fines vacacionales y les gestiona el alquiler de los mismos a través de Airbnb u otras plataformas similares, y, asimismo, realiza únicamente el servicio de limpieza de la vivienda y cambio de toallas y sábanas por la entrada de los nuevos huéspedes, deberá darse de alta en el grupo 834 “Servicios relativos a la propiedad inmobiliaria y a la propiedad industrial” de la sección primera.

## 2) Clasificación de la actividad que desarrollan los propietarios de las viviendas.

Se deduce del escrito de consulta que, aunque la gestión del alquiler la desarrolle la sociedad consultante actuando como mera intermediaria, los propietarios de las viviendas son quienes realizan la prestación del servicio de hospedaje por cuenta propia ofreciendo al mercado una vivienda para uso turístico, siendo, por tanto, los sujetos pasivos del impuesto por dicho servicio.

El arrendamiento de viviendas destinadas a fines turísticos o vacacionales se clasifica en el grupo 685 “Alojamientos turísticos extrahoteleros” de la sección primera, con independencia de que se presten o no servicios adicionales de hospedaje.

7.- En consecuencia con lo anterior, dichos propietarios, por el alquiler de sus viviendas con fines turísticos, deberán darse de alta en el citado grupo 685 “Alojamientos turísticos extrahoteleros” de la sección primera.

## C) En relación con la obligatoriedad de presentar el modelo 179, se informa lo siguiente:

8.- El artículo 54 ter 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 (BOE de 5 de septiembre), en adelante RGAT, establece una obligación de información específica para las personas o entidades que intermedien en la cesión del uso de viviendas con fines turísticos, en los siguientes términos:

“1. Las personas y entidades que intermedien entre los cedentes y cesionarios del uso de viviendas con fines turísticos situadas en territorio español en los términos establecidos en el apartado siguiente, vendrán obligados a presentar periódicamente una declaración informativa de las cesiones de uso en las que intermedien.

2. A los exclusivos efectos de la declaración informativa prevista en este artículo, se entiende por cesión de uso de viviendas con fines turísticos la cesión temporal de uso de la totalidad o parte de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocióne y realizada con finalidad gratuita u onerosa.

En todo caso quedan excluidos de este concepto:

a) Los arrendamientos de vivienda tal y como aparecen definidos en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, así como el subarriendo parcial de vivienda a que se refiere el artículo 8 de la misma norma legal.

b) Los alojamientos turísticos que se rigen por su normativa específica.

A estos efectos no tendrán la consideración de excluidos las cesiones temporales de uso de vivienda a que se refiere el artículo 5.e) de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, con independencia del cumplimiento o no del régimen específico derivado de su normativa sectorial al que estuviera sometido.

c) El derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles.

d) Los usos y contratos del artículo 5 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, salvo aquellas cesiones a las que se refiere la letra e) de este artículo.

3. A los efectos previstos en el apartado 1, tendrán la consideración de intermediarios todas las personas o entidades que presten el servicio de intermediación entre cedente y cesionario del uso a que se refiere el apartado anterior, ya sea a título oneroso o gratuito.

En particular, tendrán dicha consideración las personas o entidades que, constituidas como plataformas colaborativas, intermedien en la cesión de uso a que se refiere el apartado anterior y tengan la consideración de prestador de servicios de la sociedad de la información en los términos a que se refiere la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, con independencia de que presten o no el servicio subyacente objeto de intermediación o de que se impongan condiciones a los cedentes o cesionarios tales como precio, seguros, plazos u otras condiciones contractuales.

4. La declaración informativa contendrá los siguientes datos:

a) Identificación del titular de la vivienda cedida con fines turísticos así como del titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda con fines turísticos, si fueren distintos.

La identificación se realizará mediante nombre y apellidos o razón social o denominación completa, y número de identificación fiscal o en los términos de la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente.

A estos efectos se considerarán como titulares del derecho objeto de cesión quienes lo sean del derecho de la propiedad, contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, arrendamiento o subarrendamiento o cualquier otro derecho de uso o disfrute sobre las viviendas cedidas con fines turísticos, que sean cedentes, en última instancia, de uso de la vivienda citada.

b) Identificación del inmueble con especificación del número de referencia catastral o en los términos de la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente.

c) Identificación de las personas o entidades cesionarias así como el número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos.

La identificación se realizará mediante nombre y apellidos o razón social o denominación completa, y número de identificación fiscal o en los términos de la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente.

A estos efectos, los cedentes del uso de la vivienda con fines turísticos deberán conservar una copia del documento de identificación de las personas beneficiarias del servicio, anteriormente señalado.

d) Importe percibido por el titular cedente del uso de la vivienda con fines turísticos o, en su caso, indicar su carácter gratuito.

5. La Orden ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente establecerá el plazo de presentación y contendrá la información a que se refiere el apartado anterior, así como cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella información.”

En base a la habilitación del apartado 5 del artículo 54 ter del RGAT, anteriormente transcrito, se aprobó el modelo de declaración informativa a través de la Orden HAC/612/2021, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 179, "Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos" y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación).



De acuerdo con lo dispuesto en los apartados 1 y 3 del artículo 54 ter del RGAT, la obligación de informar únicamente reside en los intermediarios, es decir, en aquellas personas o entidades que presten el servicio de intermediación entre cedente y cesionario del uso de viviendas con fines turísticos situadas en territorio español, ya sea a título oneroso o gratuito.

En primer lugar, hay que señalar que el concepto de “intermediario” debe ser interpretado de acuerdo con los criterios previstos en el artículo 12.2 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18), en adelante LGT, norma básica del sistema tributario.

Dicho precepto señala lo siguiente:

“2. En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda.”.

Así, el concepto de “intermediario” debe ser definido en su sentido jurídico. Sin embargo, el mismo no está recogido de forma expresa por la norma tributaria. En consecuencia, dada la prelación de fuentes existente en el Derecho tributario general (artículo 7.2 de la LGT) se debe acudir a la definición que se realiza en el derecho común.

Así, el concepto de “intermediario” debe obtenerse a partir del concepto de contrato de intermediación inmobiliaria, siendo este contrato un contrato atípico formalizado al amparo del principio de libertad de pactos del artículo 1.255 del Código Civil. A su vez, esta figura contractual ha sido conceptualizada por la jurisprudencia.

En este punto, de la doctrina del Tribunal Supremo, manifestada, entre otras, en su Sentencia de 30 de julio de 2014 (Rec. 2886/2012), sala de lo civil del Tribunal Supremo, fundamento de derecho tercero, se puede extraer el concepto de intermediario a partir de la exégesis del contrato de intermediación que se pronuncia en los siguientes términos:

“La sentencia de esta Sala nº 650/2007, de 12 de junio, afirma que «efectivamente, la naturaleza del contrato de mediación implica que el mediador ha de poner en contacto a su cliente con otra persona con la finalidad de que se pueda llegar a concluir un contrato [...]. El mediador tiene derecho a cobrar el premio siempre y cuando el contrato promovido llegue a celebrarse, estando sometido, pues, a la condición suspensiva de su celebración (sentencia de 30 marzo 2007 y las allí citadas), y así el resultado que da derecho a la retribución es la perfección del contrato»”.

Previamente, la citada sentencia de 30 de julio de 2014 alude en términos similares, en su fundamento de derecho segundo, a la STS de 21 de octubre de 2000 (Rec. 3023/1995) que resume la jurisprudencia del Alto Tribunal en relación con el contrato de mediación, señalando:

“Como resumen de la jurisprudencia en relación al contrato de mediación o corretaje, la STS de 21 de octubre de 2000 (Rec. 3023/1995 ) afirma que: «en el contrato de mediación o corretaje el mediador ha de limitarse en principio a poner en relación a los futuros compradores y vendedores de un objeto determinado, pero en todo caso la actividad ha de desplegarse en lograr el cumplimiento del contrato final, y así se entiende por la moderna doctrina en cuanto en ella se afirma que la relación jurídica entre el cliente y el mediador no surge exclusivamente de un negocio contractual de mediación, pues las obligaciones y derechos exigen además el hecho de que el intermediario hubiera contribuido eficazmente a que las partes concluyeran el negocio ( Sentencia de 2 de octubre de 1999 ; y tiene declarado con reiteración esta Sala que dicho contrato está supeditado, en cuanto al devengo de honorarios, a la condición suspensiva de la celebración del contrato pretendido, salvo pacto expreso sentencias de 19 de octubre y 30 de noviembre de 199 , 7 de marzo de 1994 , 17 de julio de 1995 , 5 de febrero de 199 y 30 de abril de 1998 ».

Además, afirma que «la mediación se consume cuando se otorga o perfecciona por el concurso de la oferta y la aceptación el contrato a que tiende la mediación, o en términos de la STS de 20-5-2004, el derecho a percibir la comisión surge cuando los actos inequívocos de mediación cristalizan en la operación en la que intervino el agente»”.

Por tanto, solo puede ser considerado como “intermediario” quien percibe su retribución en función de la celebración del contrato en el cual se media.

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con el contrato de mediación inmobiliaria, estará sujeto a esta obligación de información el intermediario que perciba una retribución o comisión por la consecución de un resultado, en este caso, la contratación efectiva entre cedente y cesionario de la cesión temporal de uso de todo o parte de una vivienda con fines turísticos.

9.- Respecto la cuestión planteada, sobre si el consultante está obligado a presentar el modelo 179, en primer lugar, debe tenerse en cuenta que el régimen aplicable, desde el punto de vista de la obligación de

información, va a depender de los contratos formalizados entre el propietario de la vivienda y el consultante, y entre éste y el cesionario de la vivienda con fines turísticos, y de las cláusulas concretas de dichos contratos.

De las manifestaciones realizadas se deduce que, en el modelo de negocio descrito, los propietarios de las viviendas formalizan un contrato de gestión del arrendamiento con el consultante, pero no se especifica qué derechos son los que cede en los contratos formalizados.

De acuerdo con lo dispuesto en el apartado 4.a) del citado artículo 54 ter del RGAT, a los efectos de la obligación de información, si el consultante fuera titular de un derecho en virtud del cual se cede la vivienda con fines turísticos, sería considerado cedente en última instancia de la vivienda como titular de un derecho de subarrendamiento sobre la misma. Siendo el consultante el cedente o titular del derecho de cesión no podría ser considerado intermediario en el sentido jurídico señalado.

Si, por el contrario, el consultante no fuera titular de un derecho de cesión de la vivienda con fines turísticos, es decir, no tuviera la consideración de cedente, tampoco tendría la obligación de presentar la correspondiente declaración informativa, en la medida que actúe por medio de una plataforma colaborativa, en el bien entendido que no tendría la consideración de intermediario a los efectos del artículo 54 ter del RGAT, por cuanto es la plataforma colaborativa y no el consultante quien en última instancia pone en contacto al cedente con el cesionario con la finalidad de concluir el contrato de cesión temporal del uso de la vivienda con fines turísticos.

En consecuencia, con los datos aportados, el consultante quedaría fuera del ámbito subjetivo de la obligación informativa.

Lo dispuesto con anterioridad es concordante con la doctrina expresada por este Centro Directivo en la consulta vinculante con número de referencia V3083-18, de 28 de noviembre, consulta vinculante con número de referencia V1067-19, de 20 de mayo, así como en la consulta vinculante con número de referencia V1364-19, de 11 de junio.

10.- 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 Función Pública.