

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 05-03-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V0507/2026

SUMARIO:

IVA. Base Imponible. Regla General. Conceptos incluidos. Tributos y gravámenes. *Impuesto sobre las estancias turísticas de la Comunidad Autónoma de Galicia.* El contribuyente de la consulta es propietario, junto a su esposa, de una vivienda de uso turístico que también exige a sus clientes el Impuesto sobre las estancias turísticas de la Comunidad Autónoma de Galicia, impuesto turístico que después pagan al ayuntamiento. Se pregunta si el impuesto turístico está sujeto al IVA. De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se puede concluir que la inclusión de un tributo en la base imponible requiere de la existencia de un vínculo directo entre el tributo en cuestión y la entrega del bien o servicio a cuya realización se vincula el devengo del tributo. De acuerdo con lo anterior, en el caso objeto de consulta, puede concluirse que existe un vínculo directo entre el servicio prestado por el contribuyente (estancia) y el hecho imponible del impuesto turístico autonómico (estancia), por lo que dicho Impuesto formará parte de la base imponible del IVA de las prestaciones de servicios de alojamiento realizadas por el contribuyente.

Descripción sucinta de los hechos:

El consultante es propietario, junto a su esposa, de una vivienda de uso turístico que también exige a sus clientes el Impuesto sobre las estancias turísticas de la Comunidad Autónoma de Galicia.

impuesto turístico que después pagan al ayuntamiento.

Cuestión planteada:

Si el impuesto turístico está sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Contestación:

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que "estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que "se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) 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 otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

"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.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

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.

Síguenos en...

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “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.”.

En consecuencia, el consultante tiene la condición de empresario o profesional 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 realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- La Ley 5/2024, de 27 de septiembre, de medidas fiscales y administrativas (DOG de 31 de diciembre) regula en la sección 2º el Impuesto gallego sobre las estancias turísticas de la Comunidad Autónoma de Galicia.

De conformidad con lo dispuesto en la citada Ley, el Impuesto es un tributo propio de la Comunidad Autónoma de Galicia, de carácter real, directo e instantáneo que grava la especial capacidad económica de las personas físicas puesta de manifiesto por su estancia en cualquier establecimiento turístico situado en el territorio de la Comunidad Autónoma de Galicia.

El hecho imponible del Impuesto, conforme al artículo 12 de dicha Ley 5/2024, está constituido por:

“a) La estancia turística realizada por los contribuyentes en los establecimientos de alojamiento turístico determinados en la normativa reguladora en materia de turismo, situados en la Comunidad Autónoma de Galicia, y que se relacionan a continuación:

- 1.º Establecimientos hoteleros.
- 2.º Apartamentos turísticos.
- 3.º Viviendas turísticas.
- 4.º Viviendas de uso turístico.
- 5.º Campamentos de turismo.
- 6.º Establecimientos de turismo rural.
- 7.º Albergues turísticos.

b) El fondeo o amarre de embarcaciones de crucero turístico cuando realicen escala en un puerto ubicado en la Comunidad Autónoma de Galicia.”

De acuerdo con el artículo 14, apartado 1, de la Ley 5/2024, será sujeto pasivo contribuyente del impuesto “toda persona física que realice una estancia en los establecimientos de alojamiento turístico determinados en el artículo 12.1.a) o bien aquella persona o entidad a cuyo nombre se entregue la factura o documento análogo por la estancia de personas físicas en esos establecimientos. En el supuesto de embarcaciones de crucero turístico, se considerará sujeto pasivo contribuyente la persona crucerista que esté en tránsito en el momento del devengo del impuesto”.

El apartado 2 del mismo precepto regula la figura del sustituto del contribuyente:

“2. Tendrá la condición de sujeto pasivo sustituto del contribuyente y estará obligado al cumplimiento de las obligaciones materiales y formales del impuesto:

a) La persona física o jurídica, así como la entidad que, careciendo de personalidad jurídica, constituya una unidad económica o patrimonio separado, que realice la explotación del establecimiento de alojamiento turístico determinado en la ley.

b) El consignatario que, de acuerdo con la ley estatal vigente de navegación marítima, actúe en nombre y representación del armador o naviero de la embarcación de crucero turístico que esté en tránsito en el momento del devengo del impuesto.”

El devengo del Impuesto se produce, a tenor del artículo 18 de la Ley 5/2024, al inicio de cada estancia, computada por día o fracción, en los establecimientos de alojamiento turístico a que se refiere el hecho imponible, y conforme al artículo 20 de la misma Ley, corresponde al sustituto del contribuyente presentar la autoliquidación del impuesto por cada uno de los establecimientos turísticos que exploten, determinando la deuda tributaria e ingresando su importe, así como efectuar los pagos a cuenta previstos en la Ley.

Síguenos en...

Por su parte el artículo 24 de la ley 5/2024 permite a los ayuntamientos establecer un recargo municipal, como ingreso propio, sobre el Impuesto gallego sobre las estancias turísticas, que deberá aprobarse mediante ordenanza fiscal y que será exigido a los mismos sujetos pasivos.

El recargo municipal correspondiente a la ciudad de Santiago de Compostela se desarrolla en la ordenanza municipal 1.32, que regula el recargo sobre el impuesto autonómico de las estancias turísticas.

3.- Por otra parte, el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992 establece que “la base imponible del Impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas.”.

El número 4º del apartado Dos del propio artículo 78 de la Ley del Impuesto dispone que, en particular, se incluyen en la base imponible:

“4.º Los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo dispuesto en este número comprenderá los impuestos especiales que se exijan en relación con los bienes que sean objeto de las operaciones gravadas, con excepción del impuesto especial sobre determinados medios de transporte.”.

Por otra parte, el artículo 78, apartado tres, número 3º, dispone que “no se incluirán en la base imponible: (...)

3º. Las sumas pagadas en nombre y por cuenta del cliente, en virtud de mandato expreso del mismo. El sujeto pasivo vendrá -obligado a justificar la cuantía efectiva de tales gastos y no podrá proceder a la deducción del Impuesto que eventualmente los hubiera gravado”.

De acuerdo con dichos preceptos, la base imponible de una operación está constituida por el importe total de la contraprestación, es decir, en general, el precio pagado por el bien o servicio recibido, incluyendo según el número 4º, los tributos o gravámenes que recaigan sobre dichas operaciones. La inclusión de tales tributos o gravámenes determina su sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido, en particular cuando sea un tributo repercutido por quien tiene la condición de sujeto pasivo del referido tributo, aunque actúe como sustituto del contribuyente, lo que determina que el pago del tributo no puede considerarse como un suplido efectuado a favor del contribuyente.

No obstante dicha disposición, la sujeción al Impuesto debe interpretarse de forma conjunta con lo señalado en el artículo 78.Uno de la Ley 37/1992, de tal forma que sólo se extiende a aquellos tributos que tengan una relación tan estrecha con la entrega del bien o la prestación del servicio que necesariamente deban quedar integrados como parte de la contraprestación de la operación.

A estos efectos, tal y como el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha señalado reiteradamente, se puede concluir que solo se incluye como contraprestación aquello que se encuentre en directa relación con la entrega del bien o el servicio prestado (Sentencias de 23 de noviembre de 1988, *Naturally Yours Cosmetics* (230/87, apartado 11 y de 2 de junio de 1994, *Empire Stores* (C-33/93), apartado 12, entre otras).

Por tanto, para incluir un tributo en el valor del bien o servicio prestado la cuestión decisiva es que el tributo de que se trate en cada caso recaiga sobre la misma operación a cuya realización se vincula el devengo del Impuesto. En caso contrario, se podría concluir la no inclusión del tributo en la base imponible.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea analizó la teoría del vínculo directo entre un tributo y la operación gravada en su sentencia de 1 de junio de 2006, asunto *Danske Bilomportorer*, C-98/05. En particular, se analizó la posible inclusión del impuesto de matriculación en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido en aquellos supuestos en los que el distribuidor del vehículo abonaba el impuesto de matriculación por cuenta del comprador y, posteriormente, se lo trasladaba.

El Tribunal de Justicia concluyó, en los apartados 25 y siguientes de dicha sentencia, lo siguiente:

“25 De ello se desprende que, cuando el impuesto de matriculación haya sido abonado por el distribuidor en cumplimiento de una obligación contractual de entregar al comprador un vehículo que esté matriculado a nombre de éste último, como ocurre en el asunto principal, debe considerarse que la facturación de dicho impuesto al comprador supone el reembolso de los gastos realizados por el distribuidor en nombre y por cuenta del referido comprador y no representa una contrapartida por el bien entregado. Por lo tanto, un impuesto de esta índole no puede considerarse como un dato incluido en la contabilidad del distribuidor y que tenga el carácter de una cuenta específica en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva.

26 Según ha destacado la Abogado General en el punto 42 de sus conclusiones, debe subrayarse a este respecto que, en el marco de un contrato de venta como el que se cuestiona en el asunto principal, el distribuidor registrado que pague el impuesto de matriculación antes de entregar el vehículo no lo hace

Síguenos en...

en su propio interés, sino en el del comprador que desea tomar posesión de un vehículo nuevo matriculado a su nombre y apto para circular legalmente por la vía pública en Dinamarca.

27 Como pone de manifiesto DBI, en tal caso, el distribuidor registrado es ciertamente el responsable del pago del impuesto de matriculación a las autoridades tributarias competentes. No es menos cierto que, por lo que atañe a este impuesto, la persona obligada a su pago es el comprador del vehículo, según lo pone de manifiesto el hecho de que el distribuidor repercute después sobre el referido comprador el importe de dicho impuesto que ha pagado.

(...)

30 Procede, pues, responder a las cuestiones planteadas que, en el marco de un contrato de venta en el que se prevea que, conforme al uso al que el comprador destine el vehículo, el distribuidor deberá entregar éste ya matriculado y por un precio que incluya el impuesto de matriculación que haya pagado antes de la entrega, dicho impuesto, cuyo hecho imponible no reside en la mencionada entrega, sino en la primera matriculación del vehículo en el territorio nacional, no se halla comprendido en el concepto de impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva. Tal impuesto corresponde al importe recibido por el sujeto pasivo del comprador del vehículo, como reembolso de los gastos efectuados en nombre y por cuenta de este último, en el sentido del apartado 3, letra c), de la citada disposición”.

De acuerdo con dicha jurisprudencia se puede concluir que la inclusión de un tributo en la base imponible requiere de la existencia de un vínculo directo entre el tributo en cuestión y la entrega del bien o servicio a cuya realización se vincula el devengo del tributo.

Esta doctrina ha sido recogida por este Centro directivo en diversas contestaciones entre las que se pueden señalar la contestación vinculante de 2 de marzo de 2017, número V0551-17, o la contestación vinculante de 24 de enero de 2017, número V0158-17.

En la contestación de 2 de marzo de 2017 se planteaba la inclusión en la base imponible del servicio de gestión de residuos del canon sobre la disposición de residuos que es recaudado e ingresado por las entidades titulares de las instalaciones. En este caso se concluyó que el canon recaudado debía incluirse en la base imponible del servicio prestado por la titular de la instalación. En efecto, en este caso existe un vínculo directo entre el hecho imponible del canon (deposición o incineración de residuos) y el servicio prestado por el titular de la instalación, de donde es necesario colegir su necesaria integración en la base imponible del Impuesto.

Por su parte, en la contestación vinculante de 24 de enero de 2017 la cuestión se ceñía al pago de una tasa por estancia en establecimientos turísticos que era recaudada e ingresada por el titular de dicho establecimiento. De igual forma que la anterior resolución, se concluyó que la tasa debía formar parte de la base imponible del servicio prestado por el establecimiento turístico. De nuevo resultaba evidente la vinculación entre el servicio prestado por el establecimiento turístico (estancia) y el hecho imponible de la tasa (estancia).

De acuerdo con lo anterior, en el caso objeto de consulta, puede concluirse que existe un vínculo directo entre el servicio prestado por el consultante(estancia) y el hecho imponible del impuesto turístico autonómico (estancia), por lo que dicho Impuesto formará parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido de las prestaciones de servicios de alojamiento realizadas por el consultante.

4.- 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.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

