

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC088383

DGT: 13-02-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0019/2024

SUMARIO:

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones inmobiliarias. Arrendamientos y constitución y cesión de derechos reales. Una entidad ha suscrito un contrato de gestión de los derechos de explotación de un inmueble para alquiler por habitaciones a personas físicas, cedido por su propietario a tal fin. La mercantil se encargará de la gestión y cobro de los arrendamientos a los inquilinos y posteriormente entregará al propietario la cuantía pactada en el contrato.

A efectos de determinar la forma de actuar de la entidad en su actividad de gestión de arrendamiento de vivienda por habitaciones a personas físicas, es importante analizar si los arrendadores 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 la mercantil 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 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, 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 el titular del inmueble.

De la información aportada parece deducirse que la entidad actúa en nombre y por cuenta propia pues se encarga de gestionar los arrendamientos de los propietarios de las viviendas y recibe el cobro de la contraprestación. Percibiendo el propietario del inmueble la cuantía previamente pactada en el contrato.

Así, en el caso de que la entidad arrendara las viviendas para proceder posteriormente a su arrendamiento a terceras personas en nombre propio, el arrendamiento efectuado por el propietario en favor de la entidad estaría sujeto y no exento en la medida en que tiene lugar una cesión o subarrendamiento posterior que impide la aplicación de la exención prevista en el art. 20.Uno.23.º de la Ley del Impuesto, siendo aplicable el tipo general del Impuesto.

Todo ello, con independencia de que los distintos subarrendamientos posteriores que realizara la entidad como habitaciones para uso de vivienda pudieran encontrarse exentos del Impuesto siempre que no se encuentren excluidos de la referida exención. **Obligaciones formales. Deber de expedir y entregar factura. Expedir y entregar factura o documento equivalente. En general.** Por otra parte, de la dicción del art. 4.2 e) del RD 1619/2012 (Obligaciones de facturación), se desprende que no se comprenden dentro de los servicios de hostelería a que se refiere dicho precepto los de alojamiento u hospedaje mencionados en el mismo, puesto que este tipo de servicios no son los propios de los establecimientos que se mencionan en citado precepto.

No obstante, y con independencia de lo anterior, los sujetos pasivos que presten servicios de alojamiento u hospedaje sí podrán expedir facturas simplificadas, por aplicación de lo establecido en el apdo. 1 del referido art. 4 del RD 1619/2012 (Obligaciones de Facturación).

Por último, los empresarios o profesionales que expidan facturas deben observar, en particular y respecto de su contenido, lo dispuesto en su art. 6, sin perjuicio de lo dispuesto para las facturas simplificadas en el art. 7 cuando sea posible su emisión.

Por tanto, en este caso, existe obligación de emitir factura por el propietario del inmueble, por el arrendamiento efectuado en favor de la mercantil, en los términos indicados.

No obstante, no existirá obligación de expedir factura por parte de la mercantil cuando se trate de arrendamientos sujetos pero exentos del Impuesto en aplicación al exención contenida en el art. 20.Uno.23.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) a favor de quien no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal. **Deducciones. Regla de prorata. En general.** Finalmente, en relación con la aplicación de la regla de prorata, cuando un empresario o profesional realiza simultáneamente operaciones sujetas y no exentas, y otras exentas, que no originan derecho a la deducción de las cuotas soportadas, habrá que determinar si las actividades realizadas conforman distintos sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

A estos efectos, el art. 101 de la Ley 37/1992 (Ley IVA) dispone que los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

Por otra parte, el art. 102 de la Ley del Impuesto dispone la aplicación de la regla de prorrata cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes y prestaciones de servicios que originan derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 11, 20, 92, 94, 101, 102 y 164.
RD 1619/2012 (Obligaciones de Facturación), arts. 2, 3, 4 y 7.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante ha suscrito un contrato de gestión de los derechos de explotación de un inmueble para alquilar por habitaciones a personas físicas, cedido por su propietario a tal fin. La consultante se encargará de la gestión y cobro de los arrendamientos a los inquilinos y posteriormente entregará al propietario la cuantía pactada en el contrato.

Cuestión planteada:

-Tributación de las citadas operaciones a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.
-Si la realización de operaciones exentas del impuesto sobre el Valor Añadido determina la aplicación de la regla de prorrata.

Contestación:

1. De acuerdo con lo dispuesto en 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 citado tributo "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."

El apartado dos, letra b) del citado artículo 4 declara que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto."

Por su parte, el artículo 5, apartado uno, letra c), de la misma Ley expresamente otorga la condición de empresario o profesional a "quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo", añadiendo que, "en particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes."

El artículo 11 de la Ley 37/1992 establece que, a efectos del Impuesto, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta a éste que no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes. En particular, el apartado dos del artículo 11 de la Ley señala que se consideran prestaciones de servicios:

"(...)

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

3º. Las cesiones del uso o disfrute de bienes.

"(...)

15º. 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."

De esta forma 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.

De acuerdo con lo anterior, el arrendador de una vivienda tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y el citado arrendamiento estará sujeto a dicho Impuesto.

En consecuencia, la consultante tiene, a los efectos del impuesto, la condición de empresario o profesional y estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los arrendamientos objeto de consulta cuando se entiendan realizados en el territorio de aplicación del Impuesto.

2. Por su parte, el artículo 20, apartado uno, número 23º, de la Ley 37/1992 establece que están exentas, entre otras, las siguientes operaciones:

"23º. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

(...)

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

La exención no comprenderá:

(...)

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 establecida en este mismo artículo.

En otro caso, el mencionado arrendamiento estará sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, será así cuando se alquile a personas jurídicas (dado que no los pueden destinar directamente a viviendas) o se presten por el arrendador los servicios propios de la industria hotelera, o en los arrendamientos de viviendas que sean utilizadas por el arrendatario para otros usos, tales como oficinas o despachos profesionales, etc.

Según se desprende del artículo reproducido, la regulación que se contiene en este supuesto de exención no es una regulación de carácter objetivo, que atienda al bien que se arrienda para determinar la procedencia o no de la misma, sino que se trata de una exención de carácter finalista que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, siendo ésta preceptiva cuando el destino efectivo del objeto del contrato es el de vivienda, pero no en otro caso.

3. A efectos de determinar la forma de actuar de la entidad consultante en su actividad de gestión de arrendamiento de vivienda por habitaciones a personas físicas, es importante analizar si los arrendadores 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 la consultante 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 la consultante 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, la consultante 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 el titular del inmueble.

De la información contenida en el escrito de consulta parece deducirse que la consultante actúa en nombre y por cuenta propia pues se encarga de gestionar los arrendamientos de los propietarios de las viviendas y recibe el cobro de la contraprestación. Percibiendo el propietario del inmueble la cuantía previamente pactada en el contrato.

Así, en el caso de que la consultante arrendara las viviendas para proceder posteriormente a su arrendamiento a terceras personas en nombre propio, el arrendamiento efectuado por el propietario en favor de la consultante estaría sujeto y no exento en la medida en que tiene lugar una cesión o subarrendamiento posterior que

impide la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.23º de la Ley del Impuesto; siendo aplicable el tipo general del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Todo ello, con independencia de que los distintos subarrendamientos posteriores que realizara el consultante como habitaciones para uso de vivienda pudieran encontrarse exentos del Impuesto siempre que no se encuentren excluidos de la referida exención.

4. Por lo que se refiere a la obligación de emitir factura, el artículo 164, apartado uno, número 3º de la Ley 37/1992 establece que los sujetos pasivos del Impuesto estarán obligados, con los límites, requisitos y condiciones que se determinen reglamentariamente a:

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

La obligación de expedir factura es objeto de desarrollo por el Reglamento que regula las obligaciones de facturación aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (BOE del 1 de diciembre), en cuyo artículo 2.1 se preceptúa que:

“1. De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad, incluidas las no sujetas y las sujetas pero exentas del Impuesto, en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(...)”.

Por su parte, el artículo 2, apartado 2, letra a), del mencionado Reglamento, preceptúa lo siguiente:

“2. Deberá expedirse factura y copia de ésta en todo caso en las siguientes operaciones:

a) Aquellas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal, con independencia del régimen de tributación al que se encuentre acogido el empresario o profesional que realice la operación, así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria.”.

Por su parte el artículo 3 del Reglamento de facturación dispone que:

“1. No existirá obligación de expedir factura, salvo en los supuestos contenidos en el apartado 2 del artículo 2 de este Reglamento, por las operaciones siguientes:

a) Las operaciones exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de lo establecido en el artículo 20 de su ley reguladora, con excepción de las operaciones a que se refiere el apartado 2 siguiente. No obstante, la expedición de factura será obligatoria en las operaciones exentas de este Impuesto de acuerdo con el artículo 20.Uno.2.º, 3.º, 4.º, 5.º, 15.º, 20.º, 22.º, 24.º, 25.º y 28.º de la Ley del Impuesto.

(...)”.

Asimismo, el artículo 4 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, dispone lo siguiente:

“1. La obligación de expedir factura podrá ser cumplida mediante la expedición de factura simplificada y copia de esta en cualquiera de los siguientes supuestos:

- a) Cuando su importe no exceda de 400 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, o
- b) cuando deba expedirse una factura rectificativa.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado anterior, los empresarios o profesionales podrán igualmente expedir factura simplificada y copia de ésta cuando su importe no exceda de 3.000 euros, Impuesto sobre el Valor Añadido incluido, en las operaciones que se describen a continuación:

(...)

e) Servicios de hostelería y restauración prestados por restaurantes, bares, cafeterías, horchaterías, chocolaterías y establecimientos similares, así como el suministro de bebidas o comidas para consumir en el acto.
(...).

3. El Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria podrá autorizar la expedición de facturas simplificadas, en supuestos distintos de los señalados en los apartados anteriores, cuando las prácticas comerciales o administrativas del sector de actividad de que se trate, o bien las condiciones técnicas de expedición de las facturas, dificulten particularmente la inclusión en las mismas de la totalidad de los datos o requisitos previstos en el artículo 6.
(...).

De la dicción del artículo 4, apartado 2, letra e) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, se desprende que no se comprenden dentro de los servicios de hostelería a que se refiere dicho precepto los de alojamiento u hospedaje mencionados en el mismo, puesto que este tipo de servicios no son los propios de los establecimientos que se mencionan en citado precepto.

No obstante, y con independencia de lo anterior, los sujetos pasivos que presten servicios de alojamiento u hospedaje sí podrán expedir facturas simplificadas, por aplicación de lo establecido en el apartado 1, del referido artículo 4 del reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Los empresarios o profesionales que expidan facturas deben observar, en particular y respecto de su contenido, lo dispuesto en su artículo 6, sin perjuicio de lo dispuesto para las facturas simplificadas en el artículo 7 cuando sea posible su emisión.

Por tanto, en el caso planteado por la consultante, existe obligación de emitir factura por el propietario del inmueble, por el arrendamiento efectuado en favor de la consultante, en los términos indicados anteriormente.

No obstante, no existirá obligación de expedir factura por parte de la consultante cuando se trate de arrendamientos sujetos pero exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido en aplicación al exención contenida en el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992 a favor de quien no tenga la condición de empresario o profesional actuando como tal.

5. Finalmente, plantea la consultante si la realización de operaciones sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido determinaría la obligación de aplicar la regla de prorrata establecida en la Ley del Impuesto.

A estos efectos, el ejercicio del derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por el sujeto pasivo deberá ajustarse a los requisitos y limitaciones previstos por el capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992.

En particular, el artículo 92.Dos de la Ley del Impuesto determina que el derecho a la deducción, que corresponde a los empresarios o profesionales en el desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales, sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94.Uno de la Ley del Impuesto, que dispone lo siguiente:

“Uno. Los sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.
(...).

Cuando un empresario o profesional realiza simultáneamente operaciones sujetas y no exentas, y otras exentas, que no originan derecho a la deducción de las cuotas soportadas, en primer lugar habrá que determinar si las actividades realizadas conforman distintos sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo.

A estos efectos, el artículo 101 de la Ley 37/1992 dispone que los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar separadamente el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.

Por otra parte, el artículo 102 de la Ley del Impuesto dispone la aplicación de la regla de prorrata cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes y prestaciones de servicios que originan derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

6. 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.