

BUSCADOR**Resultados****SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes****Documento seleccionado**

Nº de consulta	V1096-24
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	22/05/2024
Normativa	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20.Uno.23º, 91.Uno.2.2º

Descripción de hechos La consultante es una persona física que actúa como gestora de arrendamientos de apartamentos turísticos en nombre de sus propietarios y por lo que recibe una contraprestación de estos últimos. Entre los servicios obligatorios que dichos arrendadores tienen que prestar a los arrendatarios según la correspondiente normativa autonómica reguladora de dichos arrendamientos se incluye la atención telefónica durante las 24 horas del día para atender y resolver de forma inmediata cualquier incidencia. También se prestará, entre otros, servicio de atención durante la estancia.

Cuestión planteada Si la atención telefónica durante las 24 horas del día para atender cualquier incidencia y el servicio de atención durante la estancia pueden considerarse servicios propios de la industria hotelera.

Contestación completa 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. (...).”

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.”.

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:

“(…)

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

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

(…)”.

En consecuencia, la consultante y los arrendadores tienen 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 realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- 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, en principio, 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.- 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 viviendas completas 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.

Descendiendo al supuesto concreto de consulta y, en particular, a los servicios consistentes en atención telefónica durante las 24 horas del día para atender incidencias relativas a la vivienda y la atención durante la propia estancia, según parece inferirse de la información aportada y sin otros medios de prueba disponibles, no parece que los mismos constituyan servicios propios de la industria hotelera que determinen la no aplicación de la exención contenida en el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992. En efecto, debe tenerse en cuenta que la posibilidad de que el arrendatario de una vivienda se comunique con el arrendador para resolver las incidencias que puedan derivarse del arrendamiento, directamente o con un tercero que actúe en nombre y por cuenta del arrendador, es una práctica habitual en los contratos de arrendamiento de vivienda.

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.

BUSCADOR**Resultados****SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes****Documento seleccionado**

Nº de consulta	V1099-24
Órgano	SG de Impuestos sobre el Consumo
Fecha salida	22/05/2024
Normativa	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20.Uno.23º, 91.Uno.2.2º

Descripción de hechos La consultante es una entidad mercantil que se dedica al arrendamiento de viviendas turísticas con prestación de servicios propios de la industria hotelera y que va iniciar una actividad de arrendamiento de inmuebles por temporada de los previstos en la Ley 29/1994, de arrendamientos urbanos, prestándole a los arrendatarios servicios propios de la industria hotelera que se encontrarían incluidos en el precio total del arrendamiento. Entre otros, se prestarán servicios de limpieza y cambio de ropa de cama y toallas de manera periódica, servicio de conserjería, consigna de maletas, así como una recepción abierta todo el año donde los arrendatarios serán atendidos y se les prestarán servicios de solicitud de taxis, información turística, impresión de documentos o atención al cliente multilingüe durante 24 horas.

Cuestión planteada Si dichos arrendamientos se encontrarán sujetos y, en su caso, exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido. Tipo impositivo aplicable a los mismos.

Contestación completa 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.

(...).”.

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.”.

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:

“(…)

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

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

(…)”.

En consecuencia, la 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.- 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, en principio, 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.- 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 viviendas completas 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.

Descendiendo al supuesto concreto de consulta y, en particular, a los servicios que la entidad consultante manifiesta que va a prestar a los arrendatarios de temporada consistentes, entre otros, en servicios de limpieza y cambio de ropa de cama y toallas de manera periódica, servicio de conserjería, consigna de maletas, así como una recepción abierta todo el año donde los arrendatarios serán atendidos y se les prestarán servicios de solicitud de taxis, información turística, impresión de documentos o atención al cliente multilingüe durante 24 horas, parece inferirse que los mismos son servicios propios de la industria hotelera.

En estas circunstancias, a los arrendamientos de temporada objeto de consulta no les resultará de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992 y los mismos se encontrarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- Por otra parte, en relación con el tipo impositivo aplicable a dichos arrendamientos de temporada, 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 dispuesto en el artículo siguiente.

El artículo 91.Uno.2.2º 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.

Según lo expuesto en el apartado anterior de esta contestación, de la información contenida en el escrito de consulta se deduce que la entidad consultante va a prestar con el arrendamiento servicios complementarios propios de la industria hotelera, por lo que, en estas circunstancias, dichos servicios tributarán al tipo reducido del 10 por ciento.

5.- 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.