

**NUM-CONSULTA V1536-16**

**ORGANO SG de Impuestos sobre el Consumo**

**FECHA-SALIDA 13/04/2016**

**NORMATIVA Ley 37/1992 arts. 4, 5, 20, 91 y 94-**

**DESCRIPCION-HECHOS** La sociedad civil consultante ha arrendado 3 apartamentos que va acondicionar (realizando obras albañilería, fontanería e instalación eléctrica y su amueblamiento) para su explotación como apartamentos turísticos ofreciendo servicios de recepción a determinadas horas, desayuno, limpieza periódica, lavado de ropa de cama, servicio de lavandería, organización de actividades al aire libre).

**CUESTION-PLANTEADA** Tipo impositivo aplicable a las adquisiciones de bienes y de servicios derivadas del acondicionamiento de los apartamentos y deducción del Impuesto.

**CONTESTACION-COMPLETA** De acuerdo con lo establecido en el artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), estarán 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, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Por su parte, el artículo 5, apartado dos de la misma Ley dispone 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."

Por otra parte, el apartado dos del mismo artículo 5, letra c) contiene una definición propia y específica del concepto de empresario o profesional, considerando como tales a los efectos de dicho Impuesto, entre otros, 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.

En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes."

Continúa dicho apartado señalando que:

"(...) A efectos de este impuesto, las actividades empresariales o profesionales se considerarán iniciadas desde el momento en que se realice la adquisición de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos al desarrollo de tales actividades, incluso en los casos a que se refieren las letras b), c) y d) del apartado anterior. Quienes realicen tales adquisiciones tendrán desde dicho momento la condición de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido."

De acuerdo con lo anterior, la consultante tiene la consideración de empresario o profesional, a efectos del Impuesto y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realice en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en particular las operaciones objeto de consulta de arrendamiento de los apartamentos turísticos.

2.- Por otra parte, el artículo 20.Uno.23º de la Ley del impuesto establece la exención de

“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.

f') Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos para ser subarrendados, con excepción de los realizados de acuerdo con lo dispuesto en la letra b) anterior.

(...).”.

En consecuencia estarán sujetos y no exentos los servicios de arrendamientos de los que es destinataria la consultante y quedarán gravados al tipo general del 21 por ciento, de conformidad con lo establecido en el artículo 90 de la Ley 37/1992.

Por otra parte, en relación con el arrendamiento de apartamentos turísticos (véase la contestación dada a la consulta del 13 de febrero de 2015, número V0575-15), el concepto “servicios complementarios propios de la industria hotelera”, la Ley del Impuesto incluye los servicios de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. 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, además de los citados, los servicios de limpieza del interior del apartamento, así como, los servicios de cambio de ropa en el apartamento, cuando sean prestados con periodicidad.

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 con todo lo anterior, de la información contenida en el escrito de consulta, parece deducirse que la consultante va a prestar los servicios propios de la industria hotelera.

Por otra parte, el artículo 91.Uno.2, número 2º de la Ley del Impuesto dispone que tributan al tipo reducido del 10 por ciento:

“2º 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.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior, los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiesta, barbacoas u otros análogos.”.

En consecuencia, los servicios prestados por la consultante a sus clientes, cuando la misma preste los servicios propios de la industria hotelera estarán sujetos y no exentos del impuesto sobre el Valor Añadido y quedarán gravados al tipo impositivo reducido del 10 por ciento.

3.- En cuanto el derecho a deducir las cuotas soportadas en el ejercicio de la actividad, debe señalarse que la deducción de las cuotas soportadas podrá efectuarse de conformidad con los límites y requisitos contenidos en el Título VIII de la Ley del impuesto en el que se regula el derecho a deducir.

Dispone el artículo 93 de la Ley 37/1992 que:

“Uno. Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5 de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111, 112 y 113 de esta Ley.

(...)

Cuatro. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque ulteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.

(...).”.

Adicionalmente, el artículo 94 de la Ley 37/1992:

“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:

1.º 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.

(...).”.

Igualmente, el artículo 99.Dos de la Ley del impuesto señala que las deducciones se practicarán “en función del destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquél fuese alterado.”.

Por su parte, el artículo 101 de la Ley del impuesto, dispone que:

“Uno. Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales y adquieran la condición de empresario o profesional por efectuar adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinarlos a la realización de actividades de tal naturaleza, podrán deducir las cuotas que, con ocasión de dichas operaciones, soporten o satisfagan antes del momento en que inicien la realización habitual de las entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a dichas actividades, de acuerdo con lo dispuesto en este artículo y en los artículos 112 y 113 siguientes.

Lo dispuesto en el párrafo anterior será igualmente aplicable a quienes, teniendo ya la condición de empresario o profesional por venir realizando actividades de tal naturaleza, inicien una nueva actividad empresarial o profesional que constituya un sector diferenciado respecto de las actividades que venían desarrollando con anterioridad.

Dos. Las deducciones a las que se refiere el apartado anterior se practicarán aplicando el porcentaje que proponga el empresario o profesional a la Administración, salvo en el caso de que esta última fije uno diferente en atención a las características de las correspondientes actividades empresariales o profesionales.

Tales deducciones se considerarán provisionales y estarán sometidas a las regularizaciones previstas en los artículos 112 y 113 de esta Ley.

(...).”.

La deducción de las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de las prestaciones de servicios correspondientes a las actividades empresariales o profesionales son objeto de desarrollo en el artículo 26 del Reglamento del impuesto aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 28 de diciembre (BOE del 29 de diciembre) en cuyo apartado uno establece que:

“1. Quienes no viniesen desarrollando con anterioridad actividades empresariales o profesionales, y efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios con la intención de destinarlos a la realización de tales actividades, deberán poder acreditar los elementos objetivos que confirmen que en el momento en que efectuaron dichas adquisiciones o importaciones tenían esa intención, pudiendo serles exigida tal acreditación por la Administración tributaria.”.

4.- Con independencia de lo anterior, en relación con el tipo de gravamen al que deben tributar las adquisiciones efectuadas por la consultante para el acondicionamiento y amueblamiento de los apartamentos, debe indicarse que el artículo 91, apartado uno.3.número 1º de la Ley 37/1992 establece que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a "las ejecuciones de obras, con o sin aportación de materiales, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones o partes de las mismas destinadas principalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, garajes, instalaciones y servicios complementarios en ellos situados.

Se considerarán destinadas principalmente a viviendas las edificaciones en las que al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a dicha utilización.”.

Según los criterios interpretativos del mencionado precepto legal, relativos a la construcción de edificaciones, recogidos en la doctrina de esta Dirección General, la aplicación del tipo impositivo reducido procederá cuando:

- a) Las operaciones realizadas tengan la naturaleza jurídica de ejecuciones de obra.
- b) Dichas operaciones sean consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista.

La expresión "directamente formalizados" debe considerarse equivalente a "directamente concertados" entre el promotor y el contratista, cualquiera que sea la forma oral o escrita de los contratos celebrados.

A los efectos de este Impuesto, se considerará promotor de edificaciones el propietario de inmuebles que construyó (promotor-constructor) o contrató la construcción (promotor) de los mismos para destinarlos a la venta, el alquiler o el uso propio.

- c) Dichas ejecuciones de obra tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificios destinados fundamentalmente a viviendas, incluidos los locales, anejos, instalaciones y servicios complementarios en ella situados.

- d) Las referidas ejecuciones de obra consistan materialmente en la construcción o rehabilitación de los citados edificios.

No obstante, en el supuesto objeto de consulta y, con independencia que las obras que va a realizar la consultante cumplieran, en su caso, con el requisito de rehabilitación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en los términos establecidos en el artículo 20.Uno.22º, letra B)

de la Ley 37/1992, no procede la aplicación del tipo reducido del Impuesto en la medida que los apartamentos van a destinarse a la actividad de apartamento turístico con los servicios propios de la industria hotelera no destinados a viviendas.

En consecuencia, tanto las obras de reforma de los apartamentos como las entregas de bienes destinadas a su amueblamiento tributarán al tipo impositivo general del 21 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.