

TRIBUTACION DE LA VIVIENDAS DE USO TURISTICO EN ESPAÑA: UNA SÍNTESIS

TAXATION FOR TOURIST ACCOMMODATION IN SPAIN: A SYNTHESIS

Belén Bahía Almansa¹

Ignacio Cruz Padial²

Resumen: El tratamiento fiscal aplicable a las viviendas de uso turístico es un factor relevante en los problemas que estas están generando en las grandes ciudades. Lo que en un principio surge como un mero intercambio de viviendas sin onerosidad ha derivado hacia una actividad económica muy lucrativa. La tributación que afecta a esta modalidad de arrendamiento ha estado, hasta ahora, poco acorde a la realidad. Es por ello, por lo que hemos pretendido analizar el régimen tributario existente en relación con los rendimientos obtenidos por particular persona física. También se hará hincapié en la fiscalidad indirecta que afecta a esta casuística, es decir, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP), y tangencialmente al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI) vigente en Ceuta y Melilla.

Palabras Clave: Viviendas turísticas. Rendimientos inmobiliarios. Actividad económica. Imposición indirecta. Persona física.

Abstract: *The tax treatment of the houses for tourist accommodations is a relevant factor in the problems that these are generating in large cities. What initially emerged as a mere exchange of housing without onerousness has led to a very lucrative economic activity. The tax that affects this type of lease has been, until now, little according to reality. Therefore, we have tried to analyze the existing tax regime in relation to the returns obtained by individual. Focus will also be made on the indirect taxation that affects this casuistry, in other words, the Value Added Tax (VAT), the Capital Transfer Tax (CTT) and tangentially, the Canaries General Indirect Tax (CGIT) and the Tax on Production, Services and Imports (TPSI) in force in Ceuta and Melilla.*

Keywords: *Houses for tourist accommodation. Real estate performance. Economic activity. Indirect taxation. Natural person.*

¹ Profesor de Derecho Financiero y Tributario; Universidad de Málaga.

² Profesor de Derecho Financiero y Tributario; Universidad de Málaga.

1 INTRODUCCIÓN

La fiscalidad de las viviendas de uso turístico constituye, en la actualidad, un factor relevante a la hora de abordar la problemática que estas están generando en las grandes ciudades, dando lugar al fenómeno conocido como turistificación.

Lo que en un principio surgió como intercambio de viviendas sin ánimo oneroso, ha derivado hacia el desarrollo de una actividad económica muy lucrativa, que está ocasionando graves problemas de convivencia social con los turistas en el centro de las ciudades y dificultades para acceder al alquiler o compra de una vivienda digna por parte de los residentes en ella.

En efecto, el tratamiento tributario a otorgar a esta modalidad de alojamiento de corta duración, en unos casos realizado directamente por el propietario y en otros mediante la intervención de empresa de gestión o plataforma, hace que surja una preocupación latente por tener información sobre estos arrendamientos, puesto que hasta ahora han escapado al control de la Administración tributaria y ello ha ocasionado desigualdad respecto de los arrendamientos usuales y tradicionales regulados por la Ley 29/1994 de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (LAU).

De ahí que pretendamos poner de manifiesto las implicaciones tributarias que se derivan de esta modalidad de alojamientos turísticos en viviendas de uso turístico y que usualmente son de corta duración.

Es por ello, por lo que desde el Derecho Tributario quizás más que desde ningún otro sector de nuestro ordenamiento, y sin limitar el derecho a la libre competencia, se podrían atajar muchos de los problemas generados alcanzar un desarrollo económico y social más sostenible.

Por lo antedicho, y teniendo en consideración los trabajos que sobre la temática se han publicado, es nuestro objetivo realizar una síntesis de las cuestiones tributarias más latentes que afectan a las viviendas de uso turístico y lo haremos desde la perspectiva de los impuestos que afectan al propietario residente haciendo distinción entre la imposición directa e indirecta y con mención expresa en el caso de que éste sea un no residente. Asimismo, en lo que respecta a la fiscalidad de usuario resaltaremos el impuesto sobre estancias turísticas, de forma especial, en aquellas comunidades en las que se haya implantado.

Finalmente haremos unas reflexiones personales sobre los aspectos más relevantes que hallamos puesto de manifiesto.

2 FISCALIDAD DE LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS POR LOS SUJETOS INTERVINIENTES EN EL ALOJAMIENTO CON FINES TURÍSTICOS

En este epígrafe pretendemos analizar de forma pormenorizada la fiscalidad que, en el ámbito de la imposición directa, rige actualmente para el arrendamiento de viviendas de uso turístico, es decir aquellos supuestos que están regulados por la normativa sectorial dictada por la mayoría de las Comunidades Autónomas (CCAA) y que constituyen actualmente el núcleo importante en el sector del alojamiento y el que más problemas plantea, al menos desde el punto de vista fiscal.

Los impuestos que pueden quedar afectados son varios, sobre la renta de las personas físicas (IRPF), sobre la renta de sociedades (IS), y sobre la renta de los no residentes (IRNR); no obstante, nosotros nos centramos en el ámbito del IRPF, en los rendimientos obtenidos por el prestador del servicio de alojamiento persona física residente.

A efectos metodológicos y porque la tributación de los rendimientos que obtiene una persona física residente serán asimilables en gran medida al no residente cuando éste resida en la Unión Europea, vamos a comenzar analizando las casuísticas que inciden en el residente, para después completar con

las especificaciones que afecten al no residente³. Asimismo, realizaremos nuestro análisis distinguiendo cuando los rendimientos derivados del alquiler se produzcan sin o mediante la consideración de actividad económica y, en ambos casos, contemplando si en la operación interviene o no una empresa gestora de alojamientos turísticos por la incidencia que tendrá en la tributación.

2.1 CESIÓN DE USO DE VIVIENDA TURÍSTICA O PARTE DE ELLA SIN SER CONSIDERADA FISCALMENTE ACTIVIDAD ECONÓMICA

La cesión de uso de vivienda o parte de esta por particular persona física se limita a la puesta a disposición de la vivienda o de parte de esta al cliente, limitándose a la entrega de las llaves al usuario huésped a la entrada y salida de la vivienda.

En estos casos tenemos que distinguir a su vez cuando es el propietario quien gestiona directamente el arrendamiento, de cuando lo hace mediante intermediario que, a su vez, puede operar en nombre propio o como simple mediador.

2.1.1 PROPIETARIO ANFITRIÓN GESTIONA DIRECTAMENTE EL ALQUILER

En este epígrafe vamos a distinguir cuando el propietario es residente de cuando no lo es.

A) Propietario persona física residente

El propietario anfitrión, alquila su vivienda o parte de esta directamente al usuario huésped, sin que intervenga ninguna empresa de gestión de alquileres de viviendas de uso turístico.

El anfitrión persona física residente, por los rendimientos obtenidos, está sujeto al IRPF como indica el artículo 21.1 de la LIRPF. El artículo 22 LIRPF señala que “Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquellos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza”.

Por la amplitud de los términos empleados por el legislador fiscal en ambos preceptos, es indiferente la denominación o naturaleza de la contraprestación obtenida a cambio de la operación de arrendamiento o cesión de uso. Hay que entender que se incluirá además del importe dinerario en concepto de alquiler cualquier otra utilidad obtenida a cambio de la cesión de uso de la vivienda o parte de esta.

Como podemos observar carecen de importancia y relevancia fiscal aspectos tales como la habitualidad con que se realice la operación de cesión, el plazo de duración de ésta, el número de inmuebles cedidos, si la vivienda cedida es la habitual o es una segunda vivienda, si se cede la vivienda completa o se cede solo una habitación o estancia, y tampoco el importe alcanzado por el rendimiento.

Así pues, el cedente va a tributar por el rendimiento obtenido del usuario en concepto de alquiler, como rendimiento del capital inmobiliario conforme a lo dispuesto en los artículos 22 al 24 de la LIRPF. Para calcular el rendimiento íntegro que va a integrar la Base Imponible General del Impuesto tenemos que ajustarnos a los dispuesto en los artículos 23 y 24 LIRPF y 13-14 del Reglamento del IRPF⁴.

³ Al no residente, persona física, que obtiene rentas en territorio español consecuencia del arrendamiento de bienes inmuebles, artículo 13.g, de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (LIRNR), si entendemos que dichas rentas son obtenidas sin establecimiento permanente le es de aplicación la normativa contenida en la Ley 35/2006 del IRPF, por lo que la base imponible, cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, estará integrada por los ingresos menos los gastos necesarios para su obtención, siempre que el contribuyente acredite que estos guardan relación directa con los ingresos obtenidos provenientes del arrendamiento, (artículo 24.6.1.ºa, del IRNR). En síntesis, en este caso nos referimos a los gastos contemplados en el artículo 23 de la LIRPF.

⁴ Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

En relación con los gastos deducibles contemplados en la norma tributaria, vamos a efectuar algunas precisiones de aquellos que hemos considerado susceptibles de controversia:

- a) En el caso de que se alquile una parte de la vivienda (habitación), entendemos que todos los gastos serán deducibles en proporción a los metros que tenga la parte arrendada respecto de los metros que tenga toda la vivienda⁵.
- b) Asimismo, en opinión de la Dirección General de Tributos (DGT) manifestada en consulta V4188-16⁶, no se podrá deducir el importe del alquiler que el anfitrión pague a un tercero por haber dejado de residir en la vivienda de su propiedad con el fin de ser destinada al arrendamiento de uso turístico. Tampoco resulta deducible la valoración a coste de mercado de ningún trabajo realizado por el propietario arrendador a favor del usuario si no media pago⁷.

En cuanto a las reducciones a aplicar sobre el rendimiento neto hemos de señalar que al no estar destinado el inmueble a ser residencia habitual del usuario, sino a uso turístico, no se podría aplicar la reducción del 60% regulada en el apartado 2 del artículo 23 LIRPF⁸.

Tampoco se aplican en estos casos la reducción del 30% por rendimientos generados en más de dos años contemplada en el artículo 23.3 LIRPF pues se trata siempre de arrendamientos de corta duración. Si es posible que el propietario se aplique la reducción del 30% por rendimientos calificados reglamentariamente como obtenidos de forma irregular en el tiempo; sería el caso de indemnizaciones recibidas del huésped por daños o desperfectos causados en el inmueble arrendado⁹.

En estos casos, en los que la cesión se hace por particular, lo usual es que la vivienda solo este alquilada algunas partes (días o meses) del año, bien porque voluntariamente se deja de alquilar en determinados periodos o bien en expectativa de alquiler a la espera de inquilino.

Esto plantea dos cuestiones que están estrechamente relacionadas y que no están exentas de discusión:

- 1) Se trata de determinar si los gastos derivados de estos periodos de desocupación son deducibles de los ingresos íntegros derivados del alquiler a efectos de calcular el rendimiento neto.
- 2) Si el propietario debe imputarse renta inmobiliaria por el periodo de tiempo en que el inmueble no estuvo alquilado conforme a lo señalado en artículo 85 LIRPF.

5 La Ley 6/2017 de 24 de octubre, de Reformas Urgentes del Trabajo Autónomo establece una regla objetiva para que el profesional que trabaja en casa pueda deducirse en el IRPF los suministros de electricidad, gas, agua, telefonía o internet. En concreto establece que será deducible "el resultado de aplicar el 30% a la proporción existente entre los metros cuadrados de la vivienda destinados a la actividad respecto a su superficie total, salvo que se pruebe un porcentaje superior o inferior". Hasta ahora la Dirección General de Tributos sólo aceptaba la desgravación en caso de disponer de contadores separados, lo que llevaba en muchos casos a la no deducción de tales gastos

6 En esta consulta, la consultante, debido a su situación económica, se ha visto obligada a alquilar su vivienda habitual y trasladar su residencia a una vivienda alquilada, por la que abona un precio inferior al que percibe por la vivienda de su propiedad y pregunta si el precio que abona por el alquiler podría ser considerado como gasto deducible.

7 Según consulta V3893-15, de 4/12/2015, no es deducible el coste de mercado de la limpieza realizada por el propietario arrendador al no haberse satisfecho cantidad alguna.

8 Véase consulta V2220-12, de 19/11/2012, se trata de una casa del medio rural que se destina a alquiler vacacional; también incide en el IVA.

9 Véase artículo 15. b) del Reglamento del IRPF.

En nuestra opinión si el propietario tiene la voluntad de arrendar la vivienda todo el año, voluntad manifestada en la publicidad permanente que hace de la misma, aunque haya periodos en que no tenga demanda, entendemos que debería poder deducir todos los gastos (IBI, comunidad, amortización, etc.) sin tener que prorratearlos en función de que esté o no alquilada, y que no tendría imputaciones de renta inmobiliaria. Y ello en base a que la vivienda no está a disposición de su propietario a fin de poder usarla¹⁰.

Parece ser otra, sin embargo, la opinión de la Administración manifestada en las consultas 1201-01, de 19 de junio; V0770-09, de 14 de abril y V2021-06, de 11 de octubre, entendiendo que, incluso en los casos en que la vivienda esté en expectativa de alquiler, es preciso prorratear los gastos de comunidad, luz, IBI, amortizaciones etc., respecto de la parte del periodo impositivo que se encuentre alquilada e imputar rentas inmobiliarias por los periodos en que la vivienda no esté arrendada. Únicamente los gastos de reparación y conservación y los gastos de publicidad y agencia no se prorratean, pero la deducibilidad de estos gastos está condicionada a la obtención de unos ingresos que igualen dichos gastos.

No obstante, en apoyo de la postura que defendemos existen algunas resoluciones judiciales¹¹ que, admitiendo que debe haber una correlación entre ingresos-gastos, permiten cuando la vivienda esté en expectativa de alquiler, deducir los gastos correspondiente a los periodos en que la vivienda está sin alquilar, pero el contribuyente deberá al menos “acreditar la práctica de gestiones que exterioricen la voluntad de cederlo en arrendamiento, como podría ser con anuncios de alquiler, o por gestiones a través de agencias inmobiliarias, etc...”. Una opción podría ser plantear que, si no está alquilada, al menos la mitad del año, el rendimiento neto no podría ser negativo considerando todos los gastos deducibles, y no sólo los intereses de capitales ajenos y reparación y conservación del inmueble. De cualquier forma, entendemos que de *lege ferenda* deberían regularse de forma expresa todas estas cuestiones.

Ahora bien, si de forma voluntaria, solamente la alquila determinados periodos, sólo podrá deducir los gastos correspondientes a dicho periodo y además de integrar el rendimiento del capital inmobiliario en la base imponible general del IRPF, el propietario anfitrión deberá tributar por imputación de renta inmobiliaria por el tiempo que esté sin alquilar y siempre que no se trate de la vivienda habitual, conforme a lo dispuesto en el artículo 85 LIRPF¹².

Si lo que se arrienda es la vivienda habitual o una habitación de esta, no habrá imputación de rentas inmobiliarias. Cabe plantearse los casos en los que una persona que destina su vivienda habitual simultáneamente a su residencia y a alquilar una habitación o estancia de esta para uso turístico, venga aplicándose en sus declaraciones de IRPF la deducción por compra o alquiler de vivienda habitual. No podemos olvidar que actualmente existe un régimen transitorio regulado en la Disposición transitoria decimoctava LIRPF que permite aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual a los contribuyentes que la hubiesen adquirido con anterioridad a 1 de enero de 2013, o satisfecho cantidades con anterioridad a esa fecha para la construcción de la misma, y los contribuyentes que con anterioridad a dicha fecha hubieran satisfecho cantidades por obras de rehabilitación, ampliación o adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad, si en ambos casos las citadas obras estaban terminadas antes de 1 de enero de 2017.

¹⁰ Véase Rubio Guerrero, J. J.: “La fiscalidad inmobiliaria en España: una panorámica”, en *Economía de la Vivienda en España*, ICE, nº 867, julio-agosto, 2012, pp. 92 y 93; la mayoría de los autores que habían estudiado este precepto que grava los rendimientos de inmuebles no arrendados habían criticado con dureza esta disposición pues podía vulnerar el principio de capacidad económica del artículo 31 de la Constitución Española (CE), pues la Ley establecía una presunción *iure et de iure* de la existencia de una renta potencial equivalente al ahorro presunto, o los rendimientos en especie derivados del disfrute del inmueble que tiene el propietario por no tener que destinar parte de su propiedad al alquiler de un bien inmueble. Según el autor solo se debe gravar una renta o riqueza real o efectiva y no meramente potencial pues se estaría gravando una capacidad económica inexistente lo que sería contrario a la definición del hecho imponible recogido en la LIRPF. Solo razones fiscales podrían validar la existencia de tal imputación, ya que lo que se pretende es incentivar el alquiler de viviendas que están desocupadas. Nosotros compartimos esta opinión, por lo que en este caso al estar la vivienda dispuesta para su alquiler entendemos que no debería imputársele renta potencial alguna.

¹¹ Véase, entre otras, lo dispuesto en el Fundamento Jurídico Segundo de la Sentencia 489/2012 del TSJ de Galicia, Sala de lo Contencioso, Sección 4, de 16 de julio de 2012. Lo mismo se dice en el Fundamento Jurídico Quinto de la Sentencia 807/2012, del mismo tribunal de 10 diciembre de 2012.

¹² En el sentido de que hay que realizar una imputación de renta inmobiliaria se pronuncia también la consulta V2021-06, de 11/10/2006.

En principio, y dado que la vivienda no pierde el carácter de habitual por el hecho de que se arrienda una parte de esta, podemos afirmar que nada impide que el propietario anfitrión pueda seguir disfrutando de tal beneficio fiscal y seguir practicándose las deducciones señaladas. Algunos autores¹³ comparten esta opinión a la vista del tenor literal de la disposición adicional vigesimotercera de la LIRPF "consideración de la vivienda habitual a los efectos de determinadas exenciones", pero entienden que en este caso deberían poder aplicar el benéfico fiscal solo en proporción a la superficie del bien inmueble que se utiliza como vivienda habitual y no en la parte de la vivienda que se encuentra alquilada. Otros autores, sin embargo, entienden que no existe ocupación efectiva de la vivienda habitual por lo que no es posible aplicar la deducción en dicho periodo de tiempo¹⁴.

No compartimos dicha opinión puesto que estaríamos penalizando a aquellas personas que por necesidad y falta de medios económicos, para hacer frente al pago de su vivienda, se ven abocados a alquilar una parte de la misma y ello sin olvidar además la dificultad técnica de aplicar dicha restricción, dado que la vivienda no estará arrendada en alguna habitación o estancia todo el año sino en determinados periodos (meses o días) y sería pues injusto no aplicar la deducción a esa parte de superficie arrendada.

Lo mismo ocurre con la deducción por alquiler de vivienda habitual contemplada en la disposición transitoria decimoquinta de la LIRPF para los contribuyentes que hubieran celebrado un contrato de arrendamiento con anterioridad a 1 de enero de 2015 por el que hubieran satisfecho antes de dicha fecha, cantidades por el alquiler de su vivienda habitual y que subarrienden una parte de esta para uso turístico. Podrían seguir practicándose dicha deducción, ya que la vivienda continúa siendo su residencia habitual y el benéfico fiscal iba precisamente orientado en su momento a facilitar al contribuyente el acceso a la vivienda.

B) Propietario persona física no residente

Especificadas las casuísticas más representativas de obtención de renta por parte del residente persona física, hagamos algunas precisiones respecto del propietario persona física que reside en un Estado miembro de la Unión Europea (UE) o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria (Islandia y Noruega). En este caso, le es de aplicación la normativa que hemos especificado para el residente, es decir la Ley 35/2006 del IRPF, y serán calificados los rendimientos como capital inmobiliario a los efectos de la posible tributación que pueda corresponderle en su país, lo que es probable que origine un problema de doble imposición que tiene que ser corregido en residencia.

En los rendimientos obtenidos con origen en inmuebles, como es el caso, a efectos del Modelo de Convenio de la OCDE, se establece el gravamen ilimitado en fuente, o lo que es igual en España se podría aplicar una tributación ilimitada siempre que no supere la aplicable a los residentes a los efectos de evitar discriminación entre residentes y no residentes

Cuando proceda la imputación de rentas inmobiliarias, esta se hará en los mismos casos y términos que hemos analizado para los residentes por remisión al artículo 85 LIRPF, tal como se establece en el artículo 24.5 de la LIRNR. Es decir, se imputará renta por los periodos de tiempo en los que el inmueble no haya generado ingresos y se le aplicará el tipo impositivo que corresponda según el titular del inmueble sea residente en la UE o Islandia y Noruega, o bien este situado en otro Estado distinto de los mencionados.

13 Véase, entre otros, Ruiz Garijo, M: *Fiscalidad de la empresa turística*, EDERSA, Madrid, 2002, p. 67

14 Arbona Mas, V: *Fiscalidad del arrendamiento de "viviendas vacacionales"*, Seminario impartido en la Escuela de Práctica de Economía y Empresa en Ibiza, 30 de noviembre de 2017. Disponible en: <<http://studylib.es/doc/7069115/fiscalidad-del-arrendamiento-de-%E2%80%9Cviviendas-vacacionales%E2%80%9D>>. Acceso em: 20 jul 2019.

Determinada la base imponible, por diferencia entre ingresos y gastos¹⁵, se le aplica el tipo impositivo correspondiente que, cuando sea un residente en otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, será del 19% (artículo 25 de la LIRNR).

En el caso de que el no residente lo sea en un Estado distinto de la UE o del EEE, su base imponible estará determinada por los ingresos obtenidos en el arrendamiento sin deducibilidad alguna de gastos, siendo el tipo impositivo aplicable del 24%.

De la cuota resultante solo podrán deducirse las deducciones por donativos en los términos previstos en la normativa del IRPF, así como las posibles retenciones o ingresos a cuenta que, en su caso, se hubiesen podido practicar sobre las rentas del contribuyente (artículo 26 de la LIRNR).

El rendimiento se entiende devengado (artículo 27 LIRNR) cuando resulte exigible por el arrendador o en la fecha de cobro si es anterior.

Si el pagador es persona física residente, que no realiza actividad económica alguna, y realiza el pago directamente al propietario no residente no existe obligación de retener; no obstante, en este caso, el pagador adquiere la condición de responsable solidario por el importe de la deuda tributaria del no residente¹⁶.

En esta situación que estamos refiriendo el no residente no tiene obligación de nombrar representante puesto que estamos considerando que opera sin mediación de establecimiento permanente y porque por la cuantía o característica de la renta obtenida en territorio español no lo requiere la Administración tributaria¹⁷.

No obstante, si el contribuyente no residente residiera en un país o territorio con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria existirá la obligación de nombrar representante¹⁸.

2.1.2 PROPIETARIO GESTIONA EL ALQUILER MEDIANTE LA INTERVENCIÓN DE UNA EMPRESA

El propietario anfitrión, en este caso, va a alquilar la vivienda o parte de esta al usuario, valiéndose de la ayuda prestada por una empresa de gestión de alquiler de viviendas de uso turístico que puede mediar de dos formas distintas, generando con ello diferentes maneras de tributación.

A) Propietario cede a la empresa de gestión la comercialización en nombre propio

Vamos a analizar fiscalmente el supuesto en que el propietario persona física cede el uso de la vivienda a una empresa de gestión de alojamientos turísticos para que esta la ceda después para uso turístico al usuario huésped. El propietario persona física tendrá que tributar en el IRPF como rendimiento del capital inmobiliario a integrar en la base imponible general por el importe de la cesión. De los ingresos brutos obtenidos por la cesión serán deducibles los gastos necesarios para su obtención (artículo 23 LIRPF). No podrá aplicarse la reducción del 60% pues el arrendamiento se destina a un uso distinto de vivienda habitual y en cuanto al resto de reducciones rige lo anteriormente expuesto.

La empresa gestora de alquileres turísticos a la que se le ha cedido el uso de la vivienda y que a su vez la cede a un usuario final, tendrá si es persona física residente un rendimiento de actividad económica sujeto a IRPF y si es persona jurídica tendrá un rendimiento sujeto al Impuesto sobre Sociedades, sin especialidad alguna.

¹⁵ Véase consulta de la DGT V0109-16 de 15 de enero, en la que se da respuesta a unos residentes fiscales en Italia en relación con los rendimientos obtenidos por el alquiler de una vivienda en España.

¹⁶ Véase artículo 9 del RDL 5/2004, de 5 de marzo, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Esta responsabilidad no existirá cuando resulte de aplicación la obligación de retener e ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 31.

¹⁷ Artículo 10 del RDL 5/2004, de 5 de marzo, del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

¹⁸ *Idid*, cit, ant.

El propietario anfitrión le factura a la empresa de gestión por la cantidad pactada y le repercute el IVA al 21% y ésta le practicará retención.

En lo que respecta al caso de que el propietario anfitrión sea persona física no residente, no se produce ninguna especialidad respecto de lo especificado para el residente, sólo considerar que ahora el no residente le facturara a la empresa de gestión que, como tal, realiza actividad económica, por tanto, en el pago al no residente, igual que al residente, está obligada a practicarle retención sobre los rendimientos que le satisface¹⁹.

B) Propietario cede el uso de la vivienda al usuario con mediación de una empresa de gestión

El propietario de la vivienda persona física, tendrá por el importe obtenido del arrendamiento de la vivienda al usuario huésped, un rendimiento de capital inmobiliario sujeto al IRPF conforme a lo dispuesto en el artículo 22 LIRPF. Al igual que en los casos anteriores, del ingreso obtenido por la cesión serán deducibles los gastos necesarios para su obtención en proporción al periodo que esté arrendado el inmueble y en este caso, también es deducible la comisión cobrada por la empresa de gestión de alojamiento turístico. La comisión de mediación que normalmente se cobra por este tipo de empresas es usualmente del 30-35% del importe del alquiler.

C) Caso particular: subarriendo de la vivienda

Si el propietario de la vivienda de uso turístico, persona física, en vez de a una empresa de gestión de apartamentos turísticos, cede el uso de la vivienda a un particular no empresario que la cede a su vez a otro particular (usuario huésped), el particular no propietario (subarrendador) que la cede en uso resultará gravado por el importe obtenido de la cesión, como rendimiento del capital mobiliario sujeto a IRPF conforme al artículo 25.4.c LIRPF. Según esta norma se califican como rendimientos del capital mobiliario los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas.

En este caso para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros exclusivamente los gastos necesarios para su obtención, y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de que los ingresos procedan (art 26.1.b) LIRPF.

En estos casos, tampoco se aplica la reducción del 30% por rendimientos con periodo de generación superior a dos años prevista en el artículo 26.2 LIRPF ya que se trata de alquileres de corta duración y por tanto nunca serán considerados como rendimientos generados en más de dos años²⁰.

Para el propietario de la vivienda que la arrienda para ser subarrendada, el rendimiento obtenido por la cesión de uso es un rendimiento del capital inmobiliario, sin posibilidad de aplicar el 60% de reducción ya que no se va a destinar a vivienda del arrendatario. Si percibe participación por el subarriendo también es rendimiento del capital inmobiliario (artículo 22.2 LIRPF)²¹.

A efectos de configuración de base imponible es indiferente la catalogación como rendimientos del capital inmobiliario o mobiliario, puesto que, en ambos casos, van a la base general y para el caso de que el propietario sea un no residente en la UE o Islandia y Noruega, determina su base imponible de igual forma, sólo que se le aplica un tipo impositivo fijo del 19%, lo que hace que no le afecta el tener otras rentas ya que no le es de aplicación la tarifa progresiva que se aplica en la base general para el residente.

19 Artículo 31 del IRNR.

20 La consulta de la DGT V4706-16, de 08/11/2016, se muestra en el mismo sentido al señalar que las rentas derivadas del subarriendo de las viviendas, ya sean completas o por habitaciones, se consideran rendimientos del capital mobiliario, salvo que supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, elementos definitorios de una actividad económica, en cuyo caso los rendimientos obtenidos del subarrendamiento se calificaran como rendimientos de actividades económicas, lo que ocurriría en el supuesto de que se prestaran servicios complementarios propios de la industria hotelera.

21 La consulta de la DGT V2784-16, de 21/06/2016, trata los efectos fiscales en el IRPF y en el IVA de la operación de arrendamiento de una vivienda que ha sido alquilada pero que va a introducir en el contrato una autorización para que pueda ser subarrendada y se manifiesta en el sentido que acabamos de exponer respecto de la fiscalidad de la operación a efectos del IRPF.

2.2 CESIÓN DE USO DE VIVIENDA TURÍSTICA O PARTE DE ELLA SIENDO CONSIDERADA FISCALMENTE ACTIVIDAD ECONÓMICA

2.2.1 PROPIETARIO RESIDENTE

En nuestro sistema fiscal el artículo 27.1 LIRPF establece los requisitos para que se consideren rendimientos íntegros de actividad económica aquellos, que procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En particular tienen esta consideración los rendimientos de las actividades de prestación de servicios Y el apartado 2 de dicho artículo precisa “A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa”.

Como señalaba la Resolución del TEAC de 7 de abril de 2010²², la finalidad de este artículo es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento o compraventa de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter”, exigiendo a partir de esta premisa la presencia de empleado a jornada completa para aceptar que el arrendamiento de inmuebles es una actividad económica, sin dar pie a que se subsane su ausencia por la prueba de otros hechos²³.

Consecuencia de lo expuesto, y de la doctrina administrativa dictada por la DGT en diversas consultas recientes²⁴, podemos decir que, la cesión de uso de una vivienda de uso turístico constituye actividad económica cuando exista la ordenación por cuenta propia de medios de producción y se de alguna de estas dos circunstancias:

- 1) Cuando el propietario cedente para la ordenación de la actividad de arrendamiento tenga una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.
- 2) Cuando el propietario cedente no se limite a ceder el uso, sino que realice también la prestación de servicios propios de la industria hotelera (servicios de *check in* y *check out*, limpieza, cambio de ropa de cama y baño, mantenimiento 24 horas, etc.).

²² Resolución 04305/2009/00/00.

²³ La DGT en diversas consultas trata la cuestión acerca de cuándo la cesión de viviendas para uso turístico se calificará o no como actividad económica a efectos del IRPF, IVA. Así por citar algunas, la Consulta, V1188-15, de 16 de abril, en un supuesto en que la consultante es propietaria de una vivienda de uso turístico que destina al arrendamiento temporal señala que, si el alquiler de la vivienda de uso turístico no se limita a la mera puesta a disposición de la misma durante periodos de tiempo, sino que, se complementase con la prestación de servicios propia de la industria hotelera tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos, las rentas derivadas de los mismos tendrán la calificación de rendimientos de actividad económica de acuerdo con lo establecido en el artículo 27.1 LIRPF. En el mismo sentido se pronuncia la consulta de la DGT V4929-16, donde la consultante es propietaria de un inmueble que piensa arrendar por estancias vacacionales al amparo del régimen de las viviendas de uso turístico de Andalucía y junto al arrendamiento se incluye un servicio de desayuno-buffet, considerando la Administración que la simple prestación de tal servicio hace que el rendimiento debe entenderse como actividad económica en el ámbito del IRPF.

²⁴ Consulta de la DGT V1188-15, de 16 de abril de 2015 o la V4929-16, de 15 de noviembre de 2016.

Analicemos detenidamente estas dos circunstancias

1) Tener una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Hay que señalar que, en relación con este requisito se han ido sucediendo en los últimos tiempos, a un ritmo muy acelerado, numerosos pronunciamientos de tribunales y doctrina administrativa de la DGT sobre cuestiones relacionadas con el arrendamiento de bienes inmuebles como actividad económica y que, por tanto, están relacionadas con este requisito. Entre estas cuestiones nos interesa señalar que son varios los requisitos exigidos a dicha persona:

- a) Que tenga un contrato laboral, en relación con este aspecto por el número de consultas planteadas a la DGT se desprende que la cuestión que más dudas ha generado es la relativa a la posibilidad de contratar laboralmente a familiares, socios, administradores o consejeros para gestionar la actividad de arrendamiento. Pero la DGT lejos de dar una respuesta clara y concreta a las situaciones planteadas, se ha limitado a señalar que exista una relación contractual de carácter laboral y que se entenderá cumplido este requisito si dicho contrato es calificado como tal por la normativa laboral vigente, cuestión ajena al ámbito tributario²⁵.
- b) Que el contrato sea a jornada completa; la DGT siguiendo una interpretación literal del precepto (art 27.2), entiende que con dos empleados a media jornada no se entendería cumplido el requisito de persona empleada a jornada completa²⁶. Respecto a la cuestión de que debe entenderse por jornada completa, la DGT ha manifestado que se entiende como tal "la jornada a tiempo completo establecida en el Convenio de aplicación, en su defecto, la jornada ordinaria máxima legal"²⁷.

Otra cuestión dudosa han sido las bajas por maternidad o enfermedad y en tal caso la DGT ha establecido que no por ello se incumpliría el requisito de la jornada completa²⁸. Por lo que respecta a los contratos para la formación y el aprendizaje, que pueden tener limitaciones al tiempo de trabajo efectivo, la DGT señala que no cumpliría este requisito normativo²⁹.

25 Véanse consultas: V1894-05, V2289-05, V1965-07, V2193-07, V1298-08, V2530-08, V0743-09, V1253-09, V1495-09, V2362-09, V0888-10, V0230-13, V0632-13, V2806-13, V3246-13, V0920-14. En la más reciente V3017-16, de 28/06/2016, el consultante es dueño con carácter privativo de varios garajes y locales que tiene arrendados y necesita contratar a una persona para la gestión de la actividad y pregunta si con la contratación de dicha persona se daría cumplimiento al artículo 27.2 LIRPF; también plantea los efectos en los Impuestos sobre el Patrimonio y Sucesiones y Donaciones. Por lo que respecta a la contratación de familiares la DGT ha señalado que el artículo 1.3.e) del Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores (en adelante ET) excluye de la relación laboral "los trabajos familiares, salvo que se demuestre la condición de asalariados de quienes los llevan a cabo. Se consideran familiares a estos efectos, siempre que convivan con el empresario, el cónyuge, los descendientes, ascendientes y demás parientes por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado inclusive y, en su caso, por adopción".

Por ello, cuando los familiares no convivan con el titular de la actividad de arrendamiento no habrá obstáculo para contratarlos laboralmente, pero en el caso de que convivan será necesario probar que los familiares tienen la condición de asalariados y que concurren las notas de voluntariedad, ajenidad y dependencia que caracteriza a toda relación laboral

26 Véanse consultas V2464-05, de 02/12/2005, y V2120-10, de 24/09/2010.

27 *Id, cit, ant*. El problema interpretativo se plantea porque la normativa laboral establece distintos supuestos por los que un trabajador puede tener derecho a reducciones de jornada y cabe plantearse si en esos casos se consideraría cumplido el requisito de jornada completa. Quizás la más conflictiva sea la relativa a la reducción de jornada por cuidado de menores regulada en el artículo 37.6 ET. La postura de la DGT manifestada en sus últimas consultas es que el requisito "debe entenderse cumplido cuando el empleado haya sido contratado a jornada completa, con independencia de que de forma temporal pueda gozar del derecho a la reducción de jornada por cuidado de hijos. Véase consulta V3024-13, de 10/10//2013 o la Consulta V1782-11, de 11/07/2011.

28 Consulta V3246-13, de 05/11/2013.

29 Consulta V1332-15, de 29/04/2015.

Por último, responder a la cuestión de si afecta y por tanto se han de tener en cuenta a la hora de la calificación fiscal de los rendimientos, los pronunciamientos judiciales que se hagan en otros ámbitos como por ejemplo el laboral³⁰.

- c) Que preste servicios relacionados con la gestión de la actividad de arrendamiento; respecto de este requisito hay que señalar que muchas Resoluciones, tanto de la DGT como del TEAC, han rechazado la calificación del arrendamiento de inmuebles como actividad económica en algunos casos precisamente porque la persona contratada no realizaba funciones relacionadas con la actividad de arrendamiento, al concentrarse dicho requisito en otras personas relacionadas de forma indirecta con la actividad, como porteros, administradores, etc.³¹.

La norma fiscal se limita a exigir que para la ordenación de la actividad se disponga de una persona empleada, pero no detalla las labores que esta debe desempeñar. La DGT³² tan sólo y de forma coherente con lo dispuesto en la norma señala “pero esta persona debe prestar servicios relacionados con la gestión de la actividad de arrendamiento propiamente dicha”³³.

Por el contrario, la DGT, ha rechazado en diversas consultas como actividades relacionadas con la gestión de arrendamiento de inmuebles: la recogida de basura y vigilancia del edificio por el conserje³⁴, mantenimiento y vigilancia de las zonas comunes³⁵, limpieza de los inmuebles arrendados³⁶, mantenimiento, vigilancia, riego y cuidado de jardines³⁷; lo que nos induce a afirmar que un simple portero, un conserje o empleado de limpieza no cumpliría fiscalmente con el requisito legal de persona contratada.

En cuanto a la pregunta de si es posible que la persona contratada efectúe las tareas relacionadas con la gestión del arrendamiento junto con otras tareas distintas, dentro de una misma jornada laboral, la DGT no establece un criterio claro y uniforme³⁸. Dada la inseguridad existente en este punto lo mejor será hacer un contrato laboral con la persona empleada en el que se manifieste de forma expresa que se le contrata para dedicarse a las tareas de gestión relacionadas con el arrendamiento de viviendas de uso turístico.

30 Esto se planteó a raíz de una Sentencia del Juzgado de lo Social nº 28 de Madrid, en la que se obliga al empresario (cónyuges) a pagar a un empleado unas diferencias salariales por entender el citado Tribunal que el empleado trabajaba a jornada completa. En este caso señala la DGT que los rendimientos de la actividad de arrendamiento ejercida por la consultante y su esposo tenían las características señaladas por la LIRPF para los rendimientos de actividades económicas y, por tanto, procederá la regularización de la declaración (consulta V0992-07, de 21/05/2007) que habían realizado como Rendimiento del Capital Inmobiliario, mediante la correspondiente autoliquidación complementaria.

31 Véase Roig Sánchez, A: “Arrendamiento de inmuebles: local y empleado. Requisitos mínimos, pero no suficientes e incidencia en los grupos de sociedades”, Revista Diario La Ley, nº. 8265, Sección Tribuna, marzo 2014, p. 3.

32 Consulta V0941-15, de 26/03/2015; en el mismo sentido la consulta V0230-13, de 29/01/2013.

33 En el Fundamento Jurídico Cuarto de la Sentencia del TSJ de Murcia de 10 de marzo de 2016 (<https://tsj.vlex.es/vid/638072793>), Sala de lo Contencioso, Sección 2, se determinan que funciones podrían considerarse relacionadas con la gestión de esta actividad: emitir recibos, gestionar su cobro, pagar deudas, ordenar la limpieza y el mantenimiento de los inmuebles, llevar la contabilidad, hacer y atender reclamaciones, ordenar el mantenimiento de las fincas, entre otras. Y podríamos añadir otras en el caso de arrendamiento de viviendas turísticas como: gestión de la publicidad, comunicaciones con el inquilino para entrega y recogida de llaves, gestión de contratos, gestión de impuestos, gestión con bancos, seguros, supervisión de gastos corrientes, supervisión y aprobación de presupuestos de reparaciones y mantenimiento de la vivienda, etc.

34 Consulta V2693-07, de 18/12/2007.

35 Consulta V0230-13, de 29/01/2013.

36 Consulta V3212-14, de 01/12/2014.

37 Consulta V1965-07, de 24/09/2007.

38 En la consulta V2193-13, la DGT estima cumplido el requisito aun cuando la persona contratada cumpla funciones diversas además de las propias de gestión del arrendamiento, mientras que en la consulta V1356-14, para dar por cumplido este requisito exige que al menos una persona contratada por el arrendador preste sus servicios únicamente para llevar a cabo la gestión de la citada actividad de arrendamiento de inmuebles y no la de las restantes actividades; como vemos existe una flagrante contradicción entre ambas.

2) Respecto de la segunda circunstancia: realizar junto con el servicio de alojamiento la prestación de servicios propios de la industria hotelera.

Ya hemos visto que la postura administrativa es la de considerar que hay actividad económica en el ámbito del IRPF cuando se prestan junto al servicio de alojamiento alguno de los servicios propios de la industria hotelera; en nuestra opinión, tal interpretación adolece de base legal. La ley del IRPF en su artículo 27.2 es claro al señalar que la actividad de arrendamiento únicamente será considerada actividad económica cuando se tenga una persona con contrato laboral y a jornada completa. El término “únicamente” nos lleva a la conclusión de que, aunque se preste una actividad propia de la industria hotelera si no se tiene una persona contratada a jornada completa la actividad de alojamiento no debería ser considerada fiscalmente como actividad económica. Para serlo el legislador debería haberlo contemplado expresamente como si lo ha hecho en el caso del IVA.

Respecto a la cuestión de que se entienden como servicios complementarios propios de la industria hotelera a efectos fiscales, hemos de tener también presente lo dispuesto en las normas sustantivas reguladoras de este tipo de alojamientos en viviendas de uso turístico, ya que algunos de los servicios mencionados pueden estar implícitos, en el sentido de ser considerados obligatorios, en este tipo de alojamiento y por ello no convierte al servicio de alojamiento en actividad económica³⁹.

Por ello, entendemos que el simple hecho de ofrecer uno de los servicios propios de la industria hotelera y más aún en el caso de que tal servicio forme parte de la propia configuración de alojamiento en vivienda de uso turístico, no convierte la operación de cesión de uso, en actividad económica. Sería absurdo pensar que por el hecho de que el propietario limpie todos los días la vivienda de uso turístico que ha arrendado por varios días o semanas, ello convierte la operación en actividad económica pudiendo por eso el propietario deducir todos los gastos en que hubiera incurrido en relación con la vivienda durante el periodo impositivo (IBI, gastos de comunidad ...).

En cuanto a la forma de probar de forma efectiva que se están realizando junto al servicio de alojamiento, servicios complementarios propios de la industria hotelera y que por tanto hay una actividad económica, hemos de ser cautos, dado que como señala reiterada jurisprudencia no es prueba suficiente, ni el alta en el IAE, ni aportar facturas en el caso de que no se cuente con los medios materiales y personales para desarrollar la actividad⁴⁰. Puede ser importante la prueba de testigos, especialmente de los clientes que utilizan el servicio, así como la publicidad que se hace del servicio complementario a través de la propia plataforma⁴¹.

Será necesario un estudio concreto y detallado de cada operación realizada, entre propietario y huésped, para determinar si estamos ante una actividad económica porque se prestan servicios propios de la industria hotelera o se tiene una persona con contrato laboral a jornada completa y realmente se cuenta con una organización de medios destinados a desarrollar dicha actividad de alquiler o cesión.

Analizada cuando la actividad de arrendamiento de vivienda de uso turístico tiene la consideración de actividad económica, determinemos de forma sucinta como tributan los rendimientos derivados de la misma.

39 Citar por ejemplo la Ley 6/2017, de 31 de julio del Turismo de la Illes Balears relativa a la comercialización de estancias turísticas en viviendas que, en su artículo 51, señala que la persona comercializadora de estancias turísticas en viviendas de uso residencial tiene que garantizar, la prestación directa o indirecta entre otros de la limpieza periódica de la vivienda, antes de la entrada de nuevos clientes o durante la estancia de estos.

40 Sentencia 362/2010, de 26 de marzo de 2010, del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sala de lo Contencioso administrativo, Rec. nº 988/2006.

41 Véase la Sentencia 650/2013 de 24 de mayo 2013, del Tribunal Superior de Justicia de la comunidad Valenciana, Sala de lo Contencioso Administrativo (Rec nº 1329/2010), o la Sentencia 1382/2012, de 18 de julio de 2012, Sala de lo Contencioso Administrativo, del Tribunal de Justicia de Castilla y León, (Rec. nº 2267/2008).

El párrafo primero del artículo 28 LIRPF, efectúa una remisión para la determinación del rendimiento neto de actividades económicas a las reglas del Impuesto sobre Sociedades relativas a la determinación de la base imponible, es decir se parte del resultado contable, sin perjuicio de una serie de reglas especiales contenidas en el propio artículo 28 de común aplicación al método de estimación directa y objetiva, de las reglas especiales del artículo 30 para la estimación directa y 26 a 30 del Reglamento de Impuesto sobre la Renta de las Personas Física (RIRPF) para la estimación directa en sus dos modalidades de normal y simplificada.

El método de estimación objetiva no se puede aplicar al alojamiento turístico, ya que no está prevista dicha actividad en la Orden HFP/1159/2017, de 28 de noviembre, por la que se desarrolla para el año 2018 el Método de Estimación Objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 30 de noviembre)⁴².

Por tanto, el rendimiento podrá ser determinado empleando el método de estimación directa normal o simplificada.

Reglamentariamente podrán establecerse reglas especiales para la cuantificación de determinados gastos deducibles.

2.2.2 PROPIETARIO NO RESIDENTE

Analicemos ahora cuando el propietario es persona física no residente, su delimitación como actividad económica presenta en este caso alguna peculiaridad frente al residente.

Como referente para que se considere actividad económica seguimos analizando los mismos requisitos que para el residente. En cuanto al primero de ellos, contratar persona a jornada laboral completa, que es el único requisito que, en la actualidad refiere el artículo 27 de la LIRPF, entendemos que si se hace en los mismo términos y condiciones ya especificados para el residente, estaríamos ante rendimientos de actividad económica obtenidos por un no residente persona física y que podría determinar su base imponible por aplicación de los artículos que la delimitan en el IRPF; es decir, entendemos que con la configuración actual pueden obtenerse rendimientos de actividad económica sin que se considere que ésta ha sido obtenida mediante establecimiento permanente⁴³.

En cuanto al segundo requisito, prestación de servicios complementarios en el arrendamiento para que se catalogue como actividad económica si pueden plantearse dudas en cuanto a si dicha prestación de servicios, según se efectúe, podamos entender que se hace mediante un establecimiento permanente, lo que es obvio cambiaría la forma de tributar y conlleva otras consideraciones.

La cuestión aquí es determinar cómo presta los servicios complementarios al arrendamiento la persona física no residente. Si lo hace la persona que ha contratado, entendemos que no existe ninguna duda a que el rendimiento será catalogado como actividad económica y se le facturará al usuario repercutiéndole además el 10% de IVA.

Asimismo, si contrata a otra persona o empresa para que realice esa labor, entendemos que estamos también ante un rendimiento de actividad económica, puesto que el propietario no tiene estructura económica propia para que se le catalogue como establecimiento permanente. En esta situación,

⁴² En esta Orden de Módulos sólo se contemplan los servicios de hospedaje en hoteles (epígrafe 681), en hostales y pensiones (682), y en fondas y casas de huéspedes (683)

⁴³ En la consulta V3336-14, de 25/12/2014, en la que un residente fiscal en Alemania, que obtiene rentas de arrendamientos en España, se plantea por parte de la DGT que en el caso de concurrencia de las dos circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la LIRPF (en el momento de los hechos), el arrendamiento de inmuebles situados en España podría entenderse realizado como actividad económica y, en este caso, se podría concluir que dicha actividad se lleva a cabo a través de un establecimiento permanente situado en territorio español. En el momento actual no compartimos esa afirmación, puesto que ahora el único requisito es contratar a persona a jornada laboral y no el del local que es el que en, todo caso, podría introducir incertidumbre en la catalogación del rendimiento como obtenido mediante establecimiento permanente, con las connotaciones que ello conllevaría puesto que pasaría a determinarse el rendimiento obtenido por arrendamiento por el Impuesto sobre Sociedades.

podría ser que no necesitara contratar a alguien a jornada laboral completa, puesto que ya está prestando servicios accesorios y, como hemos analizado para los residentes, puede ser suficiente el mero cumplimiento de este requisito para su efectiva catalogación, sin la necesidad expresa de contratar a alguien a jornada laboral completa.

En línea con el razonamiento expuesto, si los servicios complementarios los realizamos mediante una estructura económica propia, ahora ya si consideramos que esta tendría la consideración de establecimiento permanente, es cierto que seguirán siendo rendimientos obtenidos mediante actividad económica, pero, es obvio, que su tributación sería distinta.

Hay otra variante que puede acontecer, nos referimos a que el no residente actúe en territorio español por medio de un agente autorizado para contratar en nombre y por cuenta de la persona o entidad no residente, siempre que ejerza con habitualidad dichos poderes, se considerará que el no residente actúa en España a través de un establecimiento permanente. También aquí, podría darse la coincidencia entre agente autorizado y persona contratada para que lleve la gestión, lo que ocasionaría que los rendimientos se entendieran obtenidos mediante establecimiento permanente.

De todas formas, no podemos olvidar que el concepto de establecimiento permanente no es el mismo en todos los ordenamientos internos, por ello, es importante cuando se obtienen rendimientos por esta vía, analizar, si existe, el convenio para evitar la doble imposición vigente entre el país del no residente con España, puesto que lo primero que tendremos que ver es el tratamiento que se otorga en el convenio a este tipo de rendimientos, y de forma concreta que se entienden como tal a efectos del Convenio.

Delimitado el rendimiento obtenido como actividad económica y materializado éste como obtenido a través de un establecimiento permanente, su tributación se realizará conforme a la normativa del Impuesto sobre Sociedades por la remisión que a ella hace el artículo 18 de la LIRNR, sin que, con carácter general, suelen ser de aplicación, a estos rendimientos provenientes del arrendamiento, las especialidades contenidas en el propio artículo 18 de la LIRNR para configurar la base imponible.

A la deuda tributaria se le aplicará el tipo impositivo que corresponda de entre los previstos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

3 FISCALIDAD INDIRECTA DE LOS SUJETOS INTERVINIENTES EN EL ALOJAMIENTO CON FINES TURISTICOS

3.1 SÍNTESIS NORMATIVA

El Impuesto sobre el valor añadido (IVA)⁴⁴, es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, además de otros hechos imponibles, la entrega 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 (arts. 1 y 4 LIVA).

Según el artículo 5 LIVA, a los efectos de lo dispuesto en esta ley se reputarán empresarios o profesionales: “[...] c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestación de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. En particular tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes”.

Así pues, en principio, el arrendador de una vivienda de uso turístico, al ser un prestador de servicios, en este caso de arrendamiento, y por tanto empresario o profesional a efectos de IVA estará sujeto a este impuesto. No obstante, conforme al artículo 20. uno, 23. b) están exentos de IVA los arrenda-

⁴⁴ Ley 37/1992, de 28 de diciembre (en adelante LIVA) y Reglamento aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

mientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta ley (concepto de prestación de servicios de los arrendamientos de bienes y la cesión de uso y disfrute de bienes) que tengan por objeto los edificios o partes de estos destinados exclusivamente a viviendas. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles arrendados juntamente con aquellos.

La DGT en numerosas Consultas, entre otras V4706-16⁴⁵, ha destacado que “la regulación que se contiene en este supuesto de exención no es una regulación de carácter objetivo que atienda al bien que se arrienda, para determinar la procedencia o no de la misma, sino que se trata de una exención de carácter finalista que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, siendo esta preceptiva cuando el destino efectivo del objeto del contrato es el de vivienda, pero no en otro caso”.

En el caso del IGIC, la redacción de la norma es muy similar y las conclusiones son equivalentes a las de la LIVA⁴⁶, no obstante, en este aspecto, incidiremos con posterioridad en el tema de la exención en el arrendamiento de vivienda; en el caso del IPSI, los conceptos “prestación de servicios” y “empresario o profesional” se definen directamente por remisión a la Ley del IVA (algo habitual en este tributo)⁴⁷.

Vamos pues a analizar la sujeción y exención o no a IVA, en el IGIC y IPSI, así como al (ITP) en las distintas modalidades de arrendamiento o cesión de uso de viviendas de uso turístico o parte de ella y haremos referencia a la imposición sobre estancias turísticas que se han implantado en algunas Comunidades Autónomas y haremos una breve alusión a la existencia de esta modalidad impositiva en otros países o ciudades.

3.2 CESION DE USO DE VIVIENDA DE USO TURISTICO POR PERSONA FISICA SIN ACTIVIDAD ECONOMICA

Pretendemos analizar la situación en la que se produce el arrendamiento de vivienda realizada directamente por el arrendador, tanto en la situación en la que lo hace de forma directa como mediante la intervención de una empresa de gestión y, a su vez, en este caso distinguiendo si esta actúa en nombre propio o solo como mediación.

Vamos a establecer las implicaciones tributarias que se derivan en la imposición indirecta, asimismo, es importante señalar que el concepto de actividad económica en IVA es diferente al establecido a efectos del IRPF. En el IVA “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” y se consideran empresarios y profesionales en particular a los arrendadores de bienes como hemos señalado conforme al artículo 5 LIVA.

Como puede observarse, una misma persona puede ser considerada como empresario o profesional a efectos de IVA simplemente por ser arrendador de un bien inmueble, mientras que, en el IRPF, solamente será actividad empresarial si para gestionar la actividad de arrendamiento cumple los requisitos ya especificados en el epígrafe 2.2. Cuando el anfitrión arriende o ceda directamente el uso de una vivienda de uso turístico a cambio de una contraprestación, será considerado actividad empresarial o profesional a efectos de IVA, pero está exenta a tenor de lo dispuesto en el artículo 20.uno.23.b) ya que se está arrendando un edificio o una parte de este destinado exclusivamente a vivienda. Igual ocurre con el IPSI en Ceuta y Melilla (por la remisión de esta norma al LIVA) pero no es así en el IGIC, puesto que el arrendamiento turístico está sujeto y no exento.

45 Consulta V4706-16, de 08/11/2016. En el mismo sentido se pronunciaba anteriormente la Consulta V0901-12, de 25/04/2012.

46 Véanse los artículos 4.1 y 5.4.a) de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias

47 Artículos 3.b) y 4 de la Ley 8/1991, de 25 de marzo, por la que se aprueba el arbitrio sobre la producción y la importación en las ciudades de Ceuta y Melilla, actualmente denominado Impuesto sobre los Servicios, la Producción y la Importación.

En el IVA de acuerdo con el artículo 20.1. 23º, letra c), están exentos “los arrendamientos que tengan la consideración de servicios”; el arrendamiento se considera prestación de servicios de acuerdo con el artículo 11.2. 2ª LIVA.

Sin embargo, en Canarias el arrendamiento de inmuebles para uso turístico está sujeto y no exento al tipo del 7%⁴⁸.

A efectos de consolidar la tributación indirecta en el arrendamiento de viviendas de uso turístico, con efectos 1 de enero de 2016, se introdujo un último párrafo en el artículo 50. Uno. 23ª de la Ley 4/2012 que consolidaba la interpretación administrativa⁴⁹.

En el caso de que el propietario anfitrión sea una persona física no residente, si arrienda de forma directa una vivienda de uso turístico, no tiene implicaciones en el IVA distintas de cuando el anfitrión es persona física residente; ahora bien, si se diera la circunstancia de que presta servicios accesorios tendría que repercutir IVA, pero al ser no residente se produciría una inversión del sujeto pasivo.

El arrendatario de vivienda de uso turístico, aunque está exento de IVA, no implica que esté exento de tributación, ya que la operación de arrendamiento en tales casos está gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) siendo sujeto pasivo y por tanto obligado al pago del impuesto del usuario arrendatario conforme a lo dispuesto en artículo 8.f) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 septiembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados (en adelante LITP y AJD). Se declara responsable subsidiario del pago del impuesto al anfitrión arrendador, si hubiera percibido el primer plazo de renta sin exigir al arrendatario igual justificación (artículo 9.b) LITP y AJD.

La cantidad que hay que pagar por este impuesto depende del importe del alquiler, es decir la cantidad total a pagar por todo el periodo de duración del contrato (base imponible) y la cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable la tarifa que fije la Comunidad Autónoma donde se haya formalizado el acuerdo y si esta no hubiese aprobado la tarifa se aplicará la regulada en el artículo 12 de la LITP y AJD.

La sujeción a este impuesto es, en nuestra opinión, difícil de aplicar en sentido técnico y formal. Piénsese en la dificultad de exigir la formalización de un contrato y de liquidar este impuesto cuando en la mayoría de las ocasiones el arrendamiento es por un brevísimo periodo de tiempo (varios días) aunque hemos de señalar que algunas normativas autonómicas, como por ejemplo la andaluza (art 7)⁵⁰, exigen la formalización de un contrato en todos los casos.

48 Véase consulta vinculante de la Viceconsejería de Hacienda y Planificación nº 1827, de 11 de mayo de 2017. Este hecho es relevante puesto que se alcanza una conclusión opuesta, puesto que la exención en el IVA y en el IGIC estaban, en un primer momento, redactadas en los mismos términos. La discrepancia surge a raíz de aprobarse el Decreto 113/2015, de 22 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de las viviendas vacacionales de la Comunidad Autónoma de Canarias. Así, en su artículo 12.4 se decía que “con carácter previo a la efectiva ocupación de vivienda por los usuarios es preceptiva la firma de un documento que recoja...el precio a cobrar por el alojamiento, con el IGIC incluido”. Por las dudas suscitadas la Administración canaria manifestó que estas operaciones estaban sujetas.

49 Disposición final primera, apartado dos de la Ley 1/2015, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Canaria para 2016. “en ningún caso el supuesto de exención previsto en este número será de aplicación a la prestación de servicio de alojamiento turístico en establecimientos hoteleros y extrahoteleros. Tampoco será de aplicación a cualquier supuesto de cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa”. La referencia a la totalidad de la vivienda es importante, puesto que en el artículo 12.1 del Reglamento de las viviendas vacacionales de Canarias, entonces vigente, se afirmaba que las viviendas vacacionales debían ser cedidas íntegramente a un usuario, es decir, no permitía el alquiler de habitaciones separadas; punto este que fue anulado por la sentencia 401/2017 de 21 de marzo del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Canarias, volviendo a estar permitido el alquiler de habitaciones separadas, Consecuencia de ello, la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos de Canarias para 2018, volvió a modificar el alcance de la exención.

50 Decreto 28/2016, de 2 de febrero, de las viviendas con fines turísticos [...].

Algunos autores⁵¹ abogan por que en estos casos de arrendamientos turísticos se simplifique su gestión e incluso defienden establecer un umbral de renta o de días de duración del alquiler por debajo del cual no estarían sujetos y exentos de este impuesto. En nuestra opinión, todos los arrendamientos de viviendas turísticas que se realicen de forma habitual deberían estar sujetos y no exentos de IVA. En síntesis, lo que estamos considerando es que todos los arrendamientos, salvo los regulados por la LAU, estén sujetos y no exentos de IVA.

3.2.1 PROPIETARIO CEDE LA VIVIENDA DE USO TURÍSTICO A LA EMPRESA DE GESTIÓN DE ALOJAMIENTOS TURÍSTICOS

Cuando el propietario cede el uso de la vivienda de uso turístico a la empresa de gestión para que esta a su vez la arriende al usuario final (la empresa se encarga de la comercialización de la vivienda en nombre propio).

A diferencia del supuesto anterior (propietario gestiona directamente el arrendamiento) no se trata de una cesión de uso del arrendamiento de un edificio o parte de este destinado a vivienda, puesto que es la empresa gestora quien gestionara el arrendamiento y conforme al artículo 20.23.b), esta operación está sujeta y no exenta de IVA. El propietario estará obligado a emitir factura por el importe pactado (fijo, porcentual...) repercutiendo IVA a un tipo general del 21%. Si el propietario es persona física no residente, tendrá que expedir factura a la empresa de gestión y en el IVA se producirá la inversión del sujeto pasivo por tratarse de una operación efectuada por persona no establecida en el territorio de aplicación del impuesto en favor de empresario o profesional, artículo 84.1º. 2.a) LIVA.

Lo mismo sucede cuando los inmuebles (viviendas) se arrienden o cedan en uso directamente a la plataforma digital, actuando esta como arrendatario frente al propietario, en cuyo caso debe tenerse en cuenta un primer contrato de arrendamiento suscrito entre propietarios y plataforma digital que no cumplirá el requisito de su utilización como vivienda por el destinatario de la operación (la plataforma digital), por lo que dicho arrendamiento constituirá una prestación de servicios sujeta y no exenta⁵².

El propietario será sujeto pasivo de IVA y podrá en sus declaraciones trimestrales de IVA (Modelo 303), deducir las cuotas soportadas en relación con los gastos y compras que estén relacionadas con el arrendamiento. Podrá deducirse incluso el IVA soportado en la construcción, rehabilitación o reparación de la vivienda si acredita en ese momento que el destino va a ser arrendarlo a la empresa de gestión o a la plataforma para su comercialización por estas sin perjuicio de realizar la ulterior regularización si con posterioridad se diera a la vivienda un destino diferente que no da derecho a la deducción⁵³.

Respecto de la empresa de gestión o plataforma, al convertirse en explotadora del inmueble, con respecto al usuario huésped ya si va a estar destinada a vivienda, por lo que la operación de arrendamiento estará sujeta, pero exenta de IVA, no pudiendo pues en tal caso practicar la deducción del IVA soportado. En este caso, la no tributación por IVA no implica ausencia de esta, sino que el usuario huésped está sujeto a ITP, siendo sujeto pasivo y por tanto obligado al pago del impuesto conforme a lo dispuesto en artículo 8.f) LITP y AJD. La plataforma o empresa de gestión es responsable subsidiaria si hubiera percibido la renta o parte de esta sin exigir al arrendatario justificación de haber satisfecho ese impuesto.

Si la empresa además del alojamiento presta servicios complementarios propios de la industria hotelera estará sujeta y no exenta del IVA al tipo reducido del 10% y en tal caso podrá deducir el IVA soportado.

51 Ruiz Garijo, M: "Tratamiento fiscal de los arrendamientos de viviendas", en Innovaciones sociales en materia de vivienda: perspectiva tributaria, Thomson Reuters, Aranzadi, 2016.

52 Así se desprende claramente de lo dispuesto en la Consulta vinculante de la DGT V3095-14, de 14 de noviembre.

53 Véanse artículos 109-113 de LIVA.

3.2.2 PROPIETARIO CEDE LA VIVIENDA AL USUARIO CON MEDIACIÓN DE EMPRESA DE GESTIÓN DE ALOJAMIENTOS TURÍSTICOS

El propietario arrienda una vivienda de uso turístico al usuario final (huésped) a cambio de una contraprestación, mediando en la operación una empresa de gestión que cobrará una comisión por la mediación, y tendrá la consideración, como en el caso de cesión directa sin intervenir ninguna empresa, de actividad empresarial o profesional a efectos de IVA pero exenta a tenor de lo dispuesto en el artículo 20.uno.23.b) ya que se está arrendando un edificio o una parte del mismo destinado exclusivamente a vivienda.

Aunque está exento de IVA, (salvo que el arrendamiento sea en Canarias y se tribute por el IGIC) no lo está de tributar, puesto que la operación de arrendamiento, en tales casos, está gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP).

La empresa de gestión actúa como simple intermediario y, como es un empresario que presta un servicio de mediación, tendrá que facturar al propietario anfitrión por dicho servicio el 21% de IVA al cobrarle el importe de la comisión.

La empresa que intermedia cobrará una comisión sobre el importe de la facturación que realiza al usuario huésped y sobre esa cuantía le repercute el IVA al propietario descontándole comisión e IVA de lo que le paga mensualmente a este último. Ambos importes, comisión y IVA serán gasto deducible para el propietario.

En el caso de que el propietario sea una persona física no residente, la empresa de gestión le facturará igualmente la comisión por el servicio prestado que se entiende realizado en el territorio de aplicación del impuesto y por tanto con el IVA vigente en nuestro país; en síntesis, igual que al residente persona física⁵⁴.

3.3 CESION DE VIVIENDA DE USO TURISTICO EJERCiendo EL PROPIETARIO ACTIVIDAD ECONOMICA

El propietario está ejerciendo el arrendamiento de vivienda con la consideración de actividad económica, bien porque ha contratado a una persona a jornada laboral completa o porque presta servicios accesorios propios de la industria turística, requisitos básicos para su consideración como tal.

Por ello, conforme al artículo 20. uno. 23, e) de la LIVA, la exención no comprenderá 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. Constituyen estos, un complemento normal del servicio de hospedaje prestado a los clientes.

De aquí podemos extraer la siguiente conclusión: aunque la actividad de arrendamiento de vivienda de uso turístico pueda ser considerada a efectos de IRPF como actividad económica cuando dicha actividad vaya acompañada de alguno de los servicios propios de la industria hotelera, a efectos de IVA tendrá la consideración de actividad sujeta y no exenta de IVA.

Así se desprende también de numerosas consultas de la DGT⁵⁵. Por ello cuando el propietario persona física arriende o ceda el uso de la vivienda de uso turístico o de parte de ella y preste además algunos de los servicios propios de la industria hotelera, tendrá que facturar al usuario huésped al que le cede la vivienda, al tipo reducido del 10% de IVA por el importe de los servicios prestados y ello conforme a lo dispuesto en el artículo 91.uno. 2.º LIVA.

⁵⁴ Regla especial del artículo 70. uno 1º LIVA.

⁵⁵ Puede verse la Consulta V3095-14, de 14/11/2014 que señala que los servicios de hospedaje se caracterizan frente al alquiler de viviendas porque la atención a los clientes se extiende más allá de la mera puesta a disposición de un inmueble y normalmente comprende la prestación de una serie de servicios (recepción y atención permanente, limpieza periódica, cambio periódico de ropa de cama y baño, otros servicios como lavandería, custodia de maletas, prensa, reserva y a veces servicios de alimentación y restauración), también la Consulta 1118-01, de 07/06/2001.

Como el propietario, en estos casos, está sujeto y no exento de IVA puede deducir las cuotas soportadas de los servicios recibidos y/o gastos realizados y de las inversiones o mejoras realizadas.

El propietario anfitrión tendrá que llevar un libro registro de facturas emitidas y recibidas, así como las declaraciones trimestrales (Modelo 303) y la declaración resumen anual de carácter informativo (Modelo 390).

En el caso de que medie en el arrendamiento una empresa gestora, si ésta junto a la actividad de mediación presta también algún servicio propio de la industria hotelera tendrá que facturar por estos servicios al 10% de IVA y facturar al propietario por el servicio de mediación prestado (21% sobre la comisión cobrada).

En este punto consideramos importante matizar la sujeción o exención al IVA dependiendo de si se prestan o no servicios complementarios propios de la industria hotelera.

Pensamos que el elemento diferenciador para quedar sujeto o exento de IVA el arrendamiento no debe ser la prestación de servicios sino el uso que tendrá para el arrendatario, o lo que es igual, debería estructurarse en relación con el concepto de vivienda.

La exención, en primera instancia comprende a los edificios o partes de estos destinados exclusivamente a viviendas. En la Ley de Arrendamientos Urbanos (LAU) se dice que "se considera arrendamiento de vivienda aquel que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario".

En otros países de la Unión Europea, a la hora de la excluir la exención aplicable en los arrendamientos de alojamientos turísticos, nuestra opción de vincular esta a los servicios complementarios de la industria hotelera no es nada frecuente, aunque la encontremos en la normativa francesa⁵⁶. Es más usual delimitar el arrendamiento turístico mediante un sistema de listas abiertas o bien limitar la exención a los arrendamientos residenciales. Cierto es que cualquier sistema de delimitación que se utilice puede acarrear problemas interpretativos.

Otra posible opción sería utilizar un elemento temporal, puesto que se conectaría la vivienda con la necesidad permanente de habitación, esta opción la han tomado algunos Estados al establecer que el alquiler de inmuebles por plazos breves de tiempo este sujeto y no exento bajo ciertas condiciones⁵⁷.

Como podemos apreciar en cada Estado se hace una interpretación distinta y no tenemos por qué incluir el alquiler de apartamentos turísticos en el concepto de arrendamientos de viviendas, puesto que lo relevante debe ser el uso que se haga del inmueble y no su propia naturaleza.

Además, nos encontramos que el criterio del IVA es incoherente con el resto de nuestra normativa tributaria; a título de ejemplo, en el IRPF, se señala que el arrendador de vivienda de uso turístico no puede aplicar la reducción por arrendamiento de vivienda porque el destino primordial de esta no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario, o lo que es lo mismo, está aplicando el concepto de vivienda de la LAU.

⁵⁶ Artículo 261D.4. C) del Code general des impost.

⁵⁷ En Alemania, según el artículo 4, apartado 12, primera frase, letra a), de la Umsatzsteuergesetz ("Ley del impuesto sobre el volumen de negocios"), están exentos el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles. La segunda frase del artículo 4.12 excluye de la exención "los arrendamientos de habitaciones o de dormitorios que los empresarios destinen al *alojamiento temporal* de huéspedes. En Austria, la exención por los arrendamientos no alcanza ni a los de vivienda ni a los arrendamientos a corto plazo (inferiores a 14 días), entre otros, según el artículo 6.16 de la Ley de IVA de Austria. La aplicación del IVA en la República Checa está regulada por la Ley n° 235/2004, del Impuesto sobre el Valor Añadido. El artículo 56a, apartado 1.a), excluye de la exención el alquiler a corto plazo de inmuebles, entendido como tal el alquiler que incluya el mobiliario interior y, en su caso, además la electricidad, calefacción, gas o agua, por un período ininterrumpido que no supere las 48 horas.

En Dinamarca, el artículo 13, apartado 1, número 8, de la Ley sobre el IVA, dispone que están exentas del IVA "la administración, el alquiler y el arrendamiento de bienes inmuebles, incluido el suministro de gas, agua, electricidad y calefacción como parte del alquiler o arrendamiento. No obstante, la exención no comprende el alquiler de habitaciones en establecimientos que alquilen por períodos inferiores a un mes, siempre y cuando la arrendadora sea una empresa.

En definitiva, el concepto de vivienda latente en el artículo 20. 1. 23º, letra c) del IVA, es distinto del que informa el resto de la normativa tributaria y no encontramos justificación para ello⁵⁸.

Como ya hemos indicado, hay normativas, como la canaria que no permiten la exención de la imposición indirecta en el arrendamiento de viviendas turísticas, pero, bien es cierto, que no deberíamos hacer depender la sujeción o exención a las normativas autonómicas por motivos de uniformidad. Podríamos forzar la interpretación y considerar que no estamos ante un arrendamiento en los términos contenidos en la LAU, Canarias lo ha hecho declarando la no exención del arrendamiento turístico atendiendo al carácter finalista de la exención que depende del uso del inmueble.

Sería considerar que mediante la cesión de uso de viviendas vacacionales no estamos ante una actividad de arrendamiento de viviendas, sino ante una actividad turística que se excluye de la LAU. En síntesis, todo ello derivaría en una reforma de la Ley que determine que los arrendamientos de uso turístico, al no estar comprendidos en la LAU, no se benefician de la exención del IVA y que podríamos justificar atendiendo a:

- Neutralidad del impuesto entre las diversas opciones de alojamiento
- Homogeneidad desde el punto de vista territorial (Canarias lo aplica y el resto de España no lo hace)
- Extrafiscalidad, reducir los efectos perniciosos que está ocasionado la proliferación sin un control exhaustivo de esta modalidad de arrendamiento.

Al igual que ocurre cuando se realiza el arrendamiento sin ejercicio de actividad económica, en el caso de que el propietario sea un no residente y este realizando el arrendamiento en el ejercicio de dicha actividad, a los efectos de IVA es indiferente, puesto que la empresa gestora le facturará la comisión correspondiente y le repercutirá el IVA vigente en España, puesto que el servicio lo efectúa por el inmueble que está situado en territorio español.

3.4 CASO PARTICULAR: EL SUBARRIENDO DE VIVIENDA DE USO TURISTICO

Analizamos en este epígrafe la casuística particular del subarriendo de vivienda por parte del arrendatario persona física, puesto que a los efectos de la imposición indirecta se producen diferencias respecto del arrendamiento.

Así tenemos que, conforme al artículo 20.uno.23º.f) LIVA, en el caso de los arrendamientos la exención no comprenderá los arrendamientos o parte de estos para ser subarrendados.

En el caso de que se destinará el inmueble, a su vez, al arrendamiento a otras personas, debe descartarse que a dicha operación le sea de aplicación la exclusión de la exención prevista en el artículo 20. Uno. 23º de la Ley del Impuesto y, por tanto, el arrendamiento estará sujeto y no exento, debiendo el arrendador repercutir el Impuesto al tipo impositivo general del 21 por ciento.

La Consulta de la DGT V0113-05⁵⁹, y la más reciente V4706-16⁶⁰, se manifiestan en el mismo sentido expuesto al señalar “el uso efectivo del edificio o parte del mismo como vivienda, aun siendo requisito necesario para la aplicación del supuesto de exención que se discute, no es, sin embargo, requisito sufi-

58 En relación con este tema, véase LUCAS DURÁN, M.: “¿Se aplica la reducción del 60% prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF para arrendamientos de bienes inmuebles con destino a vivienda en supuestos de alquileres de temporada y, particularmente, en alquileres turísticos?”, Revista de Contabilidad y Tributación, n. 423, 2018, p. 131-144.

59 Consulta V0113-05, de 31/01/2005, en la que la consultante va a destinar unos apartamentos de los que es arrendatario a la actividad de subarriendo y pregunta sobre la sujeción de dicho subarriendo al impuesto sobre el valor añadido.

60 Consulta V4706-16, de 8/11/2016, el consultante es arrendatario de un inmueble que, a su vez, va a destinar a vivienda de terceros subarrendando bien la vivienda completa o bien habitaciones, con contratos de temporada y sin ofrecer servicios propios de la industria hotelera y pregunta sobre su tributación en el IVA y en el IRPF.

ciente, ya que de acuerdo con la redacción del precepto, ha de entenderse que el uso como vivienda de la edificación ha de realizarse necesaria y directamente por el arrendatario, consumidor final a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y no por terceras personas.

Por tanto, los arrendamientos de edificaciones, que a su vez son objeto de una cesión posterior por parte de su arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial, dejan de estar exentos en el Impuesto sobre el Valor Añadido para pasar a estar sujetos y no exentos, y ello con independencia de que la ulterior cesión de estos se realice en virtud de un nuevo contrato de arrendamiento, artículo 20. uno. 23º, letra f) del precepto, o en virtud de otro título.

4 ESPECIFICACIONES RESPECTO DEL PROPIETARIO PERSONA JURIDICA

No podemos obviar que el arrendamiento de viviendas de uso turístico está pensado para que sean particulares personas físicas quienes las arrienden, bien de forma directa o mediante intermediación de empresas de gestión o plataformas; sin embargo, nada impide que sean personas jurídicas las que oferten estas viviendas a través de plataforma.

De la definición de vivienda de uso turístico contenida en todas las normativas autonómicas que la regulan, se deduce que tales viviendas pueden ser comercializadas tanto por personas físicas como jurídicas, ya que no se hace distinción alguna e incluso algunas de ellas contemplan esta posibilidad expresamente⁶¹.

Si el anfitrión que arrienda la vivienda de uso turístico es una persona jurídica residente en territorio español, deberá declarar los rendimientos obtenidos en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS). En estos casos da igual que el arrendamiento se ejerza o no como actividad económica, pues el rendimiento obtenido se integra dentro del resultado contable y va a tributar al tipo correspondiente del IS⁶².

Así conforme al artículo 10 LIS la base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el periodo impositivo minorada por el importe de los gastos fiscalmente deducibles y por la compensación de bases imponibles negativas de periodos impositivos anteriores. La base se determinará en nuestro caso por el régimen de estimación directa (ingresos menos gastos). En este método, la base se calculará corrigiendo el resultado contable según las normas contenidas en esta ley.

Cabe plantearse, al igual que ocurre en el IRPF, que sucede cuando la actividad de arrendamiento no se realiza de forma habitual y continuada durante el año, sino que existen periodos de tiempo que la vivienda se queda vacía sin alquilar. La postura de la DGT manifestada en contestación a Consulta V4258-16⁶³ es considerar que los gastos en los que incurra la entidad en su actividad de arrendamiento de inmuebles, tales como suministro (agua luz y gas); reparaciones, mantenimiento de jardines, piscinas y zonas interiores, limpieza, gastos de agentes inmobiliarios para publicitar y gestionar los alquileres; intereses de préstamos; IBI; tasas de basura, amortizaciones, etc., tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, a efectos del impuesto sobre sociedades, aunque dentro del periodo impositivo existan periodos de tiempo en los que los inmuebles se queden vacíos, a la espera de un nuevo arrendamiento, y siempre claro está que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en los

61 A título de ejemplo el Decreto 12/2017, de 26 de enero, de la Comunidad Gallega señala en su artículo 5 que las viviendas de uso turístico podrán ser comercializadas, además de por empresas turísticas reguladas en el artículo 33.1 de la Ley 7/2011, de 27 de octubre, por sus propietarios/as o persona física o jurídica que los represente.

62 El tipo general de gravamen aplicable para los contribuyentes de este impuesto será conforme al artículo 29.1 LIS del 25%, salvo las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas que tributarán, en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente al tipo del 15%, salvo que se deba tributar a un tipo inferior.

63 Consulta V4258-16, de 05/10/2016. La entidad consultante es una sociedad de responsabilidad limitada propietaria de varias fincas destinadas exclusivamente al arrendamiento por periodos cortos de tiempo sin prestar ningún servicio propio de la industria hotelera. Existen periodos de tiempo en que estas fincas se quedan vacías a la espera de un nuevo arrendamiento teniendo la entidad que seguir incurriendo en gastos necesarios y pregunta si son deducibles estos gastos en el IS durante el periodo en que los inmuebles no han estado arrendados.

términos de inscripción contable, imputación con arreglo al devengo y justificación documental. Este criterio de deducción de gastos es aplicable tanto si la cesión de uso de la vivienda turística, que efectúa la sociedad, se considera que lo hace mediante actividad económica, como si hay ausencia de esta.

En este aspecto hay una diferencia fundamental con el IRPF, puesto que si en el IRPF cuando hay actividad económica se remite al impuesto societario, esta remisión hace que deberían poderse deducir, en la normativa del impuesto sobre la renta de las personas físicas, todos los gastos independientemente del tiempo que este arrendada; cosa que en la actualidad no ocurre, por lo que consideramos que en este punto existe discriminación entre ambas normas tributarias.

Dentro del Impuesto sobre Sociedades existe un régimen fiscal especial contemplado en los artículos 48 y 49 LIS, en favor de sociedades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español que hayan construido, promovido o adquirido tales viviendas. Ahora bien, hay que matizar que a los efectos de aplicación de este régimen especial únicamente se entenderá por arrendamiento de vivienda el definido en el artículo 2.1 de la LAU, y siempre que se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en dicha ley para los contratos de arrendamiento de vivienda (art 48 LIS).

Por lo que respecta a la gestión del impuesto, y de forma resumida, indicar que las entidades que arrienden viviendas de uso turístico a través de plataformas obteniendo rendimientos estarán obligadas a presentar la declaración anual de dicho impuesto (Modelo 200), en el plazo de los 25 días naturales siguientes a los 6 meses posteriores a la conclusión del periodo impositivo (artículo 124 LIS).

Asimismo, hay que señalar que en el caso de que el propietario anfitrión sea una Comunidad de bienes que arrienda la vivienda de uso turístico, al no ser sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades ni del IRPF, la comunidad de bienes tributará como entidad en atribución de rentas conforme al régimen especial regulado en la sección segunda del título X de la LIRPF. Las rentas correspondientes a las mismas se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes respectivamente de acuerdo con lo establecido en dicho régimen especial.

En este último caso, según doctrina de la DGT manifestada en diversas consultas⁶⁴ los rendimientos derivados del arrendamiento de inmuebles tendrán la consideración de rendimientos del capital inmobiliario salvo que se den los requisitos para su calificación como rendimientos de actividad económica.

Lo mismo sucede cuando el propietario anfitrión sea una sociedad civil que no tiene un objeto mercantil, ya que si su objeto es mercantil (desarrolla el arrendamiento como actividad económica) tributaría el rendimiento obtenido por el IS⁶⁵.

En cuanto al hecho de efectuar la cesión de uso de la vivienda turística de forma directa o mediante la intervención de una empresa de gestión o plataforma, en sus dos vertientes, cesión a la empresa que media o que ésta actúe como simple intermediaria, no se producen diferencias en la tributación indirecta, respecto de lo ya especificado para las personas físicas.

En el caso de que junto a la actividad de alojamiento presten o no servicios complementarios propios de la industria hotelera, ocurrirá igual que cuando el arrendamiento lo realiza persona física, es decir, en aquellos casos en los que se presten tales servicios, están sujetos y no exentos de IVA, debiendo emitir factura al usuario huésped repercutiendo IVA al tipo reducido del 10% como vimos conforme al artículo 20. Uno.23º, e) LIVA. Mientras que, cuando no se preste este tipo de servicios complementarios la operación está sujeta, pero exenta conforme a lo dispuesto en el artículo 20.uno 23º.b) LIVA. No existe especialidad en este impuesto respecto a las personas físicas, por lo que estaríamos en la misma situación que ya hemos descrito.

64 Consulta V4688-16, de 04/11/2016, y Consulta V3837-16, de 12/09/2016.

65 Consulta DGT V3700-16, de 05/09/2016.

En cuanto a que sea una empresa no residente la que arrienda, al igual que cuando es residente, solo repercute IVA al 10% cuando presta servicios accesorios, eso sí, con inversión del sujeto pasivo y al tipo de IVA vigente en nuestro país⁶⁶.

5 FISCALIDAD DEL USUARIO HUESPED

El usuario huésped es el particular persona física que alquila la vivienda para uso turístico. Es el usuario final, en definitiva, el turista imprescindible para la existencia de este mercado.

El alquiler de vivienda para uso turístico, sin prestar ningún servicio accesorio, está sujeto pero exento (salvo en Canarias donde se aplica el IGIC, ya que en Ceuta y Melilla el IPSI se remite a la normativa IVA), en este caso existirá la obligación de pagar ITP, aplicando la tarifa que se recoge en el artículo 12 de esta norma⁶⁷. Amén de ello, nos encontramos con la obligación de pagar el gravamen sobre los usuarios de viviendas de uso turístico, que en su configuración actual es bastante reciente⁶⁸, dada la enorme polémica suscitada por el establecimiento de un impuesto sobre las estancias de establecimientos turísticos que es el impuesto que puede afectarles⁶⁹.

En España tan solo dos Comunidades Autónomas, en concreto Cataluña y Baleares, han establecido un Impuesto sobre estancias turísticas (las denominadas tasas turísticas)⁷⁰.

Dado que realizaremos un análisis conjunto de ambos impuestos, en adelante nos referiremos a ellos hablando de "Impuestos sobre Estancias Turísticas".

En relación con esta casuística, algunos autores se inclinan porque sean las Comunidades Autónomas⁷¹, y no los entes locales, las que establezcan un impuesto de este tipo, no solo porque las competencias sobre turismo son autonómicas y el impuesto se configura como extrafiscal sino porque permitirá unificar los criterios en los distintos municipios teniendo en cuenta las peculiaridades turísticas de cada comunidad⁷². Otros sin embargo entienden que este impuesto debe ser un impuesto local, que servirá a tales entes para financiarse y cubrir los gastos que generen los turistas en el municipio⁷³.

⁶⁶ Lo usual es que sea una empresa de servicios residente la que preste los servicios accesorios y le facture a la no residente reperciéndole el IVA al 21%.

⁶⁷ En muchos casos, la escasa entidad de las cuotas resultantes por la aplicación del ITP hará que ni siquiera resulte rentable su exacción administrativa. A estos efectos en el artículo 16 de la Ley General Presupuestaria se afirma que "El Ministerio de Hacienda podrá disponer la no liquidación, o en su caso, la anulación y baja en contabilidad de todas aquellas liquidaciones de las que resulten deudas inferiores a la cuantía que fije como insuficiente para la cobertura del coste que su exacción y recaudación representen", y que hay una norma equivalente en las Leyes de Hacienda de las Comunidades Autónomas. La fijación de esta cuantía es de seis euros en el Estado central y varía entre 3 y 60 euros en las Comunidades Autónomas y territorios históricos.

⁶⁸ No es la primera vez que en España se exige un impuesto con estos rasgos, así la Ley de 17 de julio 1946, creo la póliza de turismo que gravaba los alojamientos en hoteles y pensiones y más recientemente se había establecido el Impuesto por Ley 7/2001, de 23 de abril en las Islas Baleares.

⁶⁹ Un análisis detallado sobre el Impuesto sobre Estancias Turísticas puede consultarse en BORJA SANCHIS, A.: "Los impuestos sobre estancias turísticas en España", en Revista Quincena Fiscal, n.18, 2017, p. 1-12.

⁷⁰ Por lo que respecta a Cataluña, nos referimos al impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, regulado por la Ley 5/2017, de 28 de marzo, y el Real Decreto 141/2017, de 19 de septiembre, por el que se aprueba su Reglamento. Respecto a Baleares, el Impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares que se estableció por la Ley 2/2016, de 30 de marzo, y el Decreto 35/2016, de 23 de junio que desarrolla esta ley.

⁷¹ Si cada Comunidad Autónoma crea un Impuesto sobre las Estancias Turísticas, en nuestra opinión podría crearse una incompatibilidad con el ITP. Es cierto que las Comunidades Autónomas no tienen competencias para crear exenciones o supuestos de no sujeción, pero si pueden establecer una bonificación del 100% sobre la cuota de arrendamiento de bienes inmuebles en el ITP, (artículo 49.1.b) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

⁷² Véase BOKOBO MOICHE, S.: "La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la tasa turística", *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, n. 102, 1999, p. 256-257.

⁷³ Véase ADAME MARTINEZ, F.: "Turismo y Financiación Municipal. Estudio sobre posibles nuevos Tributos Locales vinculados al turismo", en *Tributos Locales*, n. 112, 2013, p. 57-58.

El Impuesto sobre Estancias Turísticas es un impuesto propio de cada comunidad (Catalana y Balear) y aplicables por tanto dentro exclusivamente de su ámbito territorial (art. 22.2 Ley Catalana y 2.1 Ley Balear). El objeto gravado es un gasto específico o singular, como es el consumo de servicios de alojamiento turístico, es decir, las estancias en establecimientos turísticos⁷⁴. Se trata de impuestos instantáneos que se devengan al inicio de cada estancia turística (artículo 28.1 Ley Catalana y 2.1 Ley Balear).

Ambos son impuestos afectos a finalidad específica porque su recaudación se destina a integrar un fondo determinado legalmente. En el impuesto balear se denomina “Fondo para favorecer el turismo sostenible” (artículo 19 Ley Balear) y en Cataluña, “Fondo para el fomento del turismo” (artículo 48 Ley Catalana)⁷⁵.

Constituye el hecho imponible del impuesto las estancias, por días o fracciones, con o sin pernoctación, que los contribuyentes realicen en los establecimientos turísticos que señala la ley situados en el territorio de cada una de las respectivas comunidades (art. 26.1 Ley Catalana y 4.1 Ley Balear).

Se refiere la ley balear tanto a las viviendas turísticas legales como a las ilegales, así como a las que están reguladas por una normativa autonómica como a las que aún no lo están. A mayor redundancia, y para que no haya lugar a la duda, matiza en el artículo 4, apartado 2, que las viviendas objeto de comercialización turística que se indican en el apartado primero son las que se recogen en la Ley reguladora de viviendas de uso turístico de las Illes Balears (Ley 8/2012, de 19 de julio).

La ley catalana no recoge de forma expresa como establecimientos turísticos a este tipo de viviendas de uso turístico, pero podemos entender que se incluyen dentro de la letra a) del apartado tercero del artículo 26 que hace referencia a “los alojamientos turísticos establecidos en cada momento por la normativa vigente en materia de turismo”; o en la letra d) de este apartado tercero “cualquier establecimiento o equipamiento en el que se presten servicios turísticos de alojamiento”.

De todo ello se desprende que la estancia en viviendas completas de uso turístico resulta gravada en cualquier caso por este impuesto. No están sujetos al no entrar dentro del concepto de viviendas de uso turístico: los arrendamientos sometidos a la legislación de arrendamientos urbanos sin comercialización turística; la estancia en viviendas de particulares sea esta primera o segunda residencia, cuando sea no retribuida, y la estancia turística de cualquier persona física en un inmueble de su propiedad.

Mayor problema plantea, sin embargo, la cuestión del arrendamiento de una habitación en vivienda habitual o en vivienda secundaria para fines turísticos, a cambio de contraprestación⁷⁶.

Hay que señalar también que están exentas de la aplicación del impuesto conforme al artículo 27 de la ley catalana, las estancias efectuadas por personas de edad igual o inferior a 16 años, y las menores de 16 en el impuesto balear (artículo 5.1.a) Ley Balear.

74 BUENO GALLARDO, E.; URBANO SANCHEZ, L.: “Algunas reflexiones en relación con los impuestos Catalán y Balear sobre Estancias turísticas”, *International Journal of Scientific Management and Tourism*, V.3, n. 3, 2017, p. 74. Ambas autoras examinan la verdadera naturaleza y fines de estos impuestos.

75 Conforme al artículo 48 este fondo se configura como un mecanismo destinado a financiar políticas turísticas para la mejora de la competitividad en Cataluña como destino turístico y garantizar su sostenibilidad.

76 En la Ley 8/2012, de 19 de julio, (Illes Balears) con carácter general, no se permite la comercialización de habitaciones para uso turístico (artículo 50.15 Ley 8/2012), solo de manera excepcional en el apartado 20 de este artículo, se permite la convivencia de personas residentes en la vivienda habitual con las personas usuarias (turistas) siempre que se indique en la publicidad y no se supere el número de plazas de la cedula de habitabilidad. Se permite pues, el arrendamiento de habitación en vivienda habitual en presencia de sus residentes, pero no el arrendamiento de habitación en vivienda secundaria. Entendemos por ello que, en el caso del usuario de habitación en vivienda habitual, claramente estaría sujeto al impuesto, pero la cuestión se complica en el caso de alquiler de habitación en segunda residencia, aunque parece que, en este caso, siguiendo el espíritu de la norma, también debería estar gravado.

En el Decreto 159/2012, de 20 de noviembre, de establecimientos de alojamiento turístico y de viviendas de uso turístico de Cataluña, en su artículo 66.2, no se permite de forma expresa la cesión por estancias o habitaciones. No obstante, podríamos entender que estarían sujetos al impuesto al considerarse incluidos en la letra d) del artículo 26.3 de la ley catalana reguladora del impuesto, como “cualquier establecimiento en el que se presten servicios turísticos de alojamiento”. En nuestra opinión si lo están, ya que la norma fiscal parece referirse en esta letra d) a establecimientos en que se prestan servicios de alojamiento, sin considerar, como si hace la ley en su letra a), si están o no establecidos en la normativa vigente en materia de turismo.

La diferencia más significativa existente entre ambas normativas se encuentra en lo relativo a quienes pueden ser considerados sujetos pasivos del impuesto, y a la regulación de supuestos de responsabilidad en relación con este impuesto.

Según la legislación balear es sujeto pasivo contribuyente, la persona física que efectúa la estancia, es decir el usuario huésped (artículo 6.1 Ley Balear). Solo las personas físicas pueden ser contribuyente. En la legislación catalana se permite que sea contribuyente tanto la persona física que efectúa la estancia como la persona jurídica a cuyo nombre se entrega la correspondiente factura o documento análogo por la estancia de personas físicas en dichos establecimientos (art 29 Ley Catalana). Se amplía el concepto de sujeto pasivo a las personas jurídicas que contratan la estancia, aunque no sean quienes realicen el hecho imponible⁷⁷.

En ambas leyes tienen la condición de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, la persona física o jurídica, así como las entidades sin personalidad jurídica, que sea titular del establecimiento turístico (art. 30 Ley Catalana y 6,2 Ley Balear). En el caso de las viviendas de uso turístico será sustituto, bien el propietario de la vivienda, el subarrendatario, la empresa gestora o la plataforma, que comercialicen en su propio nombre la vivienda.

Sobre el sustituto (titular de la explotación del establecimiento) pesan las obligaciones formales y materiales de efectuar el pago del impuesto y de presentar trimestralmente la autoliquidación de este. El sustituto exigirá el impuesto al contribuyente en cualquier momento antes de finalizar el periodo de estancia (art 10 Ley Balear). Normalmente es exigible al final de la estancia mediante la entrega de la correspondiente factura o documento análogo, sin perjuicio de poder exigirlo al inicio en aquellos casos en que se ha pactado un anticipo de precio a cuenta de la estancia.

Otra diferencia importante entre ambas legislaciones está en el tema de la responsabilidad; así, mientras en una, la catalana, se habla de responsabilidad solidaria, en otra, la balear, se trata de responsabilidad subsidiaria; además, mientras la primera solo declara responsables a las personas físicas y jurídicas que actúen como mediadores entre contribuyente y sustituto, la segunda, incluye junto a la persona física y jurídica, a las entidades sin personalidad jurídica, como por ejemplo una comunidad de bienes.

La ley catalana declara responsables solidarios del ingreso de las deudas tributarias correspondiente a las cuotas devengadas de los contribuyentes, a todas las personas físicas o jurídicas que contraten directamente en nombre del contribuyente y hacen de intermediarias entre este y los establecimientos. Se presume que la persona o entidad intermediaria actúa como representante del contribuyente, asumiendo sus obligaciones tributarias, y el sustituto puede dirigirse a él para exigir el pago del tributo, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente (artículo 31 Ley Catalana).

Sin embargo, la ley balear declara responsables subsidiarios del pago del impuesto a las personas o entidades que contraten directamente, como mediadoras, las estancias con los sustitutos de los contribuyentes y a las que corresponde abonar dichas estancias por cuenta o en interés de los contribuyentes (artículo 7 Ley Balear).

Como consecuencia de ello podemos afirmar que las agencias de viaje, o las plataformas que contraten directamente como mediadoras las estancias en viviendas turísticas serán responsables solidarios del pago del impuesto frente al sustituto en el caso de Cataluña, mientras que en Baleares serán responsables subsidiarios de dicho pago.

⁷⁷ Esta consideración de la persona jurídica como contribuyente del impuesto, ha sido objeto de crítica por la doctrina, ya que en nuestro sistema fiscal solo es contribuyente la persona que realiza el hecho imponible, según señala el artículo 36.2 LGT. Véase, entre otros, BORJA SANCHIS, A. "Los impuestos sobre estancias turísticas en España", en Revista Quincena Fiscal, n. 18, 2017, p.4.

En otros países europeos las tasas turísticas son recaudadas directamente por las plataformas donde se ofertan las viviendas⁷⁸. Así se resuelven de forma más eficiente todos los problemas que puede generar la liquidación de tales impuestos (tasas turísticas). Como señala la profesora RUIZ GARIJO⁷⁹, esta iniciativa podría ser incorporada por nuestra Administración Tributaria, no limitándose al pago de las tasas ecoturísticas, sino que debe extenderse incluso a otros impuestos como el IVA. El mecanismo de repercusión es sencillo para estas plataformas: en el momento del pago la plataforma repercutirá la cuantía correspondiente al usuario ingresándola en la Hacienda Pública.

Por lo que respecta a la cuantía del impuesto, existen también diferencias entre las dos normativas en cuanto a la base imponible. En el impuesto balear no se contempla ninguna limitación respecto del número de estancias sujetas al impuesto, mientras que en el catalán se fija el límite máximo en siete unidades de estancia continuada por persona (artículo 33 Ley Catalana).

La base imponible en ambos impuestos está constituida por el número de unidades de estancia en cada establecimiento (días o las fracciones).

La cuota tributaria íntegra se obtendrá aplicando a la base imponible la tarifa contenida en la ley (art. 34 Ley Catalana y 13 Ley Balear). La cuantía se hace depender del número de estancias y de la clase y situación del establecimiento⁸⁰.

Además se establecen algunas bonificaciones en la cuota para obtener la cuota tributaria líquida, así en Baleares en su artículo 13.2 se contempla: a) una bonificación del 50% sobre la cuota tributaria íntegra para las estancias que se realicen en baja temporada y b) una bonificación del 50% sobre la cuota tributaria íntegra (o, en su caso, minorada por la aplicación de la bonificación anterior) correspondiente a los días noveno y siguientes en todos los casos de estancia en un mismo establecimiento turístico superior a los ocho días. En la ley catalana no se establecen bonificaciones.

78 Ámsterdam fue la primera ciudad en establecer que la plataforma se encargase de recaudar la tasa turística. En París el gobierno local llegó también a un acuerdo con Airbnb para que esta recaudara la tasa turística en nombre de sus anfitriones de 0,83 euros por noche y persona. En Lisboa, Airbnb va a recaudar directamente la tasa turística de un euro a todos los clientes que se alojen a través de su plataforma en base al acuerdo alcanzado con el Ayuntamiento. Cada trimestre las remitirá mediante un proceso automatizado. En España, una iniciativa de esta naturaleza podría englobarse en el ámbito de la colaboración social del artículo 92 LGT, que establece que "dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria [...] con entidades privadas" (apartado 2) y podrá consistir en la "presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, previa autorización de los obligados tributarios" (apartado 3). Se trata, como vemos, de un mecanismo basado en el consentimiento del intermediario y también de la persona beneficiaria, donde el principio de legalidad decae precisamente por el carácter voluntario de la cooperación. Si se conjuga con una cooperación eficiente que permita a la Administración acceder a datos de los beneficios obtenidos por los propietarios, estos probablemente optarían por un mecanismo de estas características. En una línea similar, el artículo 32 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de Cataluña, se refiere a los asistentes en la recaudación del Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos. Podrán ser asistentes en la recaudación del impuesto los intermediarios de empresas turísticas de alojamiento contemplados en la normativa turística, así como todos los profesionales, empresas, entidades u operadores de plataformas tecnológicas que comercializan servicios turísticos de alojamiento en los establecimientos y equipamientos que determinan la sujeción al impuesto; o bien – y este puede ser el caso de Airbnb – "facilitan la relación entre el titular de la explotación y las personas físicas que efectúan las estancias, y acuerdan con estas un anticipo del precio a cuenta de la estancia y la satisfacción anticipada del impuesto al realizar la reserva". Para poder actuar como asistente en la recaudación, se precisa la firma del correspondiente convenio, para lo cual se requiere a su vez (en el caso de empresas prestadoras de servicios de la sociedad de la información y las plataformas tecnológicas) una habilitación expresa de la Administración; habilitación que se obtiene superando una auditoría previa de los sistemas informáticos de la empresa, que garantice la adecuación de estos para la correcta aplicación del impuesto. Además, una vez firmado el convenio, la plataforma deberá ser auditada periódicamente. Las condiciones de la auditoría inicial y de las posteriores se establecen por vía reglamentaria.

79 RUIZ GARIJO, M.: "La economía colaborativa en el ámbito de la vivienda: cuestiones fiscales pendientes", *Lex social. Revista Jurídica de los Derechos Sociales*, v. 7, n. 2, 2017, p. 53-76.

80 Así, en Cataluña hay hasta cinco clases de establecimiento, siendo las viviendas de uso turístico una de ellas (dentro de la tercera clase), por ello, si la estancia es en Barcelona ciudad serían 2,25 euros/día de estancia y si es en el resto de Cataluña 0,90 euros/día.

En Baleares hay hasta trece clases diferentes de establecimiento y las viviendas de uso turístico se enmarcarían en la octava clase: viviendas turísticas de vacaciones, viviendas objeto de comercialización de estancias turísticas y viviendas objeto de comercialización turística; se paga 1 euro/día de estancia o fracción.

En Europa hay países que no cobran la tasa turística (Dinamarca, Estonia, Finlandia, Grecia, Irlanda, Noruega, Suecia, Luxemburgo Reino Unido) y otros que si lo hacen⁸¹.

Por último, hemos de precisar que el impuesto sobre estancias turísticas forma parte de la base imponible del IVA, de las prestaciones de servicio de alojamiento en virtud del artículo 78. Dos.4º de la LIVA. En este sentido se pronuncian también varias Consultas de la DGT⁸².

Para finalizar con la fiscalidad indirecta que afecta a los usuarios de alojamiento en viviendas de uso turístico, tenemos que hacer referencia a la existencia en algunos municipios de ciertas tasas relacionadas con el suministro de agua, recogida y tratamiento de residuos, así como servicios de saneamiento y depuración, en las que la figura de sujeto pasivo contribuyente de las mismas suele recaer en la persona que solicita el servicio, apareciendo el propietario del inmueble como sustituto del contribuyente. Dada la corta duración de los arrendamientos de viviendas de uso turístico, hace difícil desde el punto de vista técnico, que el huésped encarne la figura de contribuyente a diferencia de lo que ocurre con los arrendamientos para uso de vivienda regulados en la LAU. Por ello en estos casos es difícil que el propietario sustituto pueda repercutir el impuesto en el huésped contribuyente⁸³.

6 A MODO DE REFLEXION FINAL

Hemos realizado una síntesis de las implicaciones tributarias que se derivan del arrendamiento de viviendas de uso turístico.

Del análisis realizado podemos extraer las siguientes consideraciones:

Cuando se obtiene contraprestación en el arrendamiento un elemento esencial es delimitar cuando éste se ha ejercido mediante actividad económica, por la incertidumbre que plantea el artículo 27.2 LIRPF, en relación con la persona empleada con contrato laboral a jornada completa. En ese sentido encontramos discrepancias entre la interpretación que, sobre este tema, tienen la DGT y el TEAC, en contraposición a la Jurisprudencia, lo que provoca distorsiones en la calificación de la actividad de arrendamiento como económica. Se está produciendo una discrepancia entre el criterio administrativo y fiscal, por ello, el tiempo que permanezca la vivienda de uso turístico alquilada podría ser un factor relevante para una posible solución a la disyuntiva rendimiento de capital inmobiliario o actividad económica.

Otra problemática que se plantea es cuando la vivienda está disponible para su arrendamiento todo el año, porque así se publicita de forma específica, y hay periodos de tiempo en los que, sin embargo, no está alquilada. Consideramos que deberían poderse deducir todos los gastos del ejercicio y, asimismo, que no existiera imputación de renta por el periodo que no está alquilada; podría establecerse un periodo mínimo de alquiler para que pudiera aplicarse lo que decimos, que podría ser, al menos, la mitad del año.

En relación con la deducción por vivienda habitual y alquiler, en los casos en los que se alquila una parte de la vivienda, cuestión que se permite en la normativa de algunas C.C.A.A. se plantean problemas no previstos en la norma fiscal que habría que solventar de forma específica. Pensamos que lo que induce

81 En Austria se cobra una tasa de alojamiento por pernoctación, con carácter provincial, que va de 0,15 a 2,88 euros por persona. En Bélgica a nivel ciudad, varía entre municipios. También viene determinada en función del barrio donde este el alojamiento y aproximadamente está en el 10% de la tarifa de la habitación. En Francia se cobra una tasa que va de 0,20 a 1,50 euros. En Alemania, la tasa se cobra en algunas ciudades y va de 0,25-5 euros por persona o 5% del importe de la factura dependiendo del tipo, nivel y localización del alojamiento. En Italia, tenemos la denominada "Tasa de soggiorno" que va de 0,35 a 5 euros por noche dependiendo de la región. En Malta se ha introducido un impuesto a la contribución ecológica de 50 centavos por turista a pagar a su llegada a Malta. En Hungría se cobra una tasa aproximadamente de 1,50 euros por noche que varía regionalmente. En Budapest la tasa es calculada como un porcentaje de la tarifa del importe de la habitación. Suiza sigue un sistema complejo basado en un porcentaje de la cantidad determinada por la categoría del hotel (alojamiento), cada Cantón puede determinar su propio modelo de impuesto.

82 Consultas V3750-16, de 07/09/2016, y V1825-13, de 03/06/2013.

83 Consideramos que se produce una situación similar a la ya comentada respecto del ITP, por la escasa cuantía que supondrá el impuesto.

a alquilar una parte de la vivienda habitual es la necesidad y no el ánimo de lucro, de ahí que consideremos que este hecho no desvirtúa el sentido de la deducción por vivienda sin necesidad de tener que recurrir para practicarla a la parte proporcional de esta que no está alquilada.

Habría que delimitar con mayor precisión la forma en la que participan las empresas de gestión que intervienen en los arrendamientos de viviendas turísticas, nos referimos a si actúan en nombre propio o lo hacen como simples mediadoras, ya que las implicaciones tributarias que se derivan en uno u otro caso son distintas.

El arrendamiento de vivienda de usos turístico por propietario persona física al usuario está sujeto, pero exento del IVA, salvo en Canarias que lo hace por el IGIC.

Si el propietario persona física presta algún servicio accesorio al arrendamiento, éste estará sujeto y no exento y tributará al 10%.

La exención en IVA no implica ausencia de tributación, sino que lo hará por ITP.

Si el propietario es un no residente, cuando es él quién factura y la operación está sujeta y no exenta de IVA, se produce la inversión del sujeto pasivo.

En aquellas C.C.A.A. que hayan establecido imposición sobre las estancias turísticas, el usuario es el contribuyente obligado al pago de esta, aunque el titular del inmueble actúe como sustituto de este.

Finalmente, por los problemas que plantea, sobre todo, la imposición por ITP y la imposición sobre estancias turísticas, somos de la opinión que, o bien se pone un umbral mínimo, a partir del cual se aplica esta imposición, o directamente se establece que toda cesión de uso de vivienda que no esté sometida a la LAU, esté sujeta y no exenta de IVA, como ocurre en Canarias, puesto que la exención del IVA en vivienda es finalista, vivienda habitual, y en los arrendamientos de viviendas de uso turístico, en ningún caso, se da ese requisito.

REFERÊNCIAS

ADAME MARTINEZ, F. "Turismo y Financiación Municipal. Estudio sobre posibles nuevos Tributos Locales vinculados al turismo", en **Tributos Locales**, n. 112, 2013.

AGUSTIN TORRES, A. C **Beneficios Fiscales en la Tenencia y Transmisión de Empresas**. 2.ed. CISS, 1999.

ARBONA MAS, V. Fiscalidad del arrendamiento de "viviendas vacacionales", **Seminario impartido en la Escuela de Práctica de Economía y Empresa en Ibiza**. 30 de noviembre de 2017. Disponible em: <http://studylib.es/doc/7069115/fiscalidad-del-arrendamiento-de-%E2%80%9Cviviendas-vacacionales%E2%80%9D>. Acenso em: 20 abr. 2019.

BOKOBO MOICHE, S. "La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la tasa turística", **Cívitas Revista Española de Derecho Financiero**, n. 102, 1999.

BORJA SANCHIS, A. "Los impuestos sobre estancias turísticas en España", en **Revista Quincena Fiscal**, n. 18, 2017.

BUENO GALLARDO, E.; URBANO SANCHEZ, L. "Algunas reflexiones en relación con los impuestos Catalán y Balear sobre Estancias turísticas", **International Journal of Scientific Management and Tourism**, V.3, n. 3, 2017.

CEHAT: **Revista del CEHAT**, n. 139, septiembre 2017.

GARCIA CALVENTE, Y: "Innovaciones sociales en vivienda. Cuestiones pendientes desde la perspectiva fiscal". **Innovaciones sociales en materia de vivienda: perspectiva tributaria**, Aranzadi: Thomson Reuters, 2016.

GARCIA CALVENTE, Y. **Aspectos tributarios del turismo residencial**. Barcelona: Editorial Bosch, 2007.

GARCÍA LUQUE, E. I: **Fiscalidad, desarrollo sostenible y responsabilidad social de la empresa**, Lex Nova, Valladolid, 2011.

GIL MACIÁ, L.: “El arrendamiento de inmuebles como actividad económica en el contexto actual”, **Revista Quincena Fiscal**. N. 6, mar. 2017.

LUCAS DURÁN, M.: ¿Se aplica la reducción del 60% prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF para arrendamientos de bienes inmuebles con destino a vivienda en supuestos de alquileres de temporada y, particularmente, en alquileres turísticos?, **Revista de Contabilidad y Tributación**, n. 423, 2018.

MONTESINOS OLTRA, S.: “Los actores de la Economía Colaborativa desde un punto de vista tributario” **Economía Industrial**, n. 402, 2016.

PÉREZ PÉREZ, M. J.: ¿Por qué tributar como donación lo que es un préstamo? **En Legal Today, Fiscal**, 13 de enero 2014. Disponible en: <<http://www.legaltoday.com/practica-juridica/fiscal/fiscal/por-que-tributar-como-donacion-lo-que-es-un-prestamo>>. Acenso em: 20 abr. 2019.

RECIO RAMIREZ, M. A.: “Aproximación a la tributación del llamado Turismo 2.0 en España, en especial las viviendas de uso turístico”. **Internacional Journal os Scientific Management and Tourism**, v.2, n.4, 2016.

ROIG SÁNCHEZ, A.: “Arrendamiento de inmuebles: local y empleado. Requisitos mínimos, pero no suficientes e incidencia en los grupos de sociedades”, **Revista Diario La Ley**, n. 8265, Sección Tribuna, mar. 2014.

RUBIO GUERRERO, J. J. “La fiscalidad inmobiliaria en España: una panorámica”, **Economía de la Vivienda en España, ICE**, n. 867, jul./ago., 2012.

RUIZ GARIJO, M. “La economía colaborativa en el ámbito de la vivienda: cuestiones fiscales pendientes”, Lex social. **Revista Jurídica de los Derechos Sociales**, v. 7, n. 2, 2017.

_____. “Tratamiento fiscal de los arrendamientos de viviendas”, In: **Innovaciones sociales en materia de vivienda: perspectiva tributaria**. Aranzadi: Thomson Reuters, 2016.

_____. **Fiscalidad de la empresa turística**. Madrid: Edersa, 2002.

SOTO MOYA, M. M.: “Crowdfunding en materia de vivienda. In.: **Innovaciones sociales en materia de vivienda: perspectiva tributaria**, Thomson Reute, 2016.

