

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC080690

DGT: 16-07-2021

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2122/2021

SUMARIO:

IVA. Tipo reducido. Prestaciones de servicios. Servicios de hostelería, acampamento y balneario.

Una comunidad de bienes va a gestionar un alojamiento rural que se destinará al arrendamiento, ofreciendo entre otros los servicios de limpieza y cambio de sábanas a la entrada y salida de cada cliente, conexión a internet y wifi, aparcamiento cerrado para un vehículo, pudiendo contratar otros adicionales, almacenaje de equipajes antes y después del alojamiento, información turística y reserva de actividades, atención 24 horas a través de teléfono móvil y desayuno de cortesía. Adicionalmente se pueden contratar, facturándose separadamente, media pensión o pensión completa, limpieza o cambio de sábanas y toallas de forma diaria y venta de productos regionales.

Como es sabido, están sujetos y no exentos del Impuesto los arrendamientos de alojamientos rurales completos o por habitaciones en los que el arrendador se obliga a prestar los servicios propios de la industria hotelera.

Respecto del tipo impositivo aplicable a dichos arrendamientos de casas rurales, el art. 90.Uno de la Ley 37/1992 (Ley IVA) declara que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el art. 91.Uno.2.º de la Ley del Impuesto que establece que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.

De la información disponible parece que van a prestarse con el arrendamiento los servicios complementarios propios de la industria hotelera. Si, efectivamente, la actividad realizada no se limita a la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo durante períodos de tiempo, sino que se trata de actividades que reúnen las características propias de las actividades de servicios de hospedaje, por obligarse la comunidad de bienes a prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera antes descritos durante el tiempo de duración del arrendamiento, los servicios relativos al arrendamiento de vivienda estarán sujetos y no exentos del Impuesto y les será de aplicación el tipo impositivo reducido del 10 por ciento.

Por lo que respecta a los servicios que pueden contratarse adicionalmente, de media pensión o pensión completa, y de limpieza o cambio de sábanas y toallas de forma diaria, es criterio reiterado que, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

Así, se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesorio de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

En consecuencia, los servicios auxiliares al arrendamiento prestados por el arrendador, cuyo fin esencial sea también la estancia o arrendamiento, sin tener otro fin en sí mismos, que se presten conjuntamente con el servicio de arrendamiento se considerarán actividades accesorias a las de arrendamiento, facturándose igualmente al tipo reducido del 10 por ciento.

Por último, en cuanto a la venta de productos regionales, la misma no puede considerarse como accesorio al alojamiento, por lo que dichas entregas tributarán al tipo impositivo que corresponda al tipo de bien entregado.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 5, 20, 84, 90 y 91.

Código Civil, art. 392.

Descripción sucinta de los hechos:

La comunidad de bienes consultante va a gestionar un alojamiento rural que se destinará al arrendamiento, ofreciendo entre otros los servicios de limpieza y cambio de sábanas a la entrada y salida de cada cliente, conexión a internet y wifi, aparcamiento cerrado para un vehículo, pudiendo contratar otros adicionales, almacenaje de equipajes antes y después del alojamiento, información turística y reserva de actividades, atención 24 horas a través de teléfono móvil y desayuno de cortesía. Adicionalmente se pueden contratar, facturándose separadamente, media pensión o pensión completa, limpieza o cambio de sábanas y toallas de forma diaria y venta de productos regionales.

Cuestión planteada:

Confirmación de que se trata de una actividad sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exenta, que tributaría al tipo reducido del 10 por ciento.

Contestación:

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre), dispone 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 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.

(...).".

Estos preceptos son de aplicación general y, por tanto, también a las comunidades de bienes que, consecuentemente, tendrán la condición de empresarios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando ordenen un conjunto de medios personales y materiales, con independencia y bajo su responsabilidad, para desarrollar una actividad empresarial, sea de fabricación, comercio, prestación de servicios, etc., mediante la realización continuada de entregas de bienes o prestaciones de servicios, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de la actividad, siempre que se realicen a título oneroso.

2.- Por otra parte, el artículo 84, apartado uno, ordinal 1º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone que serán sujetos pasivos de dicho tributo 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 el número siguiente.

El apartado tres del citado precepto establece que "tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto."

A estos efectos, el artículo 392 del Código Civil, al tratar de las comunidades de bienes, señala que “hay comunidad de bienes cuando la propiedad de una cosa o de un derecho pertenece pro indiviso a varias personas.”.

En consecuencia, la adquisición en proindiviso de un bien por varias personas determina la existencia de una comunidad de bienes. Y esto sucede así por imperativo legal, tal y como se establece en el Código Civil, por lo que la voluntad de las partes de constituir o no dicha comunidad resulta irrelevante a estos efectos.

No obstante, para que la comunidad de bienes sea sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido es necesario que tenga la condición de empresario o profesional y actúe en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional a efectos del Impuesto.

La consideración como sujeto pasivo del Impuesto de la comunidad de bienes compuesta por los copropietarios a que se refiere la consulta requiere que las operaciones que han de efectuarse se puedan entender referidas a una actividad empresarial o profesional ejercida por dicha comunidad y no por sus miembros o comuneros. Para ello, sería necesario que las operaciones, y el riesgo o ventura que de ellas derive, se refiriese a la citada comunidad de forma indiferenciada y no a sus miembros o componentes, así como que la normativa sustantiva de la actividad por desarrollar sea tal que permita su ejercicio a través de una entidad con esta configuración.

En caso de que las operaciones se refieran a los miembros o componentes de la entidad, de manera que sean éstos, y no la entidad, los que asuman las consecuencias empresariales de las mismas, no se podrá considerar a efectos del Impuesto la existencia de una entidad que, por sí misma y con independencia de sus miembros, tenga la condición de sujeto pasivo del Impuesto.

En caso contrario, es decir, si existe una ordenación conjunta de medios y una asunción igualmente conjunta del riesgo y ventura de las operaciones, deberá considerarse que la entidad de que se trate, sociedad civil o comunidad de bienes, tiene la condición de sujeto pasivo del tributo.

En ese caso, 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, dicha comunidad realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

3.- Por otra 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.

(...).".

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.

4.- En cuanto al concepto “servicios complementarios propios de la industria hotelera”, la Ley 37/1992 pone como ejemplos los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

Se trata de servicios que constituyen un complemento normal del servicio de hospedaje prestado a los clientes, por lo que no pierden su carácter de servicio de hostelería, pues se presta a los clientes un servicio que va más allá de la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo.

En este sentido, los servicios de hospedaje se caracterizan por extender la atención a los clientes más allá de la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo. Es decir, la actividad de hospedaje se caracteriza, a diferencia de la actividad de alquiler de viviendas, porque normalmente comprende la prestación de una serie de servicios tales como recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, limpieza periódica del inmueble y el alojamiento, cambio periódico de ropa de cama y baño, y puesta a disposición del cliente de otros servicios (lavandería, custodia de maletas, prensa, reservas etc.), y, a veces, prestación de servicios de alimentación y restauración.

En particular, se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los siguientes:

- Servicio de limpieza del interior del apartamento prestado con periodicidad semanal.
- Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado con periodicidad semanal.

Por el contrario, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los que a continuación se citan:

- Servicio de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.
- Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.
- Servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles).
- Servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos.

En consecuencia, están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los arrendamientos de alojamientos rurales completos o por habitaciones en los que el arrendador se obliga a prestar los servicios propios de la industria hotelera, según los criterios señalados en este apartado.

5.- Respecto del tipo impositivo aplicable a dichos arrendamientos de casas rurales, el artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992 declara que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

El artículo 91, apartado uno.2, número 2º de la Ley del Impuesto establece que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.

De la información contenida en el escrito de consulta van a prestarse con el arrendamiento los servicios complementarios propios de la industria hotelera.

Si, efectivamente, como manifiesta la consultante, la actividad realizada no se limita a la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo durante periodos de tiempo, sino que se trata de actividades que reúnen las características propias de las actividades de servicios de hospedaje, por obligarse el consultante a prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera antes descritos durante el tiempo de duración del arrendamiento, los servicios objeto de consulta, relativos al arrendamiento de vivienda estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido y les será de aplicación el tipo impositivo reducido del 10 por ciento.

6.- Por lo que respecta a los servicios que pueden contratarse adicionalmente, de media pensión o pensión completa, y de limpieza o cambio de sábanas y toallas de forma diaria, es criterio reiterado de este Centro directivo derivado de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea manifestado, entre otras, en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96, de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, y de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, asunto C-41/04, que cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias

en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

El Tribunal de Justicia ha declarado que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de que deba considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, uno o varios elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal.

De esta forma, con independencia de que se facture por un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos, una prestación debe ser considerada accesorias de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

En consecuencia, los servicios auxiliares al arrendamiento prestados por el arrendador, cuyo fin esencial sea también la estancia o arrendamiento, sin tener otro fin en sí mismos, que se presten conjuntamente con el servicio de arrendamiento se considerarán actividades accesorias a las de arrendamiento, facturándose igualmente al tipo reducido del 10 por ciento.

Por último, en cuanto a la venta de productos regionales, la misma no puede considerarse como accesorias al alojamiento, por lo que dichas entregas tributarán al tipo impositivo que corresponda al tipo de bien entregado.

7.- 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.