



MINISTERIO
DE HACIENDA
Y ADMINISTRACIONES PÚBLICAS
DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

20/3/

CONSULTA VINCULANTE

Referencia: AF1146-12
Nº CONSULTA:
Nº REGISTRO: 09877-12
SUBDIRECCIÓN: 04

CONSULTANTE
(nombre o razón social)

(domicilio)

CONCEPTO IMPOSITIVO

IVA-Tipo impositivo

NORMATIVA

Ley 37/1992 art. 90-Uno y 91-Uno-2-2º-

DESCRIPCIÓN SUCINTA DE HECHOS:

La entidad consultante se dedica a la explotación hotelera, poseyendo en todos sus establecimientos hoteleros espacios dedicados a spa, masajes y tratamientos de belleza.

Dichos servicios se prestan tanto a clientes de los propios hoteles como a clientes externos.

Cuando tales servicios se prestan a favor de clientes alojados en los hoteles, en ocasiones son contratados en un paquete conjuntamente con los servicios de alojamiento.

CUESTIÓN PLANTEADA:

Tipo impositivo aplicable a los citados servicios según su forma de contratación y según quién sea el cliente que los adquiere.



Nº REGISTRO: 09877-12

2

CONTESTACIÓN:

1.- El artículo 90, apartado uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), según la redacción dada a dicho precepto por el artículo 23, apartado dos, del Real Decreto-ley 20/2012, de 13 de julio, de medidas para garantizar la estabilidad presupuestaria y de fomento de la competitividad (BOE de 14 de diciembre), vigente desde el 1 de septiembre de 2012, dispone que el Impuesto se exigirá al tipo del 21 por ciento, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente.

Por su parte, el artículo 91, apartado uno, número 2, ordinal 2º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, según la redacción dada a dicho precepto por el artículo 23, apartado tres, del Real Decreto-ley 20/2012, vigente desde el 1 de septiembre de 2012, determina que se aplicará el tipo impositivo del 10 por ciento a las prestaciones de servicios siguientes:

"2.º 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."

Este supuesto de tributación reducida, por lo que a los servicios de hostelería, acampamento y balneario se refiere, constituye la transposición al Derecho interno de lo dispuesto por el artículo 98 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, puesto en relación con el anexo III de la misma, según el cual:

"1. Los Estados miembros podrán aplicar uno o dos tipos reducidos.

2. Los tipos reducidos se aplicarán únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios de las categorías que figuran en el anexo III.

(...)."

Por su parte, el anexo III, que establece la lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios que pueden estar sujetas a los tipos reducidos a que se refiere el citado artículo 98, incluye en su categoría 12 los siguientes servicios:

"12) Alojamiento facilitado por hoteles y establecimientos afines, incluido el alojamiento para vacaciones y el arrendamiento de emplazamientos en terrenos para campings y espacios de estacionamiento de caravanas;"



1	
Nº REGISTRO: 09877-12	
	3

Con respecto a lo anterior, la Resolución de 2 de agosto de 2012, de esta Dirección General de Tributos, sobre el tipo impositivo aplicable a determinadas entregas de bienes y prestaciones de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 6 de agosto), dispone, en extracto, lo siguiente:

"(...)

3.º Tipo impositivo aplicable a los servicios mixtos de hostelería.

El mismo criterio de acomodo a la Directiva comunitaria ha determinado la nueva redacción del artículo 91.Uno.2.2.º de la Ley del Impuesto, en la que la interpretación literal de la aplicación del tipo reducido del 10 por ciento, a partir de 1 de septiembre de 2012, a los servicios de hostelería, acampamento, balneario y de restaurantes, exige excepcionar de la aplicación de dicho tipo a los servicios mixtos de hostelería, espectáculos, discotecas, salas de fiestas, barbacoas y análogos, que a partir de dicha fecha pasan a tributar al tipo general del 21 por ciento.

La aplicación del tipo general requiere que se trate, en todo caso, de un servicio mixto de hostelería, lo que implica la existencia de un servicio de hostelería conjuntamente con una prestación de servicio recreativo, por lo que se excluyen los supuestos en que la prestación de este último constituye una actividad accesoria al principal de hostelería. A tales efectos, se considera como actividad accesoria aquella que no se percibe por sus destinatarios como claramente diferenciada de los servicios de hostelería, es decir, que viene a complementar la realización de la actividad principal de hostelería, sin que constituya una finalidad en sí misma que la califique como una actividad autónoma de la principal.

Es importante señalar que dentro de estos servicios mixtos de hostelería se incluyen todos aquellos prestados por salas de bailes, salas de fiestas, discotecas y establecimientos de hostelería y restauración en los que, conjuntamente con el suministro de alimentos o bebidas, se ofrecen servicios recreativos de cualquier naturaleza, tales como espectáculos, actuaciones musicales, discoteca, salas de fiesta, salas de baile y karaoke.

La aplicación del tipo general se realiza con independencia de la circunstancia de que en las facturas expedidas para documentar las operaciones o para justificar el acceso a los locales se diferencie el precio de los servicios de espectáculo, actuaciones musicales, discoteca, salas de fiesta, salas de baile o servicios análogos, y el de los alimentos y bebidas que se ofrezcan en los mismos.

A tales efectos, carece de relevancia el carácter voluntario u obligatorio de la asistencia del cliente a los espectáculos o del consumo por este de alimentos y bebidas.



Nº REGISTRO: 09877-12

4

Asimismo, la aplicación del tipo general es independiente de la forma de acceso a los locales y pago de las consumiciones (compra de entrada que incluye consumición, con precio diferente según sea con o sin alcohol, tique de consumición canjeable en la barra al consumir y pago al salir, entrada gratuita y pago al tiempo de cada consumición, entrega de una tarjeta monedero a cambio de una percepción dineraria, de la que se irá descontando el importe de las consumiciones, etc.), ya que los servicios prestados en los mismos están dentro de las prestaciones a las que se refiere el párrafo segundo del artículo 91.Uno.2.2.º de la Ley 37/1992.

(...).

2.- El artículo 91, apartado uno, número 2, ordinal 11º, de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, según su redacción anterior a la dada por el artículo 23, apartado tres, del Real Decreto-ley 20/2012, vigente hasta el 31 de agosto del año 2012, determinaba que se aplicaría el tipo impositivo del 8 por ciento a las prestaciones de servicios siguientes:

"11.º La asistencia sanitaria, dental y curas termales que no gocen de exención de acuerdo con el artículo 20 de esta ley."

Este supuesto de tributación reducida constituía la transposición al Derecho interno de lo dispuesto por el artículo 98 de la Directiva 2006/112/CE puesto en relación con el anexo III de la misma, estableciendo este último, en su categoría 17), que pueden estar sujetos a tipos reducidos del Impuesto los siguientes servicios:

"17) Prestación de asistencia sanitaria y dental, así como de tratamiento termal, en tanto en cuanto no esté exenta en virtud de lo dispuesto en las letras b) a e) del apartado 1 del artículo 132;"

Con respecto a lo anterior, la citada Resolución de 2 de agosto de 2012, de esta Dirección General de Tributos, dispone, en extracto, lo siguiente:

(...)

7.º Tipo impositivo aplicable a la asistencia sanitaria, dental y curas termales.

A partir del 1 de septiembre de 2012, tributarán al tipo general del 21 por ciento los servicios prestados por profesionales médicos y sanitarios que no consistan en el diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, incluido análisis clínicos y exploraciones radiológicas, que se encuentren exentos de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20 de la Ley 37/1992.

En particular, tributarán al tipo general los servicios de depilación láser, dermocosmética y cirugía estética, mesoterapia y tratamientos para adelgazar, masajes prestados por fisioterapeutas, servicios de nutrición y dietética, prestados por profesionales médicos o sanitarios debidamente



Nº REGISTRO: 09877-12

5

reconocidos, y realizados al margen del servicio médico de diagnóstico, prevención o tratamiento de enfermedades.

Igualmente, se aplicará el tipo general del Impuesto a la elaboración de informes periciales de valoración del daño corporal, y a la expedición de certificados médicos dirigidos a valorar la salud de una persona con el objeto de hacer un seguro de vida para las compañías de seguros o para ser presentados en el curso de un procedimiento judicial.

También tributan al tipo general los servicios prestados por veterinarios al margen de los efectuados en favor de titulares de explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas.

Los servicios de balneario urbano y curas termales, circuitos termales, «SPA», hidroterapia, etc., tributan al 21 por ciento.

En todo caso, siguen manteniendo la exención del Impuesto los servicios prestados por estomatólogos, odontólogos, mecánicos dentistas y protésicos dentales, siempre y cuando se refieran actividades relacionadas con su profesión.

(...)."

3.- De acuerdo con todo lo anterior este Centro Directivo le informa de lo siguiente:

- a) Tributarán al tipo reducido del 10 por ciento los servicios de alojamiento facilitado por hoteles y otros establecimientos afines, como los balnearios.
- b) Tributarán al tipo reducido del 10 por ciento la prestación de servicios estéticos, sauna, circuito de aguas y piscina y servicios de masaje, facilitados por hoteles o balnearios, cuando tales servicios constituyan una actividad accesoria a la principal de hostelería y se facturen de forma conjunta con el mismo.

Con carácter general, los masajes y tratamientos de belleza, según criterio de este Centro Directivo (entre otras contestación vinculante a consulta con número de referencia V1801-10, de 2 de agosto) no se pueden entender como servicios accesorios o complementarios de los servicios de hostelería, por tener una importancia económica suficiente para considerarlos como servicios con entidad propia.

No obstante, tales servicios también podrán tener tal consideración de accesorios cuando se ofrezcan conjuntamente con los servicios de alojamiento sin que ello conlleve un incremento del precio de dichos servicios y se ofrezcan con independencia de que sean utilizados o no por el destinatario de los mismos.



Nº REGISTRO: 09877-12

6

En el caso de que los señalados servicios (servicios estéticos, sauna, circuito de aguas y piscina y servicios de masaje) no constituyan una actividad accesoria a la principal de hostelería y se facturen de forma independiente de los mismos, tributarán al tipo general del 21 por ciento.

c) Tributarán al tipo general del 21 por ciento los servicios mixtos de hostelería, como es el caso señalado en el escrito de consulta de que los servicios mencionados (hostelería, estéticos, sauna, circuito de aguas y piscina y servicios de masaje) se contraten en un único paquete. La aplicación del tipo general se realizará con independencia de la circunstancia de que en la factura expedida para documentar las operaciones se diferencie el precio de los servicios de restauración y el de los servicios de spa, masajes, tratamientos de belleza, etc.

4.- 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.

MINISTERIO DE HACIENDA Y AA.PP.
REGISTRO GENERAL D.G. TRIBUTOS
SALIDA



Nº de Registro: 002291-13
Nº Consulta/Informe V0821-13
Fecha: 14/03/2013

Madrid, 7 de marzo de 2013
EL DIRECTOR GENERAL DE TRIBUTOS
P.D. (Res. 4/2004 de 30 de julio; BOE 13.08.04)
LA SUBDIRECTORA GENERAL DE IMPUESTOS
SOBRE EL CONSUMO

Begoña Hernando Polo