

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFC089414

DGT: 17-07-2024

N.º CONSULTA VINCULANTE: V1778/2024

SUMARIO:

La interesada es una asociación de empresarios de hostelería cuyos asociados prestan servicios de alojamiento. Los titulares de los establecimientos se plantean prestar, como servicios complementarios a sus clientes y para uso exclusivo de los mismos, la realización de rutas de senderismo o visitas turísticas guiadas, así como un servicio de transporte para recogerlos en la estación de tren o autobús que los lleve al alojamiento.

La actividad de arrendamiento de inmuebles con fines turísticos a veces conlleva la prestación de servicios complementarios de la industria hotelera y, en otras ocasiones, consiste simplemente en la puesta a disposición del inmueble. Asimismo, en algunos casos, los titulares de la actividad tienen empleados contratados para la actividad de hospedaje.

IAE. Tarifas. Clasificación de actividades. Servicios de hospedaje. Por lo que respecta a la prestación de servicios complementarios a la actividad de alojamiento, como los de índole deportiva, los recreativos y culturales, es decir, en el caso analizado, las rutas de senderismo y las visitas turísticas guiadas, así como el servicio de transporte de los asistentes al alojamiento, cabe indicar que, de conformidad con lo dispuesto en la regla 4ª.2.F) del RDLeg. 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), los sujetos pasivos por prestación de servicios de hospedaje podrán prestar, sin darse de alta en ninguna otra rubrica, servicios complementarios entre los que cabe considerar incluidos los reseñados anteriormente, siempre que estos se exploten directamente por dichos sujetos pasivos y se destinen a uso exclusivo de los clientes del establecimiento.

Por su parte, respecto a la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles con fines turísticos, dicha actividad se clasifica en el grupo 685 de la sección primera de las Tarifas, «Alojamientos turísticos extrahoteleros», con independencia de que se presten o no servicios adicionales de hospedaje.

Por tanto, las rutas de senderismo, las visitas turísticas guiadas y el servicio de transporte a los inmuebles tendrán igualmente la consideración de servicios complementarios, siempre que estos se exploten directamente por dichos sujetos pasivos y se destinen a uso exclusivo de los clientes de los bienes inmuebles.

IVA. Lugar de realización del hecho imponible. Prestaciones de servicios. Regla general. Reglas especiales. Transportes y servicios prestados a pasajeros a bordo de los mismos. Las reglas concernientes al lugar de realización de los servicios de transporte se contienen en el art. 70 de la Ley 37/1992 (Ley IVA). Dicha prestación estará sujeta al IVA por la parte del trayecto en que discurra por el territorio español de aplicación del Impuesto -TAI- y le será aplicable el tipo impositivo del 10%.

En relación con el servicio consistente en realizar rutas de senderismo, dado que se trata de un servicio deportivo, se entenderán prestados en el TAI, en la medida en que, tal y como parece deducirse, se prestan materialmente en dicho territorio.

Por otro lado, la prestación de servicios de senderismo a destinatarios que sean empresarios o profesionales a efectos del Impuesto, actuando como tales, quedará sujeta al Impuesto en el TAI cuando la sede de la actividad económica del destinatario del servicio se encuentre en dicho territorio, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, en los términos señalados en el art. 69.Uno.1º de la Ley 37/1992 (Ley IVA). A dicha prestación de servicios le resultará aplicable el tipo general del Impuesto del 21%.

La prestación del servicio de realización de visitas turísticas guiadas, dado que se trata de un servicio cultural, resultan igualmente aplicables las conclusiones anteriores en relación con el lugar de realización de tales servicios, que quedarán igualmente gravados al tipo general del 21 por ciento.

En relación con las deducciones, en caso de que el servicio de alojamiento se encuentre exento conforme al art. 20.Uno.23.º de la Ley 37/1992 (Ley IVA) y tal actividad constituya un sector diferenciado respecto de los demás servicios complementarios, el régimen de deducciones se habrá de aplicar de forma separada respecto de cada uno de ellos conforme a lo indicado en el art. 101 de la Ley 37/1992 (Ley IVA).

Si, por el contrario, las distintas actividades sujetas al Impuesto realizadas por los asociados no constituyesen sectores diferenciados de actividad, debe estarse al art. 102 de la Ley del impuesto.

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Delimitación. Actividades empresariales. Arrendamiento de inmuebles. Rendimientos del capital inmobiliario. Delimitación. Si los arrendamientos no se limitan a la mera puesta a disposición de los inmuebles durante periodos de tiempo, sino que se complementan con la prestación de servicios propios de la industria hotelera tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos, las rentas derivadas de los mismos tendrán la calificación de rendimientos de actividades económicas, de acuerdo con lo previsto en el art. 27.1 de la Ley

35/2006 (Ley IRPF). No obstante, si no se prestan servicios propios de la industria hotelera y no se cumplen los requisitos previstos en el art. 27.2 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), los rendimientos que se obtengan se calificarán como rendimientos del capital inmobiliario.

Por otro lado, cuando, como se plantea en este caso, se presten servicios complementarios por los titulares de los establecimientos para uso exclusivo de sus clientes, consistentes en la realización de rutas de senderismo o visitas turísticas guiadas y el servicio de transporte a los inmuebles, las rentas derivadas de los servicios mencionados tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas de conformidad con el apdo. 1 del art. 27 de la Ley 35/2006 (Ley IRPF), constituyendo una actividad independiente de la actividad de arrendamiento.

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), arts. 3, 4, 5, 9, 20, 69, 70, 90, 91, 92, 94, 101, 102, 103 y 106.

RD 1624/1992 (Rgto IVA), art. 28.

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

RDLeg. 1175/1990 (Tarifas e Instrucción IAE), regla 4ª.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 21 y 27.

Descripción sucinta de los hechos:

Asociación de empresarios de hostelería cuyos asociados prestan servicios de alojamiento. Los titulares de los establecimientos se plantean prestar, como servicios complementarios a sus clientes y para uso exclusivo de los mismos, la realización de rutas de senderismo o visitas turísticas guiadas, así como un servicio de transporte para recogerlos en la estación de tren o autobús que los lleve al alojamiento.

La actividad de arrendamiento de inmuebles con fines turísticos a veces conlleva la prestación de servicios complementarios de la industria hotelera y, en otras ocasiones, consiste simplemente en la puesta a disposición del inmueble. Asimismo, en algunos casos, los titulares de la actividad tienen empleados contratados para la actividad de hospedaje.

Cuestión planteada:

1º En relación lo previsto en la regla 4ª.2.F) de la Instrucción sobre la actividad de hospedaje (hotel, hostel, fonda, casa rural, alojamiento turístico, etc.), se plantea si los citados servicios están incluidos como servicios complementarios y epígrafe del Impuesto sobre Actividades Económicas en el que los asociados tienen que darse de alta.

2º Tributación de esos servicios complementarios en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

3º Calificación de los rendimientos obtenidos a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Contestación:

A) Impuesto sobre Actividades Económicas

El Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) 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.

Las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas junto a la Instrucción para su aplicación por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, clasifican en la agrupación 68 de la sección primera el "Servicio de hospedaje".

La regla 4ª.2.F) de la Instrucción establece que:

"F) Los sujetos pasivos por prestación de servicios de hospedaje, podrán prestar, sin pago de cuota adicional alguna, servicios complementarios, tales como salones de peluquería y belleza, limpieza de ropa y calzado, garaje e instalaciones deportivas, cambio de moneda, venta de periódicos y postales, alquiler de instalaciones y elementos deportivos, etc., siempre que los mismos se exploten directamente por aquéllos y se destinen a uso exclusivo de los clientes del establecimiento. No obstante, se computará la superficie de los locales en los que se presten los referidos servicios a efectos de lo dispuesto en la letra F) del apartado 1 de la Regla 14.ª"

Cuando los servicios complementarios a que se refiere el párrafo anterior se presten al público en general, los sujetos pasivos deberán satisfacer el 50 por 100 de la cuota correspondiente a cada uno de ellos, aunque los exploten directamente.

Cuando tales servicios complementarios se presten por personas o Entidades distintas del titular de la explotación hotelera, dichas personas o Entidades satisfarán el 100 por 100 de las cuotas correspondientes a los mismos, con independencia de que dichos servicios se presten con carácter exclusivo a los clientes del establecimiento hotelero, o al público en general.”.

Por lo que respecta a la prestación de servicios complementarios a la actividad de alojamiento, como los de índole deportiva, los recreativos y culturales, es decir, en el caso objeto de consulta, las rutas de senderismo y las visitas turísticas guiadas, así como el servicio de transporte de los asistentes al alojamiento, cabe indicar que, de conformidad con lo dispuesto en la citada regla 4ª.2.F) de la Instrucción, los sujetos pasivos por prestación de servicios de hospedaje podrán prestar, sin darse de alta en ninguna otra rubrica, servicios complementarios entre los que cabe considerar incluidos los reseñados anteriormente, siempre que estos se exploten directamente por dichos sujetos pasivos y se destinen a uso exclusivo de los clientes del establecimiento.

Por su parte, respecto a la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles con fines turísticos, dicha actividad se clasifica en el grupo 685 de la sección primera de las Tarifas, “Alojamientos turísticos extrahoteleros”, con independencia de que se presten o no servicios adicionales de hospedaje.

Por tanto, de acuerdo con lo señalado anteriormente, las rutas de senderismo, las visitas turísticas guiadas y el servicio de transporte a los inmuebles tendrán igualmente la consideración de servicios complementarios, siempre que estos se exploten directamente por dichos sujetos pasivos y se destinen a uso exclusivo de los clientes de los bienes inmuebles.

B) Impuesto sobre el Valor Añadido

Primero.- 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 en 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.

(...).”.

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, los asociados de la consultante tienen la condición de empresarios o profesionales 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.

Una vez señalado lo anterior, debe analizarse la tributación de los servicios complementarios que van a ofrecer los asociados de la consultante a sus clientes al margen del propio servicio de alojamiento.

Segundo.- En este sentido, las reglas concernientes al lugar de realización de los servicios de transporte se contienen en el artículo 70 de la Ley 37/1992, que señala que:

“Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

(...)

2.º Los de transporte que se citan a continuación, por la parte de trayecto que discurra por el territorio de aplicación del Impuesto tal y como éste se define en el artículo 3 de esta Ley:

a) Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario.

(...).”.

Por su parte, el artículo 3 de la Ley 37/1992:

“Uno. El ámbito espacial de aplicación del impuesto es el territorio español, determinado según las previsiones del apartado siguiente, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas, definido en el artículo 3.º de la Ley 10/1977, de 4 de enero, y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito.

Dos. A los efectos de esta Ley, se entenderá por:

1.º «Estado miembro», «Territorio de un Estado miembro» o «interior del país», el ámbito de aplicación del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea definido en el mismo, para cada Estado miembro, con las siguientes exclusiones:

(...)

b) En el Reino de España, Canarias; (...).”.

En consecuencia, dicha prestación estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por la parte del trayecto en que discurra por el territorio español de aplicación del Impuesto.

Por su parte, en relación al tipo impositivo aplicable, según el artículo 91.Uno.2.2.º de la Ley 37/1992:

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

(...)

2. Las prestaciones de servicios siguientes:

1.º Los transportes de viajeros y sus equipajes.

(...).”.

En consecuencia, a dicha prestación de servicios realizada en el territorio de aplicación del impuesto le será aplicable el tipo impositivo del 10 por ciento.

Tercero.- En relación con el servicio consistente en realizar rutas de senderismo, las reglas generales del lugar de realización de las prestaciones de servicios se encuentran reguladas por el artículo 69.Uno de la Ley 37/1992:

“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.

2.º Cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que los servicios se presten por un empresario o profesional y la sede de su actividad económica o establecimiento permanente desde el que los preste o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, se encuentre en el territorio de aplicación del Impuesto.”.

Dichas reglas generales se aplican en defecto de una regla especial. En este sentido, según el número 7.º del artículo 70.Uno de la Ley 37/1992:

“Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

(...)

7.º Los que se enuncian a continuación, cuando se presten materialmente en dicho territorio y su destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal:

(...)

c) Los servicios relacionados con manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas, juegos de azar o similares, como las ferias y exposiciones, incluyendo los servicios de organización de los mismos y los demás servicios accesorios a los anteriores.

(...).”.

En virtud de los preceptos citados anteriormente, en relación con los servicios prestados a particulares, dado que se trata de un servicio deportivo, se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto, en la medida en que, tal y como parece deducirse del escrito de la consulta, se prestan materialmente en dicho territorio.

Por otro lado, la prestación de servicios de senderismo a destinatarios que sean empresarios o profesionales a efectos del Impuesto, actuando como tales, quedará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto cuando la sede de la actividad económica del destinatario del servicio se encuentre en dicho territorio, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, en los términos señalados en el artículo 69.Uno.1º de la Ley 37/1992.

Por su parte, el artículo 90, apartado Uno, de la Ley 37/1992 establece que el citado tributo se exigirá al tipo impositivo del 21 por ciento, salvo lo previsto en el artículo 91 de la misma Ley.

El artículo 91 de la citada Ley, que regula la aplicación de tipos impositivos reducidos del Impuesto, no incluye la aplicación del tipo impositivo reducido a las prestaciones de servicios a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física.

En consecuencia, a dicha prestación de servicios realizada en el territorio de aplicación del impuesto le será aplicable el tipo impositivo general del 21 por ciento.

Por otra parte, la prestación del servicio de realización de visitas turísticas guiadas, dado que se trata de un servicio cultural, resultan igualmente aplicables las conclusiones anteriores en relación con el lugar de realización de tales servicios, que quedarán igualmente gravados al tipo general del 21 por ciento.

Lo anterior deberá entenderse sin perjuicio de que, de conformidad con el artículo 91.uno.2.6º de la Ley 37/1992, tributen al tipo reducido del 10 por ciento, la entrada a bibliotecas, archivos y centros de documentación, museos, galerías de arte, pinacotecas, salas cinematográficas, teatros, circos, festejos taurinos, conciertos, y a los demás espectáculos culturales en vivo.

Cuarto.- Por último, en relación con la deducibilidad de las cuotas soportadas por los asociados de la consultante en la realización de la actividad empresarial o profesional, ésta deberá ajustarse a las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de la Ley 37/1992, artículos 92 y siguientes.

En concreto, el artículo 92 establece:

“Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones:

- 1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.
- 2.º Las importaciones de bienes.
- 3.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9.1.ºc) y d); 84.uno.2.º y 4.º, y 140 quince, todos ellos de la presente Ley.
- 4.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13, número 1.º, y 16 de esta Ley.

Dos. El derecho a la deducción establecido en el apartado anterior 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, apartado uno de esta Ley.”.

El artículo 94, por su parte, señala en su apartado uno:

“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:

1º. 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.

(...).”.

A estos efectos, la prestación de los servicios complementarios objeto de consulta sujetos y no exentos del Impuesto, genera el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los asociados de la consultante en la realización de los mismos.

Sin perjuicio de lo anterior, debe recordarse que según el artículo 20, apartado uno, número 23º de la Ley 37/1992:

“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.

(...).”.

En consecuencia, los servicios de arrendamiento de alojamientos turísticos que no incluyan servicios complementarios propios de la industria hotelera estarán exentos en virtud del mencionado artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992 y no generan el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los asociados de la consultante.

Así, en caso de que tales servicios de alojamiento se encuentren exentos, debe recordarse que según el artículo 101.Uno de la Ley 37/1992:

“Uno. 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.

La aplicación de la regla de prorrata especial podrá efectuarse independientemente respecto de cada uno de los sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional determinados por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9, número 1.º, letra c), letras a'), c') y d') de esta Ley.

Los regímenes de deducción correspondientes a los sectores diferenciados de actividad determinados por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9, número 1.º, letra c), letra b') de esta Ley se registrarán, en todo caso, por lo previsto en la misma para los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión y del recargo de equivalencia, según corresponda.

Cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será de aplicación lo establecido en el artículo 104, apartados dos y siguientes de esta Ley, para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones, computándose a tal fin las operaciones realizadas en los sectores diferenciados correspondientes y considerándose que, a tales efectos, no originan el derecho a deducir las operaciones incluidas en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o en el régimen especial del recargo de equivalencia.

(...).”.

Dicho concepto de sectores diferenciados se define en el artículo 9.1.º.c) de la Ley 37/1992:

“A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:

a) Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.

Se considerarán actividades económicas distintas aquellas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.

Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.

Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a') se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal difirieran en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.

La actividad principal, con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de aquella constituirán un solo sector diferenciado.

Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difirieran en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.

A los efectos de lo dispuesto en esta letra a'), se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.”.

De este modo, en caso de que el servicio de alojamiento se encuentre exento conforme al artículo 20.Uno.23.º de la Ley 37/1992 y tal actividad constituya un sector diferenciado respecto de los demás servicios complementarios objeto de la presente contestación, el régimen de deducciones se habrá de aplicar de forma separada respecto de cada uno de ellos conforme a lo indicado en el artículo 101 de la Ley 37/1992.

Si, por el contrario, las distintas actividades sujetas al impuesto realizadas por los asociados de la consultante no constituyesen sectores diferenciados de actividad, debe tenerse en cuenta el referido artículo 102 de la Ley del impuesto, que dispone lo siguiente:

“Uno. La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

(...).”.

Por otro lado, el artículo 103 de la mencionada Ley 37/1992, declara lo siguiente:

“Uno. La regla de prorrata tendrá dos modalidades de aplicación: general y especial.

La regla de prorrata general se aplicará cuando no se den las circunstancias indicadas en el apartado siguiente.

Dos. La regla de prorrata especial será aplicable en los siguientes supuestos:

1º. Cuando los sujetos pasivos opten por la aplicación de dicha regla en los plazos y forma que se determinen reglamentariamente.

2º. Cuando el montante total de las cuotas deducibles en un año natural por aplicación de la regla de prorrata general exceda en un 10 por ciento o más del que resultaría por aplicación de la regla de prorrata especial.”.

En este sentido, debe recordarse la posibilidad de aplicar la prorrata especial de deducción en los términos previstos en el artículo 106 de la Ley 37/1992, que dispone lo siguiente:

“Uno. El ejercicio del derecho a deducir en la prorrata especial se ajustará a las siguientes reglas:

1ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán deducirse íntegramente.

2ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir no podrán ser objeto de deducción.

3ª. Las cuotas impositivas soportadas en la adquisición o importación de bienes o servicios utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción podrán ser deducidas en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje a que se refiere el artículo 104, apartados Dos y siguientes.

La aplicación de dicho porcentaje se ajustará a las normas de procedimiento establecidas en el artículo 105 de esta Ley.

(...).”.

La opción por dicha prorrata especial se encuentra regulada por el artículo 28.1.1.º del Reglamento del Impuesto, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE del 31 de diciembre).

C) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

En relación con la tributación del arrendamiento por parte de los asociados que sean personas físicas, de acuerdo con lo establecido en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29 de noviembre), en adelante LIRPF, “tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste”.

Añade dicho precepto, en su apartado 2, que, en todo caso, se incluirán como rendimientos del capital los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente.

Por su parte, el artículo 27 de la LIRPF establece, en su apartado 1, que se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular tienen esta consideración los rendimientos de las actividades de prestación de servicios.

A continuación, en su apartado 2, dicho precepto delimita cuando el arrendamiento de inmuebles constituye una actividad económica:

“A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.”

La finalidad de este artículo es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter.

Por tanto, si los arrendamientos objeto de consulta no se limitan a la mera puesta a disposición de los inmuebles durante periodos de tiempo, sino que se complementan con la prestación de servicios propios de la industria hotelera tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos, las rentas derivadas de los mismos tendrán la calificación de rendimientos de actividades económicas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 27.1 de la LIRPF. No obstante, si no se prestan servicios propios de la industria hotelera y no se cumplen los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la LIRPF, los rendimientos que se obtengan se calificarán como rendimientos del capital inmobiliario.

Por otro lado, cuando, como se plantea en este caso, se presten servicios complementarios por los titulares de los establecimientos para uso exclusivo de sus clientes, consistentes en la realización de rutas de senderismo o visitas turísticas guiadas y el servicio de transporte a los inmuebles, las rentas derivadas de los servicios mencionados tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas de conformidad con el apartado 1 del artículo 27 de la LIRPF antes transcrito, constituyendo una actividad independiente de la actividad de arrendamiento.

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 Públicas.