Artículo doctrinal de José Mª Tocornal

Comentarios a la Resolución del TEAR de Baleares, de 31/03/2022 (acceder a Resolución).

Criterio de la Resolución 07/01233/2020/00/00, limitación en la deducibilidad de cuotas de IVA soportadas en el arrendamiento de viviendas en las que se prestan servicios turísticos: debe ser proporcional al periodo en el que el inmueble ha estado efectivamente alquilado.

En primer lugar cabe matizar que el arrendamiento de viviendas está exento del IVA, (artículo 20.Uno.23.b, de la Ley del IVA) no alcanzado la exención a 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 (artículo 20.Uno.23.e´ de la Ley del IVA).

A estos efectos señala la Resolución que solamente **cuando el obligado tributario pruebe** que efectivamente en la actividad de arrendamiento se prestan los servicios complementarios propios de la industria hotelera, **con los criterios que a tal efecto exige la doctrina administrativa**[1], la actividad de arrendamiento estará sujeta y no exenta.

En consecuencia, exclusivamente en este supuesto el IVA soportado será deducible [2] . El régimen de deducciones de cuotas de IVA viene regulado en la Ley del Impuesto en los artículos 92 a 114, exigiéndose unos requisitos subjetivos, objetivos y formales para poder ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas.

Entre los requisitos objetivos exigidos para poder deducir cuotas de IVA soportadas, figuran los recogidos en el artículo 95 de la Ley de Impuesto, que limita la deducción de cuotas soportadas en función de la afectación de los bienes y servicios adquiridos a las actividades económicas que se realicen. Así, la *regla general* es que las cuotas de IVA que se soporten serán deducibles en la medida en la que los obligados tributarios prueben una afectación exclusiva a la actividad económica. De esta manera, si no se acredita que los bienes o servicios adquiridos se han utilizado solamente en la actividad empresarial o profesional desarrollada, las cuotas soportadas que gravan su adquisición no son deducibles en ninguna cuantía.

Para los bienes de inversión[3] (definidos con los requisitos señalados en el artículo 108 de la Ley del IVA) se establece una *regla especial* en el artículo 95.Tres de la Ley del IVA, de modo que se permite la

[1] Por todas, Consulta Vinculante V0731-17, de 22/03/2017. Se señalan los requisitos que deben cumplirse para que los servicios prestados puedan considerarse propios de la industria hotelera.

[2] El alquiler de viviendas exento de IVA no da derecho a la deducción de cuotas soportadas. El alquiler cuando se prestan servicios turísticos, al estar sujeto y no exento al IVA si otorga el derecho a la deducción de cuotas soportadas.

[3] Son aquellos bienes que, entre otros requisitos son los que por su naturaleza o función se van a destinar normalmente como instrumentos de trabajo, o medio de explotación por tiempo superior a un año, y con coste superior a 3.000 euros.

No son bienes de inversión:

- Bienes Inmateriales.
  - Accesorios y piezas de recambio.
  - Ejecuciones de obra para reparaciones de otros bienes de inversión.
  - Envases y embalajes.
  - Ropas usadas por el sujeto pasivo, o personal dependiente.

afectación parcial, de modo que ello conlleva a la deducción parcial de las cuotas soportadas en su adquisición, arrendamiento o cesión de uso en la misma proporción, en la que se afecten a las actividades realizadas, siempre que se acredite dicha afectación parcial.

A estos efectos, el artículo 95.Tres.4º de la Ley del Impuesto, señala que el grado de utilización de los bienes en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional deberá acreditarse por el sujeto pasivo del Impuesto.

El esquema resumen de lo dicho hasta aquí, es el siguiente:

- Para los bienes y servicios corrientes:

Cuotas IVA soportado deducibles, sí los bienes o servicios se afectan exclusivamente a la actividad empresarial o profesional

- Para los bienes de inversión:

Afectación parcial → Deducción parcial (en la medida en que se afectan)

A su vez, el artículo 95.Tres.3º de la Ley del IVA indica que, para los bienes de inversión, las deducciones inicialmente practicadas deberán regularizarse cuando se acredite que el grado efectivo de utilización de los bienes en el desarrollo de una actividad empresarial es diferente al que se haya aplicado inicialmente.

Esta regularización se ajusta a la prevista para las cuotas soportadas relativas a la adquisición de los bienes de inversión, sustituyendo el porcentaje de operaciones que originan el derecho a la deducción respecto del total, por el porcentaje que represente el grado de utilización en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

La Resolución del TEAR de Baleares que aquí se comenta, señala que la normativa reseñada queda confirmada y ratificada por la normativa comunitaria del IVA.

Pues bien, esta Resolución concluye con que las cuotas de IVA soportado serán deducibles exclusivamente, en función del grado de afectación de los inmuebles a la actividad de arrendamiento con prestación de servicios turísticos, esto es, en función del número real de los días en los que el inmueble haya estado efectivamente alquilado con carácter turístico o vacacional, días efectivos de arrendamiento cuya prueba corresponde al obligado tributario arrendador.

Y, dado que los inmuebles que se arriendan son considerados como bienes de inversión, las cuotas soportadas inicialmente deducidas (en función del grado de afectación) están sometidas al periodo de regularización señalado por el citado artículo 95.Tres.3º de la Ley de IVA, en función de los grados de afectación (días que se alquilen en cada uno de los ejercicios siguientes, hasta completar el periodo de regularización).

A modo de conclusión: en la Resolución del TEAR de Baleares, de 31/03/2022, se hace mención a la Sentencia de fecha 07/10/2021, del TSJ de Illes Balears, de la cual se destacan los dos puntos siguientes:

a) Confirma una liquidación girada por la Oficina gestora, en la cual se permite únicamente la deducción parcial de las cuotas soportadas por adquisición de bienes de inversión, proporcionalmente al periodo comprendido entre el 24 de julio y el 14 de agosto, que es la parte del año en la que se cedió la vivienda conjuntamente con la prestación de servicios turísticos.
b) Con relación a las cuotas soportadas no relacionadas con los bienes de inversión, dado que no se afectan directa y exclusivamente a la actividad, no se consideran deducibles.