



Roj: **STS 3574/2021 - ECLI:ES:TS:2021:3574**

Id Cendoj: **28079130022021100345**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **23/09/2021**

Nº de Recurso: **1413/2020**

Nº de Resolución: **1165/2021**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAR, Asturias, 29-11-2018,**
STSJ AS 3467/2019,
ATS 5531/2020,
STS 3574/2021

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.165/2021

Fecha de sentencia: 23/09/2021

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1413/2020

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 21/09/2021

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Procedencia: T.S.J.ASTURIAS CON/AD SEC.3

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

Transcrito por: LMR

Nota:

R. CASACION núm.: 1413/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1165/2021

Excmos. Sres.

D. Rafael Fernández Valverde, presidente



D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís

D. Dimitry Berberoff Ayuda

D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 23 de septiembre de 2021.

Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 1413/2020 interpuesto por don Victorino , representado por el procurador don Nicanor Álvarez García, contra la sentencia dictada el 25 de noviembre de 2019, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, que desestimó el recurso núm.170/2019, sobre Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicio 2014, periodos 1T, 2T, 3T y 4T.

Comparece como parte recurrida el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 25 de noviembre de 2019, por la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, con sede en Oviedo, que desestimó el recurso 170/2019, interpuesto por don Victorino , contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias, de fecha 29 de noviembre de 2018, sobre procedimiento NUM000 del que derivó la liquidación provisional del IVA, ejercicio 2014, periodos 1T, 2T, 3T y 4T.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa tal como constan en las actuaciones, son los siguientes:

1º) Con fecha 15 de septiembre de 2015 se notificó por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Mieres (Asturias), requerimiento de información, en el que se solicitaba determinada información en orden a subsanar las incidencias detectadas en relación con las autoliquidaciones presentadas por el Impuesto sobre el Valor Añadido, ejercicio 2014, y periodos 1 T, 2T, 3T y 4T, determinando el inicio de un procedimiento de comprobación limitada regulado en los artículos 136 a 140, ambos inclusive, de la Ley 58/2003 General Tributaria (en adelante LGT) y, en su desarrollo, por los artículos 163 a 165 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, (en adelante RGAT).

El alcance del mismo se circunscribía a la revisión y comprobación de las incidencias observadas en los datos declarados o, en su caso, comprobados. En concreto:

- Contrastar que los datos que figuran en los Libros Registro del Impuesto sobre el Valor Añadido han sido transcritos correctamente en las autoliquidaciones, así como comprobar los requisitos formales de las facturas que sean solicitadas a la vista de dichos libros,

- Aclaración y especificación de la actividad llevada a cabo.

En fecha 5 de octubre de 2015, el interesado cumplimentó el requerimiento.

2º) El 10 de noviembre de 2015 se notifica propuesta de liquidación provisional y trámite de alegaciones en la que se amplía el alcance del procedimiento a:

- Comprobar la naturaleza de las actividades desarrolladas por la entidad, así como verificar el cumplimiento de los requisitos en las deducciones practicadas en relación con la naturaleza de dichas operaciones.

A su vez, se modifican las bases imponibles o cuotas de IVA deducible en operaciones interiores corrientes, como consecuencia de haber deducido cuotas que no reúnen los requisitos establecidos en la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el valor Añadido, en adelante LIVA, al entender que el sujeto realiza la actividad de arrendamiento de viviendas, la cual no incluye los servicios complementarios propios de la industria hotelera y, en consecuencia, dicha actividad está exenta de IVA.

Frente a tal propuesta, en fecha 18 de noviembre de 2015, el interesado presenta alegaciones, mostrando su disconformidad con la misma, al considerar que su actividad se encuadra en hospedaje en aparta-hoteles, acogida al régimen general del IVA. En concreto, manifiesta que está dado de alta en el IAE, epígrafe 684



(Hospedaje en aparta-hoteles), figurando inscrita en el Registro de Empresa y Actividades Turísticas del Principado de Asturias con la categoría de 2 llaves.

3º) Con fecha 29 de enero de 2016 se notifica resolución con liquidación provisional, desestimando las alegaciones en base a la siguiente argumentación:

"De acuerdo con el artículo 20, apartado uno, 23º, de la Ley 37/1992 establece que están exentas, ente 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... la exención no comprenderá: (...) e) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de algunos de los servicios complementarios 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 IVA, siempre y cuando no se trate de alguno de los supuestos excluidos de la exención, establecido en este mismo artículo. En otro caso, el mencionado arrendamiento estará sujeto y no exento del IVA, cuando se presten por el arrendador los servicios propios de la industria hotelera, o las edificaciones o partes de las mismas sean utilizadas por el arrendatario para otros usos, tales como oficinas o despachos profesionales.

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, por lo que se consideran un complemento al servicio de hospedaje. En este sentido, la actividad de hospedaje se caracteriza, a diferencia del alquiler de vivienda, porque 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 prestado con periodicidad, así como los servicios de cambios de ropa en el apartamento prestado con periodicidad.

Pon 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 período contratado por cada arrendatario.
- Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado a la entrada y salida del período 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 o 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, vista la documentación aportada por el contribuyente y consultada la página web, denominada ' APARTAMENTO000 ', se constata que no ofrece servicios propios de la industria hotelera citados en párrafos anteriores, por lo que se desestiman en su totalidad las alegaciones presentadas".

4º) Frente a tal acuerdo, el interesado presentó, en fecha 26 de febrero de 2016, recurso de reposición, basado fundamentalmente en las mismas alegaciones, cual fue desestimado mediante resolución que se notificó a la parte recurrente, en fecha 26 de abril de 2016, y que argumentaba lo siguiente:

"(...) hay que señalar que no es la normativa hostelera que establece cada una de las Comunidades Autónomas la que determina el hecho de que una actividad este o no sujeta a IVA, sino que es la normativa estatal que regula este Impuesto la que determina que se considera actividad hostelera y que no a efectos [de] la sujeción o no de la misma a dicho impuesto o a efectos de la deducción del IVA soportado; con independencia de que normativas autonómicas o locales regulen el ejercicio de la actividad hostelera y las condiciones de la misma, en los aspectos que son de su competencia. En este sentido es clara la regulación establecida en el art. 20 de la Ley de IVA antes mencionado que considera exenta de IVA la actividad de arrendamientos de



inmuebles destinados a vivienda si, como ocurre en el supuesto objeto de este recurso, no existe junto con el arrendamiento, prestación de servicios complementarios".

Posteriormente, la resolución indica que el interesado no ha aportado prueba alguna que justifique que presta algún servicio complementario diferente a la entrega de llaves a la llegada y a la limpieza y mantenimiento del inmueble a la salida, por lo que no procede reconocerla actividad desarrollada por el contribuyente como actividad sujeta a IVA, sino exenta del mismo, lo que determina la desestimación del recurso.

5º) Con fecha 25 de mayo de 2016, el Sr. Victorino interpuso reclamación económico-administrativa alegando, en síntesis, lo defendido hasta ese momento, es decir que su actividad se encuadra en hospedaje en aparta-hotels, acogida al régimen general del IVA, por lo que son procedentes las deducciones efectuadas.

La reclamación se registró en el Tribunal Económico Administrativo Regional del Principado de Asturias bajo el número NUM000, siendo desestimada por resolución de fecha 29 de noviembre de 2018 con una fundamentación coincidente con la de las anteriores resoluciones administrativas, concretando, sobre la carga de la prueba, que: "La LGT en su artículo 105 recoge que en los procedimientos de aplicación de los tributos, quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Sin embargo, en el caso que nos ocupa, el interesado no logra probar, de una manera indubitada, la prestación de servicios de la industria hotelera junto con el arrendamiento de los apartamentos. La actividad comprobatoria desplegada por el órgano de gestión es, a nuestro juicio, suficiente para entender que a pesar de que el interesado cuenta con los permisos para explotar los apartamentos calificados de apartamento turísticos, no presta servicios propios de la industria hotelera, puesto [que] no consigue probar dicha afirmación, por lo que el alquiler de los mismos estará sujeto pero exento de IVA, debiendo de confirmar la resolución impugnada".

SEGUNDO.- *La sentencia de instancia.*

Frente a la citada resolución, la representación procesal del Sr. Victorino interpuso recurso contencioso-administrativo ante la Sala de este orden jurisdiccional del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, que lo desestimó a través de la sentencia ahora recurrida, confirmando la resolución impugnada.

TERCERO.- *Preparación y admisión del recurso de casación.*

1. El procurador don Nicanor Álvarez García, en representación de don Victorino, asistido de la letrada doña Isabel Sierra Alonso, preparó recurso de casación contra la anterior sentencia, presentando escrito el 13 de enero de 2020.

2. En dicho escrito, tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como normas infringidas, que forman parte del derecho estatal: (i) el artículo 20.Uno.23.b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29 de diciembre) ["LIVA"] en conexión con el artículo 11.2.9º LIVA; (ii) el artículo 135.2.a) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al **sistema** común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE, serie L, número 347, de 11 de diciembre de 2006) ["Directiva IVA"]; (iii) el artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre) ["LGT"]; y (iv) los artículos 2 y 3 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (BOE del 25 de noviembre) ["LAU"].

3. La Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias tuvo por preparado el recurso en un auto de 28 de enero de 2020, emplazando a las partes para su comparecencia ante esta Sala tercera del Tribunal Supremo, y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro auto de 9 de julio de 2020, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación la circunstancia de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

*" Determinar si el alquiler de una casa rural, calificada como establecimiento de alojamiento turístico conforme a la regulación autonómica aplicable, se debe entender exento o no exento del impuesto sobre el valor añadido, a tenor del contenido del artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, interpretado en consonancia con los artículos 11.Dos.9º de dicha ley y 135.2.a) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al **sistema** común del impuesto sobre el valor añadido.*

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, serán objeto de interpretación: el artículo 20. Uno.23º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en conexión con los artículos 11.2.9º de dicha ley y 135.2.a) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al **sistema** común del impuesto sobre el valor añadido".

CUARTO.- *Interposición y oposición al recurso de casación.*



La representación procesal del Sr. Victorino interpuso el recurso de casación mediante escrito de 11 de septiembre de 2020, que observa los requisitos legales.

En el escrito, tras exponer la infracción de los preceptos que ya se señalaban en el escrito de preparación del recurso, concreta su demanda en el siguiente sentido: "la pretensión deducida por mi mandante en el presente recurso de casación tiene por objeto que el Tribunal al que me dirijo, determine que la actividad que presta mi representado no es un arrendamiento de inmuebles, sino que debe considerarse como arrendamiento de apartamentos o viviendas amuebladas donde se prestan a los usuarios de los mismos alguno de los servicios complementarios de la industria hotelera y consecuencia de ello la actividad desarrollada por el recurrente no está exenta de IVA en aplicación del artículo 20. Uno.23º LIVA. [...]"

En consecuencia, se solicita del Tribunal, se dicte Sentencia por la que se estime el Recurso de Casación interpuesto por esta representación, casando y anulando la Sentencia nº 00845/2019 de 25 de noviembre de 2019 de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias declarando que el alquiler de los apartamentos como alojamiento turístico conforme a la regulación autonómica con la prestación de determinados servicios propios de la industria hotelera, acreditan la existencia de una actividad de hospedaje y por tanto no está exenta de IVA a tenor del contenido del artículo 20.Uno.23º de la LIVA en conexión con los artículos 11.Dos.9º de la LIVA y 135.2.a) de la Directiva IVA".

El Abogado del Estado presentó escrito de oposición el 19 de noviembre de 2020 en el que concluye que "En el supuesto que nos ocupa, el de autos, el del recurso de Casación, no se han acreditado los servicios hoteleros y por ello no hay sujeción a IVA con las consecuencias inherentes a esta normativa, es decir: no son deducibles tampoco las cuotas soportadas por IVA"

Por tanto, continúa el escrito solicitando de esta Sala: "La desestimación del recurso de Casación por considerar que la sentencia de instancia se ha pronunciado con arreglo a las valoraciones de hechos que se le han acreditado, referidas en este caso a la realidad de prestación de servicios hoteleros, no acreditada".

QUINTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia, señalándose al efecto el día 21 de septiembre de 2021 para la votación y fallo del recurso.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación y cuestiones con interés casacional.

Esencialmente, el debate suscitado en este litigio versa sobre la exención o no en el IVA de los alquileres de casas rurales conforme a lo dispuesto en el artículo 20. Uno.23º LIVA.

La sentencia de instancia parte de que el "el art. 20.23.b) de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, del IVA establece que estarán exentas del IVA 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".

Posteriormente, sitúa el *thema debati* en "determinar si en el caso que se decide, la actividad desarrollada por el recurrente se incluye en la previsión normativa expuesta, de forma tal que si el uso es exclusivo de arrendamiento, estará sujeto a IVA".

La recurrente sostiene que la calificación como vivienda de una casa rural, a los efectos del artículo 20. Uno. 23º.b) LIVA es incorrecta, pues tales inmuebles tienen la condición de establecimientos de alojamiento turístico. Señala que la normativa autonómica aplicable, obliga a prestar determinados servicios propios de la industria hotelera, con lo que se aplicaría la excepción a la exención contemplada en el artículo 20. Uno. 23º.b) LIVA. En suma, mantiene que el concepto de alquiler de vivienda en el IVA debe entenderse, conforme a los artículos 2 y 3 de la LAU, en el sentido de cesiones de inmuebles, cuyo destino primordial sea "satisfacer la



necesidad permanente de vivienda del arrendatario", siendo así que el alquiler de temporada o vacacional se encuentra excluido de tal concepto y beneficio **fiscal**.

La cuestión con interés casacional consiste en "Determinar si el alquiler de una casa rural, calificada como establecimiento de alojamiento turístico conforme a la regulación autonómica aplicable, se debe entender exento o no exento del impuesto sobre el valor añadido, a tenor del contenido del artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, interpretado en consonancia con los artículos 11.Dos.9º de dicha ley y 135.2.a) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al **sistema** común del impuesto sobre el valor añadido".

SEGUNDO.- *Las alegaciones de las partes.*

Señala la recurrente que, en el presente recurso, la administración tributaria pone el acento en que los rendimientos obtenidos por el recurrente no son de carácter empresarial, sino de una actividad de arrendamiento o alquiler de casas rurales o apartamentos; incide en que la actividad de alquiler y la de hospedaje presentan en común, la cesión de un bien inmueble, pero se diferencian en la prestación, en la segunda, de servicios adicionales o complementarios, de carácter permanente, como recepción y atención al cliente, custodia de equipajes, servicios de restauración, servicios diarios de limpieza, lavandería, etc. Siendo, por tanto, necesario examinar si concurren los mismos para calificar la actividad en uno u otro sentido. Niega importancia a los permisos, licencias e inscripciones de la administración autonómica o municipal acerca de la calificación de la actividad, al indicar que es competencia exclusiva de la AEAT, no pudiendo por tanto considerarse una calificación realizada por otra Administración Pública.

Pues bien, la recurrente considera que se debe tener en cuenta la interpretación que se da al concepto arrendamiento o alquiler de vivienda, tal como aparece definido en el art. 2 de la LAU, debiendo poner el acento en su destino, es decir, para que pueda tener la consideración de arrendamiento, su destino primordial debe ser satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario, pero si está fuera de ese destino, ya no puede considerarse arrendamiento de vivienda y por tanto se considera destinado a un uso distinto, tal y como menciona el art. 3 de la LAU.

Defiende que si se concierta, por tanto, un alquiler de inmueble para satisfacer la necesidad permanente de vivienda, estaremos ante un arrendamiento; en caso contrario, es decir cuando se concierta un alquiler de inmueble (llámese casa rural, apartamento rural, etc.) para satisfacer, no una necesidad permanente de vivienda, sino otro tipo de necesidad de estancia u alojamiento en su concepto o acepciones más amplias y más o menos temporal (un día, una semana, un mes, tres meses...) y sin tener la consideración de vivienda habitual bajo el criterio de la administración tributaria (edificación que constituye la residencia del contribuyente durante un plazo continuado y la habita de manera efectiva y con carácter permanente), no podrá considerarse arrendamiento o alquiler de vivienda y por tanto, uno tendrá la exención de IVA y el otro no.

Además, hay que referirse y enlazar con el artículo 20.23.b) de la Ley 37/92 del IVA, el cual establece qué actividades de arrendamiento estarán exentas del IVA para, a continuación, indicar que dicha 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".

Por esto, dos puntos deben servir de referencia en el examen de la cuestión objeto de recurso, es decir, el litigio versa sobre la exención o no en el IVA de los alquileres de casas rurales conforme a lo que establece el artículo 20.Uno.23º LIVA; por ello habrá que examinar si estamos o no ante un arrendamiento de vivienda en los términos expresados y con sus características y connotaciones de tal figura, y si no es así y estamos ante un servicio de hostelería porque se prestan servicios complementarios de esta actividad.

Por su parte, el Abogado del Estado sostiene que la tesis del recurrente es que el alquiler de una casa rural implica la prestación de servicios hoteleros, ya que, bajo ciertas condiciones tasadas, la normativa de esta Comunidad Autónoma considera que el arrendador se obliga a la prestación de estos servicios.

Advierte que "la consecuencia es que, según la normativa autonómica diga que el arrendador ha de prestar o no servicios hoteleros en estos alquileres de casas rurales, en unas comunidades autónomas sí y en otras no, existirá sujeción o exención al IVA de estos alquileres según se concluya que incurren en la contraexcepción o no.

Con esta argumentación de la recurrente resulta que el tratamiento a efectos de IVA de estos alquileres será diferente en las distintas Comunidades Autónomas de España según cada Comunidad Autónoma entienda que deben prestarse o no deben prestarse servicios hoteleros, lo que entendemos no se coherencia con la uniformidad que debe requerir la aplicación de un impuesto normalizado como es el IVA (que sería, como decimos, diferente en las distintas regiones españolas si se sigue la tesis del recurso de casación) ni tampoco

se cohonesta con la Directiva 135 del IVA, citada, que se refiere a las Legislaciones de los Estados, no de sus regiones o landers".

La legislación del IVA no prevé que en estos alquileres haya, por el mero hecho de serlo, sujeción al IVA. Sólo establece la contraexcepción con sujeción al IVA si el arrendador se obliga a prestar servicios hoteleros.

Y, en el supuesto de la instancia, la sentencia recurrida ha entendido que no se había acreditado por el recurrente la prestación de estos servicios hoteleros, por lo tanto, una cuestión de prueba apreciada por la Sala de instancia sobre la que no debía entrar el Recurso de Casación.

Concluye señalando que, en el supuesto que nos ocupa, no se han acreditado los servicios hoteleros y, por ello, no hay sujeción a IVA con las consecuencias inherentes a esta normativa, es decir: no son deducibles, tampoco, las cuotas soportadas por IVA, máxime cuando la constatación de si se prestan o no servicios hoteleros, entraría -entiende la Abogacía del Estado- más bien en las facultades de apreciación de la Sala de instancia sobre una cuestión fáctica, relativa a los hechos, en razón de la prueba practicada.

TERCERO.- *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional. Remisión a nuestra sentencia de 23 de noviembre de 2020 recaída en el rec. cas. 2818/2018.*

El presente recurso se asemeja, en última instancia, al resuelto en nuestra sentencia de 23 de noviembre de 2020 recaída en el rec. cas. 2818/2018, de ahí que, por unidad de doctrina y por seguridad jurídica, sigamos para la resolución del mismo, la doctrina jurisprudencial que emana de ella.

El artículo 135.2.a) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al **sistema** común del impuesto sobre el valor añadido, dispone:

" 1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

(..)

l) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles .

2. Quedan excluidas de la exención establecida en la letra l) del apartado 1 las operaciones siguientes:

a) las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar;

b) los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos;

c) los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija;

d) los alquileres de cajas de seguridad.

Los Estados miembros podrán establecer exclusiones suplementarias de la exención prevista en la letra l) del apartado 1".

Por su parte, el artículo 20. Uno, 23º de la Ley del IVA establece que están exentos:

"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:

a) Terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.

Se exceptúan las construcciones inmobiliarias dedicadas a actividades de ganadería independiente de la explotación del suelo.

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:

a) Los arrendamientos de terrenos para estacionamientos de vehículos.

b) Los arrendamientos de terrenos para depósito o almacenaje de bienes, mercancías o productos, o para instalar en ellos elementos de una actividad empresarial.



- c) Los arrendamientos de terrenos para exposiciones o para publicidad.
- d) Los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto.
- 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.
- g) Los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos.
- h) La constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre los bienes a que se refieren las letras a), b), c), e) y f) anteriores.
- j) La constitución o transmisión de derechos reales de superficie".

Como puede comprobarse el citado artículo de la Directiva 2006/112/CE del Consejo reconoce un amplio margen de maniobra a los Estados miembros a la hora de transponer a su ordenamiento interno lo que en ella se establece, de ahí que, en derecho comparado nos encontremos con diversas soluciones. En esa línea, resulta de especial interés lo dispuesto en el artículo 20. Uno, 23º, b, e) LIVA, en particular, por la inclusión de un listado de servicios complementarios propios de la industria hotelera, puesto que habla de los de restaurante, limpieza, lavado de ropa "u otros análogos", con la idea, obviamente, de facilitar la definición, a *sensu contrario*, de los contornos de la exención, cosa que no se consigue del todo, desde el momento en que se trata de un listado abierto (otros análogos, es la expresión que utiliza el legislador).

Pues bien, antes de proseguir, debemos recordar respecto a la cuestión que es objeto del presente recurso, definida por el auto de admisión del mismo, que la sentencia recurrida declara, en su FJ tercero que:

"el art. 20.23.b) de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, del IVA establece que estarán exentas del IVA 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".

Posteriormente, acota la cuestión objeto de debate, en "determinar si en el caso que se decide la actividad desarrollada por el recurrente se incluye en la previsión normativa expuesta, de forma tal que, si el uso es exclusivo de arrendamiento, estará sujeto a IVA. Debemos añadir que el art. 105 de la Ley 58/2003 de 178 de diciembre General Tributaria, establece que corresponde la carga de la prueba de los hechos que se invocan a quien lo sostiene, por lo tanto, deberá ser la parte recurrente la que acredite que la actividad desarrollada era la propia de un establecimiento hotelero, y no la de mero arrendamiento de inmuebles", para concluir que "En el caso que se decide no se acredita la prestación de servicios hoteleros. Efectivamente no existe prueba de que exista un servicio de recepción, de custodia de equipaje, de restauración, de limpieza, en fin, aquellos propios de un hotel y hospedaje, centrándose la actividad en el alquiler del inmueble para pernoctar. La prueba documental que acompaña al escrito de demanda se centra en las reservas de una página web y facturas y albaranes de lavandería que en absoluto acreditan la existencia de actividad de hospedaje de manera suficientemente convincente para alcanzar la conclusión pretendida por el recurrente".

Lo que se discute, por consiguiente, es la valoración de la prueba.

En ese sentido, hemos dicho en otras ocasiones, por ejemplo, en nuestra sentencia de 23 de mayo de 2018, recurso de casación 1880/2017, fundamento jurídico segundo, que "debemos primero centrar el debate casacional, depurándolo de aspectos de la impugnación en que, notoriamente, quedan desbordados los contornos procesales que le son propios, como los atinentes a la valoración de la prueba del valor real que ha llevado a cabo la Sala juzgadora. En tal condición, las cuestiones de prueba quedan extramuros de la fiscalización casacional -a salvo ciertas excepciones que aquí no concurren- y, con mayor razón están descartadas bajo la impronta del nuevo régimen casacional, pues a la tradicional y uniforme jurisprudencia que



erradica de la casación la resultancia fáctica, se debe añadir ahora, significativamente, la carencia de interés casacional que presenta la precisión de los hechos debatidos en un asunto judicial".

CUARTO. - Resolución de las pretensiones deducidas en el recurso de casación.

Don Victorino solicita de este Tribunal que dicte sentencia por la que se estime el recurso de casación interpuesto, casando y anulando la sentencia núm. 00845/2019, de 25 de noviembre, de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, declarando que el alquiler de los apartamentos como alojamiento turístico conforme a la regulación autonómica con la prestación de determinados servicios propios de la industria hotelera, acreditan la existencia de una actividad de hospedaje y, por tanto, no exenta de IVA, a tenor del contenido del artículo 20.Uno.23º de la LIVA en conexión con los artículo 11.Dos.9º de la LIVA y 135.2.a) de la Directiva IVA.

Por su parte, la Abogacía del Estado solicita la desestimación del presente recurso de casación por considerar que la sentencia de instancia ha entendido que no se había acreditado por el recurrente la prestación de estos servicios hoteleros, tratándose, por lo tanto, de una cuestión de prueba.

A la vista de lo expuesto en los fundamentos jurídicos precedentes, lo procedente es declarar no haber lugar al presente recurso de casación, puesto que, efectivamente, nos encontramos ante una cuestión probatoria y, sobre ella, no podemos pronunciarnos.

QUINTO.- *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º.- Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico tercero de esta sentencia.

2º.- No haber lugar al recurso de casación interpuesto por Victorino, representado por el procurador don Nicanor Álvarez García, contra la sentencia dictada el 25 de noviembre de 2019, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, que desestimó el recurso núm.170/2019 presentado contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Regional de Asturias, de fecha 29 de noviembre de 2018, sobre procedimiento NUM000 del que derivó la liquidación provisional del IVA, ejercicio 2014, periodos 1T, 2T, 3T y 4T.

3º.- Sin imposición de las costas causadas en el recurso de casación y ni de las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.