

SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS
Consultas Vinculantes

NUM-CONSULTA	V1338-17
ORGANO	SG de Impuestos sobre el Consumo
FECHA-SALIDA	31/05/2017
NORMATIVA	Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20-Uno 23º-
DESCRIPCION-HECHOS	La consultante es una persona física propietaria de una vivienda en España que alquila por semanas en verano ofreciendo sábanas, toallas y servicios para su uso tales como televisión, internet, piscina o aire acondicionado. La consultante además se encarga del mantenimiento de la piscina y del jardín y del pago de los consumos. La limpieza del inmueble y cambio de la ropa se realiza una vez finalizado el arrendamiento.
CUESTION-PLANTEADA	Sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido y en su caso tipo impositivo. Misma cuestión si el consultante es una persona física no residente.
CONTESTACION-COMPLETA	<p>1.- De acuerdo con lo dispuesto en 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), 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.”.</p> <p>El apartado dos, letra b) del citado artículo 4 declara que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, 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.”.</p> <p>Por su parte, el artículo 5, apartado uno, letra c), de la misma Ley expresamente otorga la condición de empresario o profesional a “quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo”, añadiendo que, “en particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.”.</p> <p>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:</p> <p>“(…)</p> <p>2º. Los arrendamientos de bienes, industria o negocio , empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.</p> <p>3º. Las cesiones del uso o disfrute de bienes.</p> <p>(…)”.</p> <p>En consecuencia, la consultante tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido el arrendamiento de una vivienda, ya sea como vivienda habitual o como vivienda de temporada, cuando este se realice en el territorio de aplicación del Impuesto.</p>

2.- Las reglas de localización de las prestaciones de servicios se encuentran reguladas en los artículos 69, 70 y 72 de la Ley 37/1992. En el apartado Uno del primero de dichos artículos se contienen las reglas generales de localización, en concreto, se señala en el mismo que:

“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.”.

En el artículo 70 de la Ley del Impuesto se contienen, además, determinadas reglas especiales de localización. Para los servicios relacionados con bienes inmuebles y de mediación se señala que:

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

1º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.

(...)

h) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.

(...).”.

Por lo tanto, los servicios de arrendamiento objeto de consulta estarán en todo caso sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido cualquiera que fuera la condición del arrendador, cuando se refieran a inmuebles situados 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 presten por el arrendador los servicios propios de la industria hotelera.

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 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.

5.- De la información aportada en el escrito de consulta parece deducirse que el arrendamiento de las viviendas no va a ir acompañado de la prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera.

La actividad consistente en el arrendamiento por periodos de tiempo de viviendas o parte de las mismas, sin prestar ningún servicio propio de la industria hotelera y limitándose a poner a disposición del arrendatario la vivienda, se considera exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido.

6.- 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.