

Consulta Vinculante V0489-17, de 23 de febrero de 2017 de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo

LA LEY 546/2017

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Exención. Alquiler vacacional de una vivienda. Prestación del servicio de limpieza y cambio de ropa a la finalización de cada uno de los contratos de arrendamiento. Estos servicios no se consideran propios de la industria hotelera, y por lo tanto este arrendamiento está sujeto y exento del impuesto. Base imponible. Inclusión del Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos en las Islas Baleares en la base imponible del Impuesto.

DESCRIPCIÓN

El consultante oferta una vivienda de su propiedad en alquiler vacacional. Presta servicio de limpieza y cambio de ropa a la entrada y salida de cada arrendatario. También pone a disposición de los inquilinos un teléfono para comunicar posibles incidencias o averías. La vivienda se localiza en Baleares, donde el alquiler vacacional se encuentra gravado con un impuesto sobre las estancias turísticas.

CUESTIÓN

Tributación del arrendamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido. En particular, inclusión del impuesto sobre estancias turísticas en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

CONTESTACIÓN

1.- De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 4, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LA LEY 3625/1992), del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 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 5 de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) considera empresarios o profesionales, entre otros, a 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 y en particular a los arrendadores de bienes.

De esta forma, el arrendador de una vivienda tendrá la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

2.- Respecto a las operaciones de arrendamiento y su exención, el artículo 20, apartado uno, número (LA LEY 3625/1992) 23º, de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992) establece que están exentas de este Impuesto, entre otras, las siguientes operaciones:

"23.º 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.

(...).".

El arrendamiento de un inmueble, conforme al artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), 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.

Como reiteradamente ha establecido este Centro Directivo (véanse, por todas, la contestación a la consulta de 4 de agosto de 2011, número V1928-11), 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 de arrendamiento es el de vivienda, pero no en otro caso.

Por tanto, los arrendamientos de edificaciones, que a su vez son objeto de una cesión posterior por parte de su arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial, dejan de estar exentos en el Impuesto sobre el Valor Añadido para pasar a estar sujetos y no exentos, y ello con independencia de que la ulterior cesión de los mismos se realice en virtud de un nuevo contrato de arrendamiento, conforme a la letra f´) del precepto, o en virtud de otro título. Hay que entender que existe cesión posterior por el arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial y profesional, de forma que el arrendamiento resulta sujeto y no exento, entre otros, en los siguientes supuestos:

- Cesión de la edificación destinada a vivienda por un empleador a favor de sus empleados o los familiares de éstos.
- Cesión de la edificación destinada a vivienda para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional.
- Cesión de la edificación destinada a vivienda por cualquier otro título oneroso.

En consecuencia, el arrendamiento concluido entre el consultante (arrendador) y el inquilino que haga uso de la vivienda vacacional se encontrará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.- Por otra parte, el consultante presta el servicio de limpieza y cambio de ropa a la salida de cada arrendatario, así como facilita un teléfono para atender cualquier avería o incidencia, por lo que procede analizar si concurre la prestación de determinados servicios propios de la industria hotelera.

Según reiterados pronunciamientos de este Centro Directivo, por todas, contestación a consulta vinculante de 17 de febrero de 2015, número V0600-15, cuando el arrendador se obligue a prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera durante el tiempo de duración del arrendamiento, los servicios de arrendamiento de vivienda estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992 (LA LEY 3625/1992), incluye como ejemplos de servicios complementarios de la industria hotelera, entre otros, 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. 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.

De esta forma, 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.

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

- Servicio de limpieza y servicios de cambio de ropa del 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 este sentido, el consultante manifiesta prestar a los usuarios de las viviendas los servicios de limpieza después de las estancias de los inquilinos. Por tanto, de acuerdo con lo expuesto anteriormente, dichos servicios no pueden ser calificados como complementarios de la industria hotelera, por lo que los arrendamientos concluidos por el consultante se encontrarán sujetos y exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- Por otra parte, en relación al Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos en las Islas Baleares, cabe remitirse a lo dispuesto en la contestación a consulta vinculante número V3750-16 (LA LEY 4002/2016) de 7 de septiembre emitida por este Centro Directivo. En particular, en relación con la inclusión del citado impuesto en la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido, la citada contestación recogía lo siguiente:

"En conclusión, la base imponible a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido por las operaciones de alojamiento que determinen la exigencia del impuesto sobre estancias turísticas incorporará el impuesto autonómico. Dichas prestaciones de servicios de alojamiento se someterán al régimen de tributación que corresponda a cada tipo de alojamiento, que podrán ser bien operaciones sujetas y exentas o sujetas y no exentas.

Por último, la incorporación del impuesto en el cálculo de la base imponible no exige obligaciones formales específicas adicionales a las establecidas para el régimen correspondiente a la tributación de los servicios de alojamiento en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Lo anterior deberá entenderse sin perjuicio de que, de conformidad con lo establecido en artículo 6.f) y 7. e) del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre (LA LEY 20111/2012) (BOE de 1 de diciembre) el Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos pueda consignarse en una partida independiente a efectos de la descripción o identificación de las operaciones, del propio servicio de alojamiento, en relación con el contenido de la factura completa o simplificada, respectivamente."

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 (LA LEY 1914/2003).

