

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC084549

DGT: 29-12-2022

N.º CONSULTA VINCULANTE: V2664/2022

SUMARIO:

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

Alquiler de reservados. Una entidad desarrolla su actividad de hostelería a través de un restaurante y, en ocasiones, arrienda reservados del local a cambio de una contraprestación independiente.

La primera cuestión a analizar es si la reserva de un espacio a cambio de un precio independiente es una prestación accesoria al servicio de hostelería o bien se trata de un servicio único complejo formado por una prestación principal y otra accesoria.

Pues bien, debe considerarse que la operación que nos ocupa está formada por prestaciones diferentes con entidad propia e independiente a efectos del IVA -alquiler de salas y servicios de hostelería-, dado que constituyen un fin en sí mismas, sin perjuicio de que puedan contribuir a la mejor prestación del servicio de alquiler de las salas y otros espacios.

Siendo esto así, los servicios de hostelería prestados por la entidad tributarán al tipo reducido del 10 por ciento. Por su parte, la cesión de los espacios reservados, tributará al tipo general del Impuesto del 21 por ciento al no estar previsto en la Ley tipo reducido alguno para este tipo de servicios.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 4, 11 y 91.

Descripción sucinta de los hechos:

La entidad consultante desarrolla su actividad de hostelería a través de un restaurante. En ocasiones, arrienda reservados del local a cambio de una contraprestación independiente.

Cuestión planteada:

Si el alquiler de un reservado en un restaurante es una prestación accesoria al servicio principal de restauración en el Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se cobra un precio independiente.

Contestación:

1.- De acuerdo con lo establecido en 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), 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 artículo 11, apartado uno de la Ley 37/1992 dispone que, a los efectos de dicho impuesto, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con dicha Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

El apartado dos, ordinales 2º y 3º del precepto citado disponen que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles con o sin opción de compra así como las cesiones de uso o disfrute de bienes.

Del escrito de consulta resulta que el consultante presta servicios de hostelería y además tiene previsto reservar determinados espacios (reservados) a cambio de una contraprestación independiente.

Por tanto, la primera cuestión a analizar es si la reserva de un espacio a cambio de un precio independiente es una prestación accesoria al servicio de hostelería o bien se trata de un servicio único complejo formado por una prestación principal y otra accesoria.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus sentencias de 25 de febrero de 1999, C-349/96, y de 29 de marzo de 2007, C-111/05, se planteó cuáles deben ser los criterios para decidir, en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido, si una operación que está compuesta por varios elementos debe ser considerada como una prestación única o como dos o más prestaciones diferentes que deben ser apreciadas separadamente.

Señala el Tribunal en la primera de dichas sentencias lo siguiente:

“27. Con carácter preliminar, es preciso recordar que la cuestión relativa a la extensión de una operación tiene una importancia particular desde el punto de vista del IVA, tanto para determinar el lugar de las prestaciones de servicios como para aplicar el tipo impositivo o, como en el presente asunto, para aplicar las disposiciones relativas a la exención previstas por la Sexta Directiva. Además, hay que señalar que, debido a la diversidad de transacciones comerciales, es imposible dar una respuesta exhaustiva sobre la manera de abordar correctamente el problema en todos los casos.

28. Sin embargo, como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), apartados 12 a 14, acerca de la calificación de la explotación de un restaurante, cuando la operación controvertida está constituida por un conjunto de elementos y de actos, primeramente procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate.

29. A este respecto, teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva se deduce que cada prestación de servicio normalmente debe ser considerada como distinta e independiente y que, por otra, la prestación constituida por un único servicio desde el punto de vista económico, no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

30. Hay que señalar que se trata de una prestación única, en particular, en el caso de autos, en el que ha de 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 trato fiscal que la prestación principal. 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 (sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Rec. p. I-0000, apartado 24.”.

La sentencia de 29 de marzo de 2007, señala, por su parte que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial de forma que todos los elementos que integran la operación de que se trata resultan necesarios para llevarla a cabo y están estrechamente vinculados entre sí.

“22. Teniendo en cuenta la doble circunstancia de que, por una parte, del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva se desprende que cada operación debe normalmente considerarse distinta e independiente y que, por otra, la operación constituida por una única prestación desde el punto de vista económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA, es importante buscar, en primer lugar, los elementos característicos de la operación controvertida para determinar si el sujeto pasivo realiza para el cliente varias prestaciones principales distintas o una prestación única (véanse, por analogía, las sentencias antes citadas CPP, apartado 29, y Levob Verzekeringen y OV Bank, apartado 20).

23 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial (sentencia Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada, apartado 22).

24 En el presente asunto, el contrato proyectado por la sociedad NN tiene por objeto la cesión, una vez concluidas la instalación y las pruebas de funcionamiento, de un cable instalado y listo para funcionar.

25 De ello se desprende, por una parte, que todos los elementos que integran la operación de que se trata en el litigio principal resultan necesarios para llevarla a cabo y, por otra parte, que están estrechamente vinculados entre sí. En estas circunstancias, no puede considerarse, sin caer en la artificiosidad, que el cliente vaya a adquirir, primero, el cable de fibra óptica y, a continuación y del mismo proveedor, los servicios correspondientes a su instalación (véase, por analogía, la sentencia Levob Verzekeringen y OV Bank, antes citada, apartado 24).”.

A partir de las premisas establecidas en los citados asuntos C-349/96 y C-111/05, esta Dirección General ha establecido su criterio en asuntos similares al consultado, entre otras, en su contestación vinculante de 24 de enero de 2007, número V0181-07.

De acuerdo con estos criterios y como ya señaló este Centro directivo, debe considerarse que la operación consultada está formada por prestaciones diferentes con entidad propia e independiente a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (alquiler de salas y servicios de hostelería), dado que constituyen un fin en sí mismas, sin perjuicio de que puedan contribuir a la mejor prestación del servicio de alquiler de las salas y otros espacios.

2.- Por otra parte, en relación con el tipo de gravamen aplicable a dichas prestaciones de servicios, cabe destacar el artículo 91 de la Ley que dispone la aplicación de tipos impositivos reducidos en los siguientes casos:

“Uno. Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes:

(...)

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

(...)

2.º 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 acuerdo con lo anterior, los servicios de hostelería prestados por el consultante tributarán al tipo reducido del 10 por ciento.

Por su parte, la cesión de los espacios reservados tributarán al tipo general del Impuesto del 21 por ciento al no estar previsto en la Ley tipo reducido alguno para este tipo de servicios.

3.- 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.