

Universidad de Huelva

Departamento de Derecho Público y del Trabajo



Régimen fiscal del alquiler turístico

Memoria para optar al grado de doctor
presentada por:

Juan José Villalba Rodríguez

Fecha de lectura: 21 de julio de 2022

Bajo la dirección de los doctores:

Antonio José Sánchez Pino

Alfonso Sanz Clavijo

Huelva, 2022



RÉGIMEN FISCAL DEL ALQUILER TURÍSTICO

2022

Director: Antonio José Sánchez Pino

Catedrático de Derecho Financiero, Universidad de Huelva

Codirector: Alfonso Sanz Clavijo

Profesor Titular de Derecho Financiero, Universidad de Cádiz

Autor: Juan José Villalba Rodríguez

Programa Oficial de Doctorado: Ciencias Jurídicas



VICERRECTORADO
DE POSGRADO E
INTERNACIONALIZACIÓN

ESCUELA
DE DOCTORADO

Universidad de Huelva

ÍNDICE

| | |
|--|----|
| ÍNDICE DE ABREVIATURAS | 9 |
| INTRODUCCIÓN..... | 13 |
| PRIMERA PARTE: CUESTIONES GENERALES DEL ALQUILER TURÍSTICO .. | 21 |
| CAPÍTULO I. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS ALQUILERES TURÍSTICOS . | 23 |
| I. 1. Concepto de alquiler turístico..... | 23 |
| I. 2. Naturaleza jurídica del alquiler turístico | 24 |
| I. 2. A. El arrendamiento de inmuebles | 24 |
| I. 2. B. El contrato de hospedaje | 26 |
| I. 2. C. La conjugación del arrendamiento y el hospedaje en el alquiler turístico | 28 |
| I. 3. El alojamiento colaborativo..... | 28 |
| I. 3. A. Economía colaborativa y plataformas colaborativas..... | 29 |
| I. 3. B. Delimitación conceptual de alojamiento colaborativo | 31 |
| I. 3. C. Alojamiento colaborativo frente a alojamiento turístico | 33 |
| CAPÍTULO II. RÉGIMEN JURÍDICO DEL ALQUILER TURÍSTICO..... | 35 |
| II. 1. Régimen jurídico de la relación contractual entre anfitrión y huésped..... | 35 |
| II. 1. A. Planteamiento general | 36 |
| II. 1. B. Las partes del contrato de arrendamiento turístico..... | 39 |
| II. 1. C. El objeto del contrato: el alojamiento turístico | 41 |
| II. 1. D. Aspectos formales del contrato | 42 |
| II. 1. E. Contenido obligacional..... | 43 |
| II. 1. F. Existencia de servicios complementarios | 46 |
| II. 2. La influencia del régimen de propiedad horizontal en el alquiler turístico..... | 47 |
| II. 2. A. Acción de cesación del art. 7.2 LPH | 47 |
| II. 2. B. Segregación de la finca..... | 49 |
| II. 2. C. Nueva cuota de imputación de las aportaciones a la comunidad .. | 50 |
| II. 2. D. La posible restricción de acceso a las zonas comunes | 50 |
| II. 2. E. El ejercicio de una abusiva implantación hotelera | 51 |
| II. 3. Régimen jurídico de las plataformas colaborativas | 52 |
| II. 3. A. Identificación de las plataformas de alojamiento colaborativo en la tipología de plataformas colaborativas | 52 |
| II. 3. B. Las plataformas colaborativas como prestadores de servicios de la sociedad de la información | 53 |

| | |
|---|-----------|
| II. 3. C. Régimen jurídico de los servicios de la sociedad de la información | 56 |
| II. 4. Relación de las partes con la plataforma colaborativa | 59 |
| II. 5. Concurrencia de empresa gestora de arrendamientos turísticos | 65 |
| II. 6. La normativa sectorial autonómica | 67 |
| CAPÍTULO III. PLANTEAMIENTO GENERAL DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL ALQUILER TURÍSTICO | 69 |
| III. 1. Concepto de alquiler turístico | 69 |
| III. 2. El objeto del alquiler turístico | 71 |
| III. 3. Delimitación conceptual de los servicios propios de la industria hotelera | 73 |
| III. 4. Tributación directa | 74 |
| III. 5. Tributación indirecta | 76 |
| III. 6. Imposición autonómica y/o local | 76 |
| III. 7. Obligación de información | 77 |
| III. 7. A. Antecedentes normativos, del Real Decreto 1070/2017 al Real Decreto 366/2021 | 79 |
| III. 7. B. Régimen sustantivo de la obligación de información | 81 |
| III. 7. C. Fundamento de la obligación de información, propuestas de solución al actual régimen | 83 |
| III. 7. D. Un paso más en Europa: la Directiva 2021/514 | 87 |
| SEGUNDA PARTE: RÉGIMEN FISCAL DEL ALQUILER TURÍSTICO COMO ACTIVIDAD ECONÓMICA..... | 91 |
| CAPÍTULO IV. EL CARÁCTER DE ACTIVIDAD ECONÓMICA DEL ALQUILER TURÍSTICO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS | 93 |
| IV. 1. Concepto de actividad económica | 94 |
| IV. 2. El arrendamiento de inmuebles en general como actividad económica cuando se cuenta con persona empleada | 96 |
| IV. 2. A. Carácter laboral del contrato | 97 |
| IV. 2. B. Contrato a jornada completa | 99 |
| IV. 2. C. Servicios relacionados con la ordenación de la actividad de arrendamiento | 100 |
| IV. 2. D. Naturaleza de la presunción del art. 27.2 LIRPF | 101 |
| IV. 3. Externalización de la ordenación de la actividad | 102 |
| IV. 4. El arrendamiento de inmuebles en general como actividad económica cuando no se cuenta con persona empleada | 104 |
| IV. 5. El Derecho de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico como figura afín del alquiler turístico | 108 |

| | |
|---|------------|
| IV. 6. El arrendamiento de inmuebles como actividad económica en el ámbito específico del alquiler turístico | 110 |
| IV. 7. Arrendamiento de inmuebles para que el arrendatario ejerza el alquiler turístico vía subarrendamiento | 113 |
| CAPÍTULO V. EL ALQUILER TURÍSTICO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS CUANDO CONSTITUYE ACTIVIDAD ECONÓMICA | 119 |
| V. 1. Titularidad de la actividad y afectación del inmueble | 120 |
| V. 1. A. Titularidad de la actividad | 120 |
| V. 1. B. Elementos patrimoniales afectos a la actividad..... | 122 |
| V. 2. Rendimiento neto cuando hay afectación de vivienda completa | 124 |
| V. 3. Rendimiento neto cuando hay afectación de parte de la vivienda | 126 |
| V. 4. El papel del arrendador que cede un inmueble para el ejercicio del alquiler turístico por el arrendatario mediante el subarrendamiento..... | 129 |
| V. 5. El ejercicio del alquiler turístico por el arrendatario de un inmueble mediante el subarrendamiento..... | 133 |
| V. 6. Obligaciones formales en IRPF derivadas del ejercicio del alquiler turístico como actividad económica | 136 |
| CAPÍTULO VI. RÉGIMEN DE SUJECCIÓN Y EXENCIÓN DEL ALQUILER TURÍSTICO EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO | 139 |
| VI. 1. Sujeción del alquiler turístico al IVA | 139 |
| VI. 2. Exención por arrendamiento de vivienda | 143 |
| VI. 2. A. Delimitación del término servicios complementarios propios de la industria hotelera | 145 |
| VI. 2. B. Análisis crítico de la exención por arrendamiento de vivienda . | 147 |
| VI. 3. Devengo del impuesto | 152 |
| VI. 4. El sujeto pasivo y su establecimiento en el TAI..... | 154 |
| VI. 5. Lugar de realización del hecho imponible..... | 158 |
| VI. 6. Estructuras empresariales alternativas al alquiler turístico ejercido directamente por el titular del inmueble | 160 |
| VI. 7. Figuras y regímenes próximas al alquiler turístico en el ámbito del IVA | 165 |
| VI. 8. Compatibilidad del IVA con otros impuestos sobre estancias turísticas de carácter autonómico | 171 |
| VI. 8. A. Cataluña, Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos | 171 |
| VI. 8. B. Baleares, Impuesto sobre Estancias Turísticas | 173 |
| VI. 8. C. Compatibilidad de los impuestos autonómicos sobre estancias turísticas..... | 174 |

| | |
|--|-----|
| CAPÍTULO VII. EL ALQUILER TURÍSTICO EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO CUANDO SE PRESTAN SERVICIOS PROPIOS DE LA INDUSTRIA HOTELERA | 177 |
| VII. 1. Base Imponible..... | 178 |
| VII. 2. Tipo impositivo aplicable..... | 179 |
| VII. 2. A. Tipo impositivo aplicable al alquiler turístico..... | 180 |
| VII. 2. B. Contrato de gestión de viviendas de uso turístico y arrendamiento para subarrendamiento..... | 181 |
| VII. 3. Régimen de deducción del IVA soportado | 182 |
| VII. 3. A. Requisitos para la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado | 182 |
| VII. 3. B. Servicios prestados por la plataforma colaborativa..... | 183 |
| VII. 3. C. Cuota soportada por la adquisición y reforma del alojamiento turístico | 185 |
| VII. 3. D. Otros gastos que dan lugar a cuotas deducibles | 189 |
| VII. 3. E. Deducibilidad de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad | 190 |
| VII. 4. Obligaciones del sujeto pasivo de IVA | 191 |
| VII. 5. Aplicabilidad del régimen simplificado | 196 |
| CAPÍTULO VIII. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS | 197 |
| VIII. 1. Cuestiones Generales del Impuesto | 197 |
| VIII. 2. La problemática dualidad de las plataformas colaborativas | 199 |
| VIII. 3. La casuística del alquiler turístico en el seno del IAE..... | 203 |
| VIII. 3. A. Cesión de apartamentos prestando servicios de hospedaje..... | 204 |
| VIII. 3. B. Cesión de apartamentos sin prestar servicios de hospedaje | 207 |
| VIII. 3. C. Arrendamiento de apartamentos a un tercero que lo explote como establecimiento extrahotelero | 210 |
| VIII. 3. D. Colaboración de persona física en calidad de intermediario .. | 213 |
| TERCERA PARTE: RÉGIMEN FISCAL DEL ALQUILER TURÍSTICO CUANDO NO CONSTITUYE ACTIVIDAD ECONÓMICA..... | 215 |
| CAPÍTULO IX. EL ALQUILER TURÍSTICO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS CUANDO NO CONSTITUYE ACTIVIDAD ECONÓMICA | 217 |
| IX. 1. Planteamiento General..... | 217 |
| IX. 2. Una cuestión preliminar: la titularidad del inmueble y de la actividad | 220 |
| IX. 2. A. Titularidad del inmueble..... | 220 |
| IX. 2. B. Titularidad de la actividad. Intervención de subarrendador y plataformas colaborativas | 221 |
| IX. 3. Cálculo del rendimiento neto..... | 225 |

| | |
|---|-----|
| IX. 3. A. Rendimiento íntegro | 225 |
| IX. 3. B. Rendimiento neto | 225 |
| IX. 3. C. Rendimiento neto reducido | 228 |
| IX. 4. Ejercicio directo del alquiler turístico sin que constituya actividad económica mediante arrendamiento de vivienda completa | 229 |
| IX. 4. A. Rendimiento Neto | 230 |
| IX. 4. B. Rendimiento Neto Reducido | 234 |
| IX. 4. C. Sometimiento a retención de las rentas obtenidas | 237 |
| IX. 4. D. Imputación de rentas inmobiliarias | 238 |
| IX. 4. E. Beneficios fiscales relacionados con la condición de vivienda habitual | 239 |
| IX. 4. F. Deducción por inversión en vivienda habitual | 241 |
| IX. 4. G. Deducción por obras de mejora en la vivienda habitual | 242 |
| IX. 5. Ejercicio directo del alquiler turístico sin que constituya actividad económica mediante arrendamiento de parte de la vivienda | 243 |
| IX. 5. A. Rendimiento Neto | 244 |
| IX. 5. B. Condición de vivienda habitual del anfitrión. Deducción por inversión en vivienda habitual | 245 |
| IX. 5. C. Imputación de rentas inmobiliarias | 247 |
| IX. 5. D. Sometimiento a retención de la renta obtenida | 247 |
| IX. 6. El subarrendamiento en el alquiler turístico desde la perspectiva del arrendador | 248 |
| IX. 7. El subarrendamiento en el alquiler turístico desde la perspectiva del arrendatario | 252 |
| IX. 8. Cesión del inmueble para alquiler turístico | 256 |
| CAPÍTULO X. EL ALQUILER TURÍSTICO COMO ACTIVIDAD EXENTA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS | 257 |
| X. 1. Sujeción a ITPAJD | 258 |
| X. 2. El sujeto pasivo | 259 |
| X. 3. La base imponible y la cuota tributaria en TPO | 260 |
| X. 4. Cuestiones subyacentes del IVA | 261 |
| CONCLUSIONES | 267 |
| RECOPIACIÓN DE JURISPRUDENCIA Y OTRAS RESOLUCIONES DE RELEVANCIA | 299 |
| DOCTRINA ADMINISTRATIVA | 305 |
| BIBLIOGRAFÍA | 315 |

ÍNDICE DE ABREVIATURAS

| | |
|---------------|---|
| AEAT | Agencia Estatal de Administración Tributaria |
| AIB | Adquisiciones Intracomunitarias de Bienes |
| AN | Audiencia Nacional |
| CC | Real Decreto de 24 de julio de 1889 por el que se publica el Código Civil |
| CCAA | Comunidades Autónomas |
| CCom | Real Decreto de 22 de agosto de 1885 por el que se publica el Código de Comercio |
| CDI | Convenios para evitar la doble imposición |
| CE | Constitución Española |
| CNMC | Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia |
| DA | Disposición Adicional |
| DAC 6 | Directiva 2018/822/UE, de 25 de mayo, modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información |
| DAC 7 | Directiva 2021/514, de 22 de marzo, modifica la Directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad |
| Directiva IVA | Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre, del Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. |
| DF | Disposición Final |
| DT | Disposición Transitoria |
| EEE | Espacio Económico Europeo |
| EEMM | Estados Miembros de la Unión Europea |
| EPRS | European Parliamentary Research Service |
| ET | 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 |
| ETA | Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo |
| FD | Fundamento de Derecho |
| IAE | Impuesto sobre Actividades Económicas |
| INCN | Importe Neto de la Cifra de Negocios |
| INE | Instituto Nacional de Estadística |
| IP | Impuesto sobre el Patrimonio |
| IRI | Imputación de rentas inmobiliarias |
| IRNR | Impuesto sobre la Renta de no Residentes |
| IS | Impuesto sobre Sociedades |

| | |
|---------|---|
| ISD | Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones |
| ISEETA | Impuesto sobre las Estancias Turísticas de Alojamiento de Islas Baleares |
| ITPAJD | Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados |
| LAR | Ley 49/2003, de 26 de noviembre de Arrendamientos Rústicos |
| LAU | Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos |
| LCAT | Ley 4/2012, de 6 de julio, de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio y normas tributarias |
| LDAT | Ley 42/1998, de 15 de diciembre, sobre derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso y normas tributarias |
| LISEETA | Ley 2/2016, de 30 de marzo, que aprueba el Impuesto sobre Estancias Turísticas en las Islas Baleares y de medidas de impulso del turismo sostenible |
| LGSS | Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social |
| LGT | Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria |
| LH | Decreto de 8 de febrero de 1946, por el que se aprueba la nueva redacción oficial de la Ley Hipotecaria |
| LIP | Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio |
| LISD | Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones |
| LIVA | Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido |
| LOFCA | Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas |
| LOPDGDD | Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales |
| LPH | Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre propiedad horizontal |
| LRBRL | Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local |
| LRHL | Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales |
| LSSI | Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información |
| NRV | Norma de Registro y Valoración, contenidas en la Segunda Parte del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad |
| PGC | Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad. |
| RGGIT | Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. |

| | |
|--------------|--|
| RIRPF | Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero |
| RIS | Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades |
| RIVA | Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido |
| SAP | Sentencia de Audiencia Provincial |
| STJUE | Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea |
| STS | Sentencia del Tribunal Supremo |
| STSJ | Sentencia de Tribunal Superior de Justicia |
| TAI | Territorio de Aplicación del Impuesto |
| TEAC | Tribunal Económico-Administrativo Central |
| TEAR | Tribunal Económico-Administrativo Regional |
| TFUE | Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea |
| TJUE | Tribunal de Justicia de la Unión Europea |
| TPO | Transmisiones Patrimoniales Onerosas |
| TRLGDCU | Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios |
| TRLITPAJD | Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados |
| UE | Unión Europea |
| VI Directiva | Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme |
| VUT | Vivienda de uso turístico |

INTRODUCCIÓN

Si hay algo que ha acelerado el ritmo de evolución de la realidad socioeconómica en los últimos años, ha sido la economía colaborativa. Realmente, no se han creado modelos de negocios nuevos, se han potenciado. Así, el compartir coche no es una práctica creada por la economía colaborativa, como tampoco lo es el alquiler turístico.

Sin embargo, la aparición de las plataformas colaborativas ha brindado a los particulares una herramienta determinante para poder ofrecer sus bienes y servicios, permitiendo hacer un uso más intensivo y eficiente de los mismos, compartiendo gastos en unas ocasiones o incluso recuperando parte de su inversión en los mismos.

En definitiva, las plataformas colaborativas han eliminado barreras de entrada y han permitido que particulares ofrezcan bienes y servicios a otros particulares.

En efecto, si bien es cierto que la cifra de negocios del sector servicios ha crecido un 14,46% entre 2016 y 2018, los alojamientos turísticos y otros alojamientos de corta estancia lo han hecho un 27,38%, es decir, el alquiler turístico ha crecido casi el doble que la media del sector servicios en España¹.

El crecimiento del alquiler turístico no es solamente cuantitativo sino también cualitativo, apareciendo fórmulas empresariales novedosas o que, existiendo de antes, se han extendido en mayor medida a partir del alojamiento colaborativo.

El alquiler turístico, que viene de lejos pero que crece de manera exponencial a través de la economía colaborativa, se presenta como una figura novedosa dentro de los tipos de arrendamiento, presentando la peculiar concurrencia de servicios complementarios que pueden ir más allá de la mera cesión.

En este sentido, el ritmo vertiginoso de la globalización y la economía colaborativa, ha impulsado a la autonomía de la voluntad a proliferar negocios jurídicos que difícilmente se pueden encuadrar dentro de una figura contractual concreta, generando problemas de seguridad jurídica.

Es por ello, que hemos de plantearnos en primer lugar en qué consiste el alquiler turístico, a efectos de determinar el hecho imponible que se grava. Para ello, hemos de partir del Derecho Civil, deteniéndonos necesariamente en la normativa especial reguladora de los arrendamientos.

Más allá del contenido del contrato de alquiler turístico, una cuestión que ha planteado la aparición de las plataformas colaborativas es, precisamente, determinar el papel que asumen estas en el alquiler turístico, analizar si se trata de meros intermediarios o, por el contrario, asumen directamente la titularidad de la actividad frente al huésped.

A partir de ahí, podremos adentrarnos en el Derecho Tributario, analizando el régimen fiscal aplicable, insistiendo en que el alquiler turístico como actividad empresarial no debe plantear excesiva problemática, que representa el grueso del tráfico jurídico atribuible al alquiler turístico. Sin embargo, la principal peculiaridad es que en el actual auge del alquiler turístico cobran especial importancia los particulares, que se aventuran en la actividad del alquiler turístico sin llevar a cabo una ordenación de factores de producción con la intención de intervenir en el mercado de bienes y servicios, es decir, sin intención de desarrollar una actividad económica propiamente dicha.

¹ INE, *Principales magnitudes según actividad principal (CNAE-2009 a 1, 2, 3 y 4 dígitos)*, 2021.

Por ello, el objetivo de este estudio es, sin duda, determinar el régimen fiscal aplicable a cualquier persona, física o jurídica aunque, por los motivos expuestos y por la complejidad y novedad que entraña, nos centremos en las personas físicas, que desarrolle o vaya a desarrollar la actividad de alquiler turístico.

Para ello, llevaremos a cabo una investigación multidisciplinar, en la medida en que, para analizar el régimen fiscal del alquiler turístico, conjugamos la regulación establecida en Derecho Privado, con la influencia de normativa autonómica respecto a la ordenación de la actividad y, sobre todo, la influencia de las fuentes jurídicas de orden europeo.

Ya desde el Derecho Privado, vemos que la regulación del alquiler turístico se encuentra en un momento especialmente convulso, influyéndole las últimas reformas realizadas en materia de vivienda, concretamente, reformando la exclusión que del mismo se hace del ámbito de aplicación de la LAU y los regímenes de adopción de acuerdos en el seno de la propiedad horizontal. En el ámbito tributario, ha suscitado un gran número de casos que requieren de un detenido y pormenorizado análisis.

Ello, ha llevado a la resolución por parte de la DGT de un gran número de consultas vinculantes que recogemos en nuestro trabajo. Así, ponemos de relieve desde ya la necesidad de integrar la normativa tributaria aplicable con la doctrina administrativa, científica y jurisprudencial, dejando evidencia de la necesaria revisión por el legislador del actual régimen, resolviendo las cuestiones de cuya clarificación han tenido que encargarse otras fuentes del Derecho que, por supuesto, no aportan la misma seguridad jurídica que el Derecho Positivo, que impida, sobre todo, posibles contradicciones entre criterios administrativos y jurisprudenciales.

Precisamente, por esa falta de seguridad jurídica apreciada en una primera aproximación al objetivo del presente estudio, unida a la complejidad que se desprende de las cuestiones que se suscitan y a la actualidad de la figura, hemos estimado interesante llevar a cabo esta investigación.

En efecto, como ya hemos adelantado, la necesidad de innumerables pronunciamientos por parte de la doctrina administrativa y jurisprudencial, unida a los análisis de la doctrina científica, denota una carencia de seguridad jurídica y de precisión en nuestro Derecho Positivo.

Por otro lado, del alquiler turístico se deriva una infinidad de diversos supuestos, cada uno con una complejidad propia. Pensamos, por ejemplo, en las distintas estructuras jurídicas adoptadas para llevar a cabo la actividad, desde el arrendamiento o cesión a un tercero para que ejerza la actividad, hasta la contratación de una empresa de servicios que se encargue de la misma reservándose el propietario la titularidad de la actividad, arrendamiento de un negocio propiamente dicho de alojamiento turístico, en lugar de un simple inmueble, la influencia del carácter de vivienda habitual en el ejercicio de la actividad, etc.

Por último, respecto a la actualidad, efectivamente, ha quedado ya recogida mención de dicha característica respecto a la economía colaborativa, pero igualmente, se recogen normas de máxima actualidad como la reforma en materia de vivienda, la aprobación de la obligación de información en el seno del alquiler turístico (modelo 179), la DAC 7, etc.

Así, con esta obra, nos proponemos acompañar al contribuyente durante toda la vida de su actividad, centrándonos en las cuestiones específicas que plantea el alquiler turístico.

Por orden cronológico, hemos de detenernos en el IAE, analizando el régimen de sujeción y exención y, sobre todo, el epígrafe en el que procede darse de alta, en su caso, así como las obligaciones formales derivadas de dicho impuesto. Nos planteamos, por tanto, si el alquiler turístico ha de encuadrarse en todo caso en un mismo epígrafe o, por el contrario, va a depender de aspectos tales como la concurrencia de servicios accesorios que se separen de la mera cesión de un inmueble y se aproximen más a una actividad propia del sector de la hostelería.

Pero si hay un impuesto que genera un amplio elenco de dudas es el IRPF. En efecto, como hemos venido señalando, es importante la aparición en el mercado de particulares que ni siquiera tienen intención de desempeñar una actividad empresarial, sino que simplemente van a alquilar una habitación de su vivienda habitual, o su vivienda completa mientras se marchan de vacaciones. En estos casos, tenemos que plantearnos qué tipo de rendimientos se obtienen, si es un arrendamiento de vivienda al que se puede aplicar la reducción por arrendamiento de vivienda y, por otro lado, qué ocurre con las ventajas fiscales asociadas a la vivienda habitual cuando esta se destina, en todo o en parte, a alquiler turístico.

Junto a este conjunto de contribuyentes, también encontramos aquellos particulares que, dado su carácter no empresarial, prefieren cederlo a un tercero para que este sea el que ejerce la actividad. En estos casos, igualmente hay que analizar qué tipo de rendimientos de obtienen.

Como última categoría, evidentemente, también hemos de detenernos en los contribuyentes que desempeñan el alquiler turístico directamente.

Por tanto, una cuestión crucial va a ser detenernos en analizar si el alquiler turístico puede constituir actividad económica a efectos de IRPF y, en este caso, si será conforme a los criterios generales aplicables a todo arrendamiento de inmuebles o hay previsiones específicas.

A partir de tales precisiones podremos plantearnos, tanto en rendimientos de actividades económicas como en rendimientos del capital inmobiliario qué régimen resulta aplicable a cada supuesto: régimen de cálculo del rendimiento neto, régimen de retenciones y, sobre todo, qué ocurre cuando el inmueble se arrienda para que un tercero que explote, viendo en esta cuestión el régimen aplicable tanto al arrendador como al arrendatario.

También veremos qué pasa si junto al inmueble se cede una estructura tal que hace que, en lugar de arrendarse un inmueble, nos encontremos ante un arrendamiento de negocio para que un tercero lo explote.

En el caso del IVA nos planteamos si es posible aplicar la exención por arrendamiento de vivienda al alquiler turístico y, en caso afirmativo, si la solución es uniforme para todo alquiler turístico o dependerá de factores como la duración o la prestación de servicios complementarios.

También dentro de la tributación indirecta veremos cómo se compatibiliza el IVA con el ITPAJD dado que, en principio, el arrendador de inmueble por tal circunstancia va a ser empresario a efectos de IVA, pero el alquiler turístico puede tener cabida igualmente en el hecho imponible del ITPAJD, modalidad TPO.

Ello hace necesario que veamos cómo se compatibilizan ambos impuestos y cómo opera, en su caso, la exención por arrendamiento de vivienda.

Pero no son los únicos impuestos, dentro de tributación indirecta, que plantean una posible concurrencia. La proliferación del alquiler turístico ha impulsado que algunas comunidades autónomas, como es el caso de Baleares y Cataluña, hayan establecido impuestos de carácter autonómico que recaen sobre el alquiler turístico. Ello hace que nos cuestionemos la compatibilidad de estos con el IVA, pudiendo infringir no sólo el ordenamiento nacional sino el comunitario, teniendo en cuenta el origen de la regulación del IVA.

Dentro del IVA, interesa igualmente hacer mención a figuras que guardan una estrecha relación con el alquiler turístico y que no podemos dejar de lado. Así, debemos hacer alusión al régimen especial de agencias de viaje y su posible influencia en el alquiler turístico y, por otro lado, el Derecho de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico como figura afín, pero con régimen tributario específico.

Hay otras cuestiones, ya dentro del alquiler turístico en IVA que interesan, como la adquisición de paquetes de puntos a canjear en alojamientos turísticos, que plantean el momento en que se devenga el hecho imponible del IVA o el establecimiento en el TAI por parte del sujeto pasivo de IVA, debiendo preguntarnos hasta qué punto un alojamiento turístico constituye establecimiento permanente.

Otra cuestión a analizar en IVA y que, sin duda, se ha derivado de la proliferación del alquiler turístico, es el conjunto de estructuras jurídicas que encontramos para optimizar la explotación de los alojamientos turísticos. En efecto, han surgido empresas especializadas en dicha explotación, a las que acuden los titulares de inmuebles en busca de una mayor rentabilidad o de una rentabilidad segura. En este sentido, se ha comenzado a extender la interposición de un comisionista, especialmente a través del contrato de gestión de viviendas de uso turístico, sin perjuicio de que también se acuda al arrendamiento para que el arrendatario sea el que ejerza la actividad, logrando así un rendimiento fijo y ajeno al riesgo de la actividad el titular del inmueble. Junto a estas figuras surgen otras como la participación en cuentas o la mera puesta en común de ingresos. Todas estas figuras tienen, por supuesto, incidencia en IVA y han de ser objeto de estudio, sin perjuicio de su análisis paralelo en el espacio dedicado al IRPF.

No obstante, la dirección de nuestro estudio la va a marcar la exención por arrendamiento de vivienda, en virtud de la cual tendremos que pasar a analizar la tributación en ITPAJD o, en caso de que no resulte aplicable, el régimen previsto en IVA.

Otra cuestión importante en el ámbito del IVA es qué ocurre con las obligaciones formales que se derivan de este Impuesto, planteándose la posibilidad, si no es aplicable la exención, de que recaiga en particulares que simplemente han alquilado esporádicamente su vivienda, la obligación de realizar declaraciones periódicas e incluso de expedir factura.

En ITPAJD interesa, más allá de los elementos esenciales del tributo, preocupando que sea el huésped el sujeto pasivo y el método de determinación de la base imponible, determinar qué ocurre con el IVA soportado en la actividad por el anfitrión.

En caso de que la actividad esté sujeta y no exenta de IVA, nos planteamos qué elementos relacionados con el turismo afectan a la base imponible, qué tipo impositivo se aplica al alquiler turístico y qué obligaciones formales se exigen al sujeto pasivo de IVA.

Teniendo en cuenta el ritmo actual de evolución de la realidad socioeconómica, impulsado por la economía colaborativa, adoptaremos en las conclusiones de nuestro estudio una visión crítica, tratando de ir más allá de consolidar o refundir los resultados

de nuestra investigación, analizando hasta qué punto el régimen fiscal del alquiler turístico se adapta a la realidad actual del mismo y, en su caso, qué modificaciones serían necesarias para lograr tal adaptación.

En este contexto, vemos que la cuestión fundamental del régimen fiscal del alquiler turístico, el elemento vertebrador, va a ser la determinación de cuándo hay actividad económica o no en IRPF y cuándo se aplica o no la exención en IVA.

Nos proponemos como objetivos específicos la determinación del régimen aplicable al contrato de alquiler turístico, las cuestiones generales de carácter tributario y la concreción del régimen fiscal aplicable con mayor profundidad en las dos grandes figuras a las que ya hemos hecho referencia IRPF e IVA, seguidas, a una distancia prudente, por el IAE. Por esta razón, consideramos que debemos estructurar nuestro estudio en tres partes.

En la Primera Parte trataremos de analizar las cuestiones generales del alquiler turístico, partiendo del régimen jurídico previsto en nuestro Derecho Privado para el alquiler turístico, analizando el contenido obligacional y los sujetos que intervienen en el negocio o negocios jurídicos, así como las cuestiones generales de carácter tributario que, por simplicidad, podemos tratar en dicho espacio, destacando la obligación de información relativa al alquiler turístico.

Para ello, dedicamos el Capítulo I a analizar la naturaleza jurídica del alquiler turístico, buscando si se identifica con el contrato de arrendamiento de inmuebles tradicional o con el contrato de hospedaje, prestando especial atención del régimen concreto del alojamiento colaborativo.

En el Capítulo II, determinada la naturaleza jurídica del alquiler turístico, nos centramos en el contenido obligacional del alquiler turístico, tratando de describir en qué consiste un contrato de alquiler turístico. Adicionalmente, se hace mención a otra normativa que resulta igualmente aplicable: propiedad horizontal, régimen de las plataformas colaborativas, posible interposición de empresa gestora de alquiler turístico y breve referencia a la ordenación de la actividad por parte de la normativa autonómica.

Cerramos esta Primera Parte con el Capítulo III, que dedicamos a las cuestiones generales de carácter tributario, pero junto a un primer acercamiento genérico, abordamos cuestiones concretas como el régimen aplicable en ISD e IP y la obligación de información.

Las otras dos partes las dedicamos al régimen fiscal del alquiler turístico, en el ámbito de las grandes figuras impositivas que plantean mayor complejidad y especialidad: IRPF, IVA e IAE.

Así, en la Segunda Parte, determinamos las cuestiones básicas en IRPF e IVA, destacando la determinación de cuándo el alquiler turístico constituye actividad económica a efectos de IRPF y cuándo va a operar la exención de IVA por arrendamiento de vivienda en el alquiler turístico y nos dedicamos al alquiler turístico como actividad económica en IRPF y como actividad sujeta y no exenta en IVA, analizando, por último, el IAE dado que por extensión, entendemos suficiente recogerlo en dicho espacio.

Concretamente, el Capítulo IV lo dedicamos a delimitar cuándo hay actividad económica en IRPF y cuándo no, partiendo del carácter de actividad económica en el arrendamiento de inmuebles en general y plasmando los criterios aplicables en cada caso concreto que podemos encontrarnos en el alquiler turístico, como es el caso de arrendamiento del inmueble para que el arrendatario ejerza la actividad. Incluso nos

detenemos en una figura con la que el alquiler turístico guarda cierta similitud: el Derecho de aprovechamiento por turno.

Una vez delimitados los supuestos en que se aprecia actividad económica en IRPF, dedicamos el Capítulo V a analizar el régimen tributario aplicable a dichos casos, partiendo de cuestiones básicas como son la titularidad de la actividad y la afectación del inmueble a la misma, planteando el caso en que solo se afecte una parte de una vivienda habitual y el régimen aplicable en el caso en que se produzca un arrendamiento del inmueble para que el arrendatario ejerza la actividad.

En el Capítulo VI iniciamos el análisis del régimen aplicable en IVA, concretamente, abordamos las cuestiones generales, resultando de especial relevancia la aplicabilidad de la exención por arrendamiento de vivienda, aunque es cierto que se suscitan otras cuestiones básicas que se plantean en el ámbito del alquiler turístico, relativas al devengo, establecimiento del sujeto pasivo a través de establecimiento permanente, etc. De forma similar al IRPF, analizamos figuras próximas al alquiler turístico pero que debemos diferenciar del mismo. Por último, hacemos referencia a impuestos de carácter autonómico específicos del alquiler turístico cuya compatibilidad con el IVA e ITPAJD nos plantemos.

Partiendo de lo anterior, dedicamos el Capítulo VII al régimen aplicable en el caso en que no se aplique la exención por arrendamiento de vivienda, operando el supuesto de no sujeción a ITPAJD previsto en el art. 4.Cuatro LIVA. Así, hacemos alusión a cuestiones interesantes respecto a la base imponible del impuesto, respecto al tipo impositivo aplicable, no sólo nos referimos al mero alquiler turístico sino también al que procede aplicar al contrato de gestión de viviendas de uso turístico y al caso de un arrendamiento para que el arrendatario ejerza la actividad de alquiler turístico.

También hacemos alusión a las cuotas soportadas deducibles y el tipo impositivo aplicable a los bienes y servicios que las generan. Igualmente, analizamos las obligaciones formales del sujeto pasivo de IVA. Por último, dado que es una cuestión que se ha planteado, estudiamos la aplicabilidad del régimen simplificado al alquiler turístico.

En el Capítulo VIII, último de esta Segunda Parte, nos detenemos en todas las cuestiones de interés respecto al IAE, analizamos las cuestiones generales que pueden tener cierto interés en el alquiler turístico y nos planteamos si verdaderamente el titular del inmueble es el titular de la actividad, en caso de alojamiento colaborativo, o si, por el contrario, la plataforma colaborativa es la verdadera titular de la actividad. En último lugar, nos detenemos en el análisis de cada supuesto concreto del alquiler turístico, resultando de especial interés el epígrafe de actividad al que corresponde cada uno de ellos.

Por último, en la Tercera Parte, nos centramos en el alquiler turístico cuando no constituye actividad económica en IRPF y no se aplica la exención de IVA.

Concretamente, en el Capítulo IX nos centramos en el régimen aplicable en IRPF cuando no se obtienen rendimientos de actividades económicas. Partimos de la titularidad del inmueble y de la actividad, frente a otros sujetos intervinientes, como un subarrendador o una plataforma colaborativa. A partir de tales premisas, nos proponemos determinar el rendimiento obtenido en cada caso, partiendo de un planteamiento general y llegando a cada caso concreto, comenzando por el ejercicio directo del alquiler turístico, diferenciando si se arrienda la vivienda completa o solo una parte de ella y haciendo alusión a las especialidades derivadas del carácter de vivienda habitual, en su caso, del inmueble.

Junto al ejercicio directo, se analiza el caso de arrendamiento para que el arrendatario ejerza la actividad de alquiler turístico desde la perspectiva del arrendador y del arrendatario. Análisis aparte merece la mera cesión del inmueble para el ejercicio del alquiler turístico.

Por último, en el Capítulo X, analizamos el alquiler turístico como actividad exenta en IVA y sujeta y no exenta, por tanto, en ITPAJD, destacamos el cambio de sujeto pasivo, que pasa a ser el huésped, tratamos la base imponible en TPO y, por último, no perdemos de vista cuestiones latentes del IVA, especialmente obligaciones formales que persisten y la no deducibilidad de las cuotas de IVA soportado y sus consecuencias.

A contestar los objetivos de nuestro estudio y plasmar los principales resultados de nuestra investigación, dedicamos un apartado específico de Conclusiones, que respeta la estructura seguida en nuestro trabajo y acompaña unas reflexiones finales.

Por último, recogemos la relación de jurisprudencia, doctrina administrativa y doctrina científica sin la cual este trabajo no habría sido posible.

A través de la división de nuestro estudio en tres bloques, hemos logrado un mayor rigor en la organización de las fuentes utilizadas que, como no puede ser de otra manera, son fundamentalmente el Derecho Positivo y sus antecedentes más recientes, la jurisprudencia (fundamentalmente Tribunal Supremo, Tribunal Constitucional y Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea, sin perjuicio de alguna mención a Tribunales Superiores de Justicia), la doctrina administrativa (destacando incuestionablemente la Dirección General de Tributos, junto a algunas resoluciones del TEAC) y, por último, la doctrina científica.

En efecto, si hay algo fundamental para poder llevar a cabo esta investigación es la aplicación de un método jurídico. Se trata de aplicar un proceso racional que permita estudiar de forma ordenada y sistemática las instituciones jurídicas, con el objetivo de adquirir el conocimiento jurídico, detectando posibles conflictos en nuestro sistema jurídico y buscando la solución de los mismos a través de las fuentes que el propio ordenamiento nos ofrece.

En concreto, partiendo de una percepción propia del *Civil Law*, como no puede ser de otra manera, partiremos de lo recogido en el Derecho Positivo, de lo teórico, reflexionando sobre los posibles casos que podemos encontrar en la práctica y detectando en la doctrina jurisprudencial, administrativa y académica, aquellos casos que igualmente, ya se han planteado en dicha práctica, desembocando en un análisis del caso, más propio del *Common Law*.

Esa es la virtud que nos proponemos alcanzar en nuestro trabajo, respetar la orientación de nuestro ordenamiento jurídico, partiendo de lo teórico pero, a su vez, alcanzando la exhaustividad propia de los sistemas sajones, tratando de llegar a cada caso concreto. A partir de este método, confiamos poder detectar las debilidades de la normativa analizada, tanto a nivel teórico como práctico, pudiendo aportar soluciones para corregir dichas debilidades, es decir, volviendo a la norma general, al Derecho Positivo.

En este sentido, partiremos de la primera fuente de nuestro ordenamiento jurídico, conforme al art. 1 CC, las normas legales, tanto de Derecho Privado como Derecho Administrativo, Derecho de la Unión Europea y, por supuesto, como protagonista, de Derecho Tributario.

En cuanto a la jurisprudencia, establece el art. 5.1 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, que corresponde a todos los Jueces y Tribunales interpretar y aplicar las leyes y reglamentos conforme a los preceptos y principios constitucionales. De ello, advertimos la especial relevancia que cobra el Tribunal Supremo conforme al art. 1.6 CC y el Tribunal Constitucional como máximo intérprete de nuestra Carta Magna. Igualmente, cobra especial interés la doctrina emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea respecto a las cuestiones jurídicas propias de su ámbito.

Respecto a la doctrina administrativa, junto al Tribunal Económico-Administrativo Central, cobra especial protagonismo la Dirección General de Tributos, de la cual se ha analizado un amplio número de resoluciones, las cuales han sido fundamentales para decidir llevar a efecto esta investigación, al denotar las carencias que el Derecho Positivo presenta respecto al alquiler turístico.

Por último, la doctrina académica ha sido elemento vertebrador, paradigma para determinar la estructura de nuestro trabajo y referencia ineludible a partir de la cual hemos podido identificar parte de la jurisprudencia y doctrina administrativa de interés. Por ello, como elemento sistematizador de las fuentes citadas hasta ahora, la doctrina científica se presenta como una fuente fundamental de nuestro trabajo.

Para identificar y obtener las mencionadas fuentes, ha resultado fundamental el amplio abanico de bases de datos propias del ámbito jurídico facilitado por el servicio de Biblioteca de la Universidad de Huelva, complementado por la plataforma digital Dialnet. Adicionalmente, se han obtenido y analizado fuentes bibliográficas en papel de la Universidad Complutense de Madrid y de la Universidad de Cádiz. Por otro lado, ha resultado de interés la asistencia a jornadas académicas que han facilitado el acercamiento del autor a cuestiones fundamentales como las directivas de cooperación administrativa. Paralelamente, la jurisprudencia europea se ha obtenido específicamente de la plataforma EUR-Lex. Por último, ha resultado de ayuda la consulta de la sede electrónica de la AEAT.

**PRIMERA PARTE: CUESTIONES GENERALES DEL ALQUILER
TURÍSTICO**

CAPÍTULO I. NATURALEZA JURÍDICA DE LOS ALQUILERES TURÍSTICOS

El alquiler turístico se ha intensificado en los últimos años principalmente a través de plataformas digitales como Airbnb². Este rápido y profundo acogimiento que ha tenido la economía colaborativa ha distanciado la realidad social del ordenamiento que la regula, promoviendo relaciones entre particulares (*peer to peer*) y entre estos y empresarios, que nos lleva a plantearnos cuándo un sujeto actúa como particular y cuándo podemos hablar de actividad económica propiamente dicha.

La cesión del uso de la vivienda (o habitación) puede hacerse a través de distintos negocios jurídicos, siendo diversa la variedad de servicios que pueden complementar la cesión del uso de la vivienda o habitación.

En este contexto, la casuística que se puede plantear es múltiple, hasta el punto de desafiar o, al menos, poner en tela de juicio la capacidad de nuestro Derecho positivo para atribuir consecuencias jurídicas a cada supuesto de hecho que se suscita.

Estas circunstancias se deben a dos razones fundamentales, por un lado, la interacción de particulares y empresarios que ha suscitado la economía colaborativa y, por otro lado, el principio de autonomía de la voluntad (art. 1.255 CC) que dificulta una categorización clara de los negocios jurídicos objeto de nuestro estudio.

Por tanto, para determinar, en el ámbito del Derecho Privado, qué negocio jurídico están celebrando las partes, debemos plantearnos dos cuestiones que van a ser clave a efectos de calificación: cuándo el oferente se considera empresario y qué servicios complementarios al uso del inmueble se ofrecen. A partir de ahí, podremos delimitar nuestro objeto de estudio y los objetivos que nos planteamos respecto al mismo.

I. 1. Concepto de alquiler turístico

Lo primero que debemos tener claro es qué negocio jurídico concreto vamos a analizar. Así, partimos de la definición de FERNÁNDEZ PÉREZ, que lo describe como el “contrato que vincula al titular de una unidad de alojamiento -en principio vivienda, aunque podría ser una habitación- y que en la terminología del alojamiento colaborativo viene recibiendo el nombre de anfitrión, con el inquilino o huésped, también turista en la mayoría de las ocasiones”³.

De este modo, distinguimos un elemento objetivo, sobre qué objeto recae el negocio jurídico, y un elemento subjetivo, quiénes son las partes que participan en ese negocio jurídico.

En cuanto al elemento objetivo, podemos encontrar denominaciones variadas, si bien, lo que verdaderamente interesa en un primer momento es determinar en qué puede consistir esa unidad de alojamiento. Como se deduce de la propia definición ofrecida anteriormente, se puede ceder el uso de una vivienda completa o de una simple habitación.

Por su parte, en lo que se refiere al elemento subjetivo, apréciase que no se habla de arrendador y arrendatario (que son probablemente las denominaciones que atribuiríamos de un modo intuitivo), ello por un motivo que ya adelantábamos, y es que,

² LINDNER, A.: “Alquiler de vivienda para uso turístico: desorden legislativo y problemas de competencia”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 920/2016, p. 1.

³ FERNÁNDEZ PÉREZ, N.: “Capítulo III. La relación contractual entre el anfitrión y el huésped”, *El alojamiento colaborativo*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018, p. 1.

si tratamos de encuadrar este negocio jurídico dentro de las figuras contractuales que encontramos en nuestro Derecho Privado, veremos que alcanzar una conclusión única no es sencillo ni pacífico.

En tales circunstancias, se prefiere hacer referencia a los términos anfitrión (persona que cede la unidad de alojamiento) e inquilino o huésped (persona que usa la unidad de alojamiento y se obliga a pagar un precio por ello).

I. 2. Naturaleza jurídica del alquiler turístico

Efectuada una primera aproximación al negocio jurídico que vamos a analizar, para poder determinar el régimen jurídico debemos identificar en qué figura contractual se incardina aquel.

A primera vista, son varias las figuras jurídicas con las que podríamos identificar el alquiler turístico, de modo que veremos en qué consiste cada una para posteriormente analizar en qué medida nuestro negocio jurídico se ajusta a cada figura contractual.

A estos efectos, el negocio jurídico analizado parece que podría identificarse con los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles y con el de hospedaje. De este modo, tratando de no ser exhaustivos, realizaremos una descripción de cada figura contractual para poder concluir dentro de qué figura se encuentra el alquiler turístico y, por consiguiente, qué régimen jurídico es aplicable.

I. 2. A. El arrendamiento de inmuebles

El arrendamiento de inmuebles se incardina entre los contratos traslativos del uso o disfrute, que son aquellos “por los que el otorgante, sin transmitir el dominio de una cosa, cede a otra u otras personas el goce o utilidad de la misma”, dentro de esta categoría de contratos, se encuadra el arrendamiento de cosas y el subarriendo.

El contrato de arrendamiento en general se regula en el Título VI del Libro IV (“De las obligaciones y contratos”) del Código Civil. El art. 1.542 CC adelanta que el arrendamiento puede ser de cosas, o de obras o servicios. A pesar de que el Código Civil comienza advirtiendo la tipología del arrendamiento, este primer Capítulo de Disposiciones Generales, ha generado una profunda reflexión en nuestra doctrina, que le ha venido atribuyendo un intento fallido de unificación de los contratos de arrendamiento.

El contrato de arrendamiento tiene las siguientes características:

1) **Carácter consensual:** el contrato de arrendamiento se perfecciona por el mero consentimiento. Ello no impide que le sean aplicables los artículos 1.279 y 1.280 CC, sobre el otorgamiento de escritura pública, y sobre todo el artículo 2.5º LH, si bien la escritura pública en este caso no es constitutiva (requisito *ad solemnitatem*), sino que se trata de un requisito *ad probationem*.

2) **Bilateralidad:** como expusimos anteriormente, hay dos partes, arrendador y arrendatario, y estas partes tienen obligaciones recíprocas o correlativas que se sirven mutuamente de causa.

3) **Naturaleza onerosa:** por definición de los arts. 1.543 y 1.544 CC, a cambio de la prestación objeto del contrato se establece un precio cierto. De hecho, si en un pretendido contrato de arrendamiento de cosas no se estableciera precio, se estaría ante un comodato.

4) **Carácter conmutativo:** no existe riesgo inherente y el beneficio patrimonial es cierto para ambos contratantes desde que se perfecciona el negocio jurídico.

5) Temporalidad: no se admiten arrendamientos perpetuos, pues estos constituirían más bien una enajenación. Tanto es así que se establece un plazo supletorio en los arrendamientos rústicos (art. 1.577 CC) y urbanos (art. 1.581 CC), el mismo carácter temporal se deduce del arrendamiento de obras y servicios, considerándose nulo el arrendamiento hecho para toda la vida (art. 1.583 CC). Algunos autores⁴ apuntan que “la relación arrendaticia es de tracto sucesivo, no instantánea, ya que se prolonga en el tiempo y las prestaciones han de ejecutarse durante un determinado período temporal”. En los arrendamientos de vivienda (que no para arrendamientos urbanos para uso distinto del de vivienda), como peculiaridad, se establece un plazo de duración mínima de tres años, artículo 10 LAU, lo mismo ocurre con los arrendamientos rústicos que tienen una duración mínima de cinco años en virtud del artículo 12 LAR.

De todas las características anteriores, pero refiriéndose ya al arrendamiento de cosas, destaca DÍEZ-PICAZO⁵ la temporalidad⁶ y el precio cierto.

Otra característica de estos contratos es que no tienen carácter formal, pues deducimos que su elevación a escritura pública (arts. 1.279 y 1.280 CC) no tiene carácter constitutivo.

Dejando ya a un lado las otras dos modalidades de arrendamiento, el artículo 1.543 CC establece que “en el arrendamiento de cosas, una de las partes se obliga a dar a la otra el goce o uso de una cosa por tiempo determinado y precio cierto”.

Entrando ya en el contenido del arrendamiento de cosas, el Código Civil es muy sistemático, en el art. 1.546 CC designa las partes, arrendador y arrendatario como ya hemos visto, y en los arts. 1.554 y 1.555 CC enumera las obligaciones respectivas de cada uno.

El arrendador está obligado:

- 1) A entregar al arrendatario la cosa objeto del contrato.
- 2) A hacer en ella durante el arrendamiento todas las reparaciones necesarias a fin de conservarla en estado de servir para el uso a que ha sido destinada.
- 3) A mantener al arrendatario en el goce pacífico del arrendamiento por todo el tiempo del contrato.

El arrendatario está obligado:

- 1) A pagar el precio del arrendamiento en los términos convenidos.
- 2) A usar de la cosa arrendada como un diligente padre de familia, destinándola al uso pactado; y, en defecto de pacto, al que se infiera de la naturaleza de la cosa arrendada según la costumbre de la tierra.

⁴ CAÑIZARES LASO, A.; DE PABLO CONTRERAS, P.; ORDUÑA MORENO, J.; VALPUESTA FERNÁNDEZ, R.: “Libro IV – de las obligaciones y contratos. Contratos en particular, derecho de daños y prescripción (arts. 1445 al final)”, *Código Civil Comentado*, Volumen IV, Aranzadi, Pamplona, 2016, p.346.

⁵ DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: “Contratos en especial, cuasi contratos, enriquecimiento sin causa, responsabilidad extracontractual”, *Sistema de Derecho Civil*, Tomo 2, Volumen II, Tecnos, Madrid, 2015, p. 92.

⁶ Así ha venido destacándolo el Tribunal Supremo reiteradamente. Véanse, entre otras, sentencias de 20 de marzo (rec. núm. 289/2010) y de 16 de octubre de 2013 (rec. núm. 812/2011).

3) A pagar los gastos que ocasione la escritura del contrato.

Como consecuencia lógica de las obligaciones sinalagmáticas, el art. 1.556 CC brinda la posibilidad a cualquiera de las partes de solicitar la “rescisión del contrato y la indemnización de daños y perjuicios, o sólo esto último, dejando el contrato subsistente”, como decimos en consonancia con los arts. 1.101 y 1.124 CC. Del mismo modo, debe tenerse presente que, al tratarse de obligaciones sinalagmáticas, es aplicable la *exceptio non adimpleti contractus* (excepción de contrato no cumplido). Como potestad especial del arrendamiento, y como posteriormente analizaremos, si la parte que incumple es el arrendatario, el arrendador puede desahuciarlo.

De lo anterior, interesa que se aprecie que el arrendador se obliga a hacer disfrutar al arrendatario pacíficamente de la cosa (obligación principal), es decir, no están previstos servicios complementarios, más allá de las labores de mantenimiento que permitan conservar la cosa en condiciones de servir al uso acordado.

Si bien a nivel concepto ha sido suficiente basarnos en el Código Civil (arts. 1.542 y ss.), no podemos dejar de hacer referencia a la normativa especial en materia de arrendamientos urbanos, recogida en la LAU, modificada ulteriormente por la Ley 4/2013, de 4 de junio⁷. No obstante, ya veremos si el alquiler turístico se identifica con esta figura contractual y si esta normativa especial le resulta aplicable.

I. 2. B. El contrato de hospedaje

El Tribunal Supremo⁸ pone de relieve que el contrato de hospedaje es un contrato de naturaleza compleja y de tracto sucesivo, pues “se combina arrendamiento de cosas (para la habitación o cuarto), arrendamiento de servicios (para los servicios personales), de obra (para la comida) y depósito, para los efectos que introducen”⁹.

Ya de una forma más descriptiva, FERNÁNDEZ PÉREZ, afirma que “mediante este contrato el titular de un establecimiento de alojamiento (en sus diferentes posibilidades), se obliga a cambio de una contraprestación dineraria, a ceder al usuario (huésped o viajero) el uso de una unidad de alojamiento provista de mobiliario, instalaciones y equipo, a custodiar su equipaje, a revenderle ciertos objetos o energías industriales y a prestarle ciertos servicios complementarios variables, tal como limpieza, conserjería, alimentación, lavado y planchado de ropa, entre otros”¹⁰. De la definición anterior, destacamos la pluralidad de servicios y la diversa configuración que se puede acordar en el contrato de hospedaje. Destaca además el carácter consensual, bilateral y mercantil del contrato de hospedaje, este último tanto por la condición de empresario del

⁷ Dicho texto no merma el principio de autonomía de la voluntad, si bien no abandona la mentalidad proteccionista que predomina en esta normativa desde la Ley de Arrendamientos Urbanos de 1946. También destaca el mantenimiento de la técnica del casuismo en sus preceptos y un marco complejo de normas transitorias (el vigente texto de la LAU tiene un total de seis disposiciones transitorias, destacando el régimen especial aplicado a los contratos de arrendamiento celebrados con anterioridad al 9 de mayo de 1985). DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: “Contratos en especial, cuasi contratos, enriquecimiento sin causa, responsabilidad extracontractual”, *op. cit.*, p. 111.

⁸ STS de 20 de junio de 1995 (rec. núm. 495/1992).

⁹ CASTAÑOS CASTRO, P.: “Naturaleza jurídica del contrato de hospedaje”, *Revista Doctrinal Aranzadi Civil-Mercantil* num.6/2014, p. 1.

¹⁰ FERNÁNDEZ PÉREZ, N.: “Capítulo III. La relación contractual entre el anfitrión y el huésped”, *op. cit.*

hostelero¹¹ como por la naturaleza de las prestaciones que constituyen el objeto del contrato, que infieren el ejercicio de una actividad empresarial¹².

En virtud del contrato de hospedaje, el hostelero resulta obligado a¹³:

- 1) Deber de custodia. Se recoge en los arts. 1.783 y 1.784 CC, si bien para recoger los efectos del cumplimiento de ese deber (reconociendo indirectamente la existencia de tal deber), bajo el concepto de depósito necesario¹⁴.
- 2) Deber de alojamiento. Consiste en la cesión del uso de un inmueble, la cual podría confundirse con la cesión que también se hace en un contrato de arrendamiento de vivienda (que precisamente hemos analizado como posible figura contractual del alquiler turístico) o en un contrato de aprovechamiento por turno. Pues bien, la peculiaridad de la cesión del uso de un inmueble en el contrato de hospedaje reside en que la complementan una serie de servicios que implican la presencia constante del cedente y continuas prestaciones de hacer a cargo del mismo¹⁵.
- 3) Deber de restauración. El contrato de hospedaje puede complementarse con una obligación de prestar alimentos al huésped, si bien no constituirá con carácter general la obligación principal. Dicha prestación constituye simplemente un servicio más de los comprendidos en el contrato de hospedaje¹⁶.

Llama la atención cómo del planteamiento de un contrato complejo como parte de la jurisprudencia¹⁷, se concluye que todas las prestaciones incluidas coinciden en arrendamientos de servicios, perdiendo así esa naturaleza compleja, planteando una

¹¹ Inicialmente la doctrina (PÉREZ SERRANO, N.: *El contrato de hospedaje en su doble aspecto civil y mercantil*, Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, Madrid, 1930, pp. 111 a 121; y BONET CORREA, J.: *Régimen jurídico del hospedaje y hostelería*, Rialp, Madrid, 1955, pp. 16 y ss.) consideraba posible encontrarnos ante un contrato de hospedaje de carácter civil. En la actualidad, dados los cambios producidos en el sector turístico, no hay divergencia doctrinal al atribuir naturaleza mercantil al contrato de hospedaje pues identificamos en dicha actividad la habitualidad y la profesionalidad que caracterizan esta actividad por el hostelero. Todo lo anterior en base a SAN JULIÁN, V.: “El Contrato de Hospedaje ¿categoría unitaria que aglutina alojamiento hotelero y extrahotelero?”, *Revista de Derecho Patrimonial* núm. 27/2011, 2ª parte.

¹² En este sentido, se remite la autora a GALLEGO SÁNCHEZ E.: *Derecho Mercantil. Parte Segunda*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017, p. 178.

¹³ CASTAÑOS CASTRO, P.: “Naturaleza jurídica del contrato de hospedaje”, *op. cit.*, pp. 3 a 10.

¹⁴ Pone de relieve CASTAÑOS CASTRO el mantenimiento del carácter de depósito necesario por la Orden de 19 de julio de 1968, referida a la ordenación de los establecimientos hoteleros, art. 781) pese a ciertas divergencias doctrinales al respecto. Ello, no impide que se considere tal depósito necesario como un servicio más del contrato de hospedaje, si bien con regulación específica (CASTAÑOS CASTRO, P.: “Naturaleza jurídica del contrato de hospedaje”, *op. cit.*, p. 3).

¹⁵ Así, la causa del contrato de hospedaje no coincide con la del arrendamiento, es decir, el hospedaje no se contrata (únicamente) por el uso del inmueble sino por el disfrute de una serie de servicios conexos, siendo uno de ellos el servicio de alojamiento.

¹⁶ Frente a otras teorías que cita CASTAÑOS CASTRO, que identifican en ese servicio de restauración una venta, “intercambio de víveres por precio” o un arrendamiento de obra (esta última en la ya citada STS de 20 de junio de 1995).

¹⁷ STS de 20 de junio de 1995 (rec. núm. 495/1992).

visión distinta, y sobre todo más sencilla y práctica, respecto a la naturaleza del contrato de hospedaje.

En cuanto a la normativa aplicable, habrá que estarse a la normativa general de contratos, atendiendo a las especialidades aplicables en materia mercantil, la normativa administrativa aplicable a las unidades de alojamiento (en su mayor parte autonómica, como tendremos ocasión de analizar, aunque no a estos efectos) y, adicionalmente, el TRLGDCU y su normativa de desarrollo¹⁸.

I. 2. C. La conjugación del arrendamiento y el hospedaje en el alquiler turístico

Una vez ofrecida una descripción de ambas figuras contractuales, debemos determinar con cuál de estas figuras se identifica, en su caso, el alquiler turístico.

Haciendo una breve recapitulación, podemos afirmar que, en el contrato de arrendamiento de inmuebles, la obligación principal es la cesión del uso del inmueble. Sin embargo, en el contrato de hospedaje, encontramos dos obligaciones principales: el deber de custodia y el deber de alojamiento, componiéndose este a su vez de servicios adicionales que exigen una intervención permanente del cedente con continuas prestaciones de hacer a cargo del mismo; además, es habitual que se contraten servicios de restauración con carácter complementario. Otra diferencia reside en el hecho de que, en el contrato de hospedaje, el hostelero va a ostentar la condición de empresario, mientras que en el arrendamiento de inmuebles tal circunstancia no se va a dar necesariamente.

De lo anterior se deduce que el contrato de hospedaje va mucho más allá de la simple cesión del uso de un inmueble, constituyendo la diferencia los servicios adicionales a esa cesión que se contratan por las partes.

Por tanto, el alquiler turístico puede llevarse a cabo tanto a través de un contrato de arrendamiento como a través de un contrato de hospedaje. La identificación con un negocio u otro dependerá entonces de que existan servicios complementarios a la mera cesión del inmueble, en los términos señalados anteriormente.

I. 3. El alojamiento colaborativo

Una vez analizada la naturaleza jurídica del alquiler turístico, pasamos a detenernos en una peculiar modalidad del mismo y que es la que ha provocado, sin duda, el auge del alquiler turístico.

Si hay algo que ha revolucionado el alquiler turístico ha sido la aparición de sitios web y aplicaciones móviles que han facilitado a empresas y, especialmente, a particulares posicionarse en el mercado del alquiler turístico eliminando barreras de entrada y poniendo en manos de los propietarios de inmuebles una herramienta de comunicación muy efectiva.

Así, en el alojamiento colaborativo, cobra especial protagonismo la plataforma colaborativa, que ya sea a través de una página web o de una aplicación móvil, permite a los propietarios de alojamientos turísticos anunciar y promocionar los mismos, y a los potenciales usuarios acceder a un catálogo de alojamientos entre los que poder elegir.

¹⁸ Sobre la aplicabilidad de esta normativa, véase principalmente cómo el huésped tendría cabida en el concepto de consumidor o usuario del art. 3 del TRLGDCU.

Algunas plataformas van más allá, permitiendo formalizar reservas, gestionar el pago del precio, recoger las opiniones de los usuarios para que sirvan de referencia al resto de usuarios, etc.

Esta modalidad ha eliminado muchas barreras de entrada en el sector turístico, generando una irrupción de particulares que se han lanzado a ofertar alojamientos sin que ello constituya, en la mayoría de ocasiones, una actividad económica.

Pasamos a analizar qué es el alojamiento colaborativo y a partir de qué conceptos e instrumentos surge.

I. 3. A. Economía colaborativa y plataformas colaborativas

Este fenómeno se encuadra dentro de lo que denominamos economía colaborativa, que podemos definir como un “modelo de organización industrial en el que una plataforma electrónica facilita la contratación de servicios, incluyendo el servicio de arrendamiento de bienes, ofertados por un grupo de usuarios (prestadores) y demandados por otro grupo de usuarios (consumidores)”¹⁹.

Más allá de la definición anterior, los elementos que identifican la economía colaborativa serían el uso de nuevas tecnologías de la información, mercados multilaterales (en los que dos o más grupos de usuarios intercambian bienes y servicios), plataformas colaborativas (concepto que trataremos a continuación), y una serie de elementos complementarios como el servicio entre iguales (*peer to peer*²⁰), utilización de recursos ociosos, contratación en tiempo real²¹ y altruismo. No obstante, los dos últimos elementos son cuestionados como propios de la economía colaborativa.

Otra definición doctrinal describe la economía colaborativa como “un sistema económico basado en el intercambio de bienes o servicios infrautilizados, de forma gratuita o por un precio, directamente entre los individuos”²². De dicha definición se destaca la posibilidad de que el bien o servicio se ofrezca de forma gratuita²³ y, sobre todo, que se admita que la transacción se produzca entre particulares (entre iguales, *peer to peer*).

Realmente, el elemento central de la economía colaborativa se aprecia claramente: la plataforma colaborativa. Así, la plataforma es a la que se aplican las nuevas tecnologías

¹⁹ MONTERO PASCUAL, J. J.: “Capítulo 1. La regulación de la economía colaborativa”, *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, Blablacar, Uber y otras plataformas*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017, p. 7.

²⁰ Esta relación entre iguales, se deriva precisamente del acceso al mercado por parte de particulares, resultando difusa la diferenciación entre particulares y empresarios. FERNÁNDEZ PÉREZ lo considera un elemento caracterizador básico, y no accesorio. FERNÁNDEZ PÉREZ, N.: “Capítulo I. El alojamiento colaborativo como manifestación del turismo colaborativo”, *El alojamiento colaborativo*, Tirant Lo Blanch, 2018, pp. 4 y 5.

²¹ Ello tiene dos implicaciones. En primer lugar, la contratación se hace de forma electrónica, y en segundo lugar la contratación se hace a demanda, en el mismo momento que la demanda lo necesita (en términos sajones, contratación *on-demand*).

²² BOSTMAN, R. y ROGERS, R.: *What's mine is yours: the rise of collaborative consumption*, Harper Collins Publishers, New York, 2010, pp. 71 a 75.

²³ Extremo no compartido por la CNMC, que incluye en su definición de economía colaborativa la existencia de “una compensación pactada entre las partes”. CNMC, *Conclusiones preliminares sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa*, 2016.

y el medio de comunicación entre prestadores y consumidores, es el elemento *sine qua non* de la economía colaborativa, sin plataforma colaborativa no hay comunicación y sin comunicación no hay intercambio de bienes y servicios.

Respecto a las plataformas colaborativas se propone la siguiente definición: “empresas que operan en mercados multilaterales, que utilizan Internet para hacer posibles interacciones entre dos o más grupos de usuarios distintos pero interdependientes, con el objeto facilitar la contratación del uso temporal de bienes y servicios”²⁴.

El servicio que prestan estas plataformas se encuadra dentro del contrato (atípico en nuestro ordenamiento) de mediación. Y cuando ese servicio de mediación lo presta una plataforma colaborativa, adopta la naturaleza de servicio de la sociedad de la información, al que resulta de aplicación la Directiva 2015/1535/UE²⁵ cuya transposición se instrumentó en la LSSI.

En la definición de economía colaborativa donde mejor se plasma esa labor de mediación es en la ofrecida por el Parlamento Europeo: el uso de plataformas o portales digitales para simplificar la escala de las transacciones de contratación viables o la participación viable en los mercados de consumidores (es decir, 'compartir' en el marco de la contratación de un activo) y, por lo tanto, reducir la medida en que los activos están infrautilizados²⁶.

Dentro del concepto de economía colaborativa se identifican diferentes modelos de economía colaborativa. Así, podemos encontrar plataformas sin ánimo de lucro (como *Wikipedia*) o con ánimo de lucro (como *Blablacar*), por otro lado, la transacción puede ser entre usuarios (*peer-to-peer*, como es el caso de *Wikipedia* o *Airbnb*) o empresa-consumidor (*business-to-peer*, como *Uber*)²⁷.

En cuanto al aspecto estratégico de estas plataformas, debe tenerse en cuenta que se trata de una materia que, además de haber sido objeto de regulación por la Unión Europea, le resulta de aplicación la libertad de establecimiento, por lo que es frecuente que las plataformas colaborativas se establezcan en un Estado miembro de la Unión Europea y desde ahí presten servicio al resto de Estados miembros²⁸. Dicho principio se

²⁴ MONTERO PASCUAL, J. J.: “Capítulo 1. La regulación de la economía colaborativa”, *op. cit.*, p. 8.

²⁵ Directiva (UE) 2015/1535 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de septiembre de 2015, por la que se establece un procedimiento de información en materia de reglamentaciones técnicas y de reglas relativas a los servicios de la sociedad de la información.

Así, establece su art. 1.1.b) que se entiende (a efectos de dicha Directiva) por servicios de la sociedad de la información: “todo servicio prestado normalmente a cambio de una remuneración, a distancia, por vía electrónica y a petición individual de un destinatario de servicios”.

²⁶ “The use of digital platforms or portals to reduce the scale for viable hiring transactions or viable participation in consumer hiring markets (i.e. 'sharing' in the sense of hiring an asset) and thereby reduce the extent to which assets are under-utilised”. EPRS, *The Cost of Non-Europe in the Sharing Economy. Economic, Social and Legal Challenges and Opportunities*, 2016.

²⁷ SCHOR, J.: *Debating the Sharing Economy*, 2014. Disponible en: <http://www.greattransition.org/publication/debating-the-sharing-economy> (consultado a 6 de octubre de 2021).

²⁸ Podemos ver como ejemplos el caso de *Airbnb* (establecida en Irlanda), *BlaBlaCar* (Francia) y *Uber* (Países Bajos).

aprecia en el art. 7.1 LSSI²⁹, principio que encuentra excepciones, aunque muy limitadas (art. 3 y, sobre todo, art. 8 LSSI)³⁰.

Aunque nada impediría que la plataforma colaborativa ofreciera servicios propios, lo cierto es que lo habitual es que esta se limite al mero servicio de mediación, no debiendo incurrirse en el error de identificar a la plataforma como la prestadora de los servicios que en ella se ofrecen³¹.

Es por ello, que debe entenderse, comúnmente, al prestador de servicios como un sujeto independiente de la plataforma, que suscribe un contrato de mediación con esta y un contrato de prestación de servicios (como puede ser el de arrendamiento) con el consumidor. De este modo, el responsable de la correcta prestación del servicio será el prestador, y no la plataforma. Ello no impide que la plataforma incentive ciertos comportamientos (como obtener buena puntuación de los consumidores), pero ello no trasciende del contrato de mediación.

Resulta criticable la falta de una regulación específica para los particulares que a través de estas plataformas ofrecen y prestan sus servicios como un profesional más, los cuales tienen igualmente las obligaciones tributarias y de seguridad social que se le exige al resto de oferentes, lo cual, lejos de observarse, genera que tales sujetos actúen al margen de la legalidad. Se trata de un fenómeno peculiar, distinto a una actividad empresarial convencional, que necesita una regulación específica que lo aborde desde los distintos ámbitos de nuestro ordenamiento jurídico³².

I. 3. B. Delimitación conceptual de alojamiento colaborativo

En el contexto descrito en el epígrafe anterior, surge un gran número de plataformas colaborativas en las que se ofrecen bienes y servicios muy variados. Destaca la importancia que la economía colaborativa ha tomado en los sectores del transporte y el turismo³³. Así, el turismo colaborativo brinda nuevas posibilidades al mercado,

²⁹ A este respecto, podemos citar la Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior; el art. 49 del TFUE y la Directiva 2006/123/CE del Parlamento europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior.

La transposición de ambas directivas se efectúa igualmente en la LSSI.

³⁰ Se trata de excepciones relativas al orden público, salud pública, protección de consumidores, etc., es decir, ni son contingencias habituales ni quedan al arbitrio del Estado miembro.

³¹ Así, el grado de control de la plataforma sobre el prestador del servicio diferenciaría un servicio de mediación de una gestión propia. Pero, además, la Comisión ofrece tres criterios discriminantes: el poder de fijación del precio, de establecimiento de condiciones contractuales esenciales y propiedad de los activos principales (Comisión Europea, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, 2016, p. 6).

³² Así lo afirma alguna autora en el ámbito de Derecho Civil, si bien tal consideración entendemos debe hacerse extensiva a todo el ordenamiento jurídico. Véase ANGUITA RÍOS, R. M.: “La vivienda integrada en una doble dimensión: como residencia y como alojamiento turístico”, *Revista de Derecho Civil*, vol. VIII, núm. 3 (julio-septiembre 2021), p. 43.

³³ El 62% de las inversiones en economía colaborativa se producen en el sector del transporte, seguido por el alojamiento, que ostenta un 18%. CNMC, *Conclusiones preliminares sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa*, op. cit., p. 22.

básicamente compartir experiencias y mejorar la planificación del viaje adaptándolo en mayor medida a las necesidades del huésped.

No extraña en absoluto ese interés en el turismo si se tiene en cuenta que España es un importante referente turístico, hasta el punto de que fue líder de la UE en el año 2016 en pernoctaciones de no residentes en hoteles y establecimientos similares, del mismo modo, en ingresos por turismo internacional solo es superada por Estados Unidos en los años 2015 y 2016³⁴. Lo cual no significa que debamos perder de vista el impacto que el coronavirus ha tenido en la economía, golpeando con una tasa de variación interanual de -66,18% en julio 2020 a las pernoctaciones en apartamentos turísticos³⁵.

Pese a que, como ya adelantábamos, los modelos de economía colaborativa son diversos, dentro del turismo colaborativo se distinguen dos tipos en función de la existencia o no de ánimo de lucro³⁶. Lo cierto es que, aun dentro de las plataformas con ánimo de lucro, podemos encontrar elementos diferenciadores que ponen en tela de juicio si nos encontramos ante prestadores de servicios de la sociedad de la información o no.

En este sentido, lo primero que debemos delimitar es el concepto de alojamiento colaborativo, de los cual se encarga FERNÁNDEZ PÉREZ, al referirse al mismo como aquel que “permite encuadrar diferentes posibilidades de poner a disposición de particulares, eventualmente turistas, alojamiento bien en viviendas bien en habitaciones, a través de plataformas tecnológicas”.

Conforme a la Comisión Europea³⁷ se considera comerciante del alojamiento turístico cualquier estructura empresarial que presta un servicio de alojamiento regularmente, distinguiendo entre colectivo y privado, considerando que se ejerce una actividad económica sólo en el primer caso.

Lo cierto es que dicha definición de la Comisión es criticable en un doble sentido. Por un lado, el alojamiento colaborativo es un negocio jurídico, no una estructura empresarial. Por otro lado, hablar de estructura empresarial prácticamente deja fuera de la definición el alojamiento ofrecido por particulares (lo que denomina alojamiento privado, es decir, aquellos particulares que puntualmente ofertan viviendas para uso turístico, sin llegar a constituir actividad empresarial), máxime si se tiene en cuenta que habla de regularidad, nota caracterizadora del concepto de empresario.

Ahora bien, el alojamiento turístico puede encuadrarse dentro del alojamiento colaborativo o no. Así, la Comisión Europea establece que para que haya economía colaborativa (para que el alojamiento turístico sea alojamiento colaborativo), deben concurrir tres sujetos: prestadores de servicios, usuarios de los servicios e intermediarios. Estos últimos son, evidentemente, el elemento diferenciador: la plataforma colaborativa.

³⁴ INE, *Alojamientos turísticos. Principales resultados de la demanda*, 2017.

³⁵ INE, Encuesta de ocupación en *alojamientos turísticos extrahoteleros*, 2020. En definitiva, dicho dato implica que se ha reducido un 66,18% las pernoctaciones de julio de 2020 respecto a las que se dieron en el mismo mes de 2019.

³⁶ Entre las plataformas sin ánimo de lucro FERNÁNDEZ PÉREZ identifica *Homeforhome*, *Intercambio casas*, *Knok* y *Mt Twin Place*, las cuales ostentan el 7% del mercado. Por tanto, en la mayor parte del mercado predominan plataformas con ánimo de lucro, representando estas el 93% del mismo. FERNÁNDEZ PÉREZ, N.: “Capítulo I. El alojamiento colaborativo como manifestación del turismo colaborativo”, *op. cit.*, p. 8.

³⁷ Comisión Europea, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, *op. cit.*, p. 10.

De este modo, cuando el alojamiento turístico se perfeccione a través de una plataforma colaborativa, nos encontraremos ante alojamiento colaborativo.

No obstante, si hay algo que llama la atención de todo lo anterior, es que las definiciones ofrecidas en el marco de la economía colaborativa no trascienden de la índole descriptiva. Se echa en falta, por consiguiente, una definición legal de cada uno de los elementos analizados en el presente epígrafe, produciéndose un vacío legal.

Desde el punto de vista de las plataformas no sólo no queda delimitado el régimen de las mismas, sino que también nos encontramos con empresas que arriendan alojamientos para ser estas las que los exploten como alojamiento turístico o simplemente que gestionan en nombre y por cuenta de sus clientes este tipo de alojamientos. Casuísticas no abordadas por nuestro ordenamiento.

Desde el punto de vista de los anfitriones y huéspedes, ya vimos las referencias jurídicas en cuanto al negocio jurídico principal, pero no se puede obviar que estos, a su vez, se relacionan con la plataforma colaborativa. Aunque la actividad de la plataforma colaborativa se encuadre en el tradicional contrato de mediación, hay ciertos servicios accesorios, como la gestión de cobro de los servicios cuyo régimen tampoco está especificado en nuestro ordenamiento.

I. 3. C. Alojamiento colaborativo frente a alojamiento turístico

De lo dicho hasta ahora sobre alojamiento colaborativo, podemos decir que el alojamiento turístico es la mera cesión de un inmueble con fines turísticos, en palabras de la Comisión Europea “cualquier estructura empresarial que presta un servicio de alojamiento regularmente”.

En cambio, cuando ese alojamiento se perfecciona a través de un sistema de economía colaborativa, en los términos descritos anteriormente, estaremos ante un supuesto de alojamiento colaborativo. De este modo, el criterio diferenciador será el canal a través del que se perfeccione el alojamiento, en este último caso a través de una plataforma colaborativa, si hay plataforma colaborativa hablaremos de alojamiento colaborativo. La principal consecuencia será la aplicación de la LSSI.

No obstante, la casuística es muy diversa, así si hay una empresa que arrienda y subarrienda los inmuebles, el modelo de economía colaborativa sería distinto, pero estaríamos igualmente ante un caso de alojamiento colaborativo.

También podemos encontrarnos con un apartamento anunciado en una plataforma colaborativa pero que se arriende para uso turístico por los canales de oferta convencionales (como un letrero en el exterior del mismo). Estaríamos ante un alojamiento turístico sin perjuicio de que se aplique la LSSI a las relaciones con la plataforma colaborativa.

En suma, el alojamiento colaborativo ha de diferenciarse del alojamiento turístico por su encaje o no en la economía colaborativa, existiendo casos en que la economía colaborativa aparece en el negocio, pero no de forma determinante, permaneciendo el negocio en el ámbito del alojamiento turístico.

CAPÍTULO II. RÉGIMEN JURÍDICO DEL ALQUILER TURÍSTICO

Una vez delimitado el objeto de nuestro estudio y antes de centrarnos en la dimensión tributaria de esta novedosa figura, debemos contextualizar dicha figura en nuestro ordenamiento. Nos proponemos así, identificar el marco jurídico que regula el alquiler turístico.

Para ello, veremos qué normas resultan aplicables dentro del Derecho civil, mirando con especial atención la LAU. Dentro del Derecho civil, nos detendremos en los posibles problemas que podría suscitar el alquiler turístico en el ámbito de la propiedad horizontal, en la medida que el alquiler turístico es susceptible de representar una actividad molesta para el resto de vecinos de un inmueble.

El siguiente paso básico nos lleva a plantearnos cuándo el arrendador actúa como empresario y hay que situar el contrato de arrendamiento dentro del ámbito mercantil, interesando en este sentido la normativa mercantil que resulte aplicable. En este orden de cosas, haremos especial mención a la problemática que puede plantearse sobre Derecho de la competencia. Del mismo modo, interesa la normativa protectora de consumidores y usuarios.

Adicionalmente, analizaremos si hay normativa de carácter administrativo que sienta requisitos aplicables a la actividad de alquiler turístico. Nos planteamos, desde el punto de vista territorial, de qué tipo de administración emanan dichas normas y si existe algún tipo de conflicto competencial.

Resultará obligado detenernos en el alojamiento colaborativo. Recordamos que, como comentábamos en el epígrafe I.3., en el alojamiento colaborativo cobra especial protagonismo la plataforma colaborativa, que ya sea a través de una página web o de una aplicación móvil, permite a los propietarios de alojamientos turísticos anunciar y promocionar los mismos, y a los potenciales usuarios acceder a un catálogo de alojamientos entre los que poder elegir.

Algunas plataformas van más allá, permitiendo formalizar reservas, gestionar el pago del precio, recoger las opiniones de los usuarios para que sirvan de referencia al resto de usuarios, etc.

Esta modalidad ha eliminado muchas barreras de entrada en el sector turístico, generando una irrupción de particulares que se han lanzado a ofertar alojamientos sin que ello constituya, en la mayoría de ocasiones, una actividad económica.

Por último, tendremos que analizar las relaciones jurídicas que nacen entre los usuarios de la plataforma colaborativa y esta.

II. 1. Régimen jurídico de la relación contractual entre anfitrión y huésped

En primer lugar, debemos diferenciar, como veníamos apuntando en el anterior Capítulo, las relaciones entre anfitrión y huésped y las relaciones de cada uno de estos con la plataforma.

A su vez, antes de entrar a analizar el régimen jurídico, hemos de tener en cuenta que las relaciones entre anfitrión y huésped pueden verse afectadas por dos tipos de normas. Por un lado, normas de Derecho Privado que se encarguen de regular el contenido obligacional del negocio jurídico y, por otro lado, normas de derecho público que ordenen la actividad de arrendamiento turístico.

II. 1. A. Planteamiento general

La normativa básica del contrato de arrendamiento, como ya adelantábamos en el Capítulo anterior, la encontramos en el Título VI del Libro IV del Código Civil, concretamente, dedica el Capítulo II a los arrendamientos de fincas rústicas y urbanas.

Ahora bien, es manifiestamente conocido que los arrendamientos han tenido una considerable tradición en lo que a régimen especial se refiere. Así, puede apreciarse una continua y tímida trayectoria evolutiva desde la original Ley de Arrendamientos Urbanos de 1946, hasta la vigente Ley 12/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (LAU).

No obstante, en los últimos años, se ha apreciado un aumento del uso del arrendamiento con fines turísticos, hasta tal punto, que el legislador ha augurado la posibilidad de que dicha práctica dé lugar a situaciones de “intrusismo y competencia desleal”³⁸, realidad social a la que se adapta la LAU a través de la Ley 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado de alquiler de viviendas³⁹, cuyo preámbulo expone dicha casuística.

En efecto, el Preámbulo (apartado II in fine) de dicho texto expone literalmente que “en los últimos años se viene produciendo un aumento cada vez más significativo del uso del alojamiento privado para el turismo, que podría estar dando cobertura a situaciones de intrusismo y competencia desleal, que van en contra de la calidad de los destinos turísticos; de ahí que la reforma de la Ley propuesta los excluya específicamente para que queden regulados por la normativa sectorial específica o, en su defecto, se les aplique el régimen de los arrendamientos de temporada, que no sufre modificación”.

Se aprecia por tanto que el legislador deja de preocuparse, al menos desde un punto de vista contractual, por el arrendatario en este tipo de alquileres, interesándose en mayor medida por la profesionalización o correcto ejercicio de esta actividad.

Esta exclusión del alquiler turístico, que a continuación analizaremos, hasta entonces venía sometiéndose al régimen previsto para el arrendamiento para uso distinto del de vivienda, encuentra su sentido en las peculiaridades que presenta⁴⁰. Así, la finalidad y, sobre todo, la duración del mismo, que nos lleva a atrevernos a considerar el alquiler turístico un contrato de arrendamiento de tracto único⁴¹. Aunque con la aplicación supletoria del régimen recogido en el código civil y el amplio margen que queda en manos de la autonomía de la voluntad, nada impediría configurar un contrato de alquiler turístico

³⁸ Apartado II del Preámbulo de la Ley 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado del alquiler de viviendas.

³⁹ Puesta de manifiesto, entre otros, por COSTAS RODAL, L.: “Principales novedades introducidas en la LAU/94 por la Ley 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado del alquiler de viviendas”, *Revista Doctrinal Aranzadi Civil-Mercantil*, núm. 6/2013, p. 2.

⁴⁰ Dicha exclusión tiene su origen en el Plan Nacional e Integral del Turismo (PNIT) de 22 junio 2012, como señalan VALLADARES RASCÓN, E. y ORDÁS ALONSO, M.: “Comentario al Artículo 5 de la Ley de Arrendamientos Urbanos”, *Comentarios a la Ley de Arrendamientos Urbanos*, Aranzadi, 2013, p. 7.

⁴¹ En el capítulo anterior poníamos de relieve que el tracto sucesivo no es considerado por la doctrina una característica esencial del contrato de arrendamiento. Además, FERNÁNDEZ PÉREZ recuerda que la jurisprudencia (entre otras, STS de 19 de febrero de 1982) relaciona la temporalidad del arrendamiento no con cronología sino con la intención de las partes. FERNÁNDEZ PÉREZ, N.: “Capítulo III. La relación contractual entre el anfitrión y el huésped”, *op. cit.*, p. 1.

de tracto sucesivo, pero insistimos que ello no debe impedir admitir que el modelo general de alquiler turístico se aproxima más a un contrato de tracto único: una estancia y un precio a razón de la misma.

Ello, no obstante, debemos analizar en qué términos está excluido el alquiler turístico de la LAU y qué regulación especial, en su caso, deben observar estos negocios jurídicos.

Atendiendo al tenor literal del art. 5.e) LAU⁴², desde un punto de vista objetivo debe cederse “una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato”. En cuanto al elemento subjetivo debe existir ánimo de lucro. Pero además de todo lo anterior, debe estar sometido a un régimen sectorial derivado de la normativa sectorial turística autonómica⁴³.

De manera más exhaustiva, para que proceda la aplicación de la mencionada exclusión, cierta doctrina identifica cinco requisitos⁴⁴:

- 1) La cesión debe tener carácter temporal.
- 2) El objeto de la cesión debe ser la totalidad de la vivienda.
- 3) Debe tratarse de “una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato”.
- 4) Ánimo de lucro.
- 5) El negocio jurídico debe estar sometido a un régimen sectorial.

Si alguno de los requisitos anteriores no se cumple, no se aplicaría la exclusión y el arrendamiento en cuestión quedaría sometido al régimen previsto para el arrendamiento para uso distinto del de vivienda⁴⁵.

Dichos rasgos que debe reunir el arrendamiento plantean a nuestro parecer dos problemas. Por un lado, no es tarea sencilla demostrar fehacientemente que el inmueble se ha comercializado en canales de oferta turística o se ha recurrido a un letrado en la

⁴²Atendiendo a lo dispuesto en el art. 5.e) LAU:

Quedan excluidos del ámbito de aplicación de esta ley:

[...]

e) La 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 o por cualquier otro modo de comercialización o promoción, y realizada con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial turística.

⁴³ VALLADARES RASCÓN, E. y ORDÁS ALONSO, M.: “Comentario al Artículo 5 de la Ley de Arrendamientos Urbanos”, *op. cit.*, p. 7.

Adicionalmente se exigía que se comercializara a través de canales de oferta turística, sin embargo, esta exigencia se ha visto neutralizada al permitir la comercialización a través de cualquier medio, novedad introducida originalmente en virtud del Real Decreto-ley 21/2018, de 14 de diciembre, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, derogado por la Resolución del Congreso de los Diputados de 22 de enero de 2019, y vuelta a establecer por el Real Decreto-ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler.

⁴⁴ FERNÁNDEZ PÉREZ, N.: “Capítulo II. Marco jurídico aplicable al alojamiento colaborativo”, *El alojamiento colaborativo*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018, p. 12.

⁴⁵ Lo señala el Preámbulo (apartado II) de la Ley 4/2013 y debe atenderse también a lo dispuesto por el art. 3.2 LAU encajando el alquiler turístico en el concepto ofrecido por dicho precepto (insistimos, cuando no opere la exclusión del art. 5.e) LAU).

vivienda. Por otro lado, el sometimiento a un régimen sectorial (a tenor del art. 148.1.18 CE⁴⁶) viene marcado por el turismo, es decir, el huésped debe tener una finalidad de efectuar turismo (porque es lo que puede regular el régimen sectorial), no debe bastar, por tanto, con que se haya comercializado el inmueble por canales de oferta turística.

Llama la atención que se exija que haya ánimo de lucro, ¿de qué otra manera estaríamos ante un arrendamiento? No tiene sentido excluir del ámbito de aplicación de la norma algo que ya queda fuera del mismo.

También nos detendremos, en este mismo apartado, pero más adelante, respecto a la cuestión de si se cede la totalidad o parte de la vivienda, pues este segundo supuesto no se excluye como ya podemos ver en el precepto.

Pero de ningún modo hemos agotado toda la problemática que suscita este precepto. Así, el art. 149.1 CE en sus apartados 6º y 8º⁴⁷, reconoce la competencia exclusiva del Estado en lo que a legislación mercantil y civil, respectivamente, se refiere.

Por su parte, el art. 148.1.18 CE brinda a las CCAA la posibilidad de asumir competencias en materia de “promoción y ordenación del turismo en su ámbito territorial”. Potestad que han ejercido todas las CCAA⁴⁸, impidiendo que el Estado pueda acogerse al art. 149.3 CE⁴⁹ para absorber dicha competencia.

⁴⁶ Establece el art. 148.1.18 CE:

“1. Las Comunidades Autónomas podrán asumir competencias en las siguientes materias:

[...]

18.ª Promoción y ordenación del turismo en su ámbito territorial”.

⁴⁷ Conforme al art. 149.1 CE:

“1. El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias:

[...]

6.ª Legislación mercantil, penal y penitenciaria; legislación procesal, sin perjuicio de las necesarias especialidades que en este orden se deriven de las particularidades del derecho sustantivo de las Comunidades Autónomas.

[...]

8.ª Legislación civil, sin perjuicio de la conservación, modificación y desarrollo por las Comunidades Autónomas de los derechos civiles, forales o especiales, allí donde existan. En todo caso, las reglas relativas a la aplicación y eficacia de las normas jurídicas, relaciones jurídico-civiles relativas a las formas de matrimonio, ordenación de los registros e instrumentos públicos, bases de las obligaciones contractuales, normas para resolver los conflictos de leyes y determinación de las fuentes del Derecho, con respeto, en este último caso, a las normas de derecho foral o especial”.

⁴⁸ FERNÁNDEZ PÉREZ, N.: “Capítulo II. Marco jurídico aplicable al alojamiento colaborativo”, *op. cit.*, pp. 6 y 7.

⁴⁹ Conforme al art. 149.3 CE:

“3. Las materias no atribuidas expresamente al Estado por esta Constitución podrán corresponder a las Comunidades Autónomas, en virtud de sus respectivos Estatutos. La competencia sobre las materias que no se hayan asumido por los Estatutos de Autonomía corresponderá al Estado, cuyas normas prevalecerán, en caso de conflicto, sobre las de las Comunidades Autónomas en todo lo que no esté atribuido a la exclusiva competencia de éstas. El derecho estatal será, en todo caso, supletorio del derecho de las Comunidades Autónomas”.

Es cierto que se podría habilitar a las CCAA a regular los aspectos jurídico-privados de los arrendamientos turísticos, pero ello mediante una Ley Orgánica⁵⁰, que no es nuestro caso.

Con ello, en principio, el régimen contractual queda en manos del legislador estatal y la ordenación de la actividad depende del legislador autonómico.

Si se analiza detenidamente, carece de sentido que una norma civil excluya de su ámbito un determinado negocio jurídico por el mero hecho de que tenga normativa de carácter administrativo que le resulte aplicable.

De este modo, el contrato se someterá a la voluntad de las partes con respeto, dado que no hay norma especial, del Derecho supletorio contenido en el Código Civil y, en su caso, en el Código de Comercio⁵¹.

Por su parte, la actividad empresarial queda sometida a la legislación mercantil y a la normativa autonómica a la que hace alusión el art. 5.e) LAU. El problema flagrante que se plantea en este sentido es cuándo nos encontramos ante una actividad empresarial y cuándo ante un arrendamiento aislado carente de relieve empresarial.

Tampoco puede perderse de vista la influencia que las entidades locales pueden tener al establecer requisitos a la actividad, pensando especialmente en el fundamento referido a la lucha contra la escasez de viviendas, que puede ser considerada una razón imperiosa de interés general⁵²; ello, tras el reciente caso *Cali*⁵³, ya aplicado por la el Tribunal Supremo⁵⁴.

II. 1. B. Las partes del contrato de arrendamiento turístico

Si se atiende a la exclusión efectuada en el art. 5.e) LAU, ningún requisito se establece en cuanto al huésped o arrendatario, es decir, se excluye la cesión de la vivienda y esta debe ofrecerse a través de canales de oferta turística, pero en ningún momento se plantea la necesidad de probar que la cesión se hace con fines turísticos. Por tanto, debe corroborarse un uso turístico del inmueble, cuestión abordada por las legislaciones autonómicas. Junto al motivo lúdico pueden existir otros motivos del alojamiento, citando el caso del “turismo de negocios” o “turismo de congresos”.

La única faceta que puede destacarse del arrendatario es la de usuario en los términos del TRLGDCU, cuestión que abordaremos más adelante.

⁵⁰ FERNÁNDEZ PÉREZ, N.: “Capítulo III. La relación contractual entre el anfitrión y el huésped”, *op. cit.*, p. 2.

⁵¹ FERNÁNDEZ PÉREZ, N.: “Capítulo II. Marco jurídico aplicable al alojamiento colaborativo”, *op. cit.*, p. 3. Así como, entre otros muchos, ALBALADEJO, M.: “Derecho de Obligaciones”, *Derecho Civil*, Edisofer, Madrid, 2008, p.671.

⁵² Para mayor abundamiento, véase MACHO CARRO, A.: “Derecho a la vivienda y ordenación del mercado del alquiler turístico en la Unión Europea: comentarios a raíz de la Sentencia Cali apartments y su recepción en España”, *Revista de Estudios Europeos*, núm. 79, 2022; y RODRÍGUEZ FLORIDO, I.: “La regulación de las actividades turísticas a través los instrumentos urbanísticos”, *Revista Aranzadi de Urbanismo y Edificación*, num.47/2021.

⁵³ STJUE de 22 de septiembre de 2020, Cali Apartments, C-724/18 y C-727/18, EU:C:2020:743.

⁵⁴ STS de 19 de noviembre de 2020 (rec. núm. 5958/2019).

En cuanto al anfitrión o arrendador la cuestión que presenta peculiaridades, y que carece de una solución sólida, estriba en cuándo el arrendador actúa como particular (servicios entre pares) y cuándo se le debe considerar empresario.

En efecto, la legislación europea no ha determinado cuándo se considera empresario un prestador de servicios en el marco de la economía colaborativa y, como puede intuirse, los EEMM utilizan criterios diversos, de los que podemos citar: remuneración (en el sentido de apreciar un beneficio de mayor entidad que el puramente compensatorio), o el establecimiento de umbrales (ya sean temporales, en cuanto a la regularidad con que se presta el servicio, o monetarios, en función de un determinado nivel de ingresos)⁵⁵.

Ante esta incertidumbre, la Comisión Europea⁵⁶ recomienda atender a los criterios ofrecidos en la Guía revisada sobre la Directiva relativa a las prácticas comerciales desleales⁵⁷. Concretamente, dicha guía invita a atender a los siguientes criterios, advirtiendo de la necesidad de analizar caso por caso:

- 1) Ánimo de lucro.
- 2) Número, importe y frecuencia de las transacciones.
- 3) Volumen de negocios.
- 4) Que el vendedor esté revendiendo productos, que en nuestro caso podría identificarse con el supuesto de que un anfitrión haya arrendado la unidad de alojamiento para subarrendarla.

Ello, analizado desde un punto de vista específico de la economía colaborativa en el ordenamiento europeo. Sin embargo, si acudimos al ordenamiento español encontramos competencia exclusiva del Estado en materia mercantil, no obstante, acudiendo al art. 1 CCom y la definición de empresario del art. 4 TRLGDCU concluimos que, dado que se trata de definiciones muy vagas y genéricas, no encontramos una delimitación clara entre particulares y empresarios en los arrendamientos turísticos (advertimos que estamos tratando el régimen contractual, no el tributario).

Realmente, la condición de empresario sólo va a influir en anecdóticos aspectos mercantiles si se tiene en cuenta que en materia laboral va a ser la dependencia la que marque la condición de empresario y en el ámbito tributario veremos que contamos con conceptos propios de empresario. Quizás el aspecto más relevante sea la posible aplicación del régimen de protección de consumidores y usuarios (si no hay empresario no resulta aplicable, art. 2 TRLGDCU).

Por último, resultan interesante las medidas que las CCAA ha introducido en sus respectivas normas. Lo cierto es, que estas no pueden prohibir una actividad empresarial (en base al art. 149.6ª CE y la normativa sobre competencia). Realmente sólo pueden limitarse a definir aquella actividad empresarial cuya ordenación van a regular (en base al art. 148.1.18ª CE).

⁵⁵ Comisión Europea, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, op. cit., p. 5.

⁵⁶ Comisión Europea, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, op. cit., p. 10.

⁵⁷ Comisión Europea, *Guía para la implementación/aplicación de la Directiva 2005/29/CE sobre prácticas comerciales desleales*, 2016, p. 36.

Podemos concluir por tanto que no hay un criterio en el Derecho Mercantil español ni en el derecho europeo que delimite arrendadores particulares y profesionales.

II. 1. C. El objeto del contrato: el alojamiento turístico

Si bien es cierto que el alojamiento es el elemento sobre el que recaen la mayor parte de preceptos de índole autonómica y local, no podemos ahora separarnos del ámbito que abordamos, el civil.

Así, debemos distinguir dos supuestos: aquellos en los que se cede la vivienda completa y aquellos otros en los que no.

Realmente si atendemos a la literalidad del art. 5.e) LAU, se excluye sólo la cesión de vivienda completa. Por tanto, en principio, cuando no se ceda la vivienda completa debe aplicarse el régimen previsto para los arrendamientos de temporada en tanto no están excluidos.

Lo cierto es que los Tribunales están desarrollando una labor hermenéutica divergente en este sentido. Así, la STSJ de Cantabria de 21 de septiembre de 2017⁵⁸ considera que la cesión de habitaciones como unidades de alojamiento de uso turístico está comprendida en la exclusión del art. 5.e) LAU, atendiendo al canon racional de la norma, a la *ratio legis* (art. 3 CC). Sin embargo, la STSJ de Castilla y León de 2 de febrero de 2018⁵⁹, atendiendo al sentido literal del precepto considera que la cesión de unidades de alojamiento inferiores a la vivienda completa no queda excluida de la LAU y sometidas, por tanto, al régimen de arrendamientos de temporada.

En este sentido, apreciamos una clara contradicción entre el sentido de la norma que, como decíamos trata de luchar contra el “intrusismo y competencia desleal” y la literalidad de la misma que deja fuera de la literalidad los supuestos de cesión de parte de la vivienda.

Debemos por tanto acudir al máximo intérprete de nuestro ordenamiento, el Tribunal Supremo. Este, en su sentencia de 2 de julio de 1991, afirma que “si bien en materia de interpretación de las normas legales es preciso partir de la literalidad de su texto, no puede menos de tenerse en cuenta el valor de resultado, a fin de que tal interpretación conduzca a una consecuencia racional en el orden lógico”⁶⁰.

Y ya no sólo hay que casar la literalidad de la norma con su propia finalidad, sino que debe interpretarse en armonía con el resto del ordenamiento, en esta materia con el Derecho de la competencia. En este sentido, resulta razonable afirmar que tanta competencia (o incluso más) ejerce el arrendamiento por habitaciones como el arrendamiento de vivienda completa. Ello nos llevaría a considerar comprendida en la exclusión el arrendamiento de unidades de alojamiento inferiores a la vivienda completa.

Es decir, si la finalidad de la exclusión es acabar con el intrusismo y la competencia desleal en el sector hotelero, no parece que haya un intrusismo y competencia desleal distinta dependiendo de si se cede la totalidad de la vivienda o solo una habitación, de modo que, atendiendo al elemento teleológico de la norma, cabría

⁵⁸ STSJ de Cantabria de 21 de septiembre de 2017 (rec. núm. 145/2017).

⁵⁹ STSJ de Castilla y León de 2 de febrero de 2018 (rec. núm. 259/2017).

⁶⁰ FD 1º de la STS de 2 de julio de 1991 (rec. núm. 1844/1989).

entenderse excluida (al igual que se excluye la cesión de la totalidad de la vivienda) la cesión de una habitación.

Insistimos en que esta diferenciación es simplemente a efectos de que a la cesión de habitaciones se aplique el régimen civil supletorio o el régimen de arrendamientos de temporada de la LAU, independientemente del objeto que las CCAA fijen en sus normas administrativas.

Como apuntábamos a través de las SSTSJ de Cantabria de 21 de septiembre de 2017 y de Castilla y León de 2 de febrero de 2018, hay normativas autonómicas que expresamente prohíben el arrendamiento de unidades de alojamiento inferiores a la vivienda completa. Ello podría dar lugar a una infracción administrativa, pero en ningún caso va a afectar a la validez del contrato, dimensión de carácter civil que, como ya hemos expuesto, queda fuera de la competencia autonómica.

En cuanto a los muebles contenidos en la unidad de alojamiento, estos deben incluirse, pese a que no se mencione expresamente (aunque al ofertarse a través de un canal de oferta turística, lo habitual es que en las fotos vea el huésped el mobiliario incluido), y ello por la obligación de dar (de entregar la unidad de alojamiento para su uso por parte del huésped) que recae sobre el arrendador (art. 1.097 CC)⁶¹. Quizás resulte interesante recordar el art. 1.5852 CC, en base al cual la duración del arrendamiento de los muebles contenidos en la unidad de alojamiento sería la misma que la del propio inmueble.

II. 1. D. Aspectos formales del contrato

Como ya adelantábamos en el Capítulo I, el contrato de arrendamiento carece de exigencias formales específicas, existiendo libertad de forma, toda vez que no se exige intervención de fedatario público ni inscripción registral⁶². Como es habitual en la economía colaborativa, lo más habitual es que el contrato se perfeccione a través de la plataforma colaborativa.

En virtud del principio de equivalencia funcional, reconocido por la normativa comunitaria, la forma electrónica puede ser equiparada a la forma documental. Por tanto, para perfeccionar el contrato de alquiler turístico, es suficiente con la manifestación del consentimiento (aceptación de la oferta) por medios telemáticos.

Desde el punto de vista de la oferta, esta debe contener lógicamente todos los elementos esenciales del contrato, la oferta debe contener una declaración de voluntad.

Es importante, tener presente la sustitución del concepto de declaración de voluntad por el de conducta negocial, sustitución motivada precisamente por la contratación electrónica⁶³. Así, se integra en la voluntad de las partes otros aspectos que trascienden de declaraciones expresas, así hechos, gestos, silencios y presunciones, en consonancia con el concepto de “responsabilidad negocial” del art. 1.258 CC.

⁶¹ BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R.: “Contratos”, *Manual de Derecho Civil*, Bercal, Madrid, 2016, p. 184.

⁶² Es cierto que una de las partes puede compeler a la otra a elevar el contrato a escritura pública (art. 1.279 CC), pero en este tipo de contratos carece de sentido esta posibilidad.

⁶³ FERNÁNDEZ PÉREZ, N.: “Capítulo III. La relación contractual entre el anfitrión y el huésped”, *op. cit.*, p. 14.

Y para adaptar la clásica regulación de la contratación a esta nueva realidad, la Disposición Adicional 4ª LSSI, otorga nueva redacción al art. 1.262 CC y al art. 54 CCom, considerando celebrados este tipo de contratos en el lugar donde se hizo la oferta y atribuyendo esa relevancia de la que veníamos hablando al consentimiento manifestado mediante dispositivos automáticos.

II. 1. E. Contenido obligacional

Señalábamos anteriormente que el arrendamiento puede ser de una habitación o de vivienda completa. No obstante, en ambos casos nos encontramos ante un contrato de arrendamiento, con un contenido obligacional común (aunque varíe el objeto del contrato). Además, en base a los razonamientos expuestos anteriormente, entendemos que ambos tipos de arrendamiento deben considerarse excluidos de la LAU.

Por consiguiente, dado que no hay una cesión de competencia en materia civil (que, como decíamos, debería hacerse por Ley Orgánica, lo cual no ha ocurrido), no se va a regular por la normativa autonómica, y tampoco hay una regulación especial de la materia. Por tanto, resulta de aplicación el régimen supletorio contenido en el Código Civil.

De este modo, las obligaciones del anfitrión son:

- 1) Entrega de la unidad de alojamiento. Para que se produzca dicha cesión debe una *traditio*, que se va a perfeccionar (la cesión, no el contrato)⁶⁴ a través de la entrega de llaves. Como señala DÍEZ-PICAZO⁶⁵, la cosa debe entregarse en situación de ser gozada con arreglo al destino estipulado (en este caso alojamiento turístico), con presunción *iuris tantum* de que la cosa se recibe en buen estado (art. 1.562 CC). Mención ya hecha de la obligatoriedad de entregar los muebles como elementos accesorios, al tratar el objeto del contrato, art. 1.097 CC.

En cuanto al lugar de la entrega, señala BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO que será, conforme al art. 1.171 CC, el lugar donde la cosa existe en el momento de constituirse la obligación, lo cual, al tratarse de un inmueble no plantea problemática específica⁶⁶.

Esta cuestión es fundamental a efectos del devengo del hecho imponible en cada figura impositiva.

- 2) Reparaciones necesarias. Pese a que recae sobre el arrendador esta obligación, puede atribuirse al arrendatario de manera, si bien resulta poco probable que en el alquiler turístico se opte por dicha inversión del sujeto obligado. Esta obligación no procede cuando exista dolo o culpa del arrendatario, el problema va residir, como es lógico en la prueba de que exista tal elemento subjetivo. No es sólo una obligación del arrendador, sino un derecho, en cuanto

⁶⁴Téngase presente, como advertíamos en el capítulo anterior, que estamos ante un contrato de arrendamiento y que este tiene carácter consensual, y no carácter real. Por tanto, el contrato no se perfecciona a través de la *datio* (como ocurre en los contratos reales) sino a través de la manifestación del consentimiento que, recordamos, normalmente se va a manifestar a través de medios telemáticos.

⁶⁵ DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: “Contratos en especial, cuasi contratos, enriquecimiento sin causa, responsabilidad extracontractual”, *op. cit.*, p. 97.

⁶⁶ BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R.: “Contratos”, *op. cit.*, p. 184.

obligación del arrendatario de soportar tales reparaciones (art. 1.558 CC)⁶⁷. Sería cuestionable la deducibilidad de una reparación si el arrendador no está legalmente obligado a realizarla, sino que se tratara, más bien, de una liberalidad.

- 3) Goce pacífico de la cosa arrendada. Es obligación del arrendador el mantenimiento de dicho goce pacífico por parte del arrendatario, obligación considerada como la principal obligación que recae sobre el arrendador⁶⁸. En palabras de DÍEZ-PICAZO⁶⁹ esta obligación comprende “una gama de obligaciones de naturaleza muy distinta”, que pueden sintetizarse en el deber del arrendador de prevenir o evitar cualquier perturbación en dicho goce. En caso de la perturbación provenga de un tercero, es obligación del arrendador personarse en defensa del arrendatario. Distinto sería que el tercero actúe de manera legítima (pensemos, por ejemplo, en un huésped que quiere acceder a la piscina comunitaria y las normas de la comunidad se lo impiden), en ese caso no hay defensa que emprender, si bien cuando el goce pacífico de una parte de la unidad de alojamiento no se produce, el anfitrión se expone a una posible resolución o disminución de la renta (art. 1.556 CC)⁷⁰.

Una clara manifestación de esta obligación la encontramos en el art. 1.557 CC al prohibir al arrendador variar la forma de la cosa arrendada. Este disfrute pacífico implica una obligación de no hacer para el anfitrión, este no debe acceder a la unidad de alojamiento sin previo aviso (a diferencia de lo que ocurre en el contrato de alojamiento en el que el hostelero tiene acceso a la unidad de alojamiento para poder prestar los servicios contratados). Para ello, el arrendatario puede defender su posesión en virtud del art. 446 CC.

- 4) Saneamiento de la cosa arrendada. Al no especificarse nada, BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO entiende exigible tanto el saneamiento por vicios ocultos⁷¹ como el saneamiento por evicción. Se aplica al contrato de arrendamiento las disposiciones sobre saneamiento previstas para el contrato de compraventa, art. 1.553 CC. Esta obligación tiene una conexión directa con el goce pacífico del arrendatario, así, este puede verse perturbado porque el arrendador no ostentara título suficiente y por la existencia de vicios ocultos (existiendo obligación de realizar las reparaciones necesarias, art. 1.554.2º CC).

En cuanto a qué se considera título suficiente, junto al título dominical, cabrían otros supuestos. Así, de manera sintética, en defecto de propiedad, el arrendador debe ostentar un derecho de disfrute sobre la unidad de alojamiento (como un usufructo o enfiteuta, no así un derecho de habitación o de uso por

⁶⁷ BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R.: “Contratos”, *op. cit.*, p. 184.

⁶⁸ ALBALADEJO, M.: “Derecho de Obligaciones”, *op. cit.*, p. 638.

⁶⁹ DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: “Contratos en especial, cuasi contratos, enriquecimiento sin causa, responsabilidad extracontractual”, *op. cit.*, p. 99.

⁷⁰ BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R.: “Contratos”, *op. cit.*, p. 186.

⁷¹ Si bien el autor admite que, de haber vicios ocultos y ser estos conocidos, el arrendador podría proceder a la reparación de los mismos, en base al art. 1.554.2º CC.

mandato expreso del art. 525 CC)⁷². También puede ser objeto de arrendamiento una concesión administrativa, siempre que el título no lo prohíba expresamente (STS de 17 de octubre de 1986).

En caso de subarriendo, puede producirse en el seno de un arrendamiento de vivienda⁷³ o de un arrendamiento para uso distinto del de vivienda (la relación arrendaticia anfitrión-huésped estaría excluida de la LAU, pero no así la del anfitrión con su arrendador). Cuando se lleve a cabo en el seno de un arrendamiento de vivienda es necesario contar con el consentimiento del arrendador, y sólo podrá tener como objeto una parte de la vivienda, art. 8.2 LAU. En cambio, cuando se produzca en base a un arrendamiento para uso distinto del de vivienda, el anfitrión podrá subarrendar el inmueble en su totalidad o por partes y, cuando se ejerza en la finca una actividad empresarial o profesional, sin necesidad de contar con el consentimiento del arrendador, art. 32 LAU, el problema de este caso es que genera un derecho al arrendador de un 10 o un 20 por ciento, dependiente de si se cede parte o la totalidad de la vivienda.

Otra posibilidad vendría dada por la cesión del inmueble a una empresa para que sea esta la que gestione y explote el inmueble, a través de un contrato de arrendamiento para uso distinto del de vivienda con tal objeto⁷⁴.

- 5) Asunción y pago de los gastos derivados de la titularidad de la vivienda, sin perjuicio, lógicamente de que los repercuta al huésped en el precio del contrato.
- 6) Comunicación al huésped de las eventuales reglas, en su caso, a seguir en las zonas comunes del edificio.
- 7) Obligaciones adicionales, incluimos aquí aquellas prestaciones accesorias contratadas como es el caso de la limpieza. Advertencia hecha ya en el Capítulo I de que estas prestaciones accesorias pueden convertir el contrato de arrendamiento turístico en un contrato de alojamiento.

⁷² DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: “Contratos en especial, cuasi contratos, enriquecimiento sin causa, responsabilidad extracontractual”, *op. cit.*, p. 93.

⁷³ El propio art. 8.2 LAU reconoce (en el segundo párrafo) la posibilidad de, en un arrendamiento de vivienda, subarrendar el inmueble (que sólo puede ser de una parte de la vivienda) para uso distinto del de vivienda (que es claramente el caso que nos ocupa a tenor de los arts. 2.1 y 3 LAU).

⁷⁴ Es una posibilidad que incluso ya contemplan en su normativa algunas CCAA. Trae a colación FERNÁNDEZ PÉREZ el ejemplo de la normativa valenciana, atribuyendo a la empresa arrendataria la obligación de obtener la declaración responsable y efectuar la inscripción registral. FERNÁNDEZ PÉREZ, N.: “Capítulo III. La relación contractual entre el anfitrión y el huésped”, *op. cit.*, p. 22.

En cuanto al huésped, su obligación principal será el pago del precio del contrato⁷⁵. Adicionalmente, tiene la obligación de devolver el uso pacífico del inmueble⁷⁶ al anfitrión en las mismas condiciones en que le fue cedido (obligación de conservación, art. 1.561 CC), incluyendo la obligación de uso de la unidad de alojamiento como un diligente padre de familia⁷⁷ (art. 1.555.2º CC), ello implica el deber de comunicar cualquier circunstancia que pueda afectar a la conservación de la unidad de alojamiento. Ante los posibles desperfectos, es habitual la constitución de una garantía (depósito o fianza) sobre la que recaerían los mismos, a modo de indemnización con base legal en el art. 1.556 CC. En cuanto al deber de soportar reparaciones en la finca, BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO reconoce cierta doctrina que admite, aunque la obra dure menos de 40 días, la posibilidad de exigir la disminución o exoneración de la renta en función del perjuicio causado y los gastos de alojamiento en otro inmueble que se deriven, y ello porque se rompe o, cuando menos se distorsiona, la relación renta-disfrute.

Pese a que las normativas autonómicas contengan previsiones en materia contractual (concretamente, las obligaciones de las partes), insistimos en que el eventual incumplimiento de tales preceptos (autonómicos) podría dar lugar a la imposición de sanciones en el plano administrativo, pero de ningún modo afectará a la validez del contrato ni eximirá a las partes del cumplimiento de la obligación en cuestión.

II. 1. F. Existencia de servicios complementarios

Pese a la amplia y necesaria contextualización que hemos realizado dentro del ordenamiento civil, por irónico que resulte, el protagonismo en el contenido obligacional del alquiler turístico reside en la posible y habitual existencia de servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como lavado de sábanas, limpieza del alojamiento, wifi, etc.

Desde un punto del Derecho Privado, estaremos moviéndonos entre un contrato de arrendamiento y un contrato de hospedaje, sin que ello tenga consecuencias destacables. Sin embargo, en el orden tributario veremos que va a marcar diferencias radicales el encontrarnos o no con estos servicios complementarios.

Por ello, insistimos en que, aunque haya poco que decir al respecto desde el punto de vista civil, más allá de advertir de su habitualidad, hemos de destacar lo característicos que son estos servicios en el alquiler turístico, separándolos aún más del arrendamiento tradicional, y lo relevantes que van a ser en el ámbito tributario.

⁷⁵ Está claro que el desahucio, medida aplicable ante el impago en arrendamiento de inmuebles, contemplado en la Ley de Enjuiciamiento Civil, carece de sentido en este tipo de arrendamientos de, habitualmente, tan corta duración, por lo que será la fianza o el cobro por adelantado las alternativas más aconsejables para asegurar el cumplimiento del pago del precio.

⁷⁶ Devolución que, señala BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, debe ser tempestiva (recordándose la posible aplicación de los arts. 1.100 y 1.101 CC) y no defectuosa (en el mismo estado en que la recibió). BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R.: “Contratos”, *op. cit.*, p. 189.

⁷⁷ Matización ofrecida por DÍEZ-PICAZO (aunque también lo precisan otros autores como BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO), de que el uso de la cosa por parte del arrendatario, en los términos del art. 1.555.2º CC, no es tanto una obligación sino una limitación al derecho de uso que tiene atribuido (DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: “Contratos en especial, cuasi contratos, enriquecimiento sin causa, responsabilidad extracontractual”, *op. cit.*, p. 100 y BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R.: “Contratos”, *op. cit.*, p. 188).

II. 2. La influencia del régimen de propiedad horizontal en el alquiler turístico

Aunque quede fuera del ámbito contractual, resulta evidente que en aquellos casos en que existen zonas comunes de los propietarios de un edificio, el derecho dominical que ostente el arrendador va a encontrar como límite el respeto al mismo derecho del que son titulares los demás propietarios que conviven en la finca y comparten las zonas comunes.

Dicho de otra manera, junto al contenido obligacional que nos ayuda a determinar el hecho imponible que analizamos, el régimen de propiedad horizontal, puede constituir no sólo una limitación de la actividad turística ya desde una perspectiva puramente civil, sino que incluso la esfera tributaria puede verse afectada, por ejemplo, por una cuota de comunidad más elevada que el anfitrión podrá deducirse.

En este sentido, se debe tener en cuenta que un alquiler turístico puede plantear problemas a la convivencia pacífica característica de un edificio residencial, que van desde el desconocimiento de las normas de convivencia de la comunidad hasta el carácter de ocio, y no de descanso, que encierra este tipo de arrendamiento.

Este tipo de problemas sólo se va a dar en las denominadas (por la legislación sectorial) viviendas de uso turístico, que pueden darse en cualquier edificio, y no en los apartamentos turísticos en tanto estos sólo pueden establecerse ocupando un edificio completo o una parte individualizada del mismo, no planteándose así conflictos vecinales⁷⁸.

Una idea precisa del conflicto que se plantea la encontramos, en la exposición de motivos de la Ley 6/2017, de 31 de julio, de modificación de la Ley 8/2012, de 19 de julio del Turismo de las Islas Baleares, relativa a la comercialización de estancias turísticas en viviendas. En dicho texto se recuerda, frente al derecho de propiedad del art. 33 CE, los derechos del resto de vecinos a la intimidad personal y familiar (art. 18.1 CE), a la seguridad (art. 17.1 CE) y al medio ambiente (art. 45.1 CE). A ello habría que añadir lógicamente el derecho a la inviolabilidad del domicilio (art. 18.2 CE).

Debe tenerse en cuenta que el título constitutivo del derecho de propiedad no tiene carácter vinculante respecto al uso de la finca, ni contiene una prohibición expresa del cambio de uso o destino⁷⁹, por lo que nada impediría destinar al arrendamiento turístico una vivienda.

Ante las posibles molestias que puedan surgir en viviendas de uso turístico, los vecinos de la comunidad pueden tomar ciertas medidas preventivas que pasamos a analizar.

II. 2. A. Acción de cesación del art. 7.2 LPH

En principio el fundamento inmediato que podría barajarse para ejercer la acción de cesación del art. 7.2 LPH, nos llevaría a mantener que el alquiler turístico es una actividad molesta, sin embargo, los pronunciamientos judiciales acaecidos hasta la fecha

⁷⁸ CABEZUELO ARENAS, A. L.: “Edificios sometidos a propiedad horizontal y arriendo turístico de pisos: tres vías de prevención y/o defensa de la Comunidad frente a una actividad potencialmente molesta”, Aranzadi Doctrinal, núm. 5/2018, p. 2.

⁷⁹ STS de 20 de septiembre de 2007 (rec. núm. 3788/2000), y STS de 23 de febrero de 2006 (rec. núm. 1374/1999).

coinciden en que la actividad de alquiler turístico no es en sí misma una actividad molesta a los efectos del art. 7.2 LPH⁸⁰.

Por ello, para ejercer la acción de cesación, el precepto ofrece dos posibilidades. Por un lado, que efectivamente se esté ejerciendo una actividad molesta o que, por otro lado, se trate de una actividad prohibida en los estatutos.

En cuanto a aquellos casos en que la actividad se vuelva molesta para la comunidad de propietarios, debe tenerse en cuenta que la concesión de una licencia administrativa no impide el ejercicio de esta acción, en tanto el cumplimiento de la normativa administrativa no implica el cumplimiento del ordenamiento civil, más concretamente, el régimen de propiedad horizontal⁸¹.

Resulta mucho más sencillo realizar una prohibición expresa en los estatutos de la comunidad y, a este respecto, ha sido puesto en tela de juicio la posibilidad de prohibir una actividad que no es perjudicial para la finca ni molesta⁸². Sin embargo, y como muestra la jurisprudencia⁸³, el art. 7.2 LPH establece tres supuestos distintos y autónomos para ejercer la acción de cesación: que la actividad esté prohibida en los estatutos, que sea perjudicial para la finca o bien que esta contravenga las disposiciones generales sobre actividades molestas, insalubres, nocivas, peligrosas o ilícitas.

La principal ventaja para la comunidad de propietarios de recurrir a la prohibición expresa de la actividad en los estatutos reside en que, de lo contrario⁸⁴, la carga de la prueba del carácter molesto de la actividad recaería en los demandantes, carga que en el supuesto de prohibición se limita a aportar los estatutos de la comunidad, mucho más sencillo.

En cuanto a la posibilidad de apreciar abuso de derecho en una decisión vecinal de prohibir actividades turísticas en las fincas de la comunidad, recogido en el art. 7.2 CC, la jurisprudencia se manifiesta en sentido negativo⁸⁵.

En este ámbito, supone un aliento de seguridad jurídica el Real Decreto-ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler⁸⁶, añadiendo a la LPH un nuevo apartado 12 al artículo 17 de aquella, reconociendo la posibilidad de

⁸⁰ SAP de Alicante de 12 de marzo 2015 (rec. núm. 439/2014) y STSJ de Cataluña de 19 de mayo de 2016 (rec. núm. 114/2015).

⁸¹ STS de 23 de febrero de 2006 (rec. núm. 1374/1999), SAP de Barcelona de 3 de febrero de 2017 (rec. núm. 432/2015) y STSJ de Cataluña de 19 de mayo de 2016 (rec. núm. 114/2015).

⁸² CABEZUELO ARENAS, A. L.: “Edificios sometidos a propiedad horizontal...”, *op. cit.*, pp. 8 y 9.

⁸³ STS 20 de febrero de 1997 (rec. núm. 628/1993), SAP de Alicante de 8 de octubre de 2003 (rec. núm. 370/2003), SAP de Barcelona de 5 de julio de 2017 (rec. núm. 597/2016).

⁸⁴ No obstante, lo habitual es que, en la legislación sectorial, se imponga el requisito de obtener autorización expresa de la comunidad de propietarios para iniciar la actividad. CABEZUELO ARENAS cita el ejemplo del art. 50.7 de la Ley 8/2012, de 19 de julio del Turismo de las Illes Balears. CABEZUELO ARENAS, A. L.: “Edificios sometidos a propiedad horizontal...”, *op. cit.* p. 7.

⁸⁵ SAP Barcelona de 5 de julio de 2017 (rec. núm. 597/2016).

⁸⁶ Novedad introducida originalmente en virtud del Real Decreto-ley 21/2018, de 14 de diciembre, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, derogado por la Resolución del Congreso de los Diputados de 22 de enero de 2019, y vuelta a establecer por el Real Decreto-ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler.

limitar o condicionar el ejercicio de la actividad turística, requiriendo acuerdo con voto favorable de las tres quintas partes del total de cuotas de participación, presentes y no presentes.

Adicionalmente, debe tenerse en cuenta la necesidad de delimitar con precisión dicha prohibición y, especialmente, cumplir debidamente con las formalidades de convocatoria en tiempo y forma, bajo riesgo de nulidad del acuerdo adoptado⁸⁷.

En caso de una prohibición sobrevenida, esta no hace que devenga ilícita la actividad de turismo por el adquirente que se cercioró de que no existía tal prohibición al comprar el inmueble, una vez inscrito en el Registro de la Propiedad, esta prohibición sólo sería oponible a futuros adquirentes terceros o, una vez efectuada tal inscripción, pretendan emprender dicha actividad⁸⁸. Y ello porque pretender el carácter retroactivo de dicha prohibición vulneraría el principio de seguridad jurídica, art. 9.3 CE⁸⁹.

Por último, aunque la legitimación activa reside en el presidente de la comunidad, a iniciativa propia o de cualquiera de los propietarios, cualquiera de los propietarios, de manera individual (como es lógico, tras los requerimientos oportunos), podrá ejercer la acción de cesación ante la inactividad del presidente de la comunidad y/o de la junta de propietarios⁹⁰.

No obstante, se advierte que la cesación de actividades molestas y la prohibición estatutaria, son herramientas que presentan en la práctica ciertas limitaciones para luchar contra una actividad de alquiler turístico que resulte molesta para la comunidad de propietarios, por lo que su empleo debe realizarse de forma combinada y premeditada⁹¹.

II. 2. B. Segregación de la finca

Una opción para escapar del régimen de propiedad horizontal sería efectuar una segregación de la finca, afectando una parte a uso turístico y la otra parte a uso residencial.

En este sentido, no bastaría con una segregación de carácter material, sino que debe plasmarse en el ámbito jurídico.

En lo que al *quorum* necesario para adoptar válidamente tal acuerdo, se exigiría la unanimidad de la junta de propietarios. Esta validez ha sido confirmada por el Tribunal Supremo⁹².

Esta opción sólo es interesante en el caso eventual en que se compre un edificio residencial entero y se destine una parte a uso turístico y el resto se venda para uso residencial. Haciendo una segregación previa se elude que esos nuevos propietarios de

⁸⁷ SAP Barcelona de 19 de octubre de 2017 (rec. núm. 228/2016).

⁸⁸ SAP Barcelona de 15 de abril de 2015 (rec. núm. 606/2013).

⁸⁹ STSJ Cataluña de 19 de mayo de 2016 (rec. núm. 114/2015) y SAP Barcelona de 27 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1163/2015).

⁹⁰ STS de 18 de mayo de 2016 (rec. núm. 1131/2014).

⁹¹ DE CASTRO VÍTORES, G.: “Vivienda en alquiler turístico y propiedad horizontal: reformas legislativas recientes y cuestiones pendientes”, *La protección del consumidor en la vivienda colaborativa*, La Ley, 2019, p. 13.

⁹² STS de 30 de septiembre de 2010 (rec. núm. 1902/2006) y STS de 1 de octubre de 2013 (rec. núm. 1059/2010).

carácter residencial puedan ampararse en el régimen de propiedad horizontal para dirigirse contra la actividad de alquiler turístico.

II. 2. C. Nueva cuota de imputación de las aportaciones a la comunidad

Aunque no sea una solución categórica de los inconvenientes que los vecinos puedan sufrir, modificar la cuota de aportación a la comunidad en base a que uno de los propietarios ejerce la actividad de alquiler turístico, podría ser una vía de conciliación de intereses⁹³.

Precisamente, es el art. 5 LPH el que abre esta posibilidad⁹⁴, al incluir en su segundo párrafo, como última referencia para determinar la cuota de participación en los gastos de la comunidad⁹⁵, el uso que se efectúe de los servicios y/o elementos comunes. Igualmente, la jurisprudencia⁹⁶ recuerda esta posibilidad.

Ahora bien, la cuota de participación en los gastos comunes es un concepto autónomo de la cuota de participación en la finca. Y ello con un fundamento generosamente sólido ofrecido por el propio art. 5 LPH. Así, este ofrece distintos criterios para el reparto de tales gastos, siendo uno de ellos la cuota de participación en el inmueble, pero no el único, por lo que la propia norma admite que participación en gastos y en propiedad puedan no ir siempre de la mano.

El Real Decreto-ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, añade a la LPH un nuevo apartado 12 al artículo 17, requiriendo acuerdo con voto favorable de las tres quintas partes para establecer cuotas especiales de gastos o un incremento en la participación de los gastos comunes de la vivienda donde se realice la actividad, siempre que este incremento de gasto no sea superior al 20%⁹⁷.

Esta posibilidad queda tan lejos de resultar una solución absoluta que, el incremento de participación en los gastos de la comunidad no exime al arrendador turístico de una posible acción de cesación por parte de la comunidad de propietarios⁹⁸.

II. 2. D. La posible restricción de acceso a las zonas comunes

Se trata de otro caso que tampoco es plenamente satisfactorio, sino que más bien tiene naturaleza de medida preventiva o incluso disuasoria.

⁹³ Véase CABEZUELO ARENAS, A. L.: “Edificios sometidos a propiedad horizontal...”, *op. cit.* pp. 16 a 20; y DE CASTRO VÍTORES, G.: “Vivienda en alquiler turístico y propiedad horizontal: reformas legislativas recientes y cuestiones pendientes”, *op. cit.*, p. 8.

⁹⁴ Si bien una mutación de destino no tiene por qué implicar una alteración de la cuota de participación en los gastos comunitarios, STS de 30 de diciembre de 2010 (rec. núm. 81/2007).

⁹⁵ A ojos de la jurisprudencia, esta lista de criterios tiene carácter abierto, SAP Guadalajara de 29 de diciembre de 2017 (rec. núm. 29/2017).

⁹⁶ STSJ Cataluña de 19 de mayo de 2016 (rec. núm. 114/2015).

⁹⁷ Novedad introducida originalmente en virtud del Real Decreto-ley 21/2018, de 14 de diciembre, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, derogado por la Resolución del Congreso de los Diputados de 22 de enero de 2019, y vuelta a establecer por el Real Decreto-ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler.

⁹⁸ CABEZUELO ARENAS, A. L.: “Edificios sometidos a propiedad horizontal...”, *op. cit.* p. 18.

Fue el caso analizado en la SAP Barcelona de 20 de octubre de 2014. En este los vecinos restringieron el acceso a la piscina a todo aquel que no fuera propietario o arrendatario por un período mínimo de seis meses.

En caso de que el anfitrión se haya comprometido a ceder el uso de las zonas comunes⁹⁹, habrá que distinguir el plano contractual y el plano de propiedad horizontal. Así, ante una prohibición expresa en los estatutos de la comunidad, el huésped no podrá disfrutar de las zonas comunes, mientras que en el plano contractual este incumplimiento brindará al huésped la posibilidad de instar una resolución contractual o a una disminución de la renta.

Quizá una vía para establecer esta medida, sea la prevista en el art. 6 LPH, que hace alusión a las ordenanzas de régimen interior¹⁰⁰, que podría restringir no sólo el acceso sino otras cuestiones como horarios de acceso, límites de aforo, etc.

II. 2. E. El ejercicio de una abusiva implantación hotelera

Se trata del caso en que, de no haber prohibición legal o estatutaria, una persona adquiera gran parte de un edificio y lo someta a obras y remodelaciones de adaptación para adaptar gran parte de un edificio a actividad de la industria hotelera.

Este caso quedaría encuadrado en el marco del contrato de hospedaje en el seno de una actividad económica, por lo que se distancia del objeto de nuestro estudio, no obstante, lo mencionaremos para ilustrar la diferencia.

La cuestión ha sido analizada por el Tribunal Supremo¹⁰¹. En el caso objeto del litigio, el título constitutivo se especificaba que los pisos se destinarían a vivienda.

Pues bien, un mero destino de los bienes privativos a actividades propias de la industria hotelera no supone, si no está prohibido en los estatutos, una actividad ilegal per se. Sin embargo, en el caso analizado, el empresario va más allá, acometiendo una “abusiva implantación hotelera”, creando un servicio de conserjería en el portal.

En base a ello, CABEZUELO ARENAS entiende que “si el promotor de un edificio de uso residencial se hubiera reservado un número desproporcionado de viviendas con vistas a incardinar lo que en puridad es empresa hotelera, los Tribunales entienden que se ha pervertido el destino para el que el inmueble en su conjunto estaba ideado”¹⁰².

El régimen de adopción de acuerdos, independientemente de la mayoría que requiera cada acuerdo concreto, quedaría muy limitado dada la participación que ostenta el empresario, debiendo acudir al régimen de equidad del art. 17.7 LPH¹⁰³.

⁹⁹ Se trata esta de una obligación que, no obstante, y como señala CABEZUELO ARENAS, suele imponerse por la normativa sectorial. CABEZUELO ARENAS, A. L.: “Edificios sometidos a propiedad horizontal...”, *op. cit.* p. 18.

¹⁰⁰ A ellas se hace referencia en DE CASTRO VÍTORES, G.: “Vivienda en alquiler turístico y propiedad horizontal: reformas legislativas recientes y cuestiones pendientes”, *La protección del consumidor en la vivienda colaborativa*, La Ley, 2019, p. 15.

¹⁰¹ STS de 23 de noviembre de 1995 (rec. núm. 1391/1992).

¹⁰² CABEZUELO ARENAS, A. L.: “Edificios sometidos a propiedad horizontal...”, *op. cit.* p. 21.

¹⁰³ STS de 13 de marzo de 2003 (rec. núm. 2204/1997).

Un paso adicional ofrece la STS de 27 de noviembre de 2008, no pudiendo ya apoyarse las partes en unos estatutos controvertidos, sino que, en caso de no previsión de prohibición en los estatutos, lo que habrá de determinarse es si la actividad ejercida por el empresario constituye un abuso de derecho. En palabras del Alto Tribunal “no estamos, por tanto, ante un supuesto en el que puede conjugarse un uso diferente del que resulta de la propia configuración de la vivienda, sin alterar su sustancia, con otras actividades accesorias, sino ante un cambio sustancial y prohibido en sí mismo de destino, que esta Sala ha negado en otros casos”.

En este sentido, insistimos en la reciente inclusión de un nuevo apartado 12 al artículo 17 de la LPH, reconociendo la posibilidad de limitar o condicionar el ejercicio de la actividad turística, requiriendo acuerdo con voto favorable de las tres quintas partes¹⁰⁴.

II. 3. Régimen jurídico de las plataformas colaborativas

Aunque no nos ocupe el régimen fiscal aplicable a las plataformas colaborativas, para poder ofrecer una visión completa del régimen fiscal del alquiler turístico, para poder contextualizarlo, no podemos dejar de ofrecer una caracterización básica de las mismas, pues el alojamiento colaborativo, con las plataformas colaborativas como base, ha sido, en definitiva, el que ha generado el auge y la proliferación del alquiler turístico.

Recordamos que, como comentábamos en el epígrafe I.3. en el alojamiento colaborativo, cobra especial protagonismo la plataforma colaborativa, que ya sea a través de una página web o de una aplicación móvil, permite a los propietarios de alojamientos turísticos anunciar y promocionar los mismos, y a los potenciales usuarios acceder a un catálogo de alojamientos entre los que poder elegir.

Algunas plataformas van más allá, permitiendo formalizar reservas, gestionar el pago del precio, recoger las opiniones de los usuarios para que sirvan de referencia al resto de usuarios, etc.

Esta modalidad ha eliminado muchas barreras de entrada en el sector turístico, generando una irrupción de particulares que se han lanzado a ofertar alojamientos sin que ello constituya, en la mayoría de ocasiones, una actividad económica.

En el ámbito del alojamiento colaborativo debe insistirse en la distinción entre la relación contractual de las partes y la relación de estas con la plataforma. A su vez, con carácter previo a esta segunda dimensión contractual, debe analizarse el régimen jurídico al que se somete a las plataformas colaborativas.

Como ya apuntamos en el Capítulo I, podemos tomar como referencia la siguiente definición sobre las plataformas colaborativas: “empresas que operan en mercados multilaterales, que utilizan Internet para hacer posibles interacciones entre dos o más grupos de usuarios distintos pero interdependientes, con el objeto facilitar la contratación del uso temporal de bienes y servicios”.

II. 3. A. Identificación de las plataformas de alojamiento colaborativo en la tipología de plataformas colaborativas

Ahora bien, en función del servicio que ofrecen, se aprecian distintos tipos de plataformas, de este modo podemos encontrar plataformas colaborativas de anuncios (en esta los usuarios se limitan a publicar ofertas y/o demandas de bienes o servicios, es el

¹⁰⁴ Véase p. p. 97.

caso de *Idealista* o *Fotocasa*), mercados electrónicos (en las que además de soportar ofertas y demandas permite la interacción entre los usuarios para tratar información acerca de los bienes y servicios, es el caso de *Ebay*), plataformas de mediación (que además de lo anterior, facilitan la contratación de los bienes y servicios ofrecidos y demandados, incluso en tiempo real) y, por último, aparecen otros modelos como el de *Cabify* en el que la plataforma asume la titularidad de la relación jurídica con el usuario, adoptando un papel de revendedor¹⁰⁵.

Dentro de este abanico de posibilidades, las plataformas de alojamiento colaborativo vienen posicionándose en el escalón de plataforma de mediación, incardinándose el servicio prestado dentro del tradicional y atípico contrato de mediación o corretaje. Y ello en tanto facilitan la interacción entre oferentes y demandantes de alojamientos y, a su vez, permite la realización de reservas y gestiona el cobro de los servicios.

En este contexto, las características que del contrato de mediación identifica cierto sector jurisprudencial son¹⁰⁶: “contrato innominado, *facio ut des*, principal, consensual y bilateral, por el que una de las partes (el corredor o mediador) se compromete a indicar a la otra (el comitente) la oportunidad de concluir un negocio jurídico con un tercero o de servirle para ello de intermediario, a cambio de una retribución llamada también comisión o premio; negocio jurídico que tiene su origen el principio de libertad de la contratación, consagrado en los arts. 1091 y 1255 del Código Civil, siéndole de aplicación la normativa general de las obligaciones y contratos, contenida en los Títulos I y II del libro IV del Código Civil, pues aunque guarde cierta similitud con el mandato, los arrendamientos de obras y de servicio, la comisión mercantil y el contrato de trabajo, goza de características propias que le dotan de autonomía alejándolo de esas otras figuras jurídicas”¹⁰⁷. Las peculiaridades que presenta una plataforma colaborativa, principalmente el uso de internet, no alejan ni desvinculan a estas de la figura del contrato de mediación.

Ha de insistirse en que el modelo más generalizado entre las plataformas colaborativas se agota en el contrato de mediación, no asumiendo la titularidad del servicio, aunque bien podrían hacerlo como ocurre en otros casos, como el de *Cabify*.

II. 3. B. Las plataformas colaborativas como prestadores de servicios de la sociedad de la información

El concepto de servicios de la sociedad de la información tiene su origen en la Directiva 98/48/CE¹⁰⁸, que venía a modificar la Directiva 98/34/CE¹⁰⁹. No obstante, y

¹⁰⁵ MONTERO PASCUAL, J. J.: “Capítulo 3. El régimen jurídico de las plataformas colaborativas”, *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, Blablacar, Uber y otras plataformas*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017, pp. 4 a 6.

¹⁰⁶ Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 9 de marzo de 2005.

¹⁰⁷ MONTERO PASCUAL, J. J.: “Capítulo 3. El régimen jurídico de las plataformas colaborativas”, *op. cit.*, pp. 6 y 7.

¹⁰⁸ Directiva 98/48/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 20 de julio de 1998, que modifica la Directiva 98/34/CE por la que se establece un procedimiento de información en materia de las normas y reglamentaciones técnicas.

¹⁰⁹ Directiva 98/34/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 22 de junio de 1998 por la que se establece un procedimiento de información en materia de las normas y reglamentaciones técnicas.

como ya adelantábamos en el Capítulo I, el concepto se encuentra actualmente recogido en la Directiva 2015/1535/UE¹¹⁰ cuya transposición se instrumentó en la LSSI.

Así, el art. 1.1.b) de la Directiva establece que por servicio de la sociedad de la información se entiende: “todo servicio prestado normalmente a cambio de una remuneración, a distancia, por vía electrónica y a petición individual de un destinatario de servicios”. De dicha definición, el propio texto destaca y desglosa tres notas características:

- 1) A distancia: “un servicio prestado sin que las partes estén presentes simultáneamente”.
- 2) Por vía electrónica: “un servicio enviado desde la fuente y recibido por el destinatario mediante equipos electrónicos de tratamiento (incluida la compresión digital) y de almacenamiento de datos y que se transmite, canaliza y recibe enteramente por hilos, radio, medios ópticos o cualquier otro medio electromagnético”.
- 3) A petición individual de un destinatario de servicios: “un servicio prestado mediante transmisión de datos a petición individual”.

Aunque no se incluya por la Directiva entre las notas anteriores, la definición incluye igualmente la existencia de remuneración, entendemos que el no haberse incluido por la directiva entre las notas anteriores se debe a que estas tienen carácter aclaratorio y la existencia de remuneración no necesita definición.

En base a la definición ofrecida sobre las plataformas colaborativas, podemos concluir que los servicios que estas prestan se encuadran dentro del concepto de servicios de la sociedad de la información, pasamos ahora a analizar el régimen jurídico de los servicios de la sociedad de la información que les resulta por ende aplicable a las plataformas colaborativas¹¹¹.

En suma, quedan sujetos al régimen de los servicios de la sociedad de la información:

- 1) La publicación de ofertas en la plataforma.
- 2) La gestión de mercados electrónicos.
- 3) La mediación electrónica.
- 4) La oferta en línea del servicio principal.
- 5) La celebración del contrato por vía electrónica.

¹¹⁰ Directiva (UE) 2015/1535 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de septiembre de 2015, por la que se establece un procedimiento de información en materia de reglamentaciones técnicas y de reglas relativas a los servicios de la sociedad de la información.

Así, establece su art. 1.1.b) que se entiende (a efectos de dicha Directiva) por servicios de la sociedad de la información: “todo servicio prestado normalmente a cambio de una remuneración, a distancia, por vía electrónica y a petición individual de un destinatario de servicios”.

¹¹¹ No obstante, las plataformas pueden prestar servicios de la sociedad de la información y otros no, quedando estos últimos sujetos a la regulación que pasamos a analizar, piénsese en la prestación física que se ha negociado previamente por internet, es el caso de la prestación del servicio de alojamiento, aunque la plataforma asumiera la titularidad del servicio. STJUE de 2 de diciembre de 2010, Ker-Optika, C-108/09, EU:C:2010:725.

Ahora bien, puede ocurrir que la plataforma colaborativa vaya más allá y asuma la titularidad del servicio, de ahí que la Comisión Europea se pregunte si deben considerarse a las plataformas meros prestadores de servicios de la sociedad de la información o van más allá¹¹². Lo cierto es que debe analizarse caso por caso, ofreciendo a estos efectos la Comisión Europea¹¹³ criterios o elementos que ayudan a determinar el grado de control que la plataforma ejerce sobre el servicio subyacente, determinando así a su vez si se puede decir que esta asume la titularidad de dicho servicio, tales criterios son:

- 1) Precio: ¿fija la plataforma colaborativa el precio final que debe pagar el usuario como beneficiario del servicio subyacente? El hecho de que la plataforma colaborativa solo recomiende un precio o de que el prestador de los servicios subyacentes sea libre de adaptar el precio fijado por una plataforma colaborativa, indica que puede que no se cumpla este criterio.
- 2) Otras condiciones contractuales clave: ¿establece la plataforma colaborativa términos y condiciones distintos del precio que determinan la relación contractual entre el prestador de los servicios subyacentes y el usuario (por ejemplo, instrucciones obligatorias sobre la prestación del servicio subyacente, incluida cualquier obligación de prestar el servicio)?
- 3) Propiedad de activos clave: ¿posee la plataforma activos clave para prestar el servicio subyacente?

Ello sólo va a suponer que se le aplique a dicha plataforma y servicios la normativa sectorial, pero no la normativa sobre servicios de la sociedad de la información si no cumple las características de tales servicios¹¹⁴.

Un ejemplo de este tipo lo encontramos en el caso de *Uber*, que fue llevado ante el Alto Tribunal europeo mediante cuestión prejudicial¹¹⁵, habida cuenta que *Uber* controlaba el precio y todos los aspectos relativos al servicio de transporte urbano, se entiende que no se trata de servicios (el de mediación y el de transporte) económicamente independientes, de ahí que la STJUE, en el apartado 48 establezca que “ha de considerarse que un servicio de intermediación, como el del litigio principal, que tiene por objeto conectar, mediante una aplicación para teléfonos inteligentes, a cambio de una remuneración, a conductores no profesionales que utilizan su propio vehículo con personas que desean efectuar un desplazamiento urbano, está indisociablemente vinculado a un servicio de transporte y, por lo tanto, ha de calificarse de «servicio en el ámbito de los transportes», a efectos del artículo 58 TFUE, apartado 1. En consecuencia,

¹¹² EPRS, *The Cost of Non-Europe in the Sharing Economy. Economic, Social and Legal Challenges and Opportunities*, op. cit., p. 28.

¹¹³ Comisión Europea, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, op. cit., p. 7.

¹¹⁴ En palabras de la Comisión: “cuando se cumplen estos tres criterios, hay indicios claros de que la plataforma colaborativa ejerce una influencia o control significativos sobre el prestador del servicio subyacente, lo que puede indicar a su vez que debe considerarse que presta también el servicio subyacente (además de un servicio de la sociedad de la información)”. Comisión Europea, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, op. cit., p. 7.

¹¹⁵ STJUE de 20 de diciembre de 2017, Profesional Elite Taxi/Uber Systems Spain, S.L., C-434/15, EU:C:2017:981.

un servicio de esta índole está excluido del ámbito de aplicación del artículo 56 TFUE, de la Directiva 2006/123 y de la Directiva 2000/31”.

Es decir, en este caso no es que se distinga el servicio de mediación y el servicio subyacente, se entiende que la plataforma (*Uber*) no es intermediaria, sino que asume la titularidad del servicio, desaparece por tanto la labor de mediación y queda como única prestación el servicio de transporte urbano y este queda sometido al régimen sectorial que corresponda.

Llegados a este punto, nos planteamos ahora si las plataformas de alojamiento colaborativo se identifican con este supuesto. Obviando que el servicio prestado en su sitio de internet cumple las notas características de los servicios de la sociedad de la información del art. 1.1.b) de la Directiva 2015/1535/UE, nos centramos en analizar si ejercen un control sobre el servicio subyacente que permita atribuirles el servicio subyacente.

En efecto, podemos encontrar funciones que trascienden de la mera intermediación y que podrían suponer la asunción del servicio subyacente en base a los criterios relacionados anteriormente. Concretamente, estas plataformas suelen facilitar la realización de la reserva *on line*, retener una fianza y en su caso devolverla, facilitar el pago mediante una pasarela de pagos, habilitar un sistema de verificaciones y otro de mensajería, expulsar anfitriones con quejas de huéspedes, ejercer de mediadores para resolver conflictos entre anfitrión y huésped, etc.

Por otro lado, las plataformas exigen a los anfitriones que cumplan los requisitos legales y las condiciones de limpieza y salubridad, sin embargo, no establece requisitos sobre cómo tiene que ser la vivienda, por lo que, aunque existe control sobre los usuarios, no es tan alto como en el caso *Uber*. En cuanto al precio, este es determinado por el anfitrión.

En base a lo anterior, apreciándose que no existe un grado de control tan intenso como en el caso *Uber*, no parece que la actividad de las plataformas de alojamiento colaborativo se separe de la labor del mediador, si bien es cierto que van un poco más allá de dicha labor, tampoco controlan el servicio hasta el grado de considerarles empresarios del alojamiento turístico, posicionándose, en palabras de la autora, “en un espacio intermedio, en un *tertium genus*”¹¹⁶.

II. 3. C. Régimen jurídico de los servicios de la sociedad de la información

Aunque sea la Directiva 2015/1535/UE la que actualmente recoge el concepto de servicios de la sociedad de la información, la que establece el régimen jurídico de tales servicios es la Directiva 2000/31/CE¹¹⁷, de cuya transposición se ha encargado la ya citada LSSI.

El objetivo de la Directiva 2000/31/CE es la armonización del comercio electrónico en el ámbito europeo. Para ello, para crear un mercado interior parte de la premisa de que el prestador de servicios de la sociedad de la información se va a registrar por

¹¹⁶ FERNÁNDEZ PÉREZ, N.: “Capítulo IV. La relación contractual de las partes (anfitrión y huésped) con la plataforma”, *El alojamiento colaborativo*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018, p. 9.

¹¹⁷ Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior (Directiva sobre el comercio electrónico).

la legislación del Estado en que esté establecido, art. 3.1 de la citada Directiva. Debe tenerse en cuenta que el concepto de establecimiento conlleva la realización efectiva de una actividad económica mediante un establecimiento fijo, de carácter indefinido¹¹⁸.

De ahí que el art. 2 LSSI limite su ámbito de aplicación a los prestadores establecidos en España. Excepcionalmente, también resultará aplicable cuando el prestador esté establecido en otro Estado miembro de la UE o del EEE, se trate de alguna de las materias del art. 3.1 LSSI y el destinatario radique en España.

El aspecto que resulta un tanto criticable de la Directiva es el hecho de que el Estado de establecimiento se recoja en la exposición de motivos en remisión a la jurisprudencia europea, en lugar de positivizar tales criterios¹¹⁹. No obstante, esta deficiencia se salva por la LSSI al establecer en su art. 2 los criterios para determinar el Estado de establecimiento¹²⁰, lo que debe ponerse en relación con el art. 2.c) *in fine* de la Directiva¹²¹.

Es importante este esquema dado que lo habitual es que la plataforma se establezca en un Estado desde el que presta sus servicios a muchos otros.

Aunque no suponga más que confirmar las libertades comunitarias, el art. 3.2 de la Directiva confirma el principio de libre prestación de servicios en el ámbito de los servicios de la sociedad de la información. En consonancia con ello, el art. 4 de la Directiva establece el principio de no autorización previa. Estos extremos se transponen en los arts. 6 y 7 LSSI¹²².

¹¹⁸ El párrafo 19 de la exposición de motivos se remite en este sentido al criterio seguido por la jurisprudencia europea. De esta, cabe destacar el Auto del TJUE de 29 de octubre de 2010, eDate, C-161/10, EU:C:2010:656.

¹¹⁹ El ya citado párrafo 19 establece expresamente: “Se debe determinar el lugar de establecimiento del prestador de servicios a tenor de lo dispuesto en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, según la cual el concepto de establecimiento implica la realización efectiva de una actividad económica a través de un establecimiento fijo durante un período indefinido. Este requisito se cumple también cuando se constituye una sociedad durante un período determinado; cuando se trata de una sociedad que proporciona servicios mediante un sitio Internet, dicho lugar de establecimiento no se encuentra allí donde está la tecnología que mantiene el sitio ni allí donde se puede acceder al sitio, sino el lugar donde se desarrolla la actividad económica. En el supuesto de que existan varios establecimientos de un mismo prestador de servicios es importante determinar desde qué lugar de establecimiento se presta un servicio concreto; en caso de especial dificultad para determinar a partir de cuál de los distintos lugares de establecimiento se presta un servicio dado, será el lugar en que el prestador tenga su centro de actividades en relación con ese servicio en particular”.

¹²⁰ Véase el art. 2 de la LSSI:

“Se entenderá que un prestador de servicios está establecido en España cuando su residencia o domicilio social se encuentren en territorio español, siempre que éstos coincidan con el lugar en que esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección”.

¹²¹ La presencia y utilización de los medios técnicos y de las tecnologías utilizadas para prestar el servicio no constituyen en sí mismos el establecimiento del prestador de servicios.

¹²² Concretamente, el art. 6 de la LSSI establece que “La prestación de servicios de la sociedad de la información no estará sujeta a autorización previa”; y el art. 7 de la LSSI dispone que “La prestación de servicios de la sociedad de la información que procedan de un prestador establecido en algún Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo se realizará en régimen de libre prestación de servicios, sin que pueda establecerse ningún tipo de restricciones a los mismos por razones derivadas del ámbito normativo coordinado, excepto en los supuestos previstos en los artículos 3 y 8”. Efectivamente,

Ahora bien, el Estado receptor de los servicios tampoco queda desprovisto de medidas de defensa ante posibles vulneraciones suscitadas por prestadores no establecidos en este. Así, el art. 3.4 de la Directiva prevé excepciones la libre prestación de servicios, por motivos de orden público, salud pública, seguridad pública o protección de los consumidores, siempre que las medidas adoptadas sean proporcionadas.

No obstante, las medidas que pueden tomarse son muy limitadas y que, en el caso concreto de España, se han reiterado las demandas contra plataformas colaborativas por competencia desleal¹²³.

Las principales obligaciones que se imponen a estos prestadores son sobre información, concretamente, están obligados a mantener a disposición de los usuarios una serie de datos de identificación y contacto, recogidos en el art. 5 de la Directiva 2000/31/CE y 10 LSSI¹²⁴.

También resulta destacable la obligación de colaboración con las autoridades del art. 11 LSSI, en orden a, previo requerimiento de la autoridad competente, suspender el servicio de intermediación utilizado para la provisión del servicio de la sociedad de la información o de los contenidos cuya interrupción o retirada hayan sido ordenados respectivamente.

De igual modo, el art. 12 *bis* LSSI establece la obligación de comunicar a los clientes la existencia de nuevas técnicas que permitan aumentar la seguridad y protección de sus datos.

En consonancia con los arts. 12 a 15 de la Directiva 2000/31/CE, la LSSI (arts. 13 a 17) establece un régimen de responsabilidad ad hoc para los prestadores de servicios de la sociedad de la información, tratando de delimitar el grado en que estos son responsables de los contenidos que se pueden encontrar en sus plataformas. Lo que no impide la aplicación del régimen general de responsabilidad, entendemos que con carácter supletorio.

A modo de síntesis, identificamos una regla general en dicho régimen, de modo que sólo se les puede atribuir responsabilidad a los prestadores de servicios de la sociedad de la información respecto a aquellos contenidos “que ellos mismos u otros por cuenta suya, hayan elaborado”¹²⁵, estableciéndose un mecanismo de exención de responsabilidad respecto de aquellos contenidos de lo que sean meros proveedores de la técnica de la

el art. 3 hace alusión a figuras propias del Derecho mercantil, tales como la propiedad intelectual e industrial, y el art. 8 se refiere a bienes constitucionales básicos, tales como el orden público o la salud pública.

¹²³ MONTERO PASCUAL, J. J.: “Capítulo 3. El régimen jurídico de las plataformas colaborativas”, *op. cit.*, p. 12.

¹²⁴ Concretamente, los principales datos son los referidos al nombre o denominación social, domicilio, correo electrónico, datos de inscripción en el Registro Mercantil, datos de la autorización administrativa de su actividad (en su caso), datos profesionales (de colegiación titulación) y normas aplicables al ejercicio de su profesión. (número de identificación fiscal, precios e impuestos aplicables de los productos ofrecidos y códigos de conducta).

¹²⁵ FERNÁNDEZ PÉREZ, N.: “Capítulo IV. La relación contractual de las partes (anfitrión y huésped) con la plataforma”, *op. cit.*, p. 13.

comunicación y se limiten a transmitir, copias, almacenar o localizar, es decir, siempre que no participen activamente en la creación o modificación de dichos datos¹²⁶.

Ahora bien, tal sistema de exoneración de responsabilidad sólo es aplicable cuando hablamos del servicio de alojamiento de datos, distinto sería, y habría que analizar caso por caso, la prestación de otros servicios¹²⁷.

Precisamente, un precedente de exigencia de responsabilidad, en este caso administrativa, se suscitó frente a *Airbnb*, al sancionarle la Generalitat catalana por intermediar entre huéspedes y anfitriones de apartamentos que no estaban inscritos en el Registro de Turismo de Cataluña. A lo que el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 11 de Barcelona¹²⁸ respondió que la intermediación no estaba supeditada a previa autorización ni a comprobación de la inscripción, que la Comunidad Autónoma no tenía competencia en tal extremo al quedar fuera de lo que constituye la ordenación del turismo y que en materia sancionadora carecía de regulación y también de tipicidad, por lo que no procedía imponer sanción alguna.

Debemos plantearnos la posible exoneración mediante la habitual práctica de estas plataformas de incluir en sus condiciones legales la obligación de los usuarios de cumplir la normativa aplicable. Realmente, el propio régimen específico de responsabilidad ya exonera cuando la actividad de estas plataformas es “meramente técnica, automática y pasiva”, en el momento que la plataforma tome un papel activo en la creación o modificación de la información es evidente que la plataforma estaría incumpliendo su propia cláusula.

Por último, los años de recorrido que acumula la Directiva 2000/31/CE y los cambios socioeconómicos y, sobre todo, tecnológicos sugiere la necesidad de actualizar la norma, atendiendo a problemas como la protección de los usuarios (incluyendo una adecuada protección de los datos de los consumidores) y la colaboración con las autoridades públicas (entre otros campos, en materia tributaria) y regulando de una forma más específica el derecho de la competencia de estos mercados electrónicos¹²⁹.

II. 4. Relación de las partes con la plataforma colaborativa

Partiendo de la clasificación de las plataformas ofrecida en el apartado anterior, las plataformas de alojamiento colaborativo se encuadran entre las plataformas de intermediación. Se trata de un servicio de intermediación cuya instrumentación jurídica resulta atípica.

¹²⁶ Conforme al criterio de la jurisprudencia europea, para que no se le atribuya responsabilidad, la actividad de la plataforma respecto al contenido que haya generado un perjuicio debe ser “meramente técnica, automática y pasiva”. SSTJUE de 23 de marzo de 2010, *Google France/Luis Vuitton*, C-236/08 a C-238/08, EU:C:2010:159, apartado 113; y de 12 de julio de 2011, *L'Oréal/eBay*, C-324/09, EU:C:2011:474, apartado 119.

¹²⁷ Comisión Europea, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, *op. cit.*, p. 9.

¹²⁸ Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 11 de Barcelona de 29 de noviembre de 2016 (rec. núm. 43/2015).

¹²⁹ Sobre este, qué mercado es el que se debe tomar como referencia, pudiendo así a su vez determinar el poder de mercado de cada plataforma y previniendo situaciones de poder de mercado que puedan originar prácticas abusivas y restringir la libre competencia.

En este punto, resulta idóneo partir de la descripción que de las mismas hace MONTERO PASCUAL: “el servicio característico de dichas plataformas consiste precisamente en poner a disposición de los distintos usuarios (oferentes y destinatarios) un sistema electrónico organizado a través de aplicaciones informáticas (*apps*), que integra un conjunto de servicios --entre ellos de comunicación e información-- desarrollados a partir de herramientas y tecnologías móviles y de geolocalización, cuya finalidad es ofrecer, mediante su búsqueda y posterior automatizados, la/s mejor/es oferta/s del servicio o bien demandado al usuario solicitante, simplificando con ello la negociación y, en su caso, la contratación de los bienes y/o servicios entre los usuarios oferentes y destinatarios”¹³⁰.

Pese a sus peculiaridades, la esencia del negocio jurídico no se separa del tradicional contrato de mediación o corretaje, el cual como ya hemos advertido es un contrato atípico en nuestro ordenamiento. De hecho, se considera este tipo contractual como una subespecie del contrato de mediación. No obstante, dicha atipicidad no coloca a tal contrato en una situación de desamparo legal en vista del art. 1.255 CC, regulándose este por tanto por la voluntad de las partes, los usos y costumbres, los contratos atípicos afines y normas generales de contratación.

Pero esa identidad con el tradicional contrato de corretaje no supone que tenga la misma problemática y la misma resolución que este, sino que la peculiaridad del canal o medio utilizado deriva la aplicación de otra normativa especial, concretamente, la regulación de los servicios de la sociedad de la información y el régimen general de la contratación electrónica, ya introducidos en el apartado anterior.

Por tanto, en el presente epígrafe nos proponemos ofrecer una sistematización del conjunto de obligaciones que conforman las relaciones entre la plataforma y las partes. Abordamos en primer lugar el contenido obligacional, haciendo una breve referencia final al régimen de protección de datos y a la protección de derechos de los consumidores.

En efecto, una vez identificado el servicio de las plataformas del alojamiento colaborativo como un servicio de mediación¹³¹, con particularidades, pero guardando la esencia de este, pasamos a analizar las obligaciones concretas que dan contenido a la relación de la plataforma con el huésped y con el anfitrión.

Aunque parezca residual el presente epígrafe, resulta fundamental determinar con precisión el iter contractual en el alojamiento colaborativo, tanto para definir el hecho imponible, que se produce en el ámbito del alquiler turístico, objeto de nuestro análisis, como para determinar el momento en que se perfecciona el esquema contractual y se devenga la operación.

¹³⁰ MONTERO PASCUAL, J. J.: “Capítulo 4. El servicio de mediación electrónica y las obligaciones de las plataformas de economía colaborativa”, *op. cit.*, p. 3.

¹³¹ Analizamos el caso habitual de que la plataforma no presta el servicio subyacente, para ello, la Comisión Europea ofrece criterios que indican que el servicio subyacente es asumido por la plataforma, concretamente, cuando tiene poder de decisión sobre el precio, sobre otros aspectos clave (de cómo prestar el servicio principalmente, o cuando tiene la propiedad de activos clave). EPRS, *The Cost of Non-Europe in the Sharing Economy. Economic, Social and Legal Challenges and Opportunities*, *op. cit.*, p. 28.

A partir de dichos criterios y de cómo se aplican estos al caso de la STJUE de 20 de diciembre de 2017, Profesional Elite Taxi/Uber Systems Spain, S.L., C-434/15, EU:C:2017:981, FERNÁNDEZ PÉREZ concluye que no puede extrapolarse directamente al caso Airbnb y que este no parece que pueda identificarse como un empresario de los alojamientos turísticos.

Así, en el seno de ese contrato de mediación, advertencia hecha del peso del principio de autonomía de la voluntad en un contrato de carácter atípico (art. 1.255 CC), al que a su vez resulta aplicable la LSSI, se identifican junto a las obligaciones de información que impone la LSSI, una obligación principal y otras accesorias sustentadas en el art. 1.258 CC:

1) Información previa (art. 27 LSSI). En una fase precontractual, el prestador de servicios de la sociedad de la información debe poner a disposición del destinatario “de forma permanente, fácil y gratuita, información clara, comprensible e inequívoca” a) Los distintos trámites que deben seguirse para celebrar el contrato; b) Si el prestador va a archivar el documento electrónico en que se formalice el contrato y si éste va a ser accesible; c) Los medios técnicos que pone a su disposición para identificar y corregir errores en la introducción de los datos, y d) la lengua o lenguas en que podrá formalizarse el contrato¹³². Del mismo modo, debe poner a disposición del destinatario las condiciones generales de contratación, de modo que este pueda almacenarlas y reproducirlas (art. 27.4 LSSI).

2) Obligación principal de mediación electrónica. Señala MONTERO PASCUAL que “la actividad principal del mediador consiste en desplegar una actividad material tendente a la conclusión del negocio principal entre las contrapartes. En la mediación, por tanto, dicha actividad está encaminada a procurar la conclusión del negocio encargado por el oferente”¹³³. El autor, además, advierte de que se trata de un servicio de intermediación atípico, en tanto parte del contrato tradicional de mediación (atípico a su vez) pero del que se separa dada las características propias de la mediación electrónica. Además, no se trata de una mediación activa sino del mantenimiento de una fuente de mediación, que es usada a demanda por los usuarios (huéspedes y anfitriones potenciales), se ofrece pues (de acuerdo con dicho autor) un “servicio de canalización, búsqueda y case automatizado de solicitudes a través de medios electrónicos y a distancia”.

Lo habitual es que, en lugar de un pacto expreso, la plataforma ponga a disposición de los usuarios el sistema de publicación y búsqueda de ofertas, así como de contratación, contemplándose en el clausulado expuesto por la plataforma una remuneración por el servicio subyacente contratado entre las partes. En cuanto al momento de perfección del contrato de mediación electrónica, debe tenerse en cuenta el tenor del art. 27.3 LSSI y el art. 54 del CCom, en virtud de los cuales la oferta contractual de la plataforma se entiende vigente durante el plazo que esta estipule y, en su defecto, mientras se encuentre publicada, la aceptación tendrá efectos desde que sea conocido por la plataforma o desde que, habiéndosela remitido el aceptante, aquella no pueda ignorarla conforme al principio de buena fe.

No obstante, debe tenerse en cuenta que, frente del concepto tradicional del concepto de mediación, la configuración contractual de este tipo de plataformas

¹³² Se exige al prestador de dicha obligación cuando ambos contratantes así lo acuerden, ninguno tenga la consideración de consumidor o cuando el contrato se haya celebrado exclusivamente por correo electrónico o medio electrónico equivalente (art. 27.2 LSSI).

¹³³ MONTERO PASCUAL, J. J.: “Capítulo 4. El servicio de mediación electrónica y las obligaciones de las plataformas de economía colaborativa”, *op. cit.*, p. 8.

tiende a limitar la obligación de la plataforma a la puesta a disposición de los usuarios de un sistema de búsqueda y publicación de ofertas, siendo decisión del usuario qué tipo de bien o servicio buscar y, en su caso, contratar, debiendo desecharse la visión bipartida de la obligación del mediador como de medios o de resultados, y ello advertencia hecha de que se trata de un contrato de adhesión, por lo que carece de sentido exigir responsabilidad a la plataforma porque el usuario no encuentre la oferta concreta que tenía intención de contratar, y esa es la perspectiva que adoptamos al descartar la posibilidad de exigir responsabilidad a la plataforma por no concluir ningún negocio jurídico, realmente todo va a depender en este sentido de la voluntad de las partes.

Sin embargo, no es una cuestión pacífica en la doctrina, habiendo quien aprecia en esta relación contractual notas características de un contrato de mediación en cuanto a la puesta a disposición del medio para que se pongan en contacto las partes y de un contrato de alojamiento de datos al hacer posible la plataforma la contratación electrónica del alojamiento turístico¹³⁴.

3) Confirmar la recepción de la aceptación del usuario (art. 28.1 LSSI). Ello mediante correo electrónico o medio equivalente a la dirección señalada por el aceptante o a través de medio equivalente al utilizado para el procedimiento de contratación. Obligación de la que se exige al prestador en el art. 28.3 LSSI en idénticos supuestos de los recogidos en el art. 27.2 LSSI.

4) Protección de datos, la especialidad y novedad de esta materia hace que dediquemos un espacio de este epígrafe a tratar este punto.

Dicho contenido obligacional se complementa con los principios de buena fe, profesionalidad y legalidad. Los principios de buena fe (art. 7.1 CC) y de legalidad (arts. 9 CE y 6.1 CC) son principios generales del derecho (art. 1.1 CC). Deber de diligencia y lealtad¹³⁵, el primero obligaría a la plataforma a adaptar su actividad a las instrucciones e indicaciones del usuario y a informar a este de cambios en las condiciones del mercado, pudiendo suspender su actividad cuando esta resulte perjudicial para los intereses del usuario (arts. 254 y 255 Ccom), se traduce el deber de lealtad en no obrar contra los intereses del usuario o no abandonar caprichosamente la actividad iniciada voluntariamente. Adicionalmente, el deber de imparcialidad obligaría a la plataforma a no intervenir en la fase de negociación. Por último, los arts. 1720 CC y 260 CCom son considerados fundamento para identificar en la plataforma un deber de información y cautela no obstante, dadas las características propias de la mediación electrónica, en una relación en que la plataforma se limita a poner a disposición de los usuarios el sistema de publicación, búsqueda y contratación de ofertas, parece que no tiene cabida una obligación de que la plataforma notifique al usuario las circunstancias que puedan incidir en el éxito o fracaso de la negociación, resulta difícil de definir y delimitar una obligación de dicho tipo¹³⁶.

¹³⁴ FERNÁNDEZ PÉREZ, N.: “Capítulo IV. La relación contractual de las partes (anfitrión y huésped) con la plataforma”, *op. cit.*, p. 11.

¹³⁵ Este deber se ve reforzado por la Directiva 2005/29/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 11 de mayo de 2005 relativa a las prácticas comerciales desleales de las empresas en sus relaciones con los consumidores en el mercado interior.

¹³⁶ MONTERO PASCUAL, J. J.: “Capítulo 4. El servicio de mediación electrónica y las obligaciones de las plataformas de economía colaborativa”, *op. cit.*, p. 13.

Resulta interesante plantearse como posible contenido del deber de diligencia el prever mecanismos de reclamación eficaces, contemplando la posibilidad de optar por el arbitraje online como medio de resolución de conflictos y de aumento de la confianza de los usuarios¹³⁷.

Debe advertirse la posible responsabilidad contractual¹³⁸ de las plataformas de mediación, concretamente por incumplimiento o cumplimiento defectuoso de la obligación principal¹³⁹, por incumplimiento de la obligación de comunicar al destinatario la recepción de la aceptación o por incumplimiento de las obligaciones accesorias. Resulta claro el art. 13 LSSI al reconocer no sólo responsabilidad civil sino también penal y administrativa de los prestadores de servicios de la sociedad de la información, sin perjuicio del régimen de responsabilidad que la propia LSSI establece¹⁴⁰.

En ese orden de cosas, las plataformas suelen introducir una cláusula de exoneración de responsabilidad en caso de incumplimiento por parte del anfitrión, pero por si ello no fuera suficiente y quizás para mejorar la experiencia de los usuarios, algunas plataformas como Airbnb disponen de “seguro de protección para el anfitrión” para el caso de reclamaciones de huéspedes e incluso de terceros, en más de quince países, actuando como un tomador de seguro concertado con *Lloyd’s of London*. Para el anfitrión ofrece igualmente una garantía para cubrir daños o desperfectos. Como alternativa, otros portales (cita la autora Homeaway o Homeholidays) adoptan como alternativa la promoción de contratación de seguros por parte de los usuarios (anfitriones y huéspedes).

Especial mención merece la nueva regulación de protección de datos de carácter personal. La promulgación del nuevo Reglamento General de Protección de Datos¹⁴¹ en 2016 hizo que la ya consolidada Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal quedara desfasada, siendo necesaria por tanto una adaptación al nuevo marco comunitario.

En este contexto, se aprueba la Ley Orgánica 3/2018, de 5 de diciembre, de Protección de Datos Personales y garantía de los derechos digitales (LOPDGDD), y no sólo adapta el régimen al nuevo Reglamento europeo, sino que, además, en palabras de FERNÁNDEZ HERNÁNDEZ, “reconoce y garantiza un nuevo conjunto de derechos

¹³⁷ FERNÁNDEZ PÉREZ, N.: “Capítulo IV. La relación contractual de las partes (anfitrión y huésped) con la plataforma”, *op. cit.*, p. 19.

¹³⁸ En base a los arts. 1101 a 1103 y 1258 CC.

¹³⁹ Especialmente en aquellos casos en que el incumplimiento se sustenta en una falta de diligencia, un incumplimiento del deber de imparcialidad, de la falta de información y/o de la buena fe.

¹⁴⁰ Arts. 13 a 17 LSSI, con origen en los arts. 12 a 15 de la Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior (Directiva sobre el comercio electrónico). Para un análisis más completo del régimen de responsabilidad véase FERNÁNDEZ PÉREZ, N.: “Capítulo IV. La relación contractual de las partes (anfitrión y huésped) con la plataforma”, *op. cit.*, pp. 13 a 18.

¹⁴¹ Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE.

digitales de la ciudadanía conforme al mandato establecido en el artículo 18.4 de la Constitución”¹⁴².

Es de destacar los principios generales contenidos en los arts. 4 a 10 LOPDGDD, a saber: exactitud de los datos; deber de confidencialidad; tratamiento basado en el consentimiento del afectado; consentimiento de los menores de edad; tratamiento de datos por obligación legal, interés público o ejercicio de poderes públicos; categorías especiales de datos y tratamiento de datos de naturaleza penal.

Los derechos de las personas se recogen en el Título III LOPDGDD (arts. 11 a 18), estableciendo en primer lugar el principio de transparencia e información (art. 11), en segundo lugar, disposiciones generales sobre el ejercicio de tales derechos (art. 12) y, por últimos, recogiendo dichos derechos (arts. 13 a 18): de acceso, de rectificación, de supresión, a la limitación del tratamiento, a la portabilidad y de oposición.

Ese Título III debe considerarse de forma sistemática con el Título X (arts. 79 a 97) que recoge adicionalmente un amplio elenco de derechos digitales.

Por último, destacar el establecimiento de un régimen sancionador específico en el Título IX (arts. 70 a 78), estableciéndose en el art. 70 una relación de sujetos responsables en la que cabe encuadrar a las plataformas colaborativas, ello hace que el régimen de protección de datos deba observarse con especial recelo por parte de estas.

Como complemento del régimen descrito, no se puede dejar de lado el complejo entramado de normas que reconocen y garantizan derechos en aras de la protección de los consumidores.

En este sentido, la principal referencia normativa la encontramos en la básico que resume en el ámbito comunitario el régimen de tutela del consumidor se contempla en la Directiva 2011/83/UE del Parlamento Europeo y del Consejo de 25 de octubre de 2011 sobre los derechos de los consumidores, por la que se modifican la Directiva 93/13/CEE del Consejo y la Directiva 1999/44/CE del Parlamento Europeo y del Consejo y se derogan la Directiva 85/577/CEE del Consejo y la Directiva 97/7/CE del Parlamento Europeo y del Consejo.

La finalidad de dicha directiva, es armonizar y unificar la regulación de la esfera jurídica del consumidor en la Unión Europea. El autor destaca de dicha directiva el derecho de desistimiento (arts. 9 a 16) que permite al consumidor desistir del contrato celebrado a distancia dentro de los 14 días sin necesidad de justificación y sin coste¹⁴³.

No obstante, recuerda el autor la posible modificación de dicho régimen como fruto de la Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo relativa a los Viajes Combinados y los Servicios Asistidos de Viaje, por la que se modifican el Reglamento (CE) no 2006/2004 y la Directiva 2011/83/UE y por la que se deroga la Directiva 90/314/CEE /COM/2013/0512 final - 2013/0246 (COD).

En el ámbito interno, la norma de cabecera es el Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, que aprueba el Texto Refundido de la Ley General para la Defensa

¹⁴² FERNÁNDEZ HERNÁNDEZ, C.: “Estructura y contenido de la nueva Ley Orgánica de Protección de Datos Personales y garantía de los Derechos Digitales”, Diario La Ley, 6 de diciembre de 2018, p. 1.

¹⁴³ MONTERO PASCUAL, J. J.: “Capítulo 6. Economía colaborativa y consumidores”, *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, Blablacar, Uber y otras plataformas*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017, p. 9.

de los Consumidores y Usuarios, reformada por la Ley 3/2014, de 27 de marzo, adaptando así dicho Texto Refundido a la Directiva 2011/83/UE.

Adicionalmente otra normativa de carácter sectorial que completa el régimen de protección del consumidor: Ley 28/1998, de 13 de julio, de venta a plazos de bienes muebles; la Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico; la LCAT; la Ley 43/2007, de 13 de diciembre, de Protección de los Consumidores en la Contratación de Bienes con Oferta de Restitución de Precio; el RD 515/1989, sobre la información a suministrar al consumidor en la compraventa de vivienda; la Ley 22/2007, de 11 de julio, de Comercialización a distancia de servicios financieros destinados a consumidores; el RD 217/2008, de 15 de febrero, sobre régimen jurídico de las empresas que presta servicios de inversión; Ley 24/1988, de 28 de julio, reguladora del Mercado de Valores, en ciertos aspectos relativos a la contratación; la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio; la Ley 16/2011, de 24 de junio, de contratos de crédito al consumo.

II. 5. Concurrencia de empresa gestora de arrendamientos turísticos

Nos referimos en este apartado al supuesto en que el titular de la vivienda de uso turístico acude a una empresa que va a ser la que se encargue activamente de la promoción y explotación del inmueble.

Destacan dos notas características de este tipo de empresas. Por un lado, su evidente condición de empresario, resultando aplicable el estatuto del empresario, siendo las sociedades de responsabilidad limitada la forma habitual de este tipo de sociedades por sus ventajas bien conocidas a efectos de responsabilidad y de constitución. Por otro lado, el objeto de su actividad, el arrendamiento de viviendas de uso turístico hace que la normativa autonómica reguladora de la actividad turística les resulte aplicable, encontrando una variada tipología de regímenes que afectan a estas empresas gestoras en función de la Comunidad Autónoma en la que se establezcan¹⁴⁴.

Cabe destacar la no exigencia de autorización administrativa previa, la cual se sustituye por una declaración responsable¹⁴⁵.

En cuanto a la naturaleza jurídica del contrato a suscribir entre el titular del inmueble y la empresa gestora, varias son las figuras contractuales en las que podría encontrar cabida para el contenido obligacional que se persigue, si bien la coincidencia va a ser anecdótica, lo relevante va a ser la configuración obligaciones que se concrete en cada caso.

Por un lado, podría configurarse como un arrendamiento de servicios. Conforme al art. 1.544 CC, “en el arrendamiento de obras o servicios, una de las partes se obliga a ejecutar una obra o a prestar a la otra un servicio por precio cierto”.

Por otro lado, tenemos la figura del mandato, “por el contrato de mandato se obliga una persona a prestar algún servicio o hacer alguna cosa, por cuenta o encargo de otra”, art. 1.709 CC.

¹⁴⁴ FERNÁNDEZ PÉREZ, N.: “Capítulo V. La relación contractual entre empresa gestora y titular de la vivienda”, *El alojamiento colaborativo*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018, p. 2.

¹⁴⁵ Ello en virtud de la Ley 17/2009 de 23 de noviembre de libre acceso a las actividades de servicios, efectuando la transposición de la Directiva 2006/123/CE, de 12 de diciembre, relativa a los servicios en el mercado interior.

El criterio diferenciador de ambas figuras jurídicas es el de la sustituibilidad, de modo que sólo pueden ser objeto de mandato actos que el propio realizar personalmente. Por el contrario, para aquellos actos en que es necesario acudir a un tercero, debe acudirse a la figura del arrendamiento de servicios, en el que resulta clave la relación *intuitupersonae*. No obstante, son líneas muy difusas las que separan ambas figuras contractuales (lógicamente cuando el mandato es retribuido), dado que ambas responden a la misma causa.

Otra posible configuración ofrecida por la autora la encontramos en la figura de la gestión de negocios, coincidiendo con el mandato en la ajenidad, diferenciándose ambas figuras en la concurrencia de un vínculo contractual concertado bilateralmente.

Todo va a depender de la configuración por la que opten las partes, si bien, dado que no parece que el negocio jurídico deseado vaya a encontrar un pleno acomodo en las anteriores figuras jurídicas, la autora aconseja acudir a un “contrato de gestión y explotación de arrendamientos de viviendas de uso turístico”, de carácter atípico e innominado. En este caso resulta crucial la previsión de un exhaustivo régimen jurídico que deje pocas situaciones a merced de genéricas y escasas normas supletorias.

En cuanto al contenido obligacional¹⁴⁶, identificamos una serie de obligaciones propias de este negocio jurídico. En cuanto al titular de la vivienda, este debe:

- 1) Pagar un precio a la empresa gestora, ya sea un precio fijo o un porcentaje sobre los ingresos, o un sistema mixto.
- 2) Cesión del uso pacífico de la vivienda. Adicionalmente, la vivienda deberá reunir las condiciones propias para el destino que se le va a dar, teniendo especial importancia en este sentido los requisitos fijados por la normativa autonómica.
- 3) Pago de gastos corrientes, como comunidad, agua, luz, etc. Lo habitual es que estos gastos sean asumidos por el titular del inmueble. Téngase en cuenta que, de lo contrario, estaríamos más bien ante un contrato de arrendamiento siendo la empresa gestora la que explota y asume el riesgo y beneficio de la actividad, lo cual dista mucho del supuesto que estamos analizando en este apartado.

En cuanto a la empresa, estas suelen obligarse a:

- 1) La comercialización y promoción de la vivienda a través de diferentes canales. Señala la autora que este es un aspecto ante el que la mayoría de normativas autonómicas presumen la habitualidad necesaria para considerar el inmueble como vivienda turística.
- 2) Gestión de cobro del alquiler. No obstante, se trata esta de una labor que habitualmente realizan las propias plataformas colaborativas.
- 3) La autora hace alusión a otros servicios complementarios propios de la industria hotelera, el problema de este tipo de servicios es que puede provocar que pasemos al ámbito propio del contrato de hospedaje.

Ese último punto es clave si se tiene en cuenta que, de tratarse de un arrendamiento, la permanencia del huésped no consentida por el titular de la vivienda hace necesario acudir a un juicio de desahucio, mientras que en el caso de un contrato

¹⁴⁶ FERNÁNDEZ PÉREZ, N.: “Capítulo V. La relación contractual entre empresa gestora y titular de la vivienda”, *op. cit.*, pp. 5 y 6.

de hospedaje la empresa puede acudir a otras medidas, entendiendo la autora que es responsabilidad de la empresa los perjuicios que de esta casuística se deriven, entendemos que ello dado que el titular de la vivienda ha cedido el uso pacífico de la misma, pasando a ser responsable la empresa cesionaria.

II. 6. La normativa sectorial autonómica

Separándonos ya de la regulación del negocio jurídico privado y atendiendo ahora a la actividad del arrendamiento de viviendas turísticas, debemos detenernos en la normativa que a estos efectos han establecido los legisladores autonómicos.

Así, el art. 148.1.18ª CE, atribuye a las Comunidades Autónomas la “Promoción y ordenación del turismo en su ámbito territorial”, es de destacar que se trata de una competencia de carácter potestativo, es decir, el propio artículo especifica que “podrán” asumir dicha competencia.

Ahora bien, dicha competencia correspondería al Estado si no la hicieran suya los distintos Estatutos de Autonomía, porque así lo prevé el art. 149.3 CE, si bien no es el caso en tanto todas las Comunidades Autónomas se han preocupado de regular la actividad turística en su ámbito territorial.

En este ámbito, genera cierta confusión la exclusión que hace el art. 5.e) LAU, en los términos que ya hemos comentado, pues excluye de su ámbito de aplicación el alquiler turístico. Y ello debe tratarse como lo que es, una delimitación del ámbito de aplicación de la norma, y de ningún modo una reserva de ley¹⁴⁷.

Así, la legislación civil y mercantil son materias de competencia estatal con carácter exclusivo. Es cierto que se podría habilitar a las CCAA a regular los aspectos jurídico-privados de los arrendamientos turísticos, pero ello mediante una Ley Orgánica, que no es nuestro caso.

Por tanto, como hemos analizado, la regulación jurídico privada queda sometida al régimen civil, en este caso supletorio en la medida que queda excluida de la LAU, y la actividad turística debe observar las normas que al efecto se encuentren vigentes en cada autonomía.

Hecha esta apreciación, consideramos que queda fuera del objeto de nuestro estudio la regulación específica que establece cada normativa, más allá de las referencias específicas que hagamos a lo largo del análisis del régimen fiscal del alojamiento colaborativo.

No obstante, resulta interesante destacar las limitaciones que el Tribunal Supremo¹⁴⁸ ha recordado al legislador autonómico. Así, al regular la actividad turística, debe respetarse el principio de libertad de empresa (art. 38 CE), la libre prestación de

¹⁴⁷ Véase la jurisprudencia del Tribunal Supremo citada en este mismo epígrafe (p. p. 148).

¹⁴⁸ SSTs de 12 de diciembre de 2018 (rec. núm. 4959/2017) y de 15 de enero de 2019 (rec. núm. 6255/2017 y 3760/2017).

servicios¹⁴⁹, libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio¹⁵⁰, y unidad de mercado¹⁵¹.

¹⁴⁹ Directiva 2006/123/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior.

¹⁵⁰ Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio.

¹⁵¹ Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de garantía de la unidad de mercado.

CAPÍTULO III. PLANTEAMIENTO GENERAL DEL RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL ALQUILER TURÍSTICO

Como acabábamos concluyendo en el anterior Capítulo, desde el punto de vista del Derecho Privado en el ámbito del alquiler podemos encontrarnos ante un contrato de arrendamiento en el caso de una mera cesión o con un contrato de hospedaje cuando dicha cesión se complementa con servicios propios de la industria hotelera. Si, además, interviene una plataforma colaborativa, estaremos ante una práctica propia del alojamiento colaborativo, como un tipo concreto de alquiler turístico.

Realmente, en el ámbito del Derecho Privado poco más encontramos a efectos de una delimitación clara sobre qué se entienden por servicios propios de la industria hotelera, más allá de ejemplos puntuales que hemos citado anteriormente.

Por ello, se hace necesario que, al menos a efectos tributarios, se realice una distinción al efecto, lo cual nos proponemos precisamente en este Capítulo realizar las delimitaciones conceptuales que al efecto podemos encontrar al entrar ya en materia tributaria.

Entramos de lleno en el ámbito propio del Derecho Tributario. Trataremos en este Capítulo todas las cuestiones generales de Derecho Tributario que afectan al alquiler turístico, abordando aquellas que, por simplicidad, pueden ser tratadas directamente. Reservamos así la dos siguientes partes al análisis de aquellas cuestiones que plantean una mayor complejidad, concretamente, las relacionadas con el IRPF, IVA e IAE.

En efecto, en el presente Capítulo, nos planteamos ofrecer una delimitación de los conceptos básicos en el ámbito del alquiler turístico y un planteamiento general de las figuras impositivas que vamos a analizar en los siguientes Capítulos en función de las operaciones y los sujetos que las realizan. Tratando así de establecer la estructura a seguir durante nuestro estudio.

Para ello, ofreceremos una definición de alquiler turístico que podamos encuadrar dentro del ámbito del Derecho Tributario, una delimitación del objeto de cesión, del alojamiento turístico y una primera aproximación al concepto de servicios complementarios propios de la industria hotelera, elemento determinante en el régimen fiscal aplicable.

Por otro lado, introduciremos la casuística de las materias a tratar en tributación directa e indirecta, en las que además abordaremos, por simplicidad, los distintos criterios aplicables para determinar cuándo existe actividad económica de arrendamiento de inmuebles en entidades pertenecientes a un mismo grupo, en IS, por un lado, e ISD e IP, por otro.

Por último, analizaremos la pretendida obligación de información que se ha tratado de establecer a los intermediarios del alquiler turístico, que dada su reciente declaración de nulidad de pleno derecho limitamos a un epígrafe dentro de este Capítulo y plantearemos las perspectivas que hay actualmente respecto a dicha obligación.

III. 1. Concepto de alquiler turístico

Abandonando así ya el concepto de alojamiento colaborativo, nos centramos ahora en el alquiler turístico, en tanto el hospedaje es claramente una actividad económica con un largo recorrido y cuyo régimen tributario no genera mayor problema. Por ello, interesa ahora delimitar el alquiler turístico como figura jurídica con especialidades

tributarias en la medida en que se trata de un modelo novedoso cuyo régimen fiscal plantea dudas por las peculiaridades tanto de los hechos impositivos que se derivan de la actividad como del sujeto pasivo en las distintas figuras impositivas.

Al margen de conceptos civiles o incluso del que contenga la normativa sectorial aplicable, a efectos del régimen fiscal aplicable hemos de estar al concepto tributario de alquiler turístico, pensando especialmente en el art. 13 LGT¹⁵². En este sentido, nos interesa especialmente la Nota Informativa de la AEAT¹⁵³, la cual ofrece un concepto de arrendamiento para uso distinto de vivienda, considerándose así “aquel arrendamiento que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial uno distinto que el de satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario”. Insistimos en que se trata de un concepto de arrendamiento para uso distinto de vivienda, no es un concepto de alquiler turístico, el cual a nuestro juicio dentro de este habría que añadir un elemento teleológico, la finalidad turística, lo cual no es fácil de identificar.

De hecho, la AEAT llega a definir el alquiler turístico como el “uso del alojamiento privado para el turismo”, debiendo distinguirse este de los servicios propios de la industria hotelera, por lo que, pese a la similitud, la AEAT en ningún momento deja de diferenciar alojamiento hotelero y alquiler turístico, por lo que en ningún caso nos podremos plantear que llegue a haber un tratamiento idéntico para ambas figuras.

De este modo, parece que en el orden tributario se va a identificar la prestación de servicios propios de la industria hotelera con el carácter empresarial de la actividad, ya veremos si es así o, por el contrario, influyen otros rasgos que deberemos tomar como referencia. Igualmente veremos si la solución es equivalente en todas las figuras impositivas o si en algunas encontramos criterios específicos.

Se le escapa a la AEAT el concepto, ya analizado anteriormente, de alojamiento colaborativo, que no es más que un alquiler turístico en el que interviene una plataforma colaborativa, matiz importante en la medida que amplía el número de sujetos implicados a los que podría atribuírseles obligaciones tributarias.

Y no sólo a la AEAT, sino al mismo legislador, pues en un primer momento, la Ley 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado de alquiler de viviendas modifica la letra e) del artículo 5 LAU con la intención de excluir del ámbito de esta el alquiler turístico¹⁵⁴, sin embargo, sin que fuera quizás el resultado perseguido, sólo se excluyeron aquellos alquileres que se promocionaran a través de canales de oferta turística (a lo que debemos unir la redundancia de hacer referencia a la finalidad lucrativa del arrendamiento, elemento definitorio de cualquier arrendamiento,

¹⁵² Resulta indiferente la forma o denominación que las partes atribuyan al negocio jurídico, lo relevante a efectos tributarios es la verdadera naturaleza del hecho, acto o negocio realizado, por ello, más allá de las cuestiones civiles, resulta fundamental determinar cuál es el hecho imponible que se está analizando. En efecto, el art. 13 LGT establece que:

“Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”.

¹⁵³ AEAT, *La tributación de los alquileres turísticos*, 2018, p. 1.

¹⁵⁴ Refiriéndose a este como “la 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, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial”.

si no estaríamos ante un comodato, arts. 1.741 y ss. CC), es decir, sólo se excluyen los supuestos, a nuestro parecer, de alojamiento colaborativo, dado que con canales de oferta turística entendemos que se refiere principalmente a plataformas colaborativas.

Advertida la imprecisión anterior, se lleva a cabo otra modificación de la letra e) del artículo 5 LAU por el art. Primero.Dos del Real Decreto-ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler¹⁵⁵. Tal modificación simplemente amplía el alcance de exclusión del alquiler turístico de la LAU que originalmente sólo hacía alusión a aquellos alquileres turísticos promocionados a través de canales de oferta turística, resultando ahora excluido todo alquiler turístico, independientemente del canal a través del que se oferte.

En este hecho, podemos apreciar cómo no ha venido siendo clara la diferenciación de ambos conceptos. Así, el alquiler turístico no ha sido una cuestión novedosa de los últimos años, lo novedoso ha sido la categoría específica de alojamiento colaborativo, que es la que ha generado una proliferación tal del alquiler turístico que ha hecho necesaria una reacción rápida por parte del legislador y una atención más intensa de la AEAT, DGT y otras instituciones de referencia, sin que haya dado tiempo a diferenciar alojamiento colaborativo y alquiler turístico.

El siguiente aspecto analizado por la nota informativa llama especialmente la atención, pues se trata de una cuestión ya analizada en el presente trabajo y respecto a la cual hemos alcanzado conclusiones distintas a las reflejadas en dicha Nota¹⁵⁶. Así, como ya hemos comentado, la exclusión del art. 5.e) LAU es una mera exclusión de dicha norma y no una reserva de ley, de modo que la regulación jurídico privada queda sometida al régimen civil, en este caso supletorio en la medida que queda excluida de la LAU, y la actividad turística debe observar las normas que al efecto se encuentren vigentes en cada autonomía¹⁵⁷.

III. 2. El objeto del alquiler turístico

A este concepto de alquiler turístico que quizás sea algo carente de rigor se le une otro problema añadido, el objeto del alquiler turístico, la unidad de alojamiento. Así, dada la alta dispersión normativa de la que hablábamos en el anterior Capítulo, no hay una unidad de criterio respecto a la denominación del inmueble objeto del alquiler turístico.

En este aspecto son muy ilustrativas las palabras de GOROSPE OVIEDO al hacer referencia a distintos conceptos y denominaciones dados a las viviendas turísticas: “viviendas turísticas vacacionales”¹⁵⁸, “alojamiento privado para el turismo” (exposición

¹⁵⁵ Y así pasa a hacerse referencia al alquiler turístico de la siguiente manera: “la 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 o por cualquier otro modo de comercialización o promoción, y realizada con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial turística”.

¹⁵⁶ AEAT, *La tributación de los alquileres turísticos*, op. cit., p. 1.

¹⁵⁷ Y así lo ha afirmado recientemente el Tribunal Supremo, SSTs de 12 de diciembre de 2018 (rec. núm. 4959/2017) y de 15 de enero de 2019 (rec. núm. 6255/2017 y 3760/2017).

¹⁵⁸ Real Decreto 2877/1982, de 15 de octubre, de ordenación de apartamentos turísticos y de viviendas turísticas vacacionales. Norma estatal de aplicación supletoria en defecto de norma autonómica, lo cual, como ya hemos visto anteriormente no ocurre al haber dictado normas en esta materia todas las comunidades autónomas.

de motivos de la LAU), “viviendas turísticas” (Comunidad de Valencia y Comunidad de Galicia) y “viviendas de uso turístico” (Comunidad de Madrid y de Galicia). Sería deseable una unificación de criterios”¹⁵⁹.

El autor distingue dos tipos de negocios jurídicos, al afirmar que “en principio, el alquiler de apartamentos turísticos supone la cesión del inmueble por un empresario junto con una serie de servicios de limpieza, lavandería y/o cafetería; el arrendamiento de viviendas turísticas incluiría solo la entrega de llaves y limpieza al inicio y final de la estancia, pero en aquellos casos en que se presten servicios adicionales o se realice por un empresario se equiparará en su tributación a los apartamentos turísticos; y los arrendamientos de temporada no tienen estos servicios”¹⁶⁰.

Se trata de una distinción que parece identificarse con los contratos de hospedaje (el primer caso) y de arrendamiento (el segundo) que hemos venido describiendo.

Otra denominación distinta ofrece la AEAT al usar el término de “apartamentos turísticos”¹⁶¹. Otra parte de la doctrina se refiere a la unidad de alojamiento como viviendas de uso turístico¹⁶². Dada la falta de consenso, usaremos términos genéricos como unidad de alojamiento o alojamiento turístico.

Otra cuestión a tener en cuenta respecto a la unidad de alojamiento es la distinción entre el arrendamiento de una vivienda completa y sólo una parte de la misma. Así, en el nuevo contexto que el alojamiento colaborativo ha traído al alquiler turístico, tiene mucha más coherencia el arrendamiento de una parte de la vivienda habitual, en tanto supone una cesión temporal de parte de un inmueble cuya función principal es servir de vivienda habitual a su titular.

Por el contrario, arrendar un apartamento completo es la práctica que genera una mayor perturbación en el mercado de la vivienda, pues incentiva a los propietarios de viviendas a acudir al mercado del alquiler turístico y abandonar el mercado del alquiler de vivienda ordinaria, disminuyendo la oferta de vivienda e impulsando al alza los precios del alquiler de vivienda. Lo mismo ocurre con el mercado de compraventa de viviendas, ante la expectativa de poder alquilar como VUT las viviendas con una mayor tasa de rentabilidad genera un aumento de la demanda de vivienda, impulsando al alza el precio de compra de la vivienda.

Pero hay otro problema añadido que el mismo autor menciona, y es que, aunque el arrendamiento de habitaciones se corresponda en mayor medida con el concepto de economía colaborativa, lo cierto es que puede darse el caso de arrendamiento de una vivienda entera a través de arrendamientos parciales e independientes de partes de la

¹⁵⁹ GOROSPE OVIEDO, J. I.: “Las viviendas turísticas y los arrendamientos de temporada: delimitación, tributación y control fiscal en la economía colaborativa”, VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario” (2ª Parte), Documento de Trabajo 11/2018, IEF, pp. 152 y 153.

¹⁶⁰ GOROSPE OVIEDO, J. I.: “Las viviendas turísticas y los arrendamientos de temporada...”, *op. cit.*, p. 153.

¹⁶¹ AEAT, *La tributación de los alquileres turísticos*, *op. cit.*, p. 1.

¹⁶² SANZ GÓMEZ, R.: “Cuestiones tributarias sobre los arrendamientos online de viviendas para uso turístico”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 178/2018, p. 12.

misma, como un modelo de negocio empresarial y no como una actividad particular y anecdótica.

De este modo, podemos comprobar que no nos va a resultar sencillo dilucidar en qué casos nos encontramos ante un mero arrendamiento entre pares y cuándo nos vamos a encontrar ante una actividad económica a efectos tributarios. Es decir, ni la normativa aplicable al contrato de alquiler turístico ni la normativa reguladora de la ordenación de la actividad de alquiler turístico parecen que vayan a ayudar a diferenciar los distintos hechos imposables que pueden darse en el ámbito del alquiler turístico.

III. 3. Delimitación conceptual de los servicios propios de la industria hotelera

Nos proponemos definir ahora qué se entiende por servicios propios de la industria hotelera, conforme a nuestro ordenamiento tributario. Téngase presente que este epígrafe tiene un carácter introductorio, por lo que nos proponemos ofrecer una idea de servicios complementarios propios de la industria hotelera, sin perjuicio de que luego cada tributo sea objeto de un análisis individualizado o, mejor dicho, independiente, sin que a nuestro parecer haya diferencias, no obstante. Es decir, aunque en cada impuesto se parta de la normativa reguladora del mismo a efectos de analizar los servicios complementarios propios de la industria hotelera y determinar el régimen fiscal aplicable, dando la impresión de que se realizan análisis separados e independientes, lo cierto es que no hemos encontrado, a lo largo de nuestro estudio, servicios que en un impuesto sí se consideren propios de la industria hotelera y en otro impuesto no.

Donde cobra relevancia este concepto es en IAE, IRPF e IVA, donde la concurrencia de estos servicios va a determinar un régimen fiscal notablemente distinto.

De los anteriores, quizás el impuesto en que encontramos un análisis más profundo del concepto sería el IVA, sin que IRPF le lleve mucha distancia. Por ello, para ofrecer un concepto introductorio, partiremos del art. 20.Uno.23º.b).e' LIVA; en efecto, dicho precepto enumera a título ejemplificativo los servicios “de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos”.

En este sentido, resulta mucho más explícita la DGT¹⁶³, a la que se remite la AEAT en su nota informativa, concretamente, son servicios propios de la industria hotelera los de “recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, limpieza periódica del inmueble y el alojamiento, cambio periódico de ropa de cama y baño, y puesta a disposición del cliente de otros servicios (lavandería, custodia de maletas, prensa, reservas etc.), y, a veces, prestación de servicios de alimentación y restauración”.

Llama la atención que los servicios de alimentación y restauración solo sean considerados servicios propios de la industria hotelera “a veces”, lo que tiene como resultado el mismo que si no hubiera dicho nada, en tanto seguimos sin saber cuándo se consideran servicios propios de la industria hotelera y cuándo no.

Misma consideración merecen, continúa la DGT, “los servicios de limpieza del interior del apartamento, así como los servicios de cambio de ropa en el apartamento, ambos prestados con periodicidad”.

¹⁶³ Resoluciones de la DGT de 24 de octubre de 2013, de 13 de febrero de 2015 y de 13 de enero de 2016, en respuesta a las consultas con nº V3154-13, V0575-15 y V0081-16. Todas ellas dictadas en el concreto ámbito del IVA, a efectos de la exención del art. 20.Uno.23º.b).e' LIVA.

Por el contrario, no tienen tal consideración, conforme a las citadas consultas:

- 1) Servicio de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.
- 2) Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.
- 3) Servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles).
- 4) Servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos.
- 5) La mera puesta a disposición del arrendatario de equipamientos para el apartamento, como vajilla, enseres y aparatos de cocina y otros equipamientos para el hogar¹⁶⁴.
- 6) Servicios de lavado de ropa, seguimiento social, vigilancia, seguridad¹⁶⁵.

Del mismo modo que el citado artículo 20.Uno.23º.b).e' LIVA, la DGT no se separa del método de listado abierto, en tanto se limita a citar servicios que sí que se consideran servicios propios de la industria hotelera, aunque de un modo más amplio. Mayor aportación realiza con la delimitación negativa que ofrece al relacionar servicios que no tienen la consideración de servicios propios de la industria hotelera.

Dentro de este carácter abierto, cabe plantearse qué ocurre con el servicio de información turística, a través del cual el huésped obtiene toda la información necesaria sobre los lugares de interés a visitar. Desde nuestro punto de vista, entendemos que dependería de las circunstancias concretas, pues podemos encontrarnos tanto el caso en que una persona realice un *check-in* y facilite dicha información de forma personal e individualizada como el caso en que la información se pone a disposición del huésped en un sitio web.

III. 4. Tributación directa

Desde el punto de vista de los prestadores del servicio, la primera cuestión a resolver es si el alquiler turístico constituye actividad económica a efectos de IAE y deben por tanto presentar declaración de alta en el IAE, y dentro de este en qué epígrafe procedería realizar dicha alta, pues auguramos que la clasificación variará dependiendo del modelo de negocio adoptado. Otra cuestión interesante es la consideración o no de los diferentes inmuebles del sujeto pasivo como una sola unidad de explotación o si, por el contrario, deben distinguirse distintas actividades económicas o distintos epígrafes en función del régimen de cada alojamiento. De ello nos encargamos en el Capítulo VIII.

En IRPF en principio parece que su calificación será la de rendimiento de capital inmobiliario (art. 22.1 LIRPF), la cuestión será dilucidar cuándo procede su clasificación

¹⁶⁴ En tanto es el objeto de la Resolución de la DGT de 13 de febrero de 2015, en respuesta a la Consulta nº V0575-15

¹⁶⁵ Así se deduce de la Resolución de la DGT de 13 de enero de 2016, en respuesta a la Consulta nº V0081-16 en tanto eran servicios prestados por la entidad consultante y afirmar el órgano directivo que “como así parece deducirse del texto de la consulta, se prestan servicios complementarios propios de la industria hostelera”.

como rendimiento de actividades económicas (art. 27 LIRPF). En caso de rendimiento de actividades económicas, interesa saber qué métodos de estimación resultan aplicables. La consideración como actividad económica, no sólo en el caso especial de la contratación de una persona a jornada completa sino también si los servicios prestados podrían ser un criterio determinante para clasificar la actividad como empresarial a efectos de IRPF.

A efectos de analizar cuándo se considera actividad económica, deberemos estudiar también el caso en que el anfitrión no tenga una persona contratada a tiempo completo, pero contrata una empresa que le realice las gestiones de los arrendamientos.

Deberemos delimitar principalmente el régimen de deducciones (art. 23.1 LIRPF) y reducciones (art. 23.2 LIRPF) aplicable. Otra cuestión interesante dentro del IRPF es cómo aplicar la imputación de renta inmobiliaria, cuando proceda, y cómo justificar durante un año cuántos días ha permanecido vacío el inmueble (art. 85 LIRPF).

En el caso de clasificarse como rendimiento de capital mobiliario, derivado del caso de subarrendamiento, veremos la posición tanto del arrendador como del subarrendador, dado que ambos obtienen renta.

Dentro del régimen fiscal en el ámbito del IRPF, analizaremos igualmente el régimen de retenciones. Si bien la idoneidad de la plataforma colaborativa, en su caso, como un posible retenedor, la veremos en el epígrafe III.7, al objeto de tratar la obligación de información que recae sobre estas plataformas y posibles alternativas.

De igual modo veremos si el alquiler turístico afectaría de alguna manera a la deducción por inversión en vivienda habitual de la disposición transitoria decimoctava LIRPF. Pensamos especialmente en el caso en que un particular cede una habitación de su vivienda habitual, habría que analizar si dicha práctica le haría perder la condición de vivienda habitual en todo o en parte y su posible influencia a ese derecho a deducir previsto en el citado precepto.

Algo parecido nos planteamos respecto a la disposición transitoria decimoquinta LIRPF, nos preguntamos qué ocurre si el arrendatario cede una habitación para uso turístico o subarrienda la vivienda entera.

A IRPF dedicamos el Capítulo IV, en el que introducimos el régimen fiscal del alquiler turístico, determinando cuándo se considera que se ejerce actividad económica y cuándo no, pudiendo el lector dirigirse a los Capítulos V y IX, respectivamente, para ver el régimen aplicable en cada caso.

En materia del Impuesto sobre Sociedades, sólo nos detendremos, y lo hacemos ahora, en la determinación de cuándo se considera que las sociedades pertenecientes a un mismo grupo desempeñan actividad económica de arrendamiento de inmuebles. Se trata de una cuestión que no resultó pacífica, manteniendo en un principio la DGT que los requisitos debían cumplirse en cada sociedad¹⁶⁶. Sin extendernos más, la nueva redacción contenida en el art. 5.1 de la LIS, especialmente su tercer párrafo, deja fuera de toda duda que el criterio debe cumplirse a nivel de grupo, bastando con que una sola sociedad cuente con persona empleada.

¹⁶⁶ Véase, por ejemplo, la Resolución de la DGT de 11 de febrero de 2010, en respuesta a la Consulta nº V0237-10.

No obstante, el precepto es criticado por la doctrina¹⁶⁷ en la medida en que se aplica un criterio distinto al recogido en ISD e IP, en que es necesario que cada sociedad cumpla el requisito de contar con una persona empleada, como veremos en este mismo Capítulo.

III. 5. Tributación indirecta

En tributación indirecta analizaremos la condición de empresarios a efectos de IVA, su posible exención y, en su defecto, su tributación en ITPAJD, la cual será soportada por los consumidores del servicio, como no puede ser de otra manera, por lo que la manera en que afecta tanto a prestadores como a consumidores la analizaremos de modo simultáneo.

A efectos de IVA, no sólo veremos esa posible exención, sino que adoptaremos una perspectiva crítica en consonancia con la adoptada hasta ahora por la doctrina, en la medida en que se aprecie un distinto tratamiento en IVA y en IRPF en relación a los beneficios fiscales derivados del uso de vivienda.

A IVA dedicamos el Capítulo VI, en el que veremos cuándo se aplica la exención por arrendamiento de vivienda y cuándo no, pudiendo el lector a partir de dicho análisis, dirigirse a los Capítulos X y VII, respectivamente, a efectos de ver el régimen fiscal aplicable en cada caso.

En efecto, resulta fundamental determinar cuándo opera la exención por arrendamiento de vivienda y cuándo no, con ello, en caso de exención, analizaremos su tributación en ITPAJD: régimen de sujeción, sujeto pasivo, base imponible, IVA soportado en la actividad y obligaciones formales derivadas del IVA que, pese a la exención, puedan quedar latentes (Capítulo X).

En caso contrario, de no aplicarse la exención, veremos cuestiones específicas del alquiler turístico relacionadas con la base imponible del IVA, el tipo impositivo aplicable, el régimen de deducción del IVA soportado en la actividad, las obligaciones formales derivadas de la normativa del Impuesto y la posible aplicación del régimen simplificado a la actividad de alquiler turístico (Capítulo VII).

III. 6. Imposición autonómica y/o local

Otro frente abierto recientemente por las Comunidades Autónomas es el establecimiento de impuestos autonómicos a las estancias turísticas. Así, se advierte de su establecimiento en Baleares¹⁶⁸ y Cataluña¹⁶⁹, existiendo además una propuesta de impuesto local potestativo de tal naturaleza¹⁷⁰. De esta cuestión nos ocuparemos en el epígrafe VI.9. al analizar la compatibilidad de estos tributos con el IVA.

¹⁶⁷ GIL MACIÁ, L.: “El arrendamiento de inmuebles como actividad económica en el contexto actual. Especial referencia a los últimos criterios de la DGT”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6/2017, pp. 14 y 15.

¹⁶⁸ Ley 2/2016, de 30 de marzo, de Islas Baleares, del impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares y de medidas de impulso del turismo sostenible.

¹⁶⁹ Ley 5/2012, de 20 de marzo, de Cataluña, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos.

¹⁷⁰ Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación local, *Análisis de propuestas de reforma del sistema de financiación local*, 2017.

Por otro lado, nos detenemos ahora en el régimen aplicable en el ISD, en lo que se refiere a la reducción por transmisión de la empresa y la exención en IP. La normativa reguladora del ISD (art. 20.6 LISD) se remite en este punto a la relativa al IP y esta, a su vez, se remite a la LIRPF¹⁷¹.

Este régimen plantea un problema de falta de coherencia entre normas tributarias ante supuestos de hecho idénticos, concretamente en la determinación de cuándo un grupo de sociedades desempeña actividad económica de arrendamiento de inmuebles, aplicándose distintos criterios en IS frente a ISD e IP.

En efecto, la doctrina¹⁷² apunta que, a diferencia de lo que ocurre en el IS, ha de estarse a lo dispuesto en el art. 27.2 LIRPF, advirtiendo, no obstante, de que cuando se redacta dicha remisión a la normativa de IRPF no era posible acudir al IS.

Pues bien, pese a que en el IS en un grupo de sociedades basta con que los requisitos para que exista actividad económica de arrendamiento de inmuebles (persona empleada) se cumplan a nivel de grupo, conforme al tercer párrafo del art. 5.1 de la LIS, en ISD e IP ha de cumplirse en cada sociedad del grupo para que se considere que existe actividad económica y, por tanto, se pueda aplicar la reducción en ISD y la exención en IP. Así lo confirma la DGT¹⁷³.

En definitiva, MAGRANER MORENO considera interesante que la normativa reguladora de IP e ISD estableciese las cautelas necesarias para evitar estas situaciones no deseables en nuestro ordenamiento tributario. El autor se refiere a la aplicación directa del carácter actividad económica en IRPF a IP e ISD, sin embargo, si ya el IP e ISD reciben un trato desfavorable respecto a IAE e IVA en cuanto a criterios para determinar si hay actividad económica en el arrendamiento de inmuebles, la situación se agrava si respecto a IS también se aprecia un trato desfavorable exigiendo que el requisito concorra en cada sociedad¹⁷⁴.

III. 7. Obligación de información

Por simplicidad, abordamos en este Capítulo de cuestiones generales la obligación de información que recae sobre las personas y entidades que intermedien entre cedentes y cesionarios de viviendas situadas en territorio español con fines turísticos.

¹⁷¹ Así lo hace el art. 1.2 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio. Dicho precepto establece que:

A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento o compraventa de inmuebles se realiza como actividad económica cuando concurren las circunstancias que, a tal efecto, establece el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias.

¹⁷² GIL MACIÁ, L.: “El arrendamiento de inmuebles como actividad económica en el contexto actual. Especial referencia a los últimos criterios de la DGT”, *op. cit.*, pp. 15 y 16.

¹⁷³ Resolución de la DGT de 14 de marzo de 2016, en respuesta a la Consulta nº V0984-16.

¹⁷⁴ MAGRANER MORENO se refiere a la aplicación directa del carácter actividad económica en IRPF a IP e ISD, la regulación de estos dos últimos tributos en MAGRANER MORENO, F. J.: “La calificación jurídica del arrendamiento de inmuebles como actividad económica: más sombras que luces”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 188/2020, p. 33.

La proliferación del alquiler turístico a través del auge de la economía colaborativa, ha hecho que la Administración haya mostrado interés en la información de los negocios jurídicos surgidos en tal ámbito. En este sentido, el seno en el que se producen tales intercambios es la plataforma colaborativa, vista como una atractiva fuente de información relevante para la aplicación de los tributos.

Precisamente, la economía colaborativa es fruto del desarrollo de las nuevas tecnologías que han traído a nuestra economía un aumento más que considerable de los intercambios, de ahí la necesaria adaptación de los sistemas tributarios, en los que GARCÍA NOVOA identifica “impuestos de incidencia masiva”, en los que el establecimiento de obligaciones de colaboración de los obligados tributarios, que complementen a la obligación tributaria principal, resulta fundamental. Es decir, resulta fundamental pasar de un modelo en que la Administración asume una función de policía fiscal, a un modelo de *compliance* fiscal, donde el obligado tributario que actúa de buena fe, con transparencia sea recompensado, simplificando así los procedimientos de comprobación por parte de la Administración, pudiendo centrarse esta en aquellos obligados tributarios que presenten un perfil de riesgo de incumplimiento fiscal más alto¹⁷⁵.

Ese objetivo se ha venido poniendo de manifiesto en los planes anuales de control tributario y aduanero, empezando en los planes de 2015¹⁷⁶ y 2016¹⁷⁷ en que ya se advierte que se actuaría sobre los cedentes de viviendas por internet u otras vías de manera opaca¹⁷⁸.

No obstante, la doctrina¹⁷⁹ se centra más en el plan de 2018¹⁸⁰. En efecto, este plan, dentro del apartado comprensivo de la “investigación y actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero”, contiene un apartado específico de

¹⁷⁵ GARCÍA NOVOA, C.: “Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (Reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 183/2019. El autor parte del concepto o idea de responsabilidad social corporativa, concepto necesariamente unido a organizaciones, como es el caso de las plataformas colaborativas.

¹⁷⁶ Resolución de 9 de marzo de 2015, de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2015 (BOE de 11 de marzo de 2015).

¹⁷⁷ Resolución de 22 de febrero de 2016, de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2016 (BOE de 23 de febrero de 2016).

¹⁷⁸ Así lo destaca SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: “Reflexiones en torno al deber de información impuesto a los intermediarios de alquileres turísticos”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 14/2019, p. 2.

¹⁷⁹ En este sentido, véase a BANACLOCHE PALAO, C.: “Algunas cuestiones sobre la fiscalidad de los agentes en la economía colaborativa”, *Fiscalidad de la colaboración social*, Aranzadi, 2018, pp. 13 a 15; BILBAO ESTRADA, I.: “Fiscalidad directa del consumo colaborativo, deberes de información y derecho comparado”, *Fiscalidad de la colaboración social*. Aranzadi, 2018, p. 8; CORRECHER MATO, C. J.: “Economía colaborativa y recaudación tributaria: especial consideración al papel de la plataforma”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.22/2018, p. 6; y FRAILE FERNÁNDEZ, R.: “La tributación de las pequeñas cosas, imprescindible el suministro de información sobre actividades colaborativas”, *Fiscalidad de la colaboración social*, Aranzadi, 2018, p. 13.

¹⁸⁰ Resolución de 8 de enero de 2018, de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2018 (BOE de 23 de enero de 2018).

análisis de nuevos modelos de negocio, en el que, entre otras líneas de actuación, se pretendía ejercer el control sobre fabricantes o prestadores de servicios que ofrezcan sus bienes o servicios a través de internet, con el objetivo de detectar posibles tramas fraudulentas.

El Plan de Control Tributario y Aduanero de 2019¹⁸¹, ya contempla expresamente, a efectos de comprobación en el ámbito del IRPF, el uso de la información contenida en el modelo 179. Lo mismo ocurre con el referido al ejercicio fiscal 2020¹⁸². No así el plan de 2021¹⁸³, dado que en el momento en que este se aprueba, la obligación de información en el ámbito del alquiler turístico, no se encontraba vigente, como veremos a continuación.

De un modo u otro, lo primero cuestionamos es hasta qué punto esta medida es eficaz, teniendo en cuenta que en muchas plataformas colaborativas el negocio jurídico no llega a perfeccionarse a través de las mismas, no siendo concedoras ni estas de la perfección o no de tales negocios. Pese a ello, entendemos que comporta el único paso posible que se puede dar para luchar contra el fraude fiscal.

Interesa detenernos en un primer momento en la base normativa que establece tal obligación y cómo se ha visto perturbada por cuestiones meramente formales, sin que sustantivamente haya supuesto ninguna modificación. En efecto, partiremos del establecimiento de dicha obligación en el Real Decreto 1070/2017 junto a su normativa de desarrollo, y al Real Decreto 366/2021 que actualmente está en vigor.

Así, haremos referencia en primer lugar a la vicisitud acaecida, lo que nos obligará a hacer una alusión mínima al régimen contenido en el Real Decreto 1070/2017. En segundo lugar, veremos el régimen contenido en el Real Decreto 366/2021, coincidente, con el previsto en 2017. Por último, analizaremos el ajuste a Derecho de dicho régimen, con apoyo fundamental en la doctrina, planteando posibles opciones de mejora de dicho régimen.

III. 7. A. Antecedentes normativos, del Real Decreto 1070/2017 al Real Decreto 366/2021

Con efectos de 1 de enero de 2018, se introduce una nueva obligación de información en el por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (en adelante RGGIT).

No obstante, el precepto que introduce dicha obligación de información se ha declarado nulo de pleno derecho por el Tribunal Supremo¹⁸⁴, lo que nos lleva a hacer

¹⁸¹ Resolución de 11 de enero de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2019 (BOE de 17 de enero de 2019).

¹⁸² Resolución de 21 de enero de 2020, de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2020 (BOE de 28 de enero de 2020).

¹⁸³ Resolución de 19 de enero de 2021, de la Dirección General de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2021 (BOE de 1 de febrero de 2021).

¹⁸⁴ STS de 23 de julio de 2020 (rec. núm. 80/2018).

referencia a tal circunstancia y los motivos que la fundamentan y la solución adoptada por el legislador. Así, analizaremos el régimen inicial aprobado por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, pasando a hacer referencia a su declaración de nulidad y, por último, la posterior aprobación del Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo.

En efecto, el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, introdujo una serie de modificaciones en el RGGIT. En nuestro caso, interesa la contemplada en el apartado once del art. Primero, que introduce un nuevo art. 54 *ter* en el citado Reglamento.

Dicha obligación de información recae sobre las personas y entidades que intermedien entre cedentes y cesionarios de viviendas situadas en territorio español con fines turísticos. Por cesión de uso de viviendas con fines turísticos ha de entenderse, conforme al apartado 2 del art. 54 *ter* RGGIT: “la cesión temporal de uso de la totalidad o parte de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocióne y realizada con finalidad gratuita u onerosa”. No obstante, se excluyen los arrendamientos de vivienda¹⁸⁵ y subarriendo parcial de vivienda¹⁸⁶ conforme a lo definido en la LAU, los alojamientos turísticos regidos por normativa específica, el derecho de aprovechamiento por turno y los usos y contratos excluidos del ámbito de la LAU en su artículo 5, con excepción de la letra e).

Del contenido de la declaración informativa se encarga el apartado 4 del precepto, que hace alusión a la identificación del titular de la vivienda cedida, del inmueble, del cesionario/s, número de días que se cede e importe percibido, en su caso, por dicha cesión.

De la regulación del modelo tributario concreto, por referencia en el apartado 5 del nuevo art. 54 *ter* RGGIT, se encargó la Orden Ministerial HFP/544/2018, de 24 de mayo, que aprueba el modelo 179, Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

Esta Orden Ministerial, precisa que el objeto de dicha obligación de información es precisamente lo contenido en el art. 5.e) LAU que, a nuestro parecer, insistimos, queda excluido de tal obligación en el apartado 2.b) del art. 54 *ter* RGGIT.

Lo único a destacar de dicha Orden Ministerial es su art. 4, que establece una periodicidad trimestral, a presentarse durante el mes natural siguiente al trimestre de declaración.

Ante la introducción de esta nueva obligación de información se plantea recurso por la Asociación Española de la Economía Digital ante el Tribunal Supremo que ha dado lugar a la STS de 23 de julio de 2020¹⁸⁷, en virtud de la cual se da aplicación a la STJUE de 19 de diciembre de 2019¹⁸⁸.

¹⁸⁵ De acuerdo con el art. 2.1 LAU:

“Se considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario”.

¹⁸⁶ Conforme al art. 8.2 LAU: “cuando la parte de la finca subarrendada se destine por el subarrendatario a la finalidad indicada en el artículo 2.1”.

¹⁸⁷ STS de 23 de julio de 2020 (rec. núm. 80/2018).

¹⁸⁸ STJUE de 19 de diciembre de 2019, Airbnb Ireland UC, C-390/18, EU:C:2019:1112.

El fondo del asunto estriba en que se ha establecido en el ordenamiento español una obligación a las plataformas colaborativas, como prestadoras de servicios de la información que suponen un desarrollo de la Ley de trasposición de la directiva de información, sin que se haya llevado a cabo notificación alguna a la Comisión Europea al respecto, como obliga el art. 5 de la Directiva 2015/1535/UE, de 9 de septiembre, que establece un procedimiento de información en materia de reglamentaciones técnicas y de reglas relativas a los servicios de la sociedad de la información. Ello determina la nulidad de pleno derecho de tal disposición conforme al art. 47.2 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, la cual es declarada precisamente por la citada STS de 23 de julio de 2020 respecto del apartado 11 del artículo primero del ya citado Real Decreto 1070/2017.

Como consecuencia de lo anterior, la SAN de 16 de diciembre¹⁸⁹ anula y deja sin efecto la ya mencionada Orden Ministerial HFP/544/2018, de 24 de mayo, de desarrollo del precepto anulado, con base en el art. 72 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa.

Hace hincapié la doctrina¹⁹⁰ en que la nulidad de pleno derecho de la obligación de información también conlleva el mismo vicio de las infracciones basadas en el incumplimiento de dicha obligación. Asimismo, la jurisprudencia de referencia avala el amparo de la obligación de información en el art. 93 LGT, al estimar que la obligación no implica obtener información que no se posee.

Ante la nulidad de pleno derecho apreciada por la Jurisprudencia en la tramitación del Real Decreto 1070/2017, se restablece nuevamente el artículo 54 *ter* RGGIT, la obligación de información analizada en este epígrafe en virtud de la disposición final segunda del Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo, por el que se desarrolla el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras y se modifican otras normas tributarias. El régimen contenido en el Real Decreto 366/2021 es idéntico al previsto en el Real Decreto 1070/2017.

De la aprobación del modelo 179 se encarga la Orden HAC/612/2021, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 179, "Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos" y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación. Igualmente, reproduce lo que establecía la Orden Ministerial HFP/544/2018, de 24 de mayo, siendo el segundo trimestre de 2021 que se debe presentar, en el plazo aplicable al tercer trimestre del mismo ejercicio, es decir, del 1 de octubre al 2 de noviembre de 2021.

III. 7. B. Régimen sustantivo de la obligación de información

El nuevo art. 54 *ter* RGGIT, en el que se establece la obligación de información objeto de estudio, contiene un ámbito subjetivo (quién tiene que declarar), objetivo (qué negocios jurídicos originan la obligación de declarar) y territorial (qué punto de conexión determina la obligación de informar). Por último, establece el contenido de la declaración, dejando un margen mínimo a la Orden Ministerial que apruebe el modelo de declaración.

¹⁸⁹ SAN de 16 de diciembre de 2020 (rec. núm. 575/2018).

¹⁹⁰ SÁNCHEZ HUETE, M. A.: "Obligación informativa de los intermediarios y economía colaborativa", *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15/2021, pp. 20 y 21.

Respecto al ámbito subjetivo, se atribuye esta obligación de información a las personas y entidades que actúen como intermediarios entre cedentes y cesionarios del uso de viviendas con fines turísticos situadas en territorio español.

El apartado 3 del mismo artículo clarifica que se refiere a aquellas personas que presten el servicio de intermediación, entre cedente y cesionario, ya sea de forma onerosa o gratuita. Específicamente, encuadra en dicha categoría a las plataformas colaborativas que efectúen dicha intermediación y se consideren prestador de servicios de la sociedad de la información conforme a la LSSI, sean titulares o no del servicio subyacente.

Ahora bien, respecto a la cesión, el citado art. 54 *ter* RGGIT, sí que especifica que puede ser gratuita u onerosa, sin embargo, nada se dice del servicio de mediación. En este sentido, destaca la doctrina administrativa¹⁹¹, remitiéndose a la jurisprudencia¹⁹², la necesidad de que el intermediario, partiendo de la naturaleza del contrato de intermediación ha de ser entendido como aquel que percibe un honorario establecido atendiendo a la efectiva celebración del negocio jurídico perseguido.

En cuanto al ámbito objetivo, el negocio jurídico que determina la obligación de información, este es la cesión temporal del uso de una vivienda en condiciones de uso inmediato, o parte de la misma, independientemente del canal a través del que se comercializa o promociona y del carácter gratuito u oneroso. Identificamos¹⁹³ cuatro elementos o condiciones en este supuesto de hecho, si bien a nuestro parecer sólo deben considerarse como tal los tres primeros, siendo el última una simple aclaración complementaria:

- 1) Cesión temporal de uso de la totalidad o parte de una vivienda.
- 2) Vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato.
- 3) Comercialización o promoción a través de cualquier canal¹⁹⁴.
- 4) Resulta indiferente que la cesión tenga carácter gratuito u oneroso. Al permitir ambas posibilidades, esto último ha de tratarse como una aclaración y no como un elemento propiamente dicho.

Se excluyen los arrendamientos de vivienda y subarriendo parcial de vivienda previstos en la LAU, los alojamientos turísticos regidos por su normativa específica, salvo los contenidos en el art. 5.e) LAU¹⁹⁵, el derecho de aprovechamiento por turno de

¹⁹¹ Resoluciones de la DGT de 28 de noviembre de 2018 y de 18 de febrero de 2020, en respuesta a las Consultas nº V3083-18 y V0369-20.

¹⁹² Especialmente, STS de 30 de julio de 2014 (rec. núm. 2886/2012) que, a su vez, se remite a otros pronunciamientos anteriores entre los que cabe destacar la STS de 21 de octubre de 2000 (rec. núm. 3023/1995).

¹⁹³ MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M.: “Comentarios a la declaración informativa sobre alquileres turísticos (modelo 179)”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 17/2018, p. 4.

¹⁹⁴ Eliminamos la alusión a que el canal ha de ser digital realizada por el autor, en la medida en que el art. 54 *ter* no hace tal precisión. De hecho, el art. 5.e) LAU limitaba la exclusión a aquellas cesiones en que hubiera comercialización o promoción en canales de oferta turística, para hacer más genérica la alusión, a partir del 6 de marzo de 2019 se amplía la referencia a las comercializaciones realizadas “por cualquier otro modo de comercialización o promoción”.

¹⁹⁵ Conforme al art. 5 LAU:

“Quedan excluidos del ámbito de aplicación de esta Ley:

inmuebles y los negocios jurídicos excluidos del ámbito de la LAU en su art. 5, salvo el apartado e).

Por último, la declaración informativa debe comprender los siguientes datos:

- 1) Identificación del titular de la vivienda.
- 2) Identificación del titular del derecho en virtud del que se cede la vivienda.
- 3) Identificación del inmueble, con referencia catastral.
- 4) Identificación del cesionario/s.
- 5) Número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos.
- 6) Importe percibido por el cedente o carácter gratuito de la cesión.

Dentro del aspecto objetivo, algún autor identifica dos elementos: el derecho que se cede y el objeto sobre el que recae tal derecho, siendo este último la vivienda de fines turísticos, debiendo entender por esta una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato¹⁹⁶. Llama la atención cómo pese a hablar de vivienda de fines turísticos en el apartado 1, el elemento teleológico queda completamente ignorado por el concepto ofrecido en el apartado 2, es decir, es irrelevante el uso que, efectivamente, haga el cesionario de la vivienda.

Por último, el elemento territorial se recoge en el primer apartado del ya citado artículo 54 *ter* RGGIT, al delimitar que ha de tratarse de viviendas con fines turísticos situadas en territorio español, independientemente del lugar de residencia de los sujetos que participan en el negocio jurídico.

En paralelo, el cedente deberá conservar una copia del documento de identificación de los cesionarios.

Por otra parte, ha de tomarse como referencia la Orden HAC/612/2021, de 16 de junio, por la que se aprueba el modelo 179, "Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos", declaración de carácter trimestral, debiendo presentarse en relación a las operaciones realizadas en cada trimestre natural, entre el primer y el último día del mes natural siguiente a cada período (art. 4). Su presentación se realizará por medios electrónicos.

III. 7. C. Fundamento de la obligación de información, propuestas de solución al actual régimen

Si algo ha caracterizado la obligación de información aquí analizada, ha sido la puesta en tela de juicio de su ajuste a Derecho, especialmente, la posibilidad de imponer

[...]

e) La 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 o por cualquier otro modo de comercialización o promoción, y realizada con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial turística”.

¹⁹⁶ SÁNCHEZ HUETE, M. A.: “¿Existe un deber tributario a obtener datos ajenos? La información en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 14/2018, p. 2.

tal obligación a un intermediario de obtener datos ajenos como la posible reserva de Ley en la materia.

En este sentido, la exposición de motivos, tanto del anterior Real Decreto 1070/2017 como del actual Real Decreto 366/2021, de una manera casi idéntica, asocia el establecimiento de esta obligación de información a la prevención del fraude fiscal. Identificando la doctrina¹⁹⁷ en el art. 93 LGT, la posible base legal de dicho establecimiento. Por ello, en el presente epígrafe, nos planteamos un doble objetivo, por un lado, analizar el fundamento legal de la obligación de información objeto de estudio, por otro lado, identificar posibles soluciones alternativas a dicha obligación de información.

Retomando lo anteriormente dicho, la doctrina identifica en el art. 93 LGT el posible fundamento legal del establecimiento de la obligación de información.

El fin perseguido por esta obligación de información, la lucha contra el fraude, tiene su base en el art. 31 CE, como mandato que recae sobre los poderes públicos, inherente a un “sistema tributario justo”, y para ello el legislador tiene el deber constitucional de establecer las potestades e instrumentos jurídicos necesarios y adecuados para dotar de eficacia al art. 31 CE, es decir, a nuestro sistema tributario, todo ello con el debido respeto a los principios y derechos constitucionales¹⁹⁸.

Uno de esos instrumentos de carácter necesario y esencial lo constituye la obligación de comunicar datos con trascendencia tributaria, tanto de los sujetos pasivos como de terceros ajenos a los obligados de la relación tributaria¹⁹⁹.

Deduca la doctrina dos ideas de dicho mandato. Por un lado, que el deber contenido en el art. 31.1 CE se supedita a que sea necesario para la aplicación de un sistema tributario justo. Por otro lado, las prestaciones personales han de desarrollarse con plena observancia del principio de legalidad²⁰⁰, con base clara en el art. 31.3 CE.

Uno de los límites que se plantean respecto al citado mandato constitucional del art. 31 CE se encuentra en los derechos fundamentales recogidos en el art. 18 CE. En este punto, el máximo intérprete de nuestra Carta Magna, advierte que en aras de garantizar los bienes y finalidades constitucionales legítimos que se le atribuyen, el legislador tiene la capacidad de restringir los derechos del art. 18.1 CE²⁰¹. En esta línea, la

¹⁹⁷ Véase SÁNCHEZ HUETE, M. A.: “¿Existe un deber tributario a obtener datos ajenos? La información en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos”, *op. cit.*, p. 3; SÁNCHEZ HUETE, M. A.: “Obligación informativa de los intermediarios y economía colaborativa”, *op. cit.*, p. 13; y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: “Reflexiones en torno al deber de información impuesto a los intermediarios de alquileres turísticos”, *op. cit.*, pp. 1 y 5.

¹⁹⁸ STC de 26 de abril de 1990 (rec. núm. 695/1985, cuestión de inconstitucionalidad núm. 889/1988 y 1960/1988) y STS de 20 de octubre de 2014 (rec. núm. 1414/2012).

¹⁹⁹ SSAN de 22 de octubre de 1996 (rec. núm. 207168/1990 y 207582/1990) y de 11 de marzo de 1997 (rec. núm. 208452/1990).

²⁰⁰ SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: “Reflexiones en torno al deber de información impuesto a los intermediarios de alquileres turísticos”, *op. cit.*, p. 5.

²⁰¹ STC de 30 de noviembre de 2000 (rec. núm. 1463/2000).

jurisprudencia²⁰² no aprecia violación del art. 18.1 CE por atribuir a los ciudadanos una obligación de suministro de información que, perteneciendo a su esfera privada, tiene relevancia tributaria, siempre que dicha obligación se ajuste al régimen previsto por el legislador.

Ahora bien, ese mandato que recae en el legislador vemos que no encuentra obstáculos en el art. 18.1 CE, por lo que ahora hemos de plantearnos si, en efecto, la obligación de información se ajusta a lo establecido en el art. 93 LGT. La cuestión es tan dudosa que la doctrina²⁰³ ha llegado a plantearse la posible cabida de esta obligación de información en los arts. 92 y 94 LGT.

En cuanto al art. 92 LGT, regulador de la colaboración social, se aprecia un carácter eminentemente voluntario que, en su caso, podrá instrumentarse a través de convenios de colaboración por lo que deja sin cabida una obligación de información en base a este precepto. Si bien se plantea, como veremos, como una alternativa interesante a la obligación de información²⁰⁴.

El art. 94 LGT, que regula una obligación genérica de informar y colaborar que recae sobre autoridades que ejercen funciones públicas, por lo que se encuadra en el ámbito de la cooperación administrativa.

Nos quedamos así con el art. 93 LGT, donde en principio sería el único precepto que podría dar cobertura a la obligación de información del art. 54 *ter* RGGIT.

En efecto, el art. 93 LGT establece con carácter genérico la obligación de todas las personas de proporcionar a la Administración tributaria todo tipo de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con sus propias obligaciones tributarias o derivados de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas. Si bien concreta una serie de casos particulares, el precepto se remite a su desarrollo reglamentario respecto a la forma y plazos de las obligaciones que se establezcan con carácter permanente y a los requerimientos individualizados que la Administración tributaria, en su caso, realice.

Encuentra la doctrina dos elementos fundamentales: la trascendencia tributaria y la disponibilidad de los datos²⁰⁵. En cuanto a la primera, se trata de un concepto jurídico indeterminado que la jurisprudencia²⁰⁶ trata con flexibilidad y amplitud, debiendo

²⁰² SSTs de 14 de noviembre de 2011 (rec. núm. 5782/2009), de 18 de julio de 2011 (rec. núm. 2790/2009) y de 17 de marzo de 2014 (rec. núm. 5149/2010).

²⁰³ SÁNCHEZ HUETE, M. A.: “¿Existe un deber tributario a obtener datos ajenos? La información en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos”, *op. cit.*, p. 6.

²⁰⁴ Puede acudir a SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: “Reflexiones en torno al deber de información impuesto a los intermediarios de alquileres turísticos”, *op. cit.*, pp. 12, 17 y 18; SÁNCHEZ HUETE, M. A.: “¿Existe un deber tributario a obtener datos ajenos? La información en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos”, *op. cit.*, p. 15; y Comisión Europea, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, *op. cit.*

²⁰⁵ Véase SÁNCHEZ HUETE, M. A.: “¿Existe un deber tributario a obtener datos ajenos? La información en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos”, *op. cit.*, pp. 7 a 11; y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: “Reflexiones en torno al deber de información impuesto a los intermediarios de alquileres turísticos”, *op. cit.*, pp. 5.

²⁰⁶ Baste con citar la STS de 28 de noviembre de 2013 (rec. núm. 5692/2011) que hace referencia a sus anteriores pronunciamientos.

valorarse caso a caso la relevancia de la información respecto a la aplicación de los tributos. A nuestro parecer, no cabe duda que los datos establecidos en la obligación de información aquí analizada pueden contribuir a garantizar la correcta aplicación de los tributos.

Resulta mucho más cuestionable el segundo elemento, la disponibilidad de los datos. En efecto, en este caso, los intermediarios obtienen información de las cesiones de viviendas con fines turísticos de sus relaciones con el huésped y el anfitrión, sin embargo, hay datos del art. 54 *ter* RGGIT que no se deducen de dichas relaciones, llevando a cabo una necesidad de averiguación de datos por parte de los intermediarios obligados.

Dichos datos son el número de referencia catastral y la titularidad real del inmueble; esto último implica determinar tanto el titular de la vivienda como el titular del derecho real en virtud del que se cede el inmueble, así como los derechos de los que son titulares²⁰⁷. El problema, como advertíamos al tratar la declaración de la nulidad de pleno derecho de la obligación originalmente introducida por el Real Decreto 1070/2017, en virtud de la STS de 23 de julio de 2020²⁰⁸, es que dicha jurisprudencia no estima que la obligación de información analizada contenga información que no se posee, lo que genera un antecedente interpretativo que refuerza la obligación ahora introducida por el Real Decreto 366/2021, aunque, entendemos que de una forma acertada, la doctrina se muestre contraria al ajuste a Derecho de tal obligación, especialmente al principio de legalidad del art. 31.3 CE.

Adicionalmente, si tomamos como referencia la LOPDGDD, hemos de hacer alusión al principio de finalidad de la información y al principio de proporcionalidad que debe primar en el ámbito de las obligaciones de información²⁰⁹.

Todo ello nos lleva a entender que la obligación de información se excede de lo dispuesto en el art. 93 LGT y, por tanto, supone la inobservancia del principio de legalidad²¹⁰.

Al menos, lo que no genera ninguna duda es que el obligado a informar no es responsable de la veracidad o completitud de los datos aportados²¹¹.

Dadas las críticas recibidas por esta obligación de información hasta el punto de apreciarse que no se ajusta a Derecho, la doctrina²¹² ha planteado distintas opciones

²⁰⁷ SÁNCHEZ HUETE, M. A.: “Obligación informativa de los intermediarios y economía colaborativa”, *op. cit.*, pp. 13 a 15.

²⁰⁸ STS de 23 de julio de 2020 (rec. núm. 80/2018).

²⁰⁹ STS de 15 de diciembre de 2014 (rec. núm. 3565/2012).

²¹⁰ En este sentido SÁNCHEZ HUETE, M. A.: “¿Existe un deber tributario a obtener datos ajenos? La información en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos”, *op. cit.*, pp. 7 a 11; SÁNCHEZ HUETE, M. A.: “Obligación informativa de los intermediarios y economía colaborativa”, *op. cit.*, p. 13 a 15; y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: “Reflexiones en torno al deber de información impuesto a los intermediarios de alquileres turísticos”, *op. cit.*, pp. 7 a 10.

²¹¹ Véase SÁNCHEZ HUETE, M. A.: “¿Existe un deber tributario a obtener datos ajenos? La información en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos”, *op. cit.*, p. 5; y SÁNCHEZ HUETE, M. A.: “Obligación informativa de los intermediarios y economía colaborativa”, *op. cit.*, p. 17.

²¹² Puede acudir a SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: “Reflexiones en torno al deber de información impuesto a los intermediarios de alquileres turísticos”, *op. cit.*, pp. 12, 17 y 18; y SÁNCHEZ HUETE, M. A.: “¿Existe

alternativas a esta obligación. Entre estas, destacamos, en primer lugar, el establecimiento de una obligación de retención de las rentas obtenidas por los cedentes a través de las plataformas, que recayera sobre estas últimas, conllevando una obligación de información muy similar. En segundo lugar, establecer un supuesto de responsabilidad tributaria, incluyendo como responsable a la plataforma, incluso atribuir la figura de sustituto del contribuyente a la plataforma. Por último, representan una interesante vía de solución los convenios de colaboración del art. 92 LGT entre la Administración y las plataformas.

También resulta de interés el compromiso internacional de regular el intercambio automático de información sobre cuentas financieras, firmado por 51 jurisdicciones y abierto a otras que se interesen²¹³.

Respecto a entidades no residentes y la posible obligación de información, retención y pago al Tesoro, el TJUE²¹⁴ ha estimado que serían medios apropiados para garantizar una recaudación eficaz, por lo que no sería contraria a la libre prestación de servicios, en la medida que no suponga una restricción no justificada por razones de interés general.

Bajo nuestro punto de vista, de querer salvar la presente obligación de información, una solución práctica sería eliminar de la obligación de información aquellos datos que podría no poseer la plataforma. Así, una vez obtenida la información, podría realizarse un muestreo y, a través de requerimientos individuales de información a los cedentes, realizar las comprobaciones oportunas.

Pese a las críticas recibidas por esta obligación de información, la doctrina²¹⁵ advierte que esta obligación, en términos generales, coincide con las impuestas en otros ordenamientos europeos, como es el caso de Francia y Bélgica.

III. 7. D. Un paso más en Europa: la Directiva 2021/514

En un contexto previo incluso a la obligación de información establecida en el ámbito nacional, ya se advertía de la necesidad de una directiva comunitaria que armonizara no solamente una obligación de suministro de información a las plataformas (no susceptible de restringir las libertades comunitarias al tener un trato equivalente en todos los Estados miembros) sino una cooperación entre EEMM en la recaudación de tributos²¹⁶.

un deber tributario a obtener datos ajenos? La información en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos”, *op. cit.*, p. 15.

²¹³ Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes sobre intercambio automático de información de cuentas financieras, hecho en Berlín el 29 de octubre de 2014 (BOE núm. 193, de 13 de agosto de 2015). Con posterioridad, se publica la Declaración de España sobre la fecha de efecto sobre los intercambios de información en virtud de dicho Acuerdo (BOE núm. 218, de 9 de septiembre de 2016).

²¹⁴ STJUE de 11 de diciembre de 2014, Comisión contra España, C-678/11, EU:C:2014:2434, apartado 53.

²¹⁵ BILBAO ESTRADA, I.: “Fiscalidad directa del consumo colaborativo, deberes de información y derecho comparado”, *op. cit.*, p. 13.

²¹⁶ MACHANCOSES GARCÍA, E.: “Economía de plataforma en los servicios de transporte terrestre de pasajeros: Retos tributarios de la imposición directa sobre el usuario y la plataforma”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15/2017, p. 25.

El fenómeno globalizador ha generado la necesidad de que los controles tributarios alcancen un ámbito superior al de cada ordenamiento, debiendo analizar los hechos imposables a nivel internacional, en conjunto.

Esa necesidad se acentúa, como apuntábamos al inicio de este epígrafe, en el actual mercado interior europeo en el que se pretende garantizar la libre circulación de mercancías, personas, servicios y capitales.

Aunque no ha constituido un fin en sí mismo, en los inicios de la Comunidad Económica Europea, SÁNCHEZ PINO advierte de que sí que se ha apreciado “una preocupación por el control del fraude y la evasión fiscal a través de las fronteras de los EEMM”, atendiendo no solo a razones presupuestarias o de recaudación, sino a efectos en movimientos de capitales y de la competencia²¹⁷.

En esta línea, representa el principal referente la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

Esta Directiva ha sido objeto de varias modificaciones conocidas cada una de ellas como DAC, seguidas del número de modificación que supone. Concretamente, la DAC 6²¹⁸ ya introducía una obligación de información a los intermediarios, normalmente profesionales, sobre operaciones que tuvieran conocimiento de planificación fiscal potencialmente agresiva de carácter transnacional.

Ya la doctrina advertía que las medidas tomadas en el seno de la Unión Europea eran insuficientes y debían dirigirse a luchar contra la evasión y la economía sumergida²¹⁹.

Da un paso más allá la DAC 7²²⁰, que introduce en la Directiva 2011/16/UE un art. 12 *bis* sobre inspecciones conjuntas, regulando un procedimiento aplicable que las haga posibles. Se trata, bajo nuestro punto de vista de una medida interesante en el ámbito del control tributario internacional tan necesario ante el ya arraigado fenómeno globalizador.

Pero en el concreto ámbito de la economía colaborativa se introduce una medida aún más concreta, una obligación de información que recae sobre las plataformas

²¹⁷ SÁNCHEZ PINO, A. J.: “El intercambio de información tributaria en la imposición directa en la Unión Europea y su propuesta de reforma”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19/2010, p. 1. En este trabajo puede profundizarse respecto a la normativa previa a la Directiva 2011/16/UE, de 15 de febrero, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

²¹⁸ Directiva 2018/822/UE, de 25 de mayo, modifica la Directiva 2011/16/UE por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación con los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información.

²¹⁹ SANZ CLAVIJO, A.: “La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva: su posible configuración atendiendo al plan BEPS y a la experiencia de otros estados”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 20/2015, p. 23.

²²⁰ Directiva 2021/514, de 22 de marzo, modifica la Directiva 2011/16/UE, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

colaborativas²²¹, a través de la inclusión de un artículo 8 *bis quater* y un Anexo V, que especifica el objeto de trasposición.

El art. 8 *bis quater* se dedica a establecer el intercambio automático obligatorio de información entre las autoridades competentes de Estados miembro. Para ello, lógicamente, es necesario que las plataformas hayan comunicado previamente la información, de ahí la necesidad del Anexo V, donde se desarrolla, principalmente, quién está obligado a comunicar, qué información debe comunicar y de quién.

El objetivo es que las plataformas colaborativas (los operadores de plataformas es el término que usa la Directiva), que tengan alguno de los puntos de conexión de la Sección I, punto A.4 del Anexo V con un Estado miembro, comunique al mismo la información de los vendedores sujetos a comunicación de información (punto B de la Sección I del Anexo V), considerando vendedor a aquel que realiza una actividad pertinente. Pues bien, entre las actividades pertinentes encontramos, precisamente como primer elemento del listado (punto A.8 de la Sección I del Anexo V), el arrendamiento de bienes inmuebles, en su más amplia expresión²²². Téngase presente que hay algunas exclusiones tanto de operadores de plataformas como de vendedores sujetos a comunicación de información, que por su carácter residual obviamos.

Así, la autoridad que disponga de los datos, deberá comunicarlo, mediante intercambio automático, a la autoridad competente del Estado miembro donde resida (conforme a los criterios de la Sección II, apartado D, del Anexo V) el “vendedor sujeto a comunicación de información” y, en caso de arrendamiento de inmuebles, a la autoridad del Estado miembro donde radiquen los inmuebles. En el mismo apartado 2 del art. 8 *bis quater* se recoge la información que habrá de ser objeto de intercambio automático, comprendiendo una obligación adicional específica para el caso de que se trate de servicios de arrendamiento de inmuebles.

La Sección II del Anexo V regula los procedimientos de diligencia debida que recaen sobre los operadores de plataformas, recogiendo la documentación que deberán recopilar y verificar de los vendedores. Se trata de una información bastante completa que trasciende de la propia que la plataforma obtendría en el ejercicio habitual de su actividad, debiendo recabar datos que no posee (como decíamos que ocurre en la obligación de información regulada en nuestro ordenamiento nacional y que excedería de lo dispuesto en el art. 93 LGT).

Del contenido de la obligación introducida por la DAC 7, destaca la doctrina²²³ la labor de recopilar información del vendedor (fecha de nacimiento, la existencia de establecimientos permanentes y su ubicación, etc.), verificar dicha información, pudiendo

²²¹ Atribuyendo a estas plataformas ese papel de whistleblowers o denunciante al que GARCÍA NOVOA alude respecto a la DAC 6, en GARCÍA NOVOA, C.: “Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (Reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)”, *op. cit.*, p. 17.

²²² Establece el punto A.8.a) de la Sección I del Anexo V introducido por la DAC 7:

8. “Actividad pertinente”: una actividad realizada por una “contraprestación” y que constituye alguna de las siguientes operaciones:

a) el arrendamiento de bienes inmuebles, entre los que se incluyen bienes inmuebles de uso residencial y de uso comercial y cualquier otro tipo de bien inmueble, así como plazas de aparcamiento;

²²³ SÁNCHEZ HUETE, M. A.: “Obligación informativa de los intermediarios y economía colaborativa”, *op. cit.*, p. 25.

incluso pedir al vendedor que la rectifique, determinar la residencia del vendedor y recopilar información sobre los bienes inmuebles alquilados, incluyendo el número de referencia catastral.

Además, la DAC 7 establece en el art. 25 *bis* de la Directiva de cooperación administrativa, la obligación de los Estados miembros de implementar un régimen de sanciones aplicables a las infracciones de, entre otras, la obligación contenida en el mencionado art. 8 *bis quater*.

El plazo de trasposición de la DAC 7, conforme a su art. 2.1, llega al 31 de diciembre de 2022, debiendo ser aplicables las disposiciones adoptadas a partir del 1 de enero de 2023.

Precisamente, en nota de prensa del 22 de febrero de 2022, el Ministerio de Hacienda y Función Pública, ha comunicado el inicio de los trámites por parte del Consejo de Ministros para la aprobación de un Anteproyecto de Ley por el que se modifica la Ley General Tributaria, introduciendo la obligación de intercambiar información con otros EEMM, así como las características generales de la obligación de información, reservando su desarrollo reglamentario a un Real Decreto y una orden ministerial para aprobar el modelo de declaración (siguiendo, en definitiva, la estructura normativa que ha aprobado el modelo 179 actual).

Nos encontramos así con la obligación del legislador de armonizar una obligación de carácter nacional relativa al alquiler turístico y una obligación de carácter comunitario referida al arrendamiento de inmuebles en general, de contenido muy similar, en ambos casos trascendiendo de lo dispuesto en el art. 93 LGT (pese a lo advertido por STS de 23 de julio de 2020²²⁴, que entiende compatible la obligación de información con el art. 93 LGT).

En este sentido, el siguiente paso a la DAC 7, pensando en las plataformas colaborativas (u operadores de plataforma), debería ir en la línea de las relaciones de especial cooperación, a las que hace referencia GARCÍA NOVOA²²⁵, no tanto por su alta tributación sino por el volumen de datos de relevancia tributaria del que disponen.

²²⁴ STS de 23 de julio de 2020 (rec. núm. 80/2018).

²²⁵ GARCÍA NOVOA, C.: “Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (Reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)”, *op. cit.*, p. 17.

**SEGUNDA PARTE: RÉGIMEN FISCAL DEL ALQUILER TURÍSTICO COMO
ACTIVIDAD ECONÓMICA**

CAPÍTULO IV. EL CARÁCTER DE ACTIVIDAD ECONÓMICA DEL ALQUILER TURÍSTICO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Destaca MAGRANER MORENO la complejidad que presenta el carácter de actividad económica en el arrendamiento de inmuebles, hasta el punto que los Tribunales Económico-Administrativos han llegado a destacar los “abundantes pronunciamientos de todos los intérpretes de la norma fiscal”, destacando la relevancia, como no puede ser de otra manera, de los criterios manifestados por el Tribunal Supremo²²⁶.

Esta cuestión no sólo es relevante en el ámbito del IRPF, sino que tiene incidencia en otras figuras impositivas como el IP, el ISD y la reserva para Inversiones en Canarias.

De hecho, no queda claro el motivo por el que el legislador atribuye un criterio distinto para identificar el carácter de actividad económica en IRPF, pese a que en IVA e IAE el arrendamiento de inmuebles se reconoce como actividad económica expresamente²²⁷.

En el ámbito del alquiler turístico, debemos diferenciar varios supuestos. Por un lado, tenemos el ejercicio del alquiler directo, que puede ser de vivienda completa o de parte de una vivienda. Sin embargo, han emergido otros modelos de negocio que también deben ser objeto de análisis, concretamente los contratos de arrendamiento tradicionales para que el arrendatario sea el que vía subarrendamiento ejerza la actividad de alquiler turístico. Pero la casuística no se agota ahí, también puede ocurrir que junto al inmueble se transmita en arrendamiento un conjunto de elementos que formen una unidad económica susceptible de explotación, en cuyo caso nos posicionamos ante un arrendamiento de negocio.

El objetivo de este Capítulo no es determinar el régimen de cada supuesto directamente, sino que nuestro procedimiento de investigación nos obliga a detenernos en una cuestión previa, la delimitación del concepto de actividad económica en cada uno de aquellos supuestos. Y ello porque el hecho de que estos constituyan actividad económica o no va a suponer una diferencia importante en el régimen tributario aplicable.

Excluimos del análisis del presente Capítulo los supuestos de mera cesión gratuita de un alojamiento turístico para su explotación por parte del cesionario, y ello porque para el cesionario el régimen para determinar si ejerce una actividad económica será el aplicable a cualquier persona física que desempeña el alquiler turístico (cuestión que sí analizamos en el presente Capítulo) y para el cedente carece de sentido analizar si constituye actividad económica la práctica de una cesión gratuita.

Para poder determinar los casos en que existe una actividad económica, lo primero que debemos tener claro es qué se entiende por actividad económica en IRPF²²⁸,

²²⁶ Resolución del TEAC de 28 de mayo de 2013, citada en MAGRANER MORENO, F. J.: “La calificación jurídica del arrendamiento de inmuebles como actividad económica: más sombras que luces”, *op. cit.*, p. 3.

²²⁷ El propio autor ofrece algunas posibles razones, tratando de simplificar la tributación o mejorar la fiscalidad de las rentas del capital: evitar la doble imposición, lograr la neutralidad fiscal, evitar la deslocalización de rentas y capitales, etc. Ello, en MAGRANER MORENO, F. J.: “La calificación jurídica del arrendamiento de inmuebles como actividad económica: más sombras que luces”, *op. cit.*, pp. 27 y 28.

²²⁸ Y decimos a efectos de IRPF porque recordamos que la Resolución de la DGT de 7 de abril de 2011, en respuesta a la Consulta nº V0931-11, establecía que “tanto el arrendamiento como el subarriendo de

adicionalmente, la actividad de arrendamiento de inmuebles ha tenido unos requisitos específicos para considerarse actividad económica, cuestión que tampoco perderemos de vista. Ya no sólo en lo que se refiere al supuesto concreto del art. 27.2 LIRPF y a la excepción representada por aquellos casos en que la ordenación de la actividad se externaliza sino también analizaremos la posibilidad de que el arrendamiento de inmuebles constituya actividad económica en base al art. 27.1 LIRPF.

Es decir, el *iter* analítico para examinar el arrendamiento de inmuebles como hecho imponible en IRPF, parte necesariamente de analizar si la actividad es económica y, de no serlo, por defecto, concluiremos que las rentas obtenidas son rendimientos del capital²²⁹.

Nos detendremos brevemente en el régimen de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, recogido en la LCAT, con el principal objetivo de efectuar un deslinde de esta figura con respecto al alquiler turístico, sin que, a efectos de IRPF, suscite mucho más interés.

Una vez esbozadas estas delimitaciones conceptuales, será el momento de aplicarlo al supuesto concreto, el alquiler turístico, al concepto de actividad económica, concluyendo así cuándo el alquiler turístico constituye actividad económica. Es decir, tras analizar cuándo el arrendamiento de inmuebles en general constituye actividad económica, nos centraremos en cuando el alquiler turístico debe calificarse como actividad económica en el IRPF, en los distintos negocios jurídicos que pueden darse.

IV. 1. Concepto de actividad económica

Los rendimientos de actividades económicas se regulan en los arts. 27 a 32 LIRPF y 22 a 39 RIRPF. Para ofrecer un concepto genérico de actividad económica basta con acudir al art. 27.1 LIRPF, conforme a dicho precepto, los rendimientos (íntegros) de actividades económicas son aquellos obtenidos a partir de la ordenación de factores de producción (trabajo o capital) por parte del contribuyente, con la intención de participar en un mercado de bienes o servicios.

Desde una perspectiva económica, hemos de criticar de este precepto que no se incluya, como factor de producción, la tierra, factor separado del trabajo y el capital. Sin embargo, hay que adoptar la perspectiva del Derecho tributario, y más concretamente del IRPF. Este Impuesto, de ningún modo, olvida las retribuciones obtenidas por el factor tierra²³⁰. Si suponemos, por un momento, que los rendimientos de actividades económicas no existen en IRPF, el factor trabajo se identificaría con los rendimientos del trabajo y el factor capital se identificaría con los rendimientos del capital, sin embargo, el factor tierra

bienes inmuebles constituye hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas y por lo tanto están sujetos a dicho impuesto, ya que, en su ejercicio, se ordena por cuenta del arrendador (en caso de arrendamiento) o del arrendatario (en caso de subarriendo) medios de producción y/o recursos humanos con la finalidad de intervenir en la distribución de un servicio y al tratarse ésta de una actividad económica de carácter empresarial con clasificación propia en las Tarifas del IAE, aprobadas junto con la Instrucción para su aplicación, por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre”.

²²⁹ MAGRANER MORENO, F. J.: “La calificación jurídica del arrendamiento de inmuebles como actividad económica: más sombras que luces”, *op. cit.*, p. 29.

²³⁰ El caso más evidente sería el de un terreno rústico. Dicho terreno en economía se encuadraría en el factor tierra. Sin embargo, su arrendamiento para su explotación por parte del arrendatario generaría rendimientos del capital inmobiliario. Por otro lado, la explotación agrícola directa del terreno generaría rendimientos de actividades económicas.

no se asocia a una categoría de renta específica, sino que se incluye dentro de los rendimientos del capital.

Por tanto, no es que la definición del art. 27.1 LIRPF se olvide del factor tierra, como medio de producción, sino que lo considera incluido dentro del concepto de capital que la propia LIRPF regula en su art. 21²³¹.

Los rendimientos de actividades económicas son lo que se denomina rentas mixtas²³², en tanto proceden de la combinación de trabajo y capital, lo cual consideramos que puede afirmarse tanto desde un punto de vista tributario (en tanto que ambos, considerados individualmente constituyen hecho imponible del IRPF) como económico (en la medida en que ambos, junto al factor tierra, son los factores de producción a tener en cuenta en cualquier función de producción, añadiendo, algunas corrientes más recientes, el desarrollo tecnológico como un cuarto factor de producción).

Debe destacarse la correlación que la normativa de IRPF establece entre este tipo de renta y el resto, así el hecho imponible podría llegar a constituir actividad económica, si llega a revestir tal carácter conforme a la definición anterior. Precisamente es lo que veremos que ocurre con el alquiler turístico, que puede dar lugar a un rendimiento de capital inmobiliario o a un rendimiento de actividades económicas, si reviste este carácter.

De la regulación de las actividades económicas en IRPF, hemos de destacar la máxima coordinación y coherencia con la tributación de tales actividades cuando se realizan a través de figuras societarias, recordando las recomendaciones de la Comisión Europea que aconsejan permitir al contribuyente que ejerce actividades económicas optar por la aplicación del régimen de IS en lugar de IRPF.

Consecuencia inmediata de lo anterior es la remisión del art. 28.1 LIRPF a las normas del Impuesto sobre Sociedades para calcular el rendimiento neto de las actividades económicas con carácter general.

Ello, no obstante, se produce una quiebra con dicha coordinación al excluir en el apartado siguiente (art. 28.2 LIRPF) el gravamen de las ganancias o pérdidas patrimoniales de los elementos patrimoniales afectos a la actividad, que se cuantificarán conforme al régimen previsto para las ganancias y pérdidas patrimoniales en general (arts. 33 a 39 LIRPF).

El método de estimación directa de la base imponible se regula, con carácter general en el art. 30 LIRPF, mientras que el método de estimación objetiva encuentra su previsión en el art. 31 LIRPF. No obstante, el estudio de esta materia la reservamos para cuando tratemos concretamente el alquiler turístico como actividad económica.

²³¹ Conforme al art. 21 LIRPF, “tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste”. En su segundo apartado, especifica incluidos, en todo caso, “los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente”.

²³² ALONSO ALONSO, R.: “Unidad 9. Rendimientos de Actividades Económicas, la Estimación Directa”, *Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Comentarios y casos prácticos*, CEF, 2016, p. 383.

IV. 2. El arrendamiento de inmuebles en general como actividad económica cuando se cuenta con persona empleada

Para que seamos conscientes de la complejidad o, si se quiere, peculiaridad del arrendamiento de inmuebles en general, sólo tenemos que reflexionar sobre el hecho de que, de todas las actividades económicas latentes en el tráfico empresarial, el IRPF dedique en el primer artículo regulador de los rendimientos de actividades económicas un apartado al arrendamiento de inmuebles.

En efecto, ha sido una actividad tradicionalmente difícil de analizar a efectos de determinar cuándo estamos ante una actividad económica y cuándo ante negocios particulares aislados. De ahí que desde la ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (art. 40.Dos) se viniera estableciendo que el arrendamiento de inmuebles tendría carácter de actividad económica cuando se contara con una persona empleada y un local exclusivamente destinado a la gestión de dicha actividad arrendaticia²³³.

Dicha previsión se incluía igualmente en el art. 27.2 de la actual LIRPF, sin embargo, la Ley 26/2014, de 27 de noviembre (apartado dieciséis del artículo primero), modifica los mencionados requisitos, concretamente elimina uno de los dos requisitos a partir del 1 de enero de 2015, no exigiéndose desde tal fecha contar con un local destinado en exclusiva a la actividad de arrendamiento para considerarla actividad económica.

Lo cierto es que el informe de la Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, de febrero de 2014²³⁴, no hace alusión a por qué eliminar tal requisito, ni tan siquiera propone que se lleve a cabo dicha supresión.

No obstante, coincidimos con algún autor que ha analizado recientemente este aspecto²³⁵ en que la decisión ha sido acertada, pues contar con un local no era coherente con el uso de las nuevas tecnologías en la empresa que permite llevar a cabo la gestión sin contar con un local física y además se trataba de un requisito muy relativizado, pues bastaba con contar con una habitación en el domicilio particular para considerarse cumplido²³⁶.

Tal modificación tiene, claro está, efecto automático en el IP e ISD en tanto la normativa reguladora del ISD (art. 20.6 LISD) se remite en este punto a la relativa al IP y esta (art. 4.Ocho.Dos LIP), a su vez, se remite a la LIRPF. Por su parte, en IS el art. 5.1 de la nueva Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, introduce el mismo concepto de actividad económica en el caso de arrendamiento de inmuebles. En cambio, a efectos de IVA, el arrendamiento de inmuebles siempre va a ser considerado actividad económica (art. 5.Uno.c LIVA). No obstante, reservamos cualquier referencia,

²³³ Tan solo se pasa por alto esta previsión en la anterior Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pero tras la ley 18/1991, se mantiene en todas, pasando por la Ley 40/1998, de 9 de diciembre (art. 25.2) y el Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo (art. 25.2).

²³⁴ Comisión de Expertos para la Reforma del Sistema Tributario Español, Informe, 2014.

²³⁵ Véase GIL MACIÁ, L.: “El arrendamiento de inmuebles como actividad económica en el contexto actual. Especial referencia a los últimos criterios de la DGT”, *op. cit.*, p. 2.

²³⁶ Resoluciones de la DGT de 15 de diciembre de 2006, de 8 de agosto de 2007 y de 1 de diciembre de 2008, en respuesta a las Consultas nº V2526-06, V1759-07 y V2270-08, entre otras.

que no resulte imprescindible, a estas figuras impositivas para un análisis pormenorizado en los siguientes Capítulos.

Pues bien, retomando el arrendamiento de inmuebles como actividad económica en el IRPF, una vez expuesto el contexto de la norma, debemos atender en primer lugar a la literalidad de la misma, concretamente, del art. 27.2 LIRPF, según el cual “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”.

Aunque el precepto parece bastante explícito, lo cierto es que no ha estado exento de profundas revisiones hasta la fecha. Debe tenerse presente, como hemos visto, que es un requisito que viene de lejos, que no se ha creado *ex novo* tras la reforma de 2014, pues respecto a este requisito la redacción que la Ley mantiene del mismo es idéntica.

De este modo, debemos delimitar los elementos contenidos: contrato laboral, a jornada completa y cuyo contenido consista en servicios relacionados con la gestión de la actividad de arrendamiento.

IV. 2. A. Carácter laboral del contrato

En esta materia, destaca que la DGT ha venido limitándose a remitirse a la normativa laboral²³⁷. En este sentido resulta interesante partir de la premisa de que la relación laboral se caracteriza por el carácter voluntario, la ajenidad y la dependencia (art. 1.1 ET).

Más allá de ello, encontramos dos grupos de sujetos que generan dudas y cuya posible inclusión como trabajadores por cuenta ajena a los efectos del art. 27.2 LIRPF va a depender de las circunstancias concretas. Nos referimos, por un lado, a los familiares y, por otro, a los socios, administradores y consejeros.

Respecto a los primeros, están excluidos de la relación laboral, en virtud del art. 1.3.e) ET: “los trabajos familiares, salvo que se demuestre la condición de asalariados de quienes los llevan a cabo. Se considerarán familiares, a estos efectos, siempre que convivan con el empresario, el cónyuge²³⁸, los descendientes, ascendientes y demás parientes por consanguinidad o afinidad, hasta el segundo grado inclusive y, en su caso, por adopción”.

Por tanto, habrá relación laboral respecto a un familiar cuando no conviva con el empresario o, si convive, cuando demuestre la condición de asalariado, debiendo acreditarse que concurre voluntariedad, remuneración, ajenidad y dependencia²³⁹.

Algo similar ocurre con los socios, administradores y consejeros, dado que el art. 1.2.c) ETA, que incluye dentro de su ámbito de aplicación a “quienes ejerzan las funciones de dirección y gerencia que conlleva el desempeño del cargo de consejero o administrador, o presten otros servicios para una sociedad mercantil capitalista, a título

²³⁷ Véase GIL MACIÁ, L.: “El arrendamiento de inmuebles como actividad económica en el contexto actual. Especial referencia a los últimos criterios de la DGT”, *op. cit.*, pp. 3 y 4.

²³⁸ Sobre si resulta extensible al caso de parejas de hecho, encontramos jurisprudencia de carácter autónomico y divergente. Así, es contraria a tal aplicación analógica la STSJ de Canarias, de 31 de julio (rec. núm. 1473/2003), y es partidaria la STSJ de Castilla y León, de 13 de octubre (rec. núm. 1860/2003).

²³⁹ Entre otras, resoluciones de la DGT de 11 de julio de 2011, de 1 de marzo de 2013 y de 3 de octubre de 2016, en respuesta a las Consultas nº V1779-11, V0638-13 y V4185-16.

lucrativo y de forma habitual, personal y directa, cuando posean el control efectivo, directo o indirecto de aquélla, en los términos previstos en la disposición adicional vigésima séptima del texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio”, quedando por tanto excluidos del ámbito laboral (art. 1.3.g) ET).

Dicha referencia debe entenderse hecha al art. 305.2.b) LGSS²⁴⁰ que establece que:

“[...] Se entenderá, en todo caso, que se produce tal circunstancia, cuando las acciones o participaciones del trabajador supongan, al menos, la mitad del capital social.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el trabajador posee el control efectivo de la sociedad cuando concurra alguna de las siguientes circunstancias:

1.º Que, al menos, la mitad del capital de la sociedad para la que preste sus servicios esté distribuido entre socios con los que conviva y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado.

2.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la tercera parte del mismo.

3.º Que su participación en el capital social sea igual o superior a la cuarta parte del mismo, si tiene atribuidas funciones de dirección y gerencia de la sociedad.

En los supuestos en que no concurren las circunstancias anteriores, la Administración podrá demostrar, por cualquier medio de prueba, que el trabajador dispone del control efectivo de la sociedad”.

Pues bien, cuando en base al precepto anterior, el socio, administrador o consejero posea el control efectivo de la empresa, no podrá ser considerado persona empleada.

Puede darse, a su vez, una combinación de las dos circunstancias anteriores, es decir, que la persona que lleva a cabo la ordenación de la actividad sea socio, administrador o consejero y, a su vez, familiar de otra persona que ostente la misma condición²⁴¹.

Lo que sí resulta fundamental es que el socio, administrador o consejero reciba una remuneración específicamente por los servicios de ordenación de la actividad, más allá de la que pudiera recibir por razón de su cargo, y ello cualquiera que fuese su régimen de adscripción a la Seguridad Social²⁴².

²⁴⁰ Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social. Aunque en nada difiere de la anterior Disposición Adicional vigésima séptima del Texto Refundido de la Ley General de la Seguridad Social aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1994, de 20 de junio.

²⁴¹ Resoluciones de la DGT de 18 de enero de 2006, de 10 de septiembre de 2010 y de 28 de febrero de 2013, en respuesta a las Consultas nº V0088-06, V1972-10 y V0632-13.

²⁴² Entre otras, Resoluciones de la DGT de 6 de julio de 2006, de 27 de mayo de 2008 y de 11 de mayo de 2015, en respuesta a las Consultas nº V1364-06, V1043-08 y V1458-15.

IV. 2. B. Contrato a jornada completa

En segundo lugar, la exigencia de jornada completa es original de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre (art. 25.2), cuyo tenor literal ha llevado a la DGT a entender no cumplido el requisito si se cuenta con dos empleados a media jornada²⁴³. Así lo confirma MAGRANER MORENO²⁴⁴.

Respecto a qué se entiende por jornada completa, la DGT se remite al convenio colectivo o, en su defecto, a la establecida legalmente.

Así, encontramos algunas cuestiones en las que no queda claro si se cumple el requisito de jornada completa: reducciones de jornada, bajas por enfermedad, jornadas reducidas por un ERE, contratos para la formación y el aprendizaje, contratos en prácticas y decisiones judiciales que incidan en la relación laboral²⁴⁵.

En cuanto a las reducciones de jornada²⁴⁶, no se ha apreciado en el Órgano Directivo un criterio uniforme a lo largo del tiempo. Así, si bien en un primer lugar la DGT se remite a la normativa laboral, entendiéndose cumplido el requisito cuando tal normativa establezca una equiparación²⁴⁷, termina considerando que el requisito habrá de considerarse cumplido cuando el empleado se contrate a jornada completa, con independencia de que posteriormente y de forma temporal goce del derecho a reducción de jornada²⁴⁸.

El caso que no debería generar ninguna duda, aunque ha sido igualmente analizado por la DGT, es el relativo a las bajas por enfermedad, en estos casos no se incumple el requisito de que el contrato sea a jornada completa²⁴⁹. Lo cierto es que técnicamente consideramos que el requisito que podría plantearse que se ha incumplido es el contar con un empleado, más allá de entrar a analizar si el contrato era o no a jornada completa, sin embargo, ese es el enfoque que le ha dado el órgano consultivo.

En cuanto a los contratos para la formación y el aprendizaje del art. 11.2 ET, el propio apartado f) del precepto ya nos aporta suficiente luz, el tiempo de trabajo efectivo está limitado al 75% de la jornada máxima el primer año y al 85% los dos siguientes, por

²⁴³ Resoluciones de la DGT de 2 de diciembre de 2005 y de 24 de septiembre de 2010, en respuesta a las Consultas nº V2464-05 y V2120-10.

²⁴⁴ MAGRANER MORENO, F. J.: “La calificación jurídica del arrendamiento de inmuebles como actividad económica: más sombras que luces”, *op. cit.*, p. 34.

²⁴⁵ GIL MACIÁ, L.: “El arrendamiento de inmuebles como actividad económica en el contexto actual. Especial referencia a los últimos criterios de la DGT”, *op. cit.*, pp. 9 a 11.

²⁴⁶ El supuesto recurrentemente planteado ha sido la reducción de jornada por cuidado de hijos del ET.

²⁴⁷ Resoluciones de la DGT de 2 de diciembre de 2005, de 16 de enero de 2008 y de 19 de junio de 2008, en respuesta a las Consultas nº V2464-05, V0087-08 y V1298-08.

²⁴⁸ Resolución de la DGT de 24 de septiembre de 2010, en respuesta a la Consulta nº V2120-10 (en este caso contaba con dos trabajadores a media jornada, con lo que no se cumplía el requisito y con una trabajadora con reducción al 90% por maternidad, entendiéndose cumplido el requisito por esta última dado el carácter temporal de la reducción) y resolución de 10 de octubre de 2013, en respuesta a la Consulta nº V3024-13 (esta última, que analiza un caso de reducción de jornada por cuidado de hijos, en remisión, a su vez, a la resolución del mismo órgano directivo de 11 de julio de 2011, en respuesta a la Consulta nº V1782-11).

²⁴⁹ Resolución de la DGT de 5 de noviembre de 2013, en respuesta a la Consulta nº V3246-13.

lo que resulta evidente que no se va a entender cumplido el requisito de que el contrato sea a jornada completa. Y esa es la postura que, inevitablemente, adopta la DGT²⁵⁰.

Distinto sería el contrato en prácticas del art. 11.1 ET, respecto al cual el órgano directivo se limita a remitirse a la normativa laboral, si de acuerdo con esta el contrato es calificado como laboral y es a jornada completa se entenderá cumplido el requisito, siempre que además los servicios consistan en la ordenación de la actividad de arrendamiento²⁵¹. Realmente la respuesta no adelanta nada, debe entenderse que dado que el contrato tiene naturaleza laboral y no existen límites al trabajo efectivo, como sí ocurre en los contratos para la formación y el aprendizaje, este tipo de contrato sería admisible a los efectos del art. 27.2 LIRPF.

En lo que se refiere a la repercusión en el ámbito tributario de las decisiones judiciales de otros ámbitos, especialmente el laboral, cuando un tribunal reconoce que un trabajador estaba trabajando a jornada completa y con ello se cumplen los elementos del art. 27.2 LIRPF procederá la regularización de las declaraciones (lógicamente, de aquellos períodos impositivos en que se haya ejercido la actividad y no estén prescritos) pasando a tener el arrendamiento carácter de actividad económica²⁵².

IV. 2. C. Servicios relacionados con la ordenación de la actividad de arrendamiento

Como decimos, lo primero que debemos plantearnos es qué supuestos se entienden incluidos dentro de cada elemento, pues como veremos a continuación hay supuestos que han generado dudas.

En primer lugar, nos planteamos qué se entienden por labores de ordenación de la actividad de arrendamiento. En este sentido, la DGT se limita a afirmar que los servicios prestados por la persona empleada deben estar relacionados con la actividad de arrendamiento²⁵³.

Entiende el autor que, aunque sea a modo de ejemplo y se haya analizado a efectos de IS (recordemos que el concepto en IRPF e IS coincide), cabría tener en consideración, a modo de ejemplo, los servicios relacionados en la STSJ de Murcia de 10 de marzo de 2016²⁵⁴: emitir recibos, gestionar su cobro, pagar sus deudas, llevar la contabilidad de la compañía, hacer y atender reclamaciones, ordenar el mantenimiento de las fincas.

Sí que podemos encontrar una suerte de labor de delimitación negativa, en tanto la DGT ha venido rechazando que un portero, conserje o empleado de limpieza se considere persona empleada a los efectos del art. 27.2 LIRPF, por lo que las tareas propias de este no van a admitirse como servicios de ordenación de la actividad, es el caso de: “recogida de basura y vigilancia del edificio”²⁵⁵, mantenimiento y vigilancia de zonas

²⁵⁰ Resolución de la DGT de 29 de abril de 2015, en respuesta a la Consulta nº V1332-15.

²⁵¹ Resolución de la DGT de 30 de diciembre de 2008, en respuesta a la Consulta nº V2530-08.

²⁵² Resolución de la DGT de 21 de mayo de 2007, en respuesta a la Consulta nº V0992-07.

²⁵³ Entre otras, resoluciones de la DGT de 11 de febrero de 2010, de 29 de enero de 2013 y de 26 de marzo de 2015, en respuesta a las Consultas nº V0239-10, V0230-13 y V0941-15.

²⁵⁴ STSJ de Murcia de 10 de marzo de 2016 (rec. núm. 21/2013). Dicha sentencia cuenta como antecedente con la STSJ de Murcia de 30 de octubre de 2015 (rec. núm. 235/2013).

²⁵⁵ Resolución de la DGT de 18 de diciembre de 2007, en respuesta a la Consulta nº V2693-07.

comunes²⁵⁶, limpieza de inmuebles arrendados²⁵⁷ y mantenimiento, vigilancia, riego y cuidado de jardines²⁵⁸”.

Tampoco queda claro que la persona pueda compaginar en una misma jornada laboral tareas de ordenación de la actividad con otras distintas, parece que la DGT lo acepta en algunos casos²⁵⁹ y lo rechaza en otros^{260,261}.

Por ello, destacamos la necesidad de que el contrato laboral sea explícito respecto a las tareas encomendadas al trabajador²⁶².

IV. 2. D. Naturaleza de la presunción del art. 27.2 LIRPF

Una vez delimitados los términos del art. 27.2 LIRPF, teniendo claro de que se trata de una presunción, entre otras cosas por el uso del término “se entenderá”, debemos ahora plantearnos si se trata de una presunción *iuris et de iure* o si por el contrario es una presunción *iuris tantum*.

Realmente surgen dos preguntas, por un lado, efectivamente si siempre que se dé el supuesto de hecho vamos a encontrarnos ante una actividad económica y por otro lado si fuera de ese supuesto de hecho podríamos calificar la actividad de arrendamiento como actividad económica, cuestión esta última que dejamos para más adelante.

Pues bien, volviendo a la primera cuestión, lo cierto es que no ha planteado mayor problema, apreciándose una postura unánime tanto en la doctrina administrativa como en la jurisprudencia.

Así, se considera que el supuesto de hecho del art. 27.2 LIRPF es un mero indicio de que existe actividad económica, una presunción *iuris tantum*, así lo han afirmado el

²⁵⁶ Resoluciones de la DGT de 24 de septiembre de 2007, de 27 de mayo de 2009 y de 29 de enero de 2013, en respuesta a las Consultas nº V1965-07, V1253-09 y V0230-13.

²⁵⁷ Resoluciones de la DGT de 16 de diciembre de 2009, de 30 de mayo de 2013 y de 1 de diciembre de 2014, en respuesta a las Consultas nº V2779-09, V1782-13 y V3212-14.

²⁵⁸ Resolución de la DGT de 24 de septiembre de 2007, en respuesta a la Consulta nº V1965-07.

²⁵⁹ Resolución de la DGT de 4 de julio de 2013, en respuesta a la Consulta nº V2193-13. En esa consulta, una sociedad perteneciente a un grupo contaba con una persona a jornada completa que se dedicaba, entre otras funciones, a la ordenación de la actividad de arrendamiento, considerándose que se ajustaba a lo exigido en el art. 27.2 LIRPF que, en este caso, además, el requisito debía analizarse a nivel de grupo conforme a la Ley 11/2009, de 26 de octubre, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario.

²⁶⁰ Resolución de la DGT de 21 de mayo de 2014, en respuesta a la Consulta nº V1356-14. En este caso el consultante tenía contratadas dos personas a jornada completa para una pluralidad de actividades económicas, sin que haya una dedicación exclusiva de una persona a jornada completa para la actividad de arrendamiento de inmuebles.

²⁶¹ GIL MACIÁ, L.: “El arrendamiento de inmuebles como actividad económica en el contexto actual. Especial referencia a los últimos criterios de la DGT”, *op. cit.*, p. 10.

²⁶² SAN de 28 de febrero de 2013 (rec. núm. 176/2010), en la que la Audiencia Nacional rechaza que exista actividad económica precisamente porque no se recogen tareas de gestión de la actividad de arrendamiento en el contrato de los dos empleados a los que el recurrente se refería.

TS²⁶³, la AN²⁶⁴ y el TEAC²⁶⁵. Aunque el TEAC va un poco más allá aprovechando para hacer alusión al término del precepto “únicamente”, lo cual, a su parecer significa que fuera de ese supuesto de hecho no puede calificarse como actividad económica el arrendamiento de inmuebles.

En suma, una interpretación puramente positivista nos lleva a concluir que si se cuenta con persona empleada se presume que existe actividad económica, salvo que se pruebe lo contrario. Además, si no se cuenta con persona empleada no puede existir, en principio, actividad económica. Si bien veremos que si atendemos a esa “realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas” de la que habla el art. 3 CC nos llevará en el próximo epígrafe a admitir una interpretación más abierta del precepto, atendiendo a las nuevas fórmulas de organización empresarial. De todos modos, nos plantearemos posteriormente la posibilidad de que exista actividad económica sin contar con persona empleada más allá del caso en que se externaliza la ordenación de la actividad.

IV. 3. Externalización de la ordenación de la actividad

El *outsourcing* es sin duda una práctica empresarial muy generalizada en los últimos años. De ahí que no resulte extraño que se haya planteado y estudiado su aplicación a la actividad arrendaticia como una alternativa a contar con un empleado que gestione dicha actividad.

Concretamente, la DGT ha venido afirmando reiteradamente, en los últimos años, que:

“La realidad económica pone de manifiesto situaciones empresariales en las que una entidad posee un patrimonio inmobiliario relevante, para cuya gestión se requeriría al menos una persona contratada, realizando la entidad, por tanto, una actividad económica en los términos establecidos en el artículo 5 de la LIS y, sin embargo, ese requisito se ve suplido por la subcontratación de esa gestión a otras sociedades especializadas”²⁶⁶.

Claro está que dicha afirmación considerada individualmente resulta insuficiente, pues despierta incertidumbre e inquietud, más que serenidad, nos lleva plantearnos cuándo vamos a entender en este caso que estamos ante una actividad económica.

En este sentido antes al menos contábamos con una referencia razonablemente objetiva, como era contar con una persona contratada a jornada completa, en los términos ya analizados. En cambio, ahora debemos preguntarnos si cualquier subcontratación implica de forma automática la consideración de actividad económica.

Y eso nos lleva, a la consideración (porque así lo hace la DGT) de tres ejes o criterios para determinar cuándo el arrendamiento se va a considerar actividad económica

²⁶³ SSTs de 16 de abril de 2012 (rec. núm. 1658/2008) y de 10 de enero de 2013 (rec. núm. 4167/2010).

²⁶⁴ SSAN de 19 de enero de 2012 (rec. núm. 122/2009), de 28 de junio de 2012 (rec. núm. 395/2009) y de 19 de julio de 2012 (rec. núm. 389/2009).

²⁶⁵ Resoluciones del TEAC de 3 de diciembre de 2009, de 15 de septiembre de 2010 y de 30 de junio de 2011.

²⁶⁶ Véanse, entre otras las Resoluciones de la DGT de 3 de enero de 2017, de 21 de junio de 2017, de 13 de diciembre de 2017 y de 18 de septiembre de 2018, en respuesta a las Consultas nº V0012-17, V1604-17, V3199-17, V2508-18.

en caso de externalización: la calificación del gestor subcontratado, el patrimonio inmobiliario arrendado y las características concretas de la actividad de arrendamiento. Aunque como veremos a continuación, los criterios aportados por el órgano consultivo no son muy resolutivos.

Así, respecto a la cualificación del gestor subcontratado se han venido admitiendo sociedades especializadas, profesionales dedicados a la gestión de activos, o terceros profesionalmente dedicados a la gestión de activos, lo importante no es tanto la capacidad del gestor (haciendo la DGT referencia expresa al personal) sino qué parte de ese personal se destina y qué tiempo emplean en la gestión de la actividad de arrendamiento²⁶⁷. Como vemos lo relevante no es tanto la cualificación sino en definitiva si el servicio subcontratado es del peso suficiente como para considerar que es necesario contar con una persona a jornada completa. Aun así, respecto a la cualificación parece que entre los distintos modelos admitidos hay un denominador común, y es que, para cualquiera de las tres formas mencionadas, la gestión de activos constituye para el gestor una actividad económica, lo cual, aunque parezca una evidencia, nos permitiría excluir figuras de Derecho Civil como podría ser el caso de un mandato, especialmente cuando este es retribuido.

Por otro lado, en cuanto al patrimonio inmobiliario arrendado, la DGT ha exigido que estemos ante un patrimonio inmobiliario relevante o de cierta importancia. Se ha venido entendiendo cumplida tal exigencia en el caso de arrendamiento de centros comerciales²⁶⁸ y también cuando se arriendan varios locales comerciales, edificios de oficinas y una vivienda, o cuando se arrendaban dos edificios de oficinas²⁶⁹. No se considera un patrimonio inmobiliario relevante en el caso de cuatro locales comerciales²⁷⁰, de cuatro locales y algunos terrenos y edificaciones²⁷¹, o de varias naves para almacenamiento y oficinas²⁷².

Por último, sobre las características particulares de la propia actividad de arrendamiento, la DGT ha tomado en consideración tres factores: dimensión de la actividad, volumen e importancia de los ingresos que general y el número de arrendatarios²⁷³.

En suma, nos encontramos que los criterios adoptados por la DGT no son muy esclarecedores²⁷⁴.

²⁶⁷ Entre otras, Resoluciones de la DGT de 4 de noviembre de 2015, de 19 de enero de 2016 y de 13 de mayo de 2016, en respuesta a las Consultas nº V3393-15, V0133-16 y V2095-16.

²⁶⁸ Entre otras, Resoluciones de la DGT de 31 de marzo de 2016 y de 27 de abril de 2016, en respuesta a las Consultas nº V1330-16 y V1843-16.

²⁶⁹ Resoluciones de la DGT de 4 de noviembre de 2015 y de 17 de noviembre de 2015, en respuesta a las Consultas nº V3394-15 y V3530-15.

²⁷⁰ Resolución de la DGT de 4 de noviembre de 2015, en respuesta a la Consulta nº V3393-15.

²⁷¹ Resolución de la DGT de 3 de noviembre de 2015, en respuesta a la Consulta nº V3383-15.

²⁷² Resolución de la DGT de 19 de enero de 2016, en respuesta a la Consulta nº V0133-16.

²⁷³ Puede destacarse la Resolución de la DGT de 13 de mayo de 2016, en respuesta a la Consulta nº V2095-16.

²⁷⁴ Precisamente GIL MACIÁ se queja de que no queda claro a qué se refiere la DGT cuando dice que lo relevante es el personal y el tiempo que el gestor dedica a la actividad de arrendamiento analizada (GIL

Así, teniendo en cuenta que cuando el arrendador asume como propia la gestión y contrata a una persona, el ordenamiento se limita a exigir que sea una persona contratada a jornada completa y exclusivamente para la gestión de la actividad, en los términos que hemos analizado, carece de sentido que al externalizar no sólo se vaya a exigir la dedicación por el gestor externo de un tiempo y personal sino que además deba verificarse que el patrimonio inmobiliario es “relevante” y que la actividad tiene una dimensión, ingresos y número de arrendatarios mínimos. Se aprecia un aumento desproporcionado, por parte de la DGT, de los elementos a tener en cuenta que más que buscar una solución en el ordenamiento jurídico se distancia de la existente. Se trata de un criterio administrativo sin base legal alguna²⁷⁵, llamando la atención que un mismo requisito, establecido con la misma finalidad, tenga distintas interpretaciones en IRPF, IS, IP e ISD, dé lugar a distintas interpretaciones.

De hecho, de los tres criterios ofrecidos por la DGT, a excepción del primero, entendemos que más que arrojar luz sobre el art. 27.2 LIRPF, se invade el ámbito del art. 27.1 LIRPF, en tanto se atiende a los factores de producción empleados (patrimonio arrendado) y al nivel de intervención en el mercado (dimensión de la actividad, volumen e importancia de los ingresos que general y el número de arrendatarios). Si verdaderamente se quiere atender a los rasgos propios de la subcontratación, como una alternativa del propio art. 27.2 LIRPF, junto a la cualificación del gestor contratado, hay otros rasgos que bien casarían con tal objetivo, como puede ser el precio abonado por tales servicios de ordenación de la actividad (así, por ejemplo, si estos ascienden, como mínimo, al 75% de lo que se abonaría a la persona a que hace mención el art. 27.2 LIRPF, podría entenderse que hay una equivalencia) o, de especificarse, el número de horas contratadas.

No debe perderse de vista que este supuesto opera como una excepción del art. 27.2 LIRPF, derivada de la interpretación de dicho precepto conforme a la realidad socioeconómica del momento.

IV. 4. El arrendamiento de inmuebles en general como actividad económica cuando no se cuenta con persona empleada

Como hemos podido ver, de acuerdo con el art. 27.2 LIRPF, cuando se cuenta con persona empleada en esos términos estamos ante una actividad económica, sin embargo, nos preguntamos ahora qué ocurre cuando la dimensión de la actividad es de la suficiente entidad para plantearnos si podría constituir una actividad económica, aunque no se cumpla el supuesto de dicho precepto. Y en este sentido, la DGT ha venido reiterando que:

“La finalidad de este artículo es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima,

MACIÁ, L.: “El arrendamiento de inmuebles como actividad económica en el contexto actual. Especial referencia a los últimos criterios de la DGT”, *op. cit.*, p. 21).

²⁷⁵ Recuerda GIL MACIÁ el caso en que la DGT permitió a los grupos de sociedades que gestionaran la actividad de arrendamiento desde una única sociedad y el TEAC negó dicho criterio al no encontrar base jurídica alguna. GIL MACIÁ, L.: “El arrendamiento de inmuebles como actividad económica en el contexto actual. Especial referencia a los últimos criterios de la DGT”, *op. cit.*, p. 21.

de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter”²⁷⁶.

Es decir, en el supuesto del art. 27.2 LIRPF va a considerarse que existe actividad económica, pero, como anunciábamos, nos planteamos ahora si puede considerarse que el arrendamiento de inmuebles puede constituir actividad económica en casos en que no se cuenta con persona empleada, más allá del caso de la externalización de dicha gestión que ya lo hemos analizado, pues en este no nos movemos del supuesto del art. 27.2 LIRPF.

Pues bien, como veremos no hay un criterio unánime por parte de los distintos órganos de referencia, ni tan siquiera uniforme en el tiempo dentro de un mismo órgano.

A tales efectos, nos detendremos en la doctrina administrativa y, en una segunda instancia, en la jurisprudencia dictada en esta materia.

En el ámbito administrativo, debemos mirar hacia el TEAC y la DGT como punto de referencia.

En esta materia, afirmaba el TEAC²⁷⁷ que al usar el precepto los términos “se entenderá” y “únicamente”²⁷⁸, se impedía que pudiera aceptarse la existencia de actividad económica en base a otros rasgos distintos de los expresados en la norma.

Sin embargo, los pronunciamientos jurisprudenciales, tanto del TS como de la AN, que a continuación trataremos, provocaron que el TEAC cambiara su postura a la manifestada en aquellos, reconociendo la posibilidad de que exista actividad económica en base a rasgos distintos de los incluidos en el precepto analizado²⁷⁹.

Pese a ello, el TEAC termina volviendo al criterio mantenido inicialmente, en virtud del cual, sólo en el caso recogido en el precepto podemos considerar que la actividad de arrendamiento de inmuebles tiene la condición de actividad económica²⁸⁰, y ello afirmando que el Tribunal Supremo no establece jurisprudencia al respecto dado que analiza casos a los que el precepto no resulta aplicable.

La postura en el ámbito administrativo se consolida con los pronunciamientos de la DGT al respecto. En efecto, el Centro Directivo afirma que para que exista actividad económica es condición *sine qua non* que se cumplan los dos requisitos²⁸¹ del art. 27.2

²⁷⁶ Entre otras, Resoluciones de la DGT de 14 de junio de 2019, de 24 de junio de 2019 y de 27 de junio de 2019, en respuesta a las Consultas nº V1433-19, V1531-19, V1583-19

²⁷⁷ Resoluciones del TEAC de 3 de diciembre de 2009, de 30 de junio de 2011 y de 2 de febrero de 2012, en remisión a la SAN de 26 de noviembre de 2007 (rec. núm. 420/2006).

²⁷⁸ Términos que mantiene el vigente art. 27 LIRPF, sin perjuicio de que, como ya hemos comentado se haya suprimido la exigencia de local.

²⁷⁹ Resolución del TEAC de 20 de diciembre de 2012.

²⁸⁰ Resoluciones del TEAC de 28 de mayo de 2013 y de 2 de junio de 2015.

²⁸¹ Como vimos anteriormente, actualmente sólo se exige contar con persona empleada para poder considerar que la actividad de arrendamiento de inmuebles constituye actividad económica a efectos de IRPF, suprimiéndose el requisito de contar con un local desde el 1 de enero de 2015, Ley 26/2014, de 27 de noviembre (apartado dieciséis del artículo primero).

LIRPF, pues “de lo contrario la actividad arrendaticia desarrollada no tendría la consideración de actividad económica”²⁸².

En suma, la doctrina administrativa, pese a haber flaqueado de manera puntual, se mantiene unánime al afirmar que resulta condición *sine qua non* contar con persona empleada para que el arrendamiento pueda considerarse actividad económica.

Pese a lo anterior, no dejamos de ver la firmeza de esta postura ampliamente cuestionable si se tiene en cuenta que la DGT ha venido en los últimos años admitiendo, como veremos, en el específico ámbito del alquiler turístico, que hay actividad económica cuando se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera con base en el art. 27.1 LIRPF, es decir, fuera del ámbito del art. 27.2 LIRPF.

Como ya se ha podido advertir y como señalábamos, no se aprecian posturas convergentes entre la jurisprudencia y la doctrina administrativa. En efecto, sobre la materia se han pronunciado el TS y la AN. En este caso, al menos, sí que se aprecia un criterio uniforme a lo largo del tiempo.

Si en el ámbito administrativo se hacía hincapié en el término “únicamente” junto al de “se entenderá”, la Audiencia Nacional²⁸³, se centra en el segundo, dando a los requisitos del precepto (ahora sólo el contar con persona empleada, insistimos), un carácter de “indicios relevantes”.

En esta línea, el TS²⁸⁴ afirma que lo importante es la actividad, y no los medios empleados, por lo que el hecho de que en los casos del precepto se considere que hay actividad económica no impide que se llegue a la misma conclusión en base a otros medios distintos. Interesa en este punto recordar que el Tribunal Supremo ha venido reiterando que la existencia de actividad económica debe determinarse partiendo de la constatación de una “ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio”²⁸⁵. Incluso, se llega a afirmar que “querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello a afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio”²⁸⁶.

Confrontando los criterios administrativos y jurisprudenciales, en el presente caso, obviando que la encargada de complementar el ordenamiento jurídico es la jurisprudencia (y no la doctrina administrativa) en los términos del art. 1.6 del CC, técnicamente

²⁸² Resoluciones de la DGT de 10 de septiembre de 2013 y de 13 de junio de 2016, en respuesta a las Consultas nº V2699-13 y V2582-16.

²⁸³ SAN de 29 de enero de 2009 (rec. núm. 421/2005), de 13 de octubre de 2011 (rec. núm. 745/2010), de 14 de febrero de 2013 (rec. núm. 58/2010) y de 28 de febrero de 2013 (rec. núm. 176/2010).

²⁸⁴ SSTS de 28 de octubre de 2010 (rec. núm. 218/2006), de 2 de febrero de 2012 (rec. núm. 2318/2010) y de 10 de enero de 2013 (rec. núm. 6250/2011).

²⁸⁵ STS de 8 de noviembre de 2012 (rec. núm. 3766/2010), citada en MAGRANER MORENO, F. J.: “La calificación jurídica del arrendamiento de inmuebles como actividad económica: más sombras que luces”, *op. cit.*, p. 29.

²⁸⁶ SSTS de 28 de octubre de 2010 (rec. núm. 218/2006) y de 14 de noviembre de 2016 (rec. núm. 1940/2015), citadas en citada en MAGRANER MORENO, F. J.: “La calificación jurídica del arrendamiento de inmuebles como actividad económica: más sombras que luces”, *op. cit.*, p. 30.

debemos considerar, en base a lo anterior, que se puede apreciar la existencia de actividad económica en base a otros aspectos de la actividad arrendaticia distintos de los mencionados en el art. 27.2 LIRPF.

En este sentido, la manera de hacer constar la existencia de una actividad económica de arrendamiento de inmuebles será a través de cualquier medio de prueba válido. Habiendo de acudir, entendemos, a los criterios generales del art. 27.1 LIRPF para poder determinar si existe o no actividad económica.

Es decir, en este caso no estamos ante una excepción del art. 27.2 LIRPF, sino que la jurisprudencia, a nuestro parecer, permite incluir a la actividad arrendaticia, además, en el régimen del art. 27.1 LIRPF, como una posibilidad separada de la contemplada en el art. 27.2 LIRPF. Y ello, porque, como señala la doctrina administrativa, el art. 27.2 LIRPF sólo brinda una posibilidad al arrendamiento de inmuebles para ser considerada actividad económica (contando con persona contratada en los términos exigidos o, excepcionalmente, externalizando la ordenación), por lo que la única base de la *ratio decidendi* de los tribunales reside en el art. 27.1 LIRPF.

Y si atendemos a la letra del art. 27.2 LIRPF, al especificar cómo ha de interpretarse el art. 27.1 LIRPF a efectos de la actividad de arrendamiento de inmuebles, puede apreciarse que el art. 27.2 LIRPF no está complementando sino sustituyendo al art. 27.1 LIRPF, lo que nos lleva a no ver cabida a la postura de los tribunales en el esquema del art. 27 LIRPF, pues por aplicación del principio de especialidad el apartado 2 debe prevalecer sobre el apartado 1.

Tampoco podemos decir que la postura de los tribunales carezca de fundamento, de hecho, si aplicamos el canon lógico, es decir, el sentido común, sin perder de vista la *ratio legis*, no cabe interpretación distinta a la apuntada por la jurisprudencia.

Vemos así resultados divergentes en función de los cánones de la hermenéutica que se apliquen, sin que ninguna interpretación (ni la administrativa ni la jurisprudencial) pueda resultar plenamente satisfactoria, lo que hace necesario una revisión legislativa del art. 27.2 LIRPF. Dicho de otra manera, si del supuesto especial del art. 27.2, establecido concretamente para la actividad arrendaticia, tenemos que terminar acudiendo al supuesto general del art. 27.1, está claro que la norma especial no está funcionando de manera satisfactoria, no es la mecánica esperada de una norma especial.

Consideramos que, al final, el art. 27.2 LIRPF queda vacío, pues habrá que analizar caso por caso y cuando se considere que hay un volumen y una estructura empresarial, conforme art. 27.1 LIRPF es cuando vamos a considerar que hay actividad económica. Dicho de otra manera, si el art. 27.2 LIRPF no existiera, los criterios de determinación de la existencia de actividad económica que encontraríamos en nuestro ordenamiento no cambiarían sustancialmente. De hecho, adoptamos la conclusión de MAGRANER MORENO, para que el arrendamiento de inmuebles constituya actividad económica en IRPF han de darse dos requisitos: el de empleado (art. 27.2 LIRPF) y la ordenación de medios de producción con la finalidad de intervenir en el mercado²⁸⁷.

²⁸⁷ MAGRANER MORENO, F. J.: “La calificación jurídica del arrendamiento de inmuebles como actividad económica: más sombras que luces”, *op. cit.*, p. 33.

IV. 5. El Derecho de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico como figura afín del alquiler turístico

Una vez hemos analizado en qué supuestos estamos ante el ejercicio de una actividad económica en el IRPF, ha llegado el momento de deslindar una figura que guarda una cierta similitud con el alquiler turístico.

Entendemos que no guarda la suficiente similitud como para inducir a confusión, sin embargo, sí que hemos considerado oportuno hacer una breve mención a esta modalidad de explotación de inmuebles, también relacionada con el uso turístico de alojamientos.

Junto a la explotación convencional de un alojamiento turístico, no podemos pasar por alto una modalidad paralela de explotación de bienes inmuebles dentro del sector turístico, modalidad que puede darse incluso de forma simultánea dentro de un mismo complejo turístico. Aunque se trate de una figura afín pero distinta del alquiler turístico, sí que interesa la delimitación y hacer referencia al régimen tributario aplicable.

Apréciase que la figura que se encuentra actualmente en auge es el alquiler turístico, pese a su carácter emergente, entre otras cosas, por la flexibilidad que permite frente al aprovechamiento por turno, que exige una relación mucho más estable con los usuarios o consumidores. Adicionalmente, la relevancia del aprovechamiento por turno en el IRPF es mínima si se tiene en cuenta que lo normal es que la titularidad de dicha actividad se atribuya a una persona jurídica, motivo por el cual, nos abstendremos de hacer menciones específicas al régimen aplicable en IRPF al aprovechamiento por turno, limitándonos al deslinde de esta figura frente al alquiler turístico.

Fue la LDAT la primera que aportó algo de luz a lo que en aquel tiempo era un modelo de negocio jurídico novedoso, denominado comúnmente hasta ese momento multipropiedad o propiedad a tiempo parcial (términos prohibidos por el art. 8 LDAT), con origen en Francia²⁸⁸. Y lo hizo por mandato del art. 12 Directiva 94/47/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 1994, sobre protección de los adquirentes en lo relativo a determinados aspectos de los contratos de adquisición de un derecho de utilización de inmuebles en régimen de tiempo compartido.

Ambos textos legales han sido derogados y sustituidos en la actualidad por la LDAT²⁸⁹ y la Directiva 2008/122/CE, de 14 de enero, sobre Protección de los consumidores con respecto a determinados aspectos de los contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio.

Pues bien, el contrato de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico se define por el art. 2 LDAT, como “aquel de duración superior a un año en virtud del cual un consumidor adquiere, a título oneroso, el derecho a utilizar uno o varios alojamientos para pernoctar durante más de un período de ocupación”, dicha duración mínima se reitera

²⁸⁸ GARCÍA CALVENTE, Y.: “Aprovechamiento por turno de los bienes inmuebles: análisis del régimen jurídico y su perspectiva financiera”, *Aspectos financieros y tributarios del patrimonio inmobiliario*, Wolters Kluwer, 2018, p. 1.

²⁸⁹ Tras el corto período de vigencia del Real Decreto-ley 8/2012, de 16 de marzo, de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio; derogado por la disposición derogatoria única LCAT.

en el art. 24 del mismo texto legal. Aparte del uso, lo habitual es la prestación de servicios complementarios, previstos en el art. 23.1 LDAT.

De la propia definición del derecho de aprovechamiento por turno, se derivan dos diferencias fundamentales respecto al alquiler turístico. Por un lado, la duración, que en el aprovechamiento por turno tiene una duración superior al año y en el alquiler turístico ni hay una duración mínima ni aspira a ser superior a una quincena o un mes como máximo. Por otro lado, se aprecia que el contrato de aprovechamiento por turno es, por definición, un contrato de tracto sucesivo, mientras que el alquiler turístico se acerca más a un modelo de tracto único, como veíamos en el epígrafe II.1.

Una diferenciación adicional es la condición de empresario del sujeto que constituye los derechos de aprovechamiento por turno, que va a existir siempre, como veremos en las próximas líneas. Ello tiene, como consecuencia fundamental la imposibilidad de encontrarnos con una relación entre pares como sería propia del alquiler turístico. Es decir, en el aprovechamiento por turno siempre va a haber un empresario y un consumidor²⁹⁰, mientras que en el alquiler turístico puede que nos encontremos ante un empresario que ejerce una actividad económica, posicionándose el huésped como consumidor, o puede que el alquiler turístico no constituya actividad económica y se trate de una simple relación arrendaticia entre dos particulares.

Otra matización entre ambos negocios jurídicos, es que el aprovechamiento por turno, el contrato entre el consumidor y el promotor lo normal es que siempre se articule mediante un contrato de adhesión, mientras que en el alquiler turístico no tiene por qué darse tal circunstancia, al haber relaciones inter pares.

Sin ánimo de entrar en un detalle amplio, el derecho de aprovechamiento por turno, se configura como un derecho real limitado, aunque también está prevista su configuración como un derecho obligacional (art. 23 LCAT), y no porque equipare ambas figuras sino para evitar que los particulares eludieran la aplicación LDAT (en la que tiene su origen esta norma), mediante la configuración jurídico-personal del aprovechamiento por turno²⁹¹.

Interesa ahora, entrando en el ámbito tributario, la condición de empresario del sujeto que constituye los derechos de aprovechamiento por turno²⁹². Advertencia hecha

²⁹⁰ La LDAT hace alusión al término consumidor constantemente, bastando con citar el art. 1 de la misma, como muestra más representativa.

²⁹¹ LETE ACHIRICA, J.: “La configuración de la multipropiedad en España: la Ley 42/1998, de 15 de diciembre, sobre derecho (s) de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias”, *Actualidad Civil, Sección Doctrina*, Wolters Kluwer, 1999, pp. 125 a 170.

²⁹² Art. 25 LDAT

1. El régimen de aprovechamiento por turno deberá ser constituido por el propietario registral del inmueble. Para poder hacerlo, deberá previamente:

[...]

b) Cumplir con los requisitos establecidos para ejercer la actividad turística, disponer de las licencias de apertura y las de primera ocupación de los alojamientos, zonas comunes y servicios accesorios que sean necesarias para el destino. En el caso de que la obra esté tan sólo iniciada, bastará haber obtenido la licencia de obra y la necesaria para la actividad turística.

Esta última, tanto si la obra está terminada como si tan sólo está iniciada, solamente será exigible en aquellas Comunidades Autónomas donde la comercialización de derechos que impliquen la facultad de

de la revisión que habría que hacer previamente de la normativa autonómica, poniendo de manifiesto la doctrina²⁹³ que tan solo en el caso de Andalucía, Baleares, Canarias y Murcia se hace alusión específica al aprovechamiento por turno como práctica comprendida dentro de la actividad turística.

Pues bien, dicha condición de empresario va a determinar, en el aprovechamiento por turno, la ordenación de una actividad económica en los términos descritos en el art. 27.1 LIRPF, de cuyo análisis nos hemos encargado ya en este Capítulo. Por tanto, la diferencia fundamental entre un tipo de explotación turística y otra (aprovechamiento por turno y alquiler turístico) en el ámbito del IRPF va a ser la obligada²⁹⁴ tributación como rendimientos de actividades económicas en el caso de los ingresos derivados de la actividad de explotación de inmuebles en régimen de aprovechamiento por turno.

Insistimos en que esta figura no reviste un especial papel en nuestro actual trabajo, ya no solo por lo improbable que resulta que una persona física, como tal, ejerza esta actividad, sino que además se trata de una fórmula cuya proliferación es mínima en la actualidad²⁹⁵. Por el contrario, el interés que suscita esta figura en nuestro trabajo no es su análisis individualizado sino su deslinde frente al alquiler turístico, por ello, no profundizamos más en este negocio jurídico, limitándonos a deslindarlo y advertir las diferencias fundamentales en el régimen aplicable.

IV. 6. El arrendamiento de inmuebles como actividad económica en el ámbito específico del alquiler turístico

En los cuatro primeros epígrafes del presente Capítulo hemos delimitado los casos en que el arrendamiento de inmuebles, en general, constituye actividad económica, lo cual, en definitiva, ocurre cuando se cuenta con persona empleada en los términos del art. 27.2 LIRPF, cuando se externaliza la ordenación de la actividad atendiendo a la cualificación del gestor, el patrimonio inmobiliario arrendado y las características concretas de la actividad de arrendamiento; también se muestra partidaria la jurisprudencia, de aceptar que fuera de los casos anteriores, moviéndonos más bien en el ámbito del apartado 1 del art. 27 LIRPF, pueda apreciarse que el arrendamiento de inmuebles constituya actividad económica, pudiendo demostrarse a través de cualquier medio de prueba válido en Derecho, respecto a lo cual la doctrina administrativa se ha mostrado contraria.

Pues bien, como hemos visto, el alquiler turístico constituye una verdadera categoría propia y, a la vez, abstracta dentro de lo que se denomina arrendamiento de inmuebles. Es una categoría propia porque junto a la mera actividad arrendaticia, este modelo de negocio suele mostrar rasgos propios del contrato de hospedaje; y es abstracta porque la casuística es tan variada que resulta imposible identificar un modelo de contrato que defina el alquiler turístico de manera absoluta.

disfrute de un alojamiento durante un período de tiempo al año tenga, con arreglo a su legislación, la calificación de actividad turística sometida a licencia.

²⁹³ GARCÍA CALVENTE, Y.: “Aprovechamiento por turno de los bienes inmuebles: análisis del régimen jurídico y su perspectiva financiera”, *op. cit.*, p. 7.

²⁹⁴ Obligada en el sentido de que no cabe otra posibilidad dentro del IRPF.

²⁹⁵ PÉREZ DE LA SOTA, F.: “La nueva regulación del aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico (vulgo multipropiedad)”, *Diario La Ley*, núm. 7867, Wolters Kluwer, 2012, p. 4.

Precisamente por ello, nos encontramos ante la necesidad de estudiar un régimen fiscal ad hoc, que también en este campo muestra especificidades. En este sentido, la DGT ha resultado la principal fuente de luz ante el complejo espectro que envuelve el alquiler turístico y, por tanto, la base principal de la doctrina que ha abordado este ámbito²⁹⁶.

En efecto, en el alquiler turístico, más allá de los supuestos generales citados anteriormente, en los que también habría actividad económica, cuando junto a una relación arrendaticia tradicional concurre la prestación de servicios propios de la industria hotelera determina que exista actividad económica.

En un primer lugar, simplemente se hace alusión a tales servicios²⁹⁷, posteriormente, se comienzan a relacionar, pero solo a efectos de IVA²⁹⁸. Cuando se comienzan a dar ejemplos en el ámbito del IRPF, empezamos a ver que la DGT no considera oportuno mantener un concepto único de servicios complementarios de la industria hotelera, sino que a efectos de IRPF vamos a tener una concepción propia, y así se citan los servicios de “restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos”²⁹⁹. Aun así, continúan habiendo resoluciones recientes en las que no se hace alusión alguna a qué se entiende por servicios propios de la industria hotelera³⁰⁰, cuestión a la que no debe atribuirse importancia dado que el Órgano Directivo continúa haciendo posteriormente citando de nuevo los servicios de “restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos”³⁰¹. Lo que sí que queda excluido del concepto de servicios propios de la industria hotelera es la limpieza efectuada a la salida o entrada de cada arrendatario³⁰².

Es decir, como señala la doctrina, cuando se prestan servicios propios de la industria hotelera, la retribución no se recibe en atención de una mera cesión en arrendamiento, sino como contraprestación de una obligación compleja que entraña, no sólo la cesión de un inmueble sino un conjunto de servicios que la complementan³⁰³. Esto no es más que la diferenciación que hacíamos entre un contrato de arrendamiento puramente civil y un contrato de hospedaje concebido en el seno del Derecho Mercantil.

²⁹⁶ Véase ZAPATERO GASCO, A.: “Economía colaborativa y vivienda habitual, una relación complicada”, *Fiscalidad de la Colaboración Social*, Aranzadi, 2018; SANZ GÓMEZ, R.: “Cuestiones tributarias sobre los arrendamientos online de viviendas para uso turístico”, *op. cit.*; GOROSPE OVIEDO, J. I.: “Las viviendas turísticas y los arrendamientos de temporada...”, *op. cit.*

²⁹⁷ Resoluciones de la DGT de 23 de julio de 2001 y de 25 de abril de 2005, en respuesta a las Consultas nº 1517-01, V0690-05.

²⁹⁸ Resoluciones de la DGT de 3 de mayo de 2011 y de 19 de noviembre de 2012, en respuesta a las consultas V1114-11, V2220-12.

²⁹⁹ Entre otras, Resoluciones de la DGT de 15 de noviembre de 2016, de 7 de julio de 2017 y de 16 de noviembre de 2017, en respuesta a las consultas V4929-16, V1765-17, V2959-17.

³⁰⁰ Resolución de la DGT de 7 de agosto de 2018, en respuesta a la Consulta nº V2297-18.

³⁰¹ Resoluciones de la DGT de 2 de octubre de 2018 y de 28 de febrero de 2019, en respuesta a las Consultas nº V2655-18, V0442-19. En la Resolución de la DGT de 29 de mayo de 2009, en respuesta a la Consulta nº V1287-09, se hace alusión a lo mismo prácticamente, pero con otras palabras: “recepción y atención al cliente, limpieza y cambio de ropa, custodia de maletas, prestación de servicios de alimentación”.

³⁰² Resolución de la DGT de 27 de marzo de 2019, en respuesta a la Consulta nº V0680-19.

³⁰³ ARRIBAS LEÓN, M.: “Tributación del arrendamiento y la titularidad de viviendas de uso turístico”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.11/2019, p. 9.

Diferenciamos así, lo que al comienzo de este estudio era un simple contrato de arrendamiento de una verdadera categoría contractual propia y específica.

En este sentido, el nivel de incertidumbre es tal que la AEAT en su nota informativa³⁰⁴, ni siquiera cita aquellos supuestos que la DGT cita a modo de ejemplo de servicios propios de la industria hotelera, se limita a citar los ejemplos, a los que ya nos hemos referido, que no se consideran servicios propios de la industria hotelera.

Una cuestión que podría generar cierta duda, sería la posibilidad de subcontratar la realización de esos servicios complementarios. En este sentido, lo importante es quién se obliga frente al huésped, si una persona arrienda un inmueble obligándose a prestar servicios propios de la industria hotelera, aunque los subcontrate, está ejerciendo la actividad y está prestando tales servicios igual que si los desempeñara directamente³⁰⁵.

Tampoco influye, como puede apreciarse en la doctrina administrativa ya citada, el título en virtud del cual el anfitrión explota el alojamiento turístico, es decir, puede ser en virtud de título dominical, usufructo, etc.

De igual modo, no debe generar duda el hecho de que el inmueble se inscriba en un registro de alojamientos turísticos, se trata de una cuestión ajena al hecho de que en IRPF los rendimientos constituyan actividad económica³⁰⁶. De igual modo, tampoco es relevante el hecho de que el alquiler se concierte a través de internet³⁰⁷.

Con un carácter más anecdótico que científico, nos referimos ahora a la modificación de la letra e) del artículo 5 LAU, llevada a cabo por el art. Primero.Dos del Real Decreto-ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler. Tal modificación simplemente amplía el alcance de exclusión del alquiler turístico de la LAU que originalmente sólo hacía alusión a aquellos alquileres turísticos promocionados a través de canales de oferta turística, resultando ahora excluido todo alquiler turístico, independientemente del canal a través del que se oferte. Por tanto, se trata de una modificación que sólo afecta al régimen aplicable al contrato, en la esfera del Derecho Civil, sin que ello influya al régimen fiscal del alquiler turístico³⁰⁸.

En suma, tomando en cuenta lo dicho hasta ahora, el alquiler turístico va a constituir actividad económica en IRPF en los siguientes casos:

- 1) Se cuente con persona empleada con contrato laboral, a jornada completa, para la ordenación de la actividad (art. 27.2 LIRPF).
- 2) La ordenación de la actividad se externaliza atendiendo a la cualificación del gestor, el patrimonio inmobiliario arrendado y las características concretas de la

³⁰⁴ AEAT, *La tributación de los alquileres turísticos*, op. cit., p. 2.

³⁰⁵ Resolución de la DGT de 29 de mayo de 2018, en respuesta a la Consulta nº V1413-18. Aunque se refiera a un supuesto en que quien presta la actividad es arrendatario de un inmueble y lo subarrienda, el cual analizaremos en el espacio correspondiente (epígrafe IV.7), nos fijamos ahora sólo en el tratamiento de la subcontratación de los servicios complementarios. En el mismo sentido, resolución de la DGT de 7 de agosto de 2018, en respuesta a la Consulta nº V2297-18.

³⁰⁶ Resolución de la DGT de 2 de octubre de 2018, en respuesta a la Consulta nº V2655-18.

³⁰⁷ Resolución de la DGT de 28 de febrero de 2019, en respuesta a la Consulta nº V0442-19.

³⁰⁸ Resolución de la DGT de 9 de octubre de 2019, en respuesta a la Consulta nº V2771-19.

actividad de arrendamiento, como excepción contenida implícitamente dentro del art. 27.2 LIRPF.

- 3) La jurisprudencia ha venido admitiendo que pueda apreciarse que el arrendamiento de inmuebles constituya actividad económica, pudiendo demostrarlo a través de cualquier medio de prueba válido en Derecho. Ello, en el ámbito del art. 27.1 LIRPF.
- 4) Como supuesto adicional específico del alquiler turístico, dentro del supuesto general que hemos mencionado en el anterior apartado relativo al art. 27.1 LIRPF, cuando se presten servicios propios de la industria hotelera, en tanto que se entiende que ello supone “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”³⁰⁹.

El término servicios propios de la industria hotelera ha de verse como un concepto jurídico indeterminado, si bien podemos decir que forman parte de este “restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos”, y también sabemos que no se incluye la limpieza efectuada a la salida o entrada de cada arrendatario.

Nos planteamos ahora el caso en que, en lugar de alquilar la vivienda entera, se destine sólo parte de esta al alquiler turístico. Reservamos el estudio de la posible compatibilidad de vivienda habitual y actividad económica de alquiler turístico para el Capítulo V, sobre el alquiler turístico como actividad económica (epígrafe V.1.B).

Lo cierto es que nada cambia respecto al alquiler de vivienda completa, en lo que se refiere a la calificación como actividad económica en el IRPF del alquiler turístico³¹⁰.

IV. 7. Arrendamiento de inmuebles para que el arrendatario ejerza el alquiler turístico vía subarrendamiento

Abordamos ahora el supuesto en que el titular del inmueble no ejerce el alquiler turístico directamente, sino que lo arrienda a un tercero para que este, vía subarrendamiento, desarrolle la actividad de alquiler turístico. Se generan dos hechos imponible en IRPF, por un lado, la obtención de la renta de la relación arrendaticia principal por el arrendador (a lo que dedicamos la primera mitad este epígrafe) y, por otro lado, la obtención de los rendimientos propios de la actividad de alquiler turístico por el arrendatario – subarrendador (a lo que dedicamos la segunda parte de este epígrafe). Realmente, en un principio, parece que estamos ante un arrendamiento tradicional, y que no deberíamos movernos del esquema esbozado en los epígrafes V.2, V.3 y V.4. Sin embargo, las relaciones que se producen y los tipos de renta que se pueden obtener son más diversos.

De entrada, podemos encontrarnos con dos supuestos. Por un lado, que se produzca un simple arrendamiento de un inmueble, en cuyo caso obtendría rendimientos de capital inmobiliario salvo que constituya actividad económica (art. 22 LIRPF). Y por otro lado que, junto a ese inmueble, se produzca la transmisión de un negocio en él establecido, es decir, una “unidad patrimonial con vida propia y susceptible de ser inmediatamente explotada o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas.

³⁰⁹ Resolución de la DGT de 20 de septiembre de 2018, en respuesta a la Consulta nº V2571-18.

³¹⁰ Resoluciones de la DGT de 29 de junio de 2006 y de 3 de julio de 2018, en respuesta a las Consultas nº V1248-06 y V1993-18.

Ello supone la existencia previa de una empresa o negocio que el arrendador explotaba y posteriormente alquila³¹¹, es decir, si ejercía la actividad como persona física el titular del negocio vendría tributando por la obtención de rendimientos de actividades económicas; aquellos rendimientos se identifican con el supuesto del art. 25.4.c) LIRPF³¹². Y ello siempre, claro está, que el arrendamiento de negocio no constituya para el sujeto pasivo una actividad económica, en cuyo caso, como vimos en el epígrafe IV.6 sobre el carácter de actividad económica del alquiler turístico en IRPF, constituiría en consecuencia rendimiento de actividades económicas de los arts. 27 y ss. LIRPF, en lugar de rendimientos de capital mobiliario. Es decir, cabe la posibilidad que conforme a la posibilidad que aludíamos en base a la jurisprudencia en el epígrafe anterior, cabe la posibilidad de que mediante cualquier medio de prueba admitido en Derecho se demuestre el ejercicio de una actividad económica en base al art. 27.1 LIRPF³¹³.

En el caso de que se produzca el mero arrendamiento de un alojamiento turístico a un tercero para que este lo destine a alquiler turístico, la renta obtenida va a calificarse como rendimientos de capital inmobiliario salvo que constituya actividad económica. Y en este sentido, va a constituir actividad económica en los mismos supuestos que en el alquiler turístico directo: cuando se cuente con persona empleada con contrato laboral, a jornada completa, para la ordenación de la actividad (art. 27.2 LIRPF); cuando la ordenación de la actividad se externaliza atendiendo a la cualificación del gestor, el patrimonio inmobiliario arrendado y las características concretas de la actividad de arrendamiento, como excepción contenida implícitamente dentro del art. 27.2 LIRPF; prueba mediante cualquier medio admitido en Derecho de rasgos propios de un actividad económica (art. 27.1 LIRPF, criterio jurisprudencial) y cuando se presten servicios complementarios propios de la industria hotelera (como rasgo específico del alquiler turístico en el ámbito del art. 27.1 LIRPF).

Es decir, aunque parezca reiterativo de los supuestos del epígrafe IV.6, en este último relacionábamos los supuestos en que es actividad económica el alquiler turístico ejercido directamente, es decir, el titular del inmueble lo arrienda directamente al huésped. Pero también cuando el titular del inmueble lo arrienda a un tercero para que este ejerza el alquiler turístico mediante subarrendamiento, puede suceder que el arrendador se obligue a prestar servicios propios de la industria hotelera a los huéspedes, aunque sea el arrendatario el que se posicione como anfitrión en la relación sinalagmática de alquiler turístico con el huésped³¹⁴. Sí que es cierto que hay pronunciamientos administrativos en los que para calificar esta práctica como actividad económica o no, simplemente se remite al art. 27.2 LIRPF, sin hacer alusión ni a los servicios propios de la industria hotelera ni tan siquiera al art. 27.1 LIRPF, sin embargo, vemos dichos pronunciamientos como un caso puntual en que el objetivo principal no era exponer el

³¹¹ Resolución de la DGT de 29 de mayo de 2009, en respuesta a la Consulta nº V1287-09.

³¹² El art. 25.4.c) LIRPF atribuye la consideración de rendimientos íntegros del capital inmobiliario a “los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas”.

³¹³ Pensamos en el caso de una persona que, en lugar de arrendar un complejo turístico de forma aislada, con las notas características de un negocio y no de un mero inmueble, se dedique a constituir este tipo de negocios y arrendarlos de forma sistemática. Entendemos que, aunque sea un caso poco común, es una posibilidad real y factible en la que nos encontraríamos ante rendimientos de actividad económicas.

³¹⁴ Resoluciones de la DGT de 29 de mayo de 2009, de 26 de noviembre de 2014 y de 16 de abril de 2015, en respuesta a las Consultas nº V1287-09, V3157-14, V1171-15.

concepto de actividad económica en estos supuestos³¹⁵. De un modo u otro, si el arrendador presta servicios propios de la industria hotelera a los huéspedes (acreedores frente al arrendatario – subarrendador), el arrendador estará obteniendo rendimientos de actividades económicas³¹⁶.

Por otro lado, junto a ese inmueble, es posible la transmisión del negocio en él establecido, es decir, una “unidad patrimonial con vida propia y susceptible de ser inmediatamente explotada o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas. Ello supone la existencia previa de una empresa o negocio que el arrendador explotaba y posteriormente alquila”³¹⁷, es decir, si ejercía la actividad como persona física el titular del negocio vendría tributando en rendimientos de actividades económicas; aquellos rendimientos se identifican con el supuesto del art. 25.4.c) LIRPF como rendimientos de capital mobiliario. Y ello siempre, claro está, que el arrendamiento de negocio no constituya para el sujeto pasivo una actividad económica, lo cual sucedería cuando el arrendamiento de negocio suponga para el arrendador “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” (art. 27.1 LIRPF).

No nos planteamos la posibilidad de que junto al arrendamiento de negocio el arrendador preste servicios propios de la industria hotelera dado que, en ese caso, más que un arrendamiento de negocio lo que habría es un ejercicio conjunto de una actividad económica.

Nos proponemos ahora analizar el mismo negocio jurídico que en el caso anterior, pero desde la perspectiva del arrendatario.

Pues bien, siempre que no constituya actividad económica, serán rendimientos de capital mobiliario del art. 25.4.c) LIRPF³¹⁸, como veremos con detalle en el epígrafe IX.7. Nos centramos ahora, siguiendo con la línea del presente Capítulo, en cuándo el alquiler turístico desarrollado vía subarrendamiento va a constituir para el arrendatario-subarrendador actividad económica.

Concretamente, los rendimientos obtenidos en el desarrollo de tal actividad, van a constituir rendimientos de actividades económicas cuando suponga 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” (art. 27.1 LIRPF), y ello ocurre, entre otros casos cuando se prestan servicios propios de la industria hotelera (de cuyo concepto hemos tratado ya en los epígrafes anteriores)³¹⁹. Es decir, se plantea la prestación de servicios propios de la industria hotelera como un supuesto posible dentro del art. 27.1 LIRPF, pero no el único, dejando abierta la posibilidad de que pueda concluirse que existe actividad económica en base a otros elementos de la actividad

³¹⁵ Resolución de la DGT de 14 de diciembre de 2017, en respuesta a la Consulta nº V3208-17.

³¹⁶ Resoluciones de la DGT de 29 de junio de 2010, de 7 de agosto de 2018 y de 19 de diciembre de 2018, en respuesta a las Consultas nº V1482-10, V2297-18 y V3231-18.

³¹⁷ Resolución de la DGT de 29 de mayo de 2009, en respuesta a la Consulta nº V1287-09.

³¹⁸ Resoluciones de la DGT de 7 de abril de 2011, de 16 de marzo de 2018 y de 27 de marzo de 2019, en respuesta a las Consultas nº V0931-11, V0719-18 y V0690-19.

³¹⁹ Resoluciones de la DGT de 16 de marzo de 2018, de 20 de septiembre de 2018 y de 27 de marzo de 2019, en respuesta a las Consultas nº V0719-18, V2571-18, V0690-19.

desempeñada, lo que sería acreditable mediante cualquier medio de prueba válido en Derecho, en la línea de lo apuntado por la AN³²⁰ y el TS³²¹.

Como ya habíamos dicho al tratar el alquiler turístico ejercido directamente por el titular en el epígrafe IV.6, resulta indiferente que el arrendatario, que ejerce el subarrendamiento, subcontrate la prestación de los servicios complementarios de la industria hotelera, lo relevante es que se obligue a prestarlos frente al huésped³²². No hemos encontrado una alusión específica respecto a qué ocurre con la calificación de las rentas del arrendatario si el arrendador es el que se obliga a prestar los servicios complementarios propios de la industria hotelera, ¿constituye actividad económica para el arrendatario que se limita a concertar los alquileres turísticos mientras es el arrendador el que presta los servicios complementarios? Entendemos que sí, que para el arrendatario constituiría actividad económica dado que estaríamos ante un supuesto de subcontratación idéntico al enunciado al principio de este párrafo, la única diferencia es que no se instrumenta un contrato específico para concertar tales servicios, sino que se complementa en el mismo contrato de arrendamiento. De hecho, salvo que se trate de una práctica fraudulenta, esa prestación adicional por parte del arrendador supondría el establecimiento de una mayor renta, de un mayor precio del contrato de arrendamiento, encontrándonos ante una externalización o subcontratación cuya única peculiaridad es que se contemple ya en el mismo arrendamiento.

Del mismo modo, tampoco influye el hecho de que se destine todo o parte del bien inmueble arrendado a la actividad de alquiler turístico mediante su subarrendamiento³²³.

Un supuesto independiente sería aquel en que el arrendatario lo fuera de un arrendamiento de negocio, es decir, que, junto al inmueble, se ceda el negocio en él establecido, una “unidad patrimonial con vida propia y susceptible de ser inmediatamente explotada o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas. Se parte de que el arrendador venía explotando dicho negocio y tributando rendimientos de actividades económicas, teniendo idéntica calificación los obtenidos por el nuevo titular de la actividad, arrendatario de dicho negocio.

En este sentido, hay que atender a la realidad del negocio y no a la forma que las partes le hayan dado, de modo que, aunque se articule un mero contrato de arrendamiento de inmueble, si este se cede dentro de una unidad económica susceptible de explotación estaremos ante un arrendamiento de negocio, negocio que de explotarlo el arrendatario va a considerarse actividad económica³²⁴. No es una consecuencia segura pero un negocio de explotación turística, para que se considere como tal, va a comprender, por definición, la prestación de servicios propios de la industria hotelera y, en el improbable caso de que no sea así, va a encajar igualmente en el concepto de actividad económica del art. 27.1 LIRPF. Si ello no se cumple entonces el problema es que no es un arrendamiento de

³²⁰ SSAN de 29 de enero de 2009 (rec. núm. 421/2005), de 13 de octubre de 2011 (rec. núm. 745/2010), de 14 de febrero de 2013 (rec. núm. 58/2010) y de 28 de febrero de 2013 (rec. núm. 176/2010).

³²¹ SSTS de 28 de octubre de 2010 (rec. núm. 218/2006), de 2 de febrero de 2012 (rec. núm. 2318/2010) y de 10 de enero de 2013 (rec. núm. 6250/2011).

³²² Resolución de la DGT de 29 de mayo de 2018, en respuesta a la Consulta nº V1413-18.

³²³ Resolución de la DGT de 18 de septiembre de 2018, en respuesta a la Consulta nº V2541-18.

³²⁴ STSJ de Cantabria de 19 marzo de 2004 (rec. núm. 220/2004).

negocio sino un mero arrendamiento de inmueble, y estaríamos ante el primer caso analizado, de un mero subarrendamiento.

CAPÍTULO V. EL ALQUILER TURÍSTICO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS CUANDO CONSTITUYE ACTIVIDAD ECONÓMICA

Como veíamos en el Capítulo IV, el ejercicio directo del alquiler turístico, ya fuera de todo o parte de la vivienda, constituía actividad económica en los siguientes casos:

- 1) Cuando se cuente con persona empleada con contrato laboral, a jornada completa, para la ordenación de la actividad (art. 27.2 LIRPF).
- 2) Cuando la ordenación de la actividad se externaliza atendiendo a la cualificación del gestor, el patrimonio inmobiliario arrendado y las características concretas de la actividad de arrendamiento, como excepción contenida implícitamente dentro del art. 27.2 LIRPF.
- 3) La jurisprudencia ha venido admitiendo que pueda apreciarse que el arrendamiento de inmuebles constituya actividad económica, pudiendo demostrarse a través de cualquier medio de prueba válido en Derecho. Ello, en el ámbito del art. 27.1 LIRPF.
- 4) Como supuesto adicional específico del alquiler turístico, cuando se presten servicios propios de la industria hotelera, en tanto que se entiende que ello supone “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” (art. 27.1 LIRPF)³²⁵.

El término servicios propios de la industria hotelera ha de verse como un concepto jurídico indeterminado, si bien podemos decir que forman parte de este “restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos”, y también sabemos que no se incluye la limpieza efectuada a la salida o entrada de cada arrendatario.

También encontrábamos la posibilidad de que, en lugar de un ejercicio directo del alquiler turístico, se articulara un arrendamiento para que sea el arrendatario, vía subarrendamiento, el que desempeñara el alquiler turístico, en cuyo caso podía darse un simple arrendamiento de inmueble o un arrendamiento de negocio, si se cedía una unidad económica susceptible de explotación inmediata o pendiente sólo de meras formalidades administrativas.

Igualmente, existía actividad económica para el arrendador si este junto al arrendamiento de inmueble se comprometía a realizar servicios propios de la industria hotelera, o simplemente se cumplía el supuesto del art. 27.1 o 27.2 LIRPF (incluyéndose el supuesto de externalización como excepción del art. 27.2 LIRPF), y para el arrendador de negocio si se apreciaba el supuesto del art. 27.1 LIRPF. Para el arrendatario, existía actividad económica cuando se cumplía el supuesto del art. 27.1 o 27.2 LIRPF (incluyéndose el supuesto de externalización como excepción del art. 27.2 LIRPF).

Por último, una cesión gratuita del inmueble para ejercicio del alquiler turístico por el cesionario, no va a suponer actividad económica para el cedente, dado que no hay lucro, pero para el cesionario se aplicaría, en caso de que ejerza el alquiler turístico, el régimen, ya descrito, para el ejercicio directo del alquiler turístico.

³²⁵ Así se especifica además en la resolución de la DGT de 20 de septiembre de 2018, en respuesta a la Consulta nº V2571-18.

Pues bien, con esta mínima contextualización que, insistimos, se trata de un análisis realizado con el debido detalle en el Capítulo IV, es el momento ahora de estudiar el régimen aplicable al alquiler turístico cuando constituye actividad económica, poniendo de relieve las vicisitudes propias de esta figura que se suscitan en el ejercicio de una actividad económica, tal y como esta se concibe principalmente en el art. 27 LIRPF.

Concretamente, analizaremos el cálculo del rendimiento neto cuando el alquiler turístico se ejerce directamente por el titular del inmueble, primero cuando se destina a ello una vivienda completa y, en segundo lugar, cuando sólo se afecta a la actividad parte del inmueble. Por otro lado, analizaremos el cálculo del rendimiento neto para el arrendatario de un inmueble que ejerce, mediante el subarrendamiento de este, la actividad de alquiler turístico.

Por último, haremos referencia a las obligaciones formales que se derivan del ejercicio del alquiler turístico como actividad económica, en el específico ámbito del IRPF.

V. 1. Titularidad de la actividad y afectación del inmueble

Antes de abordar cualquier otra cuestión, resulta fundamental hacer alusión a la titularidad del inmueble y de la actividad a efectos de determinar la imputabilidad de la renta generada. Y ello porque no siempre la titularidad del inmueble proviene de un derecho de propiedad que recae en una única persona física. Sin embargo, las cuestiones de titularidad del inmueble, a las que haremos alusión en el epígrafe VI.B van a quedar en un segundo plano, pues nos separamos del art. 11.3 LIRPF al que acudiremos, debiendo ahora mirar hacia el art. 11.4 LIRPF³²⁶, resultando imputables los rendimientos de actividades económicas a quienes ejercen la actividad, presumiéndose, salvo prueba en contrario, que ello concurre, con los requisitos descritos por el párrafo primero del precepto, en quienes figuran como titulares de la misma.

Precisamente, el entorno tan dinámico de la realidad económica actual y la deslocalización que caracteriza los modelos de negocio actual, cuestiones que en el específico marco de la economía colaborativa se acentúan, hacen necesario que nos planteemos, como hacemos en los epígrafes II.3.B y IX.2.B, quién es el titular de la actividad en cada caso, especialmente si la plataforma colaborativa asume la prestación del servicio o se limita a una mera intermediación, aunque también analizaremos cuando hay cesiones de inmuebles quién ejerce la actividad.

V. 1. A. Titularidad de la actividad

Así, en lo que se refiere a la titularidad de la actividad, tenemos dos cuestiones que analizar. En economía colaborativa es habitual plantearse la posibilidad de que sea la plataforma colaborativa la que ejerce la actividad. Por otro lado, veremos qué ocurre con

³²⁶ En lo referido a individualización de rentas que tengan la consideración de rendimientos de actividades económicas, el art. 11.4 LIRPF establece:

“Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades.

Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas”.

las cesiones de inmuebles, ya consista en un simple arrendamiento de inmueble o en un arrendamiento de negocio.

Respecto a cuándo la plataforma colaborativa es la que debe considerarse titular de la actividad, debemos acudir a los criterios que analizábamos en el apartado II. 3. B., en el que veíamos que la Comisión Europea³²⁷ ofrecía criterios o elementos que ayudan a determinar el grado de control que la plataforma ejerce sobre el servicio subyacente, determinando así a su vez si se puede decir que esta asume la titularidad de dicho servicio: el precio, la fijación de condiciones contractuales clave y la propiedad de activos clave. En el alojamiento colaborativo no se ha apreciado en ningún caso que las plataformas colaborativas se separen del papel de meras intermediarias, con lo cual descartamos que deba considerarse que las personas físicas que se valen de las plataformas colaborativas realicen una cesión del inmueble a estas, sino que son aquellas las que directamente ejercer la actividad de alquiler turístico.

Por otro lado, encontramos diversas fórmulas, a las que hacemos alusión a lo largo de todo este trabajo y especialmente en el Capítulo IV, en las que detrás de la oferta de alojamiento turístico intervienen varias personas. Pensamos especialmente en el caso en que una persona física efectúa un arrendamiento de inmueble o de negocio, siendo el arrendatario el que desarrolle la actividad de alquiler turístico.

Por supuesto que en este caso las posibilidades son diversas, partiendo del principio de la autonomía de la voluntad (art. 1.255 CC), siendo el clausulado contractual la única o, cuando menos, principal fuente que regula los negocios jurídicos que se celebran en el contexto de la economía colaborativa.

No obstante, el análisis de la actividad económica de cada sujeto ha de hacerse de manera separada, es decir, puede que la actividad que realiza el arrendador constituya actividad económica o no y la que realiza el arrendatario igualmente es posible que sea actividad económica o no (en base a los criterios que introducimos al comienzo de este Capítulo). En estos casos, la actividad de arrendamiento tradicional tendrá su régimen fiscal específico y la actividad del arrendatario, de alquiler turístico tendrá, del mismo modo, su propio régimen.

Recordamos en este punto, por otro lado, lo señalado en el Capítulo IV, cuando destacábamos la variada casuística que nos encontramos en el alquiler turístico y la fina línea que separa unos supuestos de otros, especialmente encontramos dos supuestos bastante similares. El primer supuesto consistiría en instrumentar un arrendamiento, recibiendo el sujeto rendimientos de capital inmobiliario, encargándose la empresa de ejercer la actividad económica. El segundo supuesto es aquel en que el sujeto que ejerce el alquiler turístico subcontrata la ordenación de la actividad y la prestación de los servicios complementarios, ejerciendo directamente la actividad económica. Como puede apreciarse, son dos supuestos separados por una fina línea, siendo determinante quién asume el riesgo de la actividad.

Lo cierto es que ambas posibilidades se prestan a que una persona física se valga de un modelo de negocio u otro en función de si le interesa más tributar por una actividad económica o por un rendimiento de capital inmobiliario³²⁸. O simplemente porque así el

³²⁷ Comisión Europea, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, *op. cit.*

³²⁸ Puede verse esta doble posibilidad en la resolución de la DGT de 7 de agosto de 2018, en respuesta a Consulta nº V2297-18.

riesgo de la actividad lo depura en una sociedad de capital valiéndose de su régimen de responsabilidad limitada y obteniendo la renta del arrendamiento libre de riesgos y responsabilidades, evitando, en caso de que sea una sociedad participada íntegramente por dicha persona física, una doble tributación si obtuviera los rendimientos vía retribución de capital (porque el abono de la renta sería deducible del resultado del ejercicio para la mercantil, lo que no ocurre con el reparto de dividendos). No obstante, sería cuanto menos discutible la calificación de esta práctica como una mera medida de planificación fiscal o un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

V. I. B. Elementos patrimoniales afectos a la actividad

La cuestión que nos interesa en este Capítulo es la afectación del bien a la actividad, por lo que hemos de separarnos ya de la perspectiva que adoptamos al analizar el alquiler turístico como rendimientos de capital inmobiliario donde un bien generaba un rendimiento y, como mucho, había que dilucidar la individualización de la renta obtenida cuando concurrían varios titulares, y cuando no generaba rendimiento había que efectuar una imputación de renta inmobiliaria del art. 85 LIRPF.

Ahora la cuestión no es determinar la imputación de un rendimiento de capital conforme al art. 11.3 LIRPF, sino determinar la afectación del inmueble a la actividad y en qué grado se produce esa afectación (con esta última afirmación, nos planteamos una posible afectación parcial). Concretamente, ha de acudirse al art. 29 LIRPF y 22 RIRPF, en virtud de los cuales y, entre otros supuestos, se considera elemento patrimonial afecto aquel en que se desarrolla la actividad³²⁹, por lo que el alojamiento turístico, en el que se desarrolla la actividad, va a ser considerado un elemento patrimonial afecto a la misma.

Sin embargo, quedan latentes otras fórmulas diversas y habituales de organización empresarial, como es el caso, citado y analizado con distinto propósito tanto en el Capítulo IV como en el Capítulo IX, en que el inmueble se arrienda. En todo caso, el inmueble podrá estar afecto a la actividad económica del arrendador, en función que la actividad de arrendamientos constituya actividad económica (Capítulo IV) y se valga de dicho inmueble en esa actividad.

Apréciase que lo importante es que en el inmueble se desarrolle la actividad, no se hace referencia en ningún momento al título en virtud del cual el empresario o profesional goza de la posesión del inmueble³³⁰. Desde una perspectiva contable, el activo no corriente (grupo 2) de la empresa “comprende los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, incluidas las inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año”, de acuerdo con la Parte Quinta del PGC.

Podemos encontrarnos ante la curiosa situación en que un inmueble esté afecto a dos actividades económicas, para el arrendador por la actividad de arrendamiento tradicional de inmuebles y para el arrendatario por la actividad de alquiler turístico (o cualquier otra actividad económica si nos salimos de nuestro ámbito de estudio).

Realmente, la afectación del inmueble para el arrendatario conforme al art. 29 LIRPF es un mero formalismo, el inmueble no va a formar parte de su activo no corriente,

³²⁹ Aunque el precepto legal es generosamente claro, resolución de la DGT de 29 de junio de 2006, en respuesta a la Consulta nº V1248-06.

³³⁰ Resoluciones de la DGT de 12 de septiembre de 2012, de 27 de mayo de 2015 y de 21 de septiembre de 2015, en respuesta a las Consultas nº V1768-12, V1632-15 y V2703-15.

pero el arrendatario sí que incluirá, por ejemplo, una obra de acondicionamiento sobre el inmueble arrendado³³¹. Para el arrendador va a haber rendimiento (ya sea de actividad económica o de capital) por lo que no va a proceder IRI del art. 85 LIRPF y el cálculo del rendimiento neto va a depender de lo que las partes estipulen en el contrato de arrendamiento. Para el arrendatario quizás suponga esa afectación que se cumpla el principio de correlación para deducirse los gastos generados por el inmueble que soporte, pero más allá de tal circunstancia el considerar afecto a la actividad un inmueble que es arrendado no tiene una especial relevancia en el ámbito tributario, pero no hay una afectación por un determinado valor como marca el art. 23 RIRPF sino que es, más bien, una ficción jurídica que justifica esa correlación a la que hacíamos o referencia o, como venimos diciendo, un formalismo.

Desde un punto de vista contable, el alojamiento turístico figurará en el activo no corriente del arrendador, dotando el gasto por amortización que corresponda³³², mientras que el arrendatario contabilizaría un gasto por la renta estipulada³³³. Ello, sin perjuicio de posibles obras que el arrendatario efectuara, que podrían figurar en el activo no corriente de este.

Por otro lado, continuamos ahora con el apartado dos del art. 29 LIRPF³³⁴ y los apartados tres³³⁵ y cuatro³³⁶ del art. 22 RIRPF, tales preceptos prevén la afectación parcial de un inmueble a una actividad económica. El caso que suele darse es aquel en que el sujeto pasivo destina parte de su vivienda habitual al ejercicio de una actividad económica.

³³¹ Resolución de la DGT de 12 de septiembre de 2012, en respuesta a la Consulta nº V1768-12.

³³² Cuenta 681 (amortización del inmovilizado material) a cuenta 281 (Amortización acumulada del inmovilizado material).

³³³ Cuenta 621 (arrendamientos y cánones) a la cuenta de acreedores o de bancos que corresponda, sin tener en cuenta la retención de IRPF que se abonaría a la cuenta 473 (Hacienda Pública, retenciones y pagos a cuenta).

³³⁴ De acuerdo con lo dispuesto en el art. 29 LIRPF:

“Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles.

Reglamentariamente se determinarán las condiciones en que, no obstante su utilización para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante, determinados elementos patrimoniales puedan considerarse afectos a una actividad económica”.

³³⁵ Se limita a reproducir el art. 29.2 LIRPF.

³³⁶ Reproducimos solo la parte que nos interesa de lo dispuesto en el art. 29.4 LIRPF:

“Se considerarán utilizados para necesidades privadas de forma accesoria y notoriamente irrelevante los bienes del inmovilizado adquiridos y utilizados para el desarrollo de la actividad económica que se destinen al uso personal del contribuyente en días u horas inhábiles durante los cuales se interrumpa el ejercicio de dicha actividad.

[...]”.

En principio, en estos casos, pensando principalmente en la compatibilidad con la vivienda habitual, la doctrina entiende que cabría una afectación parcial³³⁷, así como el TEAC³³⁸ y la DGT³³⁹, si bien se plantea una doble problemática en este punto. Por un lado, el art. 29.2 LIRPF y 22.3 RIRPF hacen referencia a la afectación de la parte del elemento patrimonial que realmente se utilice para la actividad; por otro lado, exigen que el elemento patrimonial sea susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto.

Así, se plantea la doctrina si es trasladable al alquiler turístico la exigencia de contar con un acceso separado a la parte de vivienda habitual destinada a la actividad económica de alquiler turístico, como la DGT ha venido exigiendo³⁴⁰, sin que haya un pronunciamiento al respecto.

Un análisis de los preceptos citados, nos llevaría a determinar que, a diferencia de lo que ocurre en rendimientos de capital inmobiliario, donde veremos que existe la posibilidad de zonas comunes compartidas por huésped y anfitrión (epígrafe IX.5), pudiendo conservar estas el carácter de vivienda habitual, en actividades económicas esas zonas no pueden existir, y ello por dos motivos. En primer lugar, porque el aprovechamiento no tendría el carácter de separado e independiente, y en segundo lugar porque el uso por parte del anfitrión que ejerce la actividad económica del alquiler turístico de zonas comunes no puede considerarse accesorio y notoriamente irrelevante como exige el art. 22.4 RIRPF, está claro que un baño o un salón que anfitrión y huésped comparten no es usado por el primero en días u horas inhábiles durante los que se interrumpa el ejercicio de la actividad. Es decir, entendemos que se trata de zonas indivisibles respecto a las que no cabe una afectación parcial, de existir esas zonas comunes impedirían afectar parte de la vivienda a la actividad económica por haber dos zonas separadas e independientes.

Por ello, más allá de las exigencias de la normativa autonómica en materia de alojamientos turísticos, y a falta de pronunciamientos específicos en el ámbito tributario sobre esta casuística, lo recomendable es realizar una separación entre el alojamiento turístico que pretende afectarse a una actividad económica y el resto de la vivienda.

Ya de camino, esa separación nos va a facilitar determinar el segundo punto, que es el grado de afectación del elemento patrimonial. No obstante, ahondaremos más en esta cuestión

V. 2. Rendimiento neto cuando hay afectación de vivienda completa

Una vez hemos calificado los rendimientos derivados del alquiler turístico como rendimientos de actividades económicas, la cuestión inmediatamente posterior que debemos abordar es el cálculo del rendimiento neto, del cual se encargan los arts. 28 y ss. LIRPF y la Sección 3ª del Capítulo II del Título II del RIRPF.

³³⁷ ZAPATERO GASCO, A.: “Economía colaborativa y vivienda habitual, una relación complicada”, *op. cit.*, p. 7.

³³⁸ Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2015.

³³⁹ Resoluciones de la DGT de 12 de septiembre de 2012, de 27 de mayo de 2015 y de 21 de septiembre de 2015, en respuesta a las Consultas nº V1768-12, V1632-15 y V2703-15.

³⁴⁰ ZAPATERO GASCO, A.: “Economía colaborativa y vivienda habitual, una relación complicada”, *op. cit.*, p. 7.

Ni el epígrafe 861 ni el 685 del IAE se consideran actividades incluidas en el método de estimación objetiva³⁴¹, por lo que la única manera de determinar el rendimiento de actividades económicas es mediante el método de estimación directa, ya sea en su modalidad simplificada o normal, sin que presente, respecto al cálculo del rendimiento neto, peculiaridades en comparación con otras actividades económicas³⁴².

Ahora sí, al contrario de como debiera ser, una vez analizadas tales cuestiones en el RIRPF es el momento de acudir al art. 28 LIRPF, que se remite a la normativa del IS para determinar los rendimientos de actividades económicas, teniendo en nuestro caso que observar, además y con carácter preferente, el art. 30 LIRPF y más especialmente el art. 30 RIRPF³⁴³, que contiene una serie de normas especiales para el método de estimación directa.

Respecto a los gastos generados por el inmueble afecto, en los términos del art. 29 LIRPF, entiende la doctrina que estos serían deducibles en función de los días en que el inmueble permanece ocupado³⁴⁴. Entendemos que ello dependerá del caso concreto, si se trata de un inmueble con recepción y cafetería que permanece todos los días abierto al público, sería cuestionable que no pudieran deducirse los gastos del inmueble en su totalidad. Ha de valorarse cada caso, lo importante es que exista correlación y demás requisitos de deducibilidad que tratamos a continuación. Lo verdaderamente relevante va a ser la prueba, donde la plataforma colaborativa puede jugar un papel fundamental³⁴⁵.

Si acudimos a la LIS, debemos partir de su art. 10.3³⁴⁶, en virtud del cual ha de partirse del resultado contable, realizando los ajustes que procedan para obtener el resultado fiscal.

³⁴¹ Puede verse Orden HFP/1335/2021, de 1 de diciembre, por la que se desarrollan para el año 2022 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.

³⁴² ARRIBAS LEÓN, M.: “Tributación del arrendamiento y la titularidad de viviendas de uso turístico”, *op. cit.*, p. 10.

³⁴³ El art. 30 RIRPF establece las siguientes especialidades:

“1.^a Las amortizaciones del inmovilizado material se practicarán de forma lineal, en función de la tabla de amortizaciones simplificada que se apruebe por el Ministro de Hacienda y Administraciones Públicas. Sobre las cuantías de amortización que resulten de estas tablas serán de aplicación las normas del régimen especial de entidades de reducida dimensión previstas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades que afecten a este concepto.

2.^a El conjunto de las provisiones deducibles y los gastos de difícil justificación se cuantificará aplicando el porcentaje del 5 por ciento sobre el rendimiento neto, excluido este concepto, sin que la cuantía resultante pueda superar 2000 euros anuales. No obstante, no resultará de aplicación dicho porcentaje de deducción cuando el contribuyente opte por la aplicación de la reducción prevista en el artículo 26.1 de este Reglamento”.

³⁴⁴ ZAPATERO GASCO, A.: “Economía colaborativa y vivienda habitual, una relación complicada”, *op. cit.*, p. 6.

³⁴⁵ SANZ GÓMEZ, R.: “Cuestiones tributarias sobre los arrendamientos online de viviendas para uso turístico”, *op. cit.*, p. 17.

³⁴⁶ Conforme al art. 10.3 LIS:

“En el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas

Así, en términos generales, los gastos serán deducibles en la medida en que guarden la debida correlación con los ingresos³⁴⁷, de modo que si no existe tal vinculación o no resulta probada la deducción de tales gastos sería improcedente. Adicionalmente, deben respetar los principios de “correcta imputación temporal, de registro en la contabilidad o en los libros registros que el contribuyente deba llevar, así como estar convenientemente justificados mediante el original de la factura normal o simplificada”³⁴⁸.

Aunque no suponga ninguna novedad, lógicamente, el inmueble adquirido afecto a la actividad económica forma parte del activo del contribuyente, debiendo dotarse el correspondiente gasto por amortización cada año. Concretamente y desde una perspectiva contable, el activo no corriente (grupo 2) de la empresa “comprende los activos destinados a servir de forma duradera en las actividades de la empresa, incluidas las inversiones financieras cuyo vencimiento, enajenación o realización se espera habrá de producirse en un plazo superior a un año”, de acuerdo con la Parte Quinta del PGC.

Una comisión por intermediación satisfecha para adquirir el inmueble no es un gasto deducible, es un mayor valor de adquisición, a tener en cuenta tanto para calcular la cuota de amortización como para calcular la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial³⁴⁹.

V. 3. Rendimiento neto cuando hay afectación de parte de la vivienda

Como veíamos en el epígrafe V.1, el apartado dos del art. 29 LIRPF y los apartados tres y cuatro del art. 22 RIRPF, prevén la afectación parcial de un inmueble a una actividad económica. El caso que suele darse es aquel en que el sujeto pasivo destina parte de su vivienda habitual al ejercicio de una actividad económica.

Apuntábamos en el epígrafe anterior, pensando principalmente en la compatibilidad con la vivienda habitual, la doctrina entiende que cabría una afectación parcial, así como el TEAC y la DGT, si bien debe haber un uso efectivo para la actividad y un aprovechamiento separado e independiente del resto, como exige la normativa. Eso sin contar la posible exigencia de un acceso separado a la parte de vivienda habitual destinada a la actividad económica de alquiler turístico, como la DGT ha venido exigiendo, sin que haya un pronunciamiento al respecto en el ámbito del alquiler turístico.

Lo que sí podemos despachar ya es la cuestión relativa a los beneficios fiscales asociados a la vivienda habitual, que ya fueron objeto de estudio en el Capítulo IX y que, dado que debe tratarse como un elemento separado del alojamiento turístico, nada le afecta en principio el hecho de que el alquiler turístico constituya o no actividad económica. Es decir, es cierto que cuando hay actividad económica parece que la

previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

³⁴⁷ Art. 11.1 LIS y apartado 5º *in fine* del Marco Conceptual del PGC.

³⁴⁸ Resoluciones de la DGT de 4 de noviembre de 2013, de 9 de diciembre de 2013 y de 13 de enero de 2014, en respuesta a las consultas V3239-13, V3555-13 y V0030-14. Aunque no literalmente, lo mismo se dice en la Resolución de la DGT de 29 de junio de 2006, en respuesta a la Consulta nº V1248-06. Añade además el Centro Directivo que la competencia para comprobar y valorar la justificación de la deducibilidad de los gastos corresponde a los servicios de Gestión e Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

³⁴⁹ Resolución de la DGT de 22 de febrero de 2000, en respuesta a la Consulta nº 0296-00.

separación entre el alojamiento y la vivienda ha de ser más escrupulosa, pero más allá de esta diferenciación, una vez determinado qué es vivienda habitual y qué es alojamiento turístico, el régimen de aplicación de los beneficios fiscales y la pérdida de los mismos no varía.

Como veíamos en el epígrafe V.1, estimamos que no cabe la posibilidad de que haya zonas comunes compartidas por huésped y anfitrión, dado que romperían el carácter separado e independiente que debe existir entre la parte dedicada a la actividad y la parte destinada a vivienda habitual.

En cuanto al cálculo del rendimiento neto en estos casos, hemos de acudir a la resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2015, en virtud de esta, hemos de diferenciar dos tipos de gastos. Por un lado, los gastos directamente vinculados con la titularidad del inmueble, que serán deducibles en proporción a la parte afectada a la actividad y el porcentaje de titularidad en dicho inmueble. Y, por otro lado, para determinar los gastos de suministros del inmueble deducibles, no puede atenderse exclusivamente a la proporción de metros cuadrados del inmueble afectos a la actividad, sino que además debe probarse la correlación.

Interesa el FD 4º, según el cual “la sola proporción en función de los metros cuadrados de la vivienda afectos a la actividad no serviría, pero podría, en su caso, servir un criterio combinado de metros cuadrados con los días laborables de la actividad y las horas en que se ejerce dicha actividad en el inmueble”. Destacamos esta afirmación porque en el caso de un alojamiento turístico no hay días laborables, hay días (o noches, como recomendaremos tener en cuenta en el Capítulo IX) en que el inmueble permanece arrendado y otros que no, sin embargo, hay además actividades previas y posteriores al arrendamiento que podrían implicar la no concurrencia de días “inhábiles”, piénsese en un servicio de conserjería.

Esto nos lleva a estimar que la deducibilidad de los gastos dependerá del caso concreto. Baste decir que los gastos derivados de la titularidad del inmueble sí que se pueden calcular en base a la proporción de superficie afecta a la actividad y para los gastos de suministro la proporción de superficie puede ser un indicio, pero hay que demostrar la efectiva correlación. En este punto, la existencia de registros de alojamientos turísticos de carácter autónómico puede jugar un papel fundamental.

Recordemos que en el epígrafe anterior advertíamos que, respecto a los gastos generados por el inmueble afecto en su totalidad, en los términos del art. 29 LIRPF, entiende la doctrina que estos serían deducibles en función de los días en que el inmueble permanece ocupado³⁵⁰. Entendemos que ello dependerá del caso concreto, si se trata de un inmueble con recepción y cafetería que permanece todos los días abierto al público, sería cuestionable que no pudieran deducirse los gastos del inmueble en su totalidad. Ha de valorarse cada caso, lo importante es que exista correlación y demás requisitos de deducibilidad que tratamos a continuación. Lo verdaderamente relevante va a ser la prueba, donde la plataforma colaborativa puede jugar un papel fundamental³⁵¹.

³⁵⁰ ZAPATERO GASCO, A.: “Economía colaborativa y vivienda habitual, una relación complicada”, *op. cit.*, p. 6.

³⁵¹ SANZ GÓMEZ, R.: “Cuestiones tributarias sobre los arrendamientos online de viviendas para uso turístico”, *op. cit.*, p. 17.

Por último, interesa poner de relieve que, en un primer momento, la DGT mostraba una postura diferente respecto a los gastos de suministro, cuya deducibilidad la supeditaba a que tales suministros fueran exclusivamente destinados a la actividad económica, lo que en el caso de luz y agua compartidos con la vivienda habitual no se cumple³⁵², si bien ha terminado haciendo suyo el criterio del TEAC³⁵³. No obstante, hay que tener en cuenta que los pronunciamientos en que se manifiesta esta doctrina administrativa analizan actividades económicas distintas a la de nuestro objeto de estudio

Esta matización, condiciona la afirmación que citamos literalmente en primer lugar y que con carácter general suele tenerse en cuenta; aunque la proporción de metros no pueda ser una regla general para determinar la correlación de los gastos de suministros del inmueble, y que deban tenerse en cuenta otros factores como el horario de apertura del establecimiento, en el caso del alquiler turístico la disponibilidad suele ser diaria, incluyendo, como es básico en el alojamiento, las noches.

Así, aunque dependerá del caso concreto, lo habitual es que la actividad de alquiler turístico tenga carácter permanente en lo que a uso del inmueble se refiere³⁵⁴, lo que podría llevar a admitir, si así se prueba por el contribuyente, la aplicación de la proporción de metros dedicados a la actividad sin ajuste adicional alguno.

Categoría distinta de gastos sería la de aquellos gastos de reparación y conservación no estructurales, es decir, que no deban considerarse una inversión (a continuación, veremos estos últimos). Respecto a estos no hay pronunciamiento expreso en materia de alquiler turístico cuando constituye actividad económica³⁵⁵, si bien la correlación existirá cuando tales gastos se destinen a la parte del inmueble afecta a la actividad (cuenta 622 del PGC).

Pues bien, distinto sería, o no tan distinto, aquellos desembolsos que suponen una utilidad superior a un año y son económicamente relevantes para el valor del inmueble. Es el caso de los gastos de obras de reforma o, en general, de los costes de renovación, ampliación y mejora de un bien de inmovilizado material, como podría ser el coste de acondicionamiento del alojamiento turístico.

³⁵² Resoluciones de la DGT de 12 de septiembre de 2012, de 27 de mayo de 2015 y de 21 de septiembre de 2015, en respuesta a las Consultas nº V1768-12, V1632-15 y V2703-15.

³⁵³ Así, el FD 4º de la Resolución del TEAC de 10 septiembre 2015 especifica que:

“Se debe imponer la regla general de admitir la deducción de aquellos gastos de suministros respecto de los que el obligado tributario pruebe la contribución a la actividad económica desarrollada, y, siguiendo la regla de correlación entre ingresos y gastos para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica, sólo puede admitirse la deducción de aquellos gastos si su vinculación con la obtención de los ingresos resultara acreditada por el obligado tributario”.

³⁵⁴ Téngase en cuenta que estamos ante un supuesto de alquiler turístico como actividad económica que en un buen número de casos se va a deber a la prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera como son los de “restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos”.

³⁵⁵ Cuando constituye rendimientos de capital inmobiliario veíamos que los gastos de mantenimiento (Reparación y pintura de los apartamentos y por la reposición de calentadores, somieres, radiadores, lozas y ropa), son deducibles en su totalidad, siempre que tenga como único fin el mantener la explotación del inmueble y, en ningún caso, el disfrute por los titulares del inmueble, deducible con el límite de los rendimientos íntegros obtenidos con el inmueble en el período impositivo, pudiendo deducirse el exceso en los cuatro años siguientes (resolución de la DGT de 5 de octubre de 2015, en respuesta a la Consulta nº V2863-15).

Decimos distinto por el diferente régimen de deducibilidad y decimos no tan distinto por el equivalente criterio de imputación o correlación. Pues bien, respecto a esta categoría de costes, la NRV 3ª.f) del PGC especifica que tales costes de van a activar como un mayor valor del inmovilizado, siempre que haya una verdadera repercusión en la capacidad, productividad o vida útil del bien, debiendo dar de baja a los elementos sustituidos del mismo. Por tanto, respecto al rendimiento neto que es lo que nos afecta ahora, tales costes van a resultar deducibles vía amortización³⁵⁶.

Por ello, como adelantábamos en el epígrafe V.1. más allá de las exigencias de la normativa autonómica en materia de alojamientos turísticos, y a falta de pronunciamientos específicos en el ámbito tributario sobre esta casuística, lo recomendable es realizar una separación entre el alojamiento turístico que pretende afectarse a una actividad económica y el resto de la vivienda, al menos cuando esta última constituye vivienda habitual, pues el uso compartido de zonas comunes impediría la afectación de estas a la actividad (salvo que el contribuyente esté dispuesto a asumir esta consecuencia, claro está). Ya de camino, esa separación nos va a facilitar determinar el segundo punto, que es el grado de afectación del elemento patrimonial.

Una vez determinado qué parte de la vivienda se afecta a la actividad, el conjunto de gastos del inmueble derivados de la titularidad del mismo va a ser deducibles en proporción a los metros de la vivienda afectos a la actividad. Sin embargo, para los gastos en concepto de suministros del inmueble, tal proporción sólo puede ser un indicio, debiendo atenderse a una verdadera correlación de gastos e ingresos cuya justificación queda a cargo del contribuyente dependiendo del caso concreto, si bien en el caso del alquiler turístico como actividad económica, si supone un uso continuo del inmueble, entendemos que cabría aplicar el criterio de proporción de metros afectos a la actividad en exclusividad.

Categoría independiente es la relativa a los gastos de reparaciones y conservación, cuya deducibilidad simplemente va a depender de su repercusión en el alojamiento turístico.

Tampoco debe perderse de vista los costes de renovación, ampliación y mejora de un bien de inmovilizado material, los cuales, siempre que haya una verdadera repercusión en la capacidad, productividad o vida útil del bien, van a suponer un mayor valor del inmovilizado (NRV 3ª.f) del PGC), permitiéndose su deducción vía amortización.

V. 4. El papel del arrendador que cede un inmueble para el ejercicio del alquiler turístico por el arrendatario mediante el subarrendamiento

Junto al ejercicio directo y sus variantes (pensamos principalmente en la posible subcontratación de los servicios complementarios), existen otras fórmulas de organización no poco frecuentes. Pasamos ahora a ver el caso en que una persona física arrienda un inmueble para ejercer sobre este la actividad de alquiler turístico.

Como veíamos en el epígrafe IV.7, hemos de tener en cuenta que, junto a ese inmueble, es posible la transmisión del negocio en él establecido, es decir, una “unidad patrimonial con vida propia y susceptible de ser inmediatamente explotada o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas. Ello supone la existencia previa de una

³⁵⁶ Aunque el caso analizado es más complejo del expuesto ahora, puede verse la resolución de la DGT de 12 de septiembre de 2012, en respuesta a la Consulta nº V1768-12.

empresa o negocio que el arrendador explotaba y posteriormente alquila³⁵⁷, en este caso, el arrendador podría obtener rendimientos de capital mobiliario o, de darse los requisitos del art. 27 LIRPF, rendimientos de actividades económicas.

Nos centramos en analizar el régimen aplicable al arrendador cuando se le atribuye la realización de una actividad económica a efectos de IRPF, partiendo de lo ya apuntado en el epígrafe IV.7., en el que veíamos que este podía obtener rendimientos de capital inmobiliario o rendimientos de actividades económicas y en qué casos se considera de un tipo u otro la renta. En cualquier caso, cuando para el arrendador no constituye actividad económica el régimen aplicable lo recogemos en el epígrafe IX.6.

En cambio, sí que hay dos cuestiones relativas al arrendador que sí interesan en el presente epígrafe, por un lado, el régimen de afectación del inmueble y, por otro lado, la obligación del arrendatario a efectuar retenciones por las rentas satisfechas al arrendador.

En cuanto al régimen de afectación del inmueble, para el arrendador, como veíamos ya en este Capítulo, en el epígrafe V.1, el inmueble se va a considerar afecto a la actividad³⁵⁸ y, por tanto, va a figurar en el activo no corriente³⁵⁹, resultando deducible la amortización que corresponda. En el siguiente epígrafe veremos qué incidencia tiene el inmueble objeto del arrendamiento en la contabilidad del arrendatario que ejerce la actividad económica.

Y, realmente, poco cambia sobre la obligación de retención que debe soportar el arrendador, lo único que ahora, en lugar de obtener rendimientos de capital inmobiliario o rendimientos de capital mobiliario, obtiene rendimientos de actividades económicas, pero se trata igualmente de renta sometida a retención³⁶⁰ por el art. 75.2 RIRPF, letras a) y b), advertencia hecha de las excepciones de la letra g) del apartado 3 del mismo precepto³⁶¹, y siempre que el arrendatario sea un sujeto obligado a efectuar retención

³⁵⁷ Resolución de la DGT de 29 de mayo de 2009, en respuesta a la Consulta nº V1287-09.

³⁵⁸ Si no lo estuviera porque hay actividad económica, pero sobre otros inmuebles, lo obtenido por este inmueble sería rendimiento de capital inmobiliario y el régimen aplicable sería el apuntado en el epígrafe IX.6., supuesto que lógicamente queda fuera del objeto de este apartado.

³⁵⁹ De acuerdo con la NRV 8ª del PGC, que establece la valoración de un arrendamiento operativo en su punto 2: “El arrendador continuará presentando y valorando los activos cedidos en arrendamiento conforme a su naturaleza, incrementando su valor contable en el importe de los costes directos del contrato que le sean imputables, los cuales se reconocerán como gasto durante el plazo del contrato aplicando el mismo criterio utilizado para el reconocimiento de los ingresos del arrendamiento”.

³⁶⁰ Puede verse, por ejemplo, la resolución de la DGT de 29 de mayo de 2009, en respuesta a la Consulta nº V1287-09. Es indiferente que para el arrendador exista actividad económica, lo importante en este caso es la procedencia, no la calificación de la renta, y la renta sigue procediendo del arrendamiento de un inmueble o de un negocio.

³⁶¹ De acuerdo con el art. 75.3 RIRPF:

“3. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes:

[...]

g) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos en los siguientes supuestos:

1.º Cuando se trate de arrendamiento de vivienda por empresas para sus empleados.

2.º Cuando las rentas satisfechas por el arrendatario a un mismo arrendador no superen los 900 euros anuales.

conforme al art. 76 RIRPF, siendo esto último lo habitual en este tipo de negocios jurídicos³⁶². En definitiva, la renta estará sometida a retención si el arrendatario es persona jurídica o persona física en el ejercicio de una actividad económica³⁶³, por lo que será fundamental determinar si el arrendatario que ejerce la actividad de alquiler turístico genera simplemente rendimientos de capital mobiliario o si, por el contrario, constituye una actividad económica³⁶⁴. En todo caso, la obligación recae en el arrendatario, y no en un simple mandatario, que no es un sujeto obligado a retener³⁶⁵.

Nada nuevo decimos del tipo de retención dado que al ser arrendamiento de inmueble se aplica el 19% del art. 100 RIRPF, cualquiera que se la calificación de la renta (es decir, aunque sea actividad económica para el arrendador). Incluso aunque sea rendimientos de capital mobiliario por un arrendamiento de negocio, se aplicaría el 19%, si bien con base en el art. 90.1 RIRPF. Lo que no queda claro es cuál sería el tipo aplicable al arrendamiento de negocio si este constituye actividad económica para el arrendador, entendemos que igualmente se aplicaría el 19% conforma al art. 100 RIRPF, pues no hay un supuesto específico entre los recogidos para actividades económicas y no deja de haber un arrendamiento de un inmueble, aunque se complementa con otros elementos patrimoniales.

Lo que no compartimos es el sometimiento a retención de una casa rural, dado que lo normal es que esta no sea un inmueble urbano y no entraría en el supuesto de hecho del art. 75.2.A) RIRPF, como pretende la DGT³⁶⁶ (la cual ni se plantea la naturaleza del inmueble).

Hay que tener en cuenta que si el arrendatario lo fuera de un arrendamiento de negocio, es decir, que junto al inmueble, se transmita el negocio en él establecido, una “unidad patrimonial con vida propia y susceptible de ser inmediatamente explotada o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas. Ello supone la existencia previa de una empresa o negocio que el arrendador explotaba y posteriormente alquila”³⁶⁷,

3.º Cuando la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, o en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, y aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no hubiese resultado cuota cero.

A estos efectos, el arrendador deberá acreditar frente al arrendatario el cumplimiento del citado requisito, en los términos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda”.

³⁶² Resoluciones de la DGT de 3 de octubre de 2017, de 14 de diciembre de 2017 y de 27 de marzo de 2019, en respuesta a las Consultas nº V2474-17, V3208-17 y V0690-19.

³⁶³ Aunque el marco normativo aludido es suficiente, se reitera en las resoluciones de la DGT de 15 de julio de 2005, de 14 de diciembre de 2017 y de 16 de marzo de 2018, en respuesta a las Consultas nº V2171-05, V3208-17 y V0719-18.

³⁶⁴ Se analiza aquí exclusivamente el caso en que el arrendador es persona física, porque es la figura analizada en este espacio, cuando analicemos las obligaciones del arrendatario que explota el inmueble mediante el alquiler turístico añadiremos la posibilidad de que su arrendador sea una persona jurídica, véase apartado V.5.

³⁶⁵ Resolución de la DGT de 16 de febrero de 2005, en respuesta a la Consulta nº V0237-05.

³⁶⁶ Resolución de la DGT de 1 de agosto de 2014, en respuesta a la Consulta nº V2102-14.

³⁶⁷ Resolución de la DGT de 29 de mayo de 2009, en respuesta a la Consulta nº V1287-09.

es decir, si ejercía la actividad como persona física el titular del negocio vendría tributando en rendimientos de actividades económicas y ello va a tener, en principio, como consecuencia lógica que el arrendatario va a ejercer tal actividad y, por tanto, los rendimientos que obtenga se calificarán como rendimientos de actividades económicas resultando un sujeto obligado a retener, la doctrina administrativa no se detiene en realizar esta precisión.

También debe recordarse que junto a la declaración anual de IRPF que no genera mayor problema, el arrendador, al tratarse de una actividad económica, deberá presentar trimestralmente el modelo 130, de pagos fraccionados, arts. 109 a 112 RIRPF³⁶⁸.

Tratamos ahora, muy brevemente, el supuesto en que una persona cede a otra, gratuitamente, un inmueble para que esta lo explote mediante el alquiler turístico, teniendo el carácter de actividad económica a efectos de IRPF. Las cuestiones relativas al cedente, hemos de señalar que quedan recogidas en el epígrafe IX.8.

En definitiva, para el cedente, debemos tomar como referencia los arts. 6.5, 22.1, 24, 40.1 y 85.1 LIRPF. En virtud de los cuales, si se acredita que la cesión se efectúa con carácter gratuito, el cedente no obtendría rendimientos de capital inmobiliario, pero sí que deberá efectuar una imputación de renta en los términos de los artículos anteriormente citados.

Concretamente, podíamos encontrarnos tres supuestos. De probar que existe retribución, que se consideraría rendimiento de capital inmobiliario (art. 22.1 LIRPF), en caso de que concurra parentesco en los términos del art. 24 LIRPF, aquella no podrá ser inferior a la que resultaría del art. 85.1 LIRPF. En segundo lugar, de no existir retribución, operaría la presunción, *iuris tantum*, de que la cesión es retribuida (art. 6.5 LIRPF), a valor de mercado (art. 40.1 LIRPF, también salvo prueba en contrario), teniendo la categoría de rendimiento de capital inmobiliario (art. 22.1 LIRPF). De probarse que la cesión es gratuita (mediante cualquier medio válido en derecho), habrá de aplicar la imputación del art. 85 LIRPF.

Sin embargo, para el cesionario, el hecho de no disfrutar del inmueble mediante título dominical o arrendamiento operativo, impide que las obras que el cedente realice sobre el inmueble puedan formar parte de su inmovilizado material, debiendo contabilizarse como un gasto corriente a deducir en el período impositivo en que se devengue³⁶⁹.

Ello, sin perder de vista los requisitos generales de deducibilidad. Pues como hemos advertido a lo largo de este Capítulo, deben guardar una debida correlación con los ingresos³⁷⁰, de modo que si no existe tal vinculación o no resulta probada la deducción de tales gastos sería improcedente. Adicionalmente, deben respetar los principios de “correcta imputación temporal, de registro en la contabilidad o en los libros registros que el contribuyente deba llevar, así como estar convenientemente justificados mediante el original de la factura normal o simplificada”³⁷¹.

³⁶⁸ Resolución de la DGT de 16 de abril de 2015, en respuesta a la Consulta nº V1171-15.

³⁶⁹ Resolución de la DGT de 12 de septiembre de 2012, en respuesta a la Consulta nº V1768-12.

³⁷⁰ Art. 11.1 LIS y apartado 5º *in fine* del Marco Conceptual del PGC.

³⁷¹ Resoluciones de la DGT de 4 de noviembre de 2013, de 9 de diciembre de 2013 y de 13 de enero de 2014, en respuesta a las consultas V3239-13, V3555-13, V0030-14. Aunque no literalmente, lo mismo se

V. 5. El ejercicio del alquiler turístico por el arrendatario de un inmueble mediante el subarrendamiento

Pasamos ahora a analizar el mismo supuesto que en el caso anterior, pero desde la perspectiva del arrendatario, constituyendo para este, además, actividad económica, independientemente de la calificación de la renta obtenida por el arrendador.

Así, como en el epígrafe anterior, pero deteniéndonos ahora en las incidencias que tiene para el arrendatario, interesan dos cuestiones relacionadas con el arrendador y el inmueble por un lado la obligación a efectuar retenciones sobre las rentas satisfechas al arrendador y, por otro lado, el régimen de afectación del inmueble.

En cuanto a la obligación de efectuar retenciones sobre las rentas satisfechas al arrendatario, como ya decíamos en el apartado anterior, se trata de rentas sujetas a retención (art. 75.2 RIRPF) y, dado que estamos en el supuesto en que el arrendatario es persona física en el ejercicio de una actividad económica, este será además un sujeto obligado a practicar retenciones, y ello, ya se califique la renta obtenida por el arrendador por el arrendamiento de inmueble como rendimiento de capital inmobiliario o rendimiento de actividades económicas o por el arrendamiento de negocio como rendimiento de capital mobiliario o rendimiento de actividades económicas, siempre va a existir obligación de efectuar la retención.

Respecto al tipo de retención aplicable nos remitimos al epígrafe anterior.

Hay que tener en cuenta, como también veíamos en el epígrafe anterior, que si el arrendatario lo fuera de un arrendamiento de negocio, es decir, que, junto al inmueble, se transmita el negocio en él establecido, una “unidad patrimonial con vida propia y susceptible de ser inmediatamente explotada o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas. Ello supone la existencia previa de una empresa o negocio que el arrendador explotaba y posteriormente alquila”³⁷², es decir, si ejercía la actividad como persona física el titular del negocio vendría tributando en rendimientos de actividades económicas y ello va a tener, en principio, como consecuencia lógica que el arrendatario va a ejercer tal actividad y, por tanto, los rendimientos que obtenga se calificarán como rendimientos de actividades económicas resultando un sujeto obligado a retener, la doctrina administrativa no se detiene en realizar esta precisión.

dice en la Resolución de la DGT de 29 de junio de 2006, en respuesta a la Consulta nº V1248-06. Añade además el Centro Directivo que la competencia para comprobar y valorar la justificación de la deducibilidad de los gastos corresponde a los servicios de Gestión e Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

³⁷² Resolución de la DGT de 29 de mayo de 2009, en respuesta a la Consulta nº V1287-09.

Por otro lado, si el arrendador fuera una persona jurídica, debemos acudir al art. 128 LIS³⁷³, desarrollado principalmente por los arts. 60.1.e)³⁷⁴ y 62.1.b)³⁷⁵ RIS. Cuyo régimen, en síntesis, no se distancia del expuesto respecto al establecido en IRPF, por lo que, dado que estamos analizando ahora el alquiler turístico como actividad económica, el arrendatario sería un sujeto obligado a retener a cuenta del IS.

Respecto al régimen de afectación del inmueble, decíamos que el inmueble se puede encontrar formalmente afecto, según la definición del art. 29 LIRPF a dos actividades, la actividad del arrendador de arrendamiento tradicional de inmuebles y la actividad de alquiler turístico del arrendatario, pues para este la afectación es independiente al título por el que obtiene la posesión del inmueble, lo relevante es que ejerza en esta actividad³⁷⁶.

Sin embargo, el inmueble no va a formar parte del activo no corriente del arrendatario, ni va a haber amortización, simplemente un gasto por arrendamientos y cánones (cuenta 621)³⁷⁷. Sí podría formar parte del activo no corriente del arrendatario una obra que tuviera carácter de inversión.

³⁷³ Establece el art. 128.1 LIS en su segundo párrafo:

“También estarán obligados a retener e ingresar las personas físicas respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades económicas, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español que operen en él mediante establecimiento permanente”.

³⁷⁴ De acuerdo con el art. 60.1.e) RIS:

“1. Deberá practicarse retención, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al perceptor, respecto de:

[...]

e) Las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas”.

³⁷⁵ Conforme al art. 62.1.b) RIS:

“1. Estarán obligados a retener o ingresar a cuenta cuando satisfagan o abonen rentas de las previstas en el artículo 60 de este Reglamento:

[...]

b) Los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades”.

³⁷⁶ Resoluciones de la DGT de 12 de septiembre de 2012, de 27 de mayo de 2015 y de 21 de septiembre de 2015, en respuesta a las Consultas nº V1768-12, V1632-15 y V2703-15.

³⁷⁷ De acuerdo con la NRV 8ª del PGC, que establece la valoración de un arrendamiento operativo en su punto 2:

“Los ingresos y gastos, correspondientes al arrendador y al arrendatario, derivados de los acuerdos de arrendamiento operativo serán considerados, respectivamente, como ingreso y gasto del ejercicio en el que los mismos se devenguen, imputándose a la cuenta de pérdidas y ganancias.

El arrendador continuará presentando y valorando los activos cedidos en arrendamiento conforme a su naturaleza, incrementando su valor contable en el importe de los costes directos del contrato que le sean imputables, los cuales se reconocerán como gasto durante el plazo del contrato aplicando el mismo criterio utilizado para el reconocimiento de los ingresos del arrendamiento”.

No podemos descartar que el arrendatario destine parte del inmueble a vivienda habitual, si bien ello no tendría consecuencias distintas a las apuntadas en el epígrafe V.3, al que, a estos efectos, nos remitimos ahora.

Merece un análisis específico, aunque no sea una cuestión exclusiva del alquiler turístico, el caso de los gastos de obras de reforma o, en general, de los costes de renovación, ampliación y mejora de un bien de inmovilizado material, siempre que supongan una utilidad superior a un año y son económicamente relevantes para el valor del inmueble, como podría ser el coste de acondicionamiento del alojamiento turístico.

Como ya comentamos en el epígrafe V.3. cuando analizábamos el supuesto en que el titular de la actividad era titular dominical del inmueble, cuando posee el inmueble en virtud de contrato de arrendamiento, para esta categoría de costes también hay que acudir a la NRV 3^a.f) del PGC que, como ya sabemos, especifica que tales costes se van a activar como un inmovilizado, siempre que haya una verdadera repercusión en la capacidad, productividad o vida útil del bien, debiendo dar de baja a los elementos sustituidos del mismo. Por tanto, respecto al rendimiento neto, tales costes van a resultar deducibles vía amortización.

Recuérdese que en el presente epígrafe estamos ante un supuesto en que el titular dispone del inmueble en virtud de un contrato de arrendamiento³⁷⁸, en el que se posiciona como arrendatario, si se tratara de una cesión gratuita, no procedería dar de alta al coste soportado de la obra en el activo del arrendatario.

Respecto a la vida útil, ha de tomarse en consideración el menor de los siguientes períodos: la duración del contrato y la vida económica de la obra³⁷⁹. Por tanto, si en el momento de acometer la obra, la vigencia restante del contrato es inferior a un año, no cumpliría la definición de activo y no podría contabilizarse como un activo.

En general, como apuntábamos ya en el epígrafe V.2, los gastos serán deducibles en la medida en que guarden la debida correlación con los ingresos³⁸⁰, de modo que si no existe tal vinculación o no resulta probada la deducción de tales gastos sería improcedente. Adicionalmente, deben respetar los principios de “correcta imputación temporal, de registro en la contabilidad o en los libros registros que el contribuyente deba llevar, así como estar convenientemente justificados mediante el original de la factura normal o simplificada”³⁸¹.

En el caso concreto de los gastos que el arrendatario deba asumir del inmueble, en síntesis, dependerá de lo estipulado contractualmente, por lo que más allá de los

³⁷⁸ La NRV 8^a, ofrece el concepto de arrendamiento operativo en su punto 2: “Se trata de un acuerdo mediante el cual el arrendador conviene con el arrendatario el derecho a usar un activo durante un periodo de tiempo determinado, a cambio de percibir un importe único o una serie de pagos o cuotas, sin que se trate de un arrendamiento de carácter financiero”.

³⁷⁹ Resolución de la DGT de 12 de septiembre de 2012, en respuesta a la Consulta nº V1768-12.

³⁸⁰ Art. 11.1 LIS y apartado 5º *in fine* del Marco Conceptual del PGC.

³⁸¹ Resoluciones de la DGT de 4 de noviembre de 2013, de 9 de diciembre de 2013 y de 13 de enero de 2014, en respuesta a las consultas V3239-13, V3555-13, V0030-14. Aunque no literalmente, lo mismo se dice en la Resolución de la DGT de 29 de junio de 2006, en respuesta a la Consulta nº V1248-06. Añade además el Centro Directivo que la competencia para comprobar y valorar la justificación de la deducibilidad de los gastos corresponde a los servicios de Gestión e Inspección de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

requisitos generales de deducibilidad que acabamos de ver, resultará fundamental una buena concreción de la atribución de gastos en el contrato de arrendamiento.

V. 6. Obligaciones formales en IRPF derivadas del ejercicio del alquiler turístico como actividad económica

Dedicamos un epígrafe específico a recordar las obligaciones formales de los titulares de actividades económicas del IRPF, que, aunque no generan una problemática específica en el caso del alquiler turístico, sí que merecen una mínima mención.

Obviamos la relativa a conservar, durante el plazo de prescripción, los justificantes y documentos que respaldan las circunstancias contenidas en las declaraciones.

En cuanto a la obligación de retención, baste decir que respecto a quien ejerza el alquiler turístico como actividad económica, en términos generales los huéspedes estarán obligados a efectuar retenciones cuando sean personas físicas en el ejercicio de una actividad económica o una persona jurídica, salvo que concurra alguna excepción de la letra g) del apartado 3 del art. 75 RIRPF³⁸². Lo mismo ocurre en las rentas que abona el arrendatario que ejerce el alquiler turístico al arrendador titular del inmueble, siempre que el arrendatario sea persona física en el ejercicio de una actividad económica o una persona jurídica, habrá obligación de efectuar retención, salvo que concurra alguna excepción del mencionado art. 75.3.g) RIRPF.

Del párrafo anterior se deduce que cuando una persona física arrienda un inmueble para explotarlo como alojamiento turístico vía subarrendamiento, constituyendo una actividad económica a efectos del IRPF, esta deberá practicar retenciones sobre la renta abonada al arrendador. Se trata esta de una diferencia importante respecto al Capítulo IX, en el que no hacemos alusión a las obligaciones atribuibles al retenedor dado que el titular de la actividad de alquiler turístico obtenía rendimientos de capital inmobiliario en lugar de rendimientos de actividades económicas, por lo que no era un sujeto obligado a efectuar retenciones.

³⁸² Establece el art. 75.3 RIRPF:

“3. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes:

[...]

g) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos en los siguientes supuestos:

- 1.º Cuando se trate de arrendamiento de vivienda por empresas para sus empleados.
- 2.º Cuando las rentas satisfechas por el arrendatario a un mismo arrendador no superen los 900 euros anuales.
- 3.º Cuando la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, o en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, y aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no hubiese resultado cuota cero.

A estos efectos, el arrendador deberá acreditar frente al arrendatario el cumplimiento del citado requisito, en los términos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda”.

Para la aplicación del art. 105 LIRPF, volvemos a necesitar distinguir los dos supuestos de arrendamiento que podemos encontrarnos, de inmueble y de negocio.

De tratarse de un arrendamiento de inmueble, dada la obligación del arrendatario de efectuar retención sobre las rentas abonadas al arrendador, el arrendatario deberá presentar el modelo trimestral 115 (en los veinte primeros días de abril, julio, octubre y enero), salvo que deba efectuarse declaración mensual³⁸³ y el resumen anual mediante el modelo 180 (cuyo plazo de presentación dependerá del formato en que se presente, en papel se realizará en los veinte primeros días naturales del mes de enero; mientras que en formato directamente legible por ordenador, debidamente validado, se presentará entre el 1 de enero y el 20 de febrero)³⁸⁴.

Sin embargo, en el caso en el que se trate de un arrendamiento de negocio existirá obligación de presentar los modelos 111 y 190 de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF³⁸⁵. El modelo 111, el usado con carácter general para autoliquidar las retenciones practicadas por empresarios y profesionales, tiene una periodicidad trimestral, a presentar en los primeros veinte días naturales de abril, julio, octubre y enero, salvo que se trate de una gran empresa en los términos de los números 1º y 2º del artículo 71.3 RIVA³⁸⁶, en cuyo caso el modelo se presentará entre los días uno y veinte del mes siguiente. No obstante, cuando se pretenda domiciliar el pago de la obligación tributaria principal derivada de dicha autoliquidación, el plazo de presentación se reduce, ya sea trimestral o mensual, a los días 1 a 15 del mes siguiente al período a que se refiere la autoliquidación.

³⁸³ Cuando el obligado tributario tenga la consideración de gran empresa en los términos del apartado 3.1º del artículo 71 RIVA (tener un volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 LIVA, durante el año natural inmediato anterior, por encima de 6.010.121,04 euros).

³⁸⁴ Ambos aprobados por Orden de 20 de noviembre de 2000 por la que se aprueban los modelos 115, en pesetas y en euros, de declaración-documento de ingreso, los modelos 180, en pesetas y en euros, del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre determinadas rentas o rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, correspondiente a establecimientos permanentes, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores del citado modelo 180 por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones generales y el procedimiento para su presentación telemática.

³⁸⁵ Respecto al modelo 111, art. 2.1.c) de la Orden EHA/586/2011, de 9 de marzo, por la que se aprueba el modelo 111 de autoliquidación de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta y se modifica otra normativa tributaria.

Para el modelo 190, art. 2.1.c) Orden EHA/3127/2009, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 190 para la declaración del resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sobre rendimientos del trabajo y de actividades económicas, premios y determinadas ganancias patrimoniales e imputaciones de renta y se modifican las condiciones para la presentación por vía telemática de los modelos 111 y 117 por los obligados tributarios que tengan la consideración de grandes empresas, así como la hoja interior de relación de socios, herederos, comuneros o partícipes del modelo 184 y los diseños lógicos de los modelos 184 y 193.

³⁸⁶ Tener un volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 LIVA, durante el año natural inmediato anterior, por encima de 6.010.121,04 euros; o haber adquirido todo o parte de un patrimonio empresarial, cuando el volumen de operaciones total generado por ese patrimonio tanto en manos del transmitente como del adquirente (es decir, sumando ambos volúmenes), en el año natural inmediato anterior, hubiese excedido de 6.010.121,04 euros.

En cuanto a la obligación de llevar una contabilidad ajustada al Código de Comercio del art. 104.2 LIRPF, la DGT³⁸⁷ se remite al art. 68 RIRPF, en virtud del cual, tal obligación que, en principio, recae en quienes ejercen actividades económicas cuya base imponible se determina mediante el método de estimación directa, como ocurre en el caso del alquiler turístico, si la actividad no tiene carácter mercantil o el rendimiento se determina mediante modalidad simplificada, la llevanza de contabilidad se sustituirá por la del Libro registro de ventas e ingresos, Libro registro de compras y gastos y Libro registro de bienes de inversión³⁸⁸. El apartado 5 del art. 68 RIRPF no resulta aplicable al alquiler turístico al no ser esta una actividad profesional, como vimos al analizar los epígrafes del IAE en que se clasifica la actividad en un caso y otro en el Capítulo VIII.

Por último, el art. 99.7 LIRPF, obliga a los sujetos titulares de obligaciones económicas a efectuar pagos fraccionados, de su desarrollo reglamentario se encargan los arts. 109 a 112 RIRPF. Se trata de una cuestión que incluso se ha planteado para aquellos casos en que el alquiler turístico no constituye actividad económica³⁸⁹, en cuyo caso está claro que no hay obligación.

En el caso de que el alquiler turístico constituya actividad económica, no cabe duda, conforme a los preceptos anteriormente citados, que hay obligación de efectuar pagos fraccionados³⁹⁰, obligación que tiene periodicidad trimestral y que se llevará a término mediante la presentación del modelo 130³⁹¹, dado que la determinación de la base imponible del alquiler turístico como actividad económica ha de hacerse mediante estimación directa. El pago fraccionado de los tres primeros trimestres, se realizará entre el día 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre y el relativo al cuarto trimestre, entre el día 1 y el 30 del mes de enero.

La cumplimentación de los modelos tributarios a los que en este apartado hacemos alusión no presenta ninguna particularidad en el ámbito del alquiler turístico, siguiendo el mismo régimen que para cualquier otra actividad económica.

³⁸⁷ Resolución de la DGT de 25 de noviembre de 2002, en respuesta a la Consulta nº 1821-02.

³⁸⁸ De cuyo desarrollo se encarga la Orden HAC/773/2019, de 28 de junio, por la que se regula la llevanza de los libros registros en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

³⁸⁹ Resolución de la DGT de 18 de septiembre de 2018, en respuesta a la Consulta nº V2541-18.

³⁹⁰ Resoluciones de la DGT de 23 de julio de 2001 y de 16 de abril de 2015, en respuesta a las Consultas nº 1517-01 y V1171-15.

³⁹¹ Orden EHA/672/2007, de 19 de marzo, por la que se aprueban los modelos 130 y 131 para la autoliquidación de los pagos fraccionados a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes, respectivamente, a actividades económicas en estimación directa y a actividades económicas en estimación objetiva, el modelo 310 de declaración ordinaria para la autoliquidación del régimen simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, se determinan el lugar y forma de presentación de los mismos y se modifica en materia de domiciliación bancaria la Orden EHA/3398/2006, de 26 de octubre.

CAPÍTULO VI. RÉGIMEN DE SUJECIÓN Y EXENCIÓN DEL ALQUILER TURÍSTICO EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Antes de poder concretar el régimen aplicable al alquiler turístico a efectos de IVA, el rigor científico exige seguir un proceso que debe partir de las cuestiones más básicas del Impuesto. Así, lo primero que debemos analizar es la sujeción del alquiler turístico al mismo, planteándonos con tal fin si el titular de la actividad se considera empresario.

Sin solución de continuidad, veremos el régimen de exenciones del impuesto, con la intención de determinar si, en caso de que hayamos concluido que hay sujeción, existe alguna exención aplicable. En caso de que resulte aplicable alguna exención, veremos qué consecuencias entraña tal aplicación.

Continuando con cuestiones generales del IVA, veremos el devengo del Impuesto, cuándo se considera que un sujeto pasivo está establecido en el TAI y las reglas de localización del hecho imponible.

En tal contexto, analizaremos las distintas estructuras empresariales que podemos encontrar para explotar un inmueble a través del alquiler turístico, viendo su tratamiento en IVA.

De forma complementaria, veremos figuras que orbitan alrededor del alquiler turístico y que tienen un tratamiento específico en IVA. Nos referimos a las casas rurales y su estrecha relación con el régimen especial de agricultura, el régimen especial de agencias de viaje y el aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico.

Por último, haremos mención a la compatibilidad del IVA con otras figuras de tributación indirecta, creadas tanto por el legislador autonómico como por el estatal.

La complejidad de la tributación indirecta en relación con la explotación económica de inmuebles, ha conducido a la creación de una herramienta de especial interés, que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ha puesto a disposición de los contribuyentes. Se trata del Calificador Inmobiliario, disponible en la sede electrónica de la entidad³⁹², que ofrece información sobre el régimen de tributación indirecta aplicable a la transmisión, cesión y arrendamiento (con o sin opción de compra de bienes inmuebles, así como urbanización de terrenos). Reviste una especial relevancia esta aplicación para los particulares que realizan pequeñas inversiones sin contar con una gran experiencia en el tráfico jurídico propio de estas operaciones inmobiliarias, situación habitual o incluso normal en la economía colaborativa. Incluso la DGT hace alusión a esta herramienta en sus consultas³⁹³.

VI. 1. Sujeción del alquiler turístico al IVA

Respecto al régimen de sujeción del alquiler turístico al IVA, vamos a distinguir dos cuestiones. Por un lado, el régimen aplicable propiamente dicho y, por otro lado,

³⁹² Dicha herramienta puede consultarse en la Sede Electrónica de la AEAT:

<https://www2.agenciatributaria.gob.es/wpl/AVAC-CALC/CalificadorInmobiliario>

Consultado el 08/02/2020.

³⁹³ Véase, por ejemplo, la Resolución de la DGT de 5 de noviembre de 2019, en respuesta a la Consulta nº V3103-19.

supuestos analizados por la doctrina administrativa en relación a la sujeción de determinados supuestos relacionados con el alquiler turístico³⁹⁴.

Para determinar la sujeción del alquiler turístico al IVA, debemos partir del hecho imponible del Impuesto. En este sentido, hemos de atender al art. 4.Uno LIVA³⁹⁵, del cual nos interesan dos elementos: la condición de empresario y la realización de una entrega de bienes o prestación de un servicio. Sin que deba perderse de vista el carácter oneroso.

A tales efectos, hemos de acudir al art. 5.Uno.c) LIVA, que incluye dentro del concepto de empresario, a efectos de IVA, a los arrendadores de bienes, como es el caso de quienes desarrollan la actividad de alquiler turístico. Ello, como vimos, destaca la doctrina³⁹⁶, independientemente de que, a efectos de IRPF, en su caso, la renta obtenida constituya o no rendimientos de actividades económicas.

En este sentido, ha de tenerse presente que la actividad puede llevarse a cabo por una administración, de las comprendidas en el art. 7.8º LIVA, como ocurre en el caso de una entidad local que, en el ejercicio de las competencias del art. 25 de la LRBRL, realiza actividades relacionadas con el turismo, en estos casos habría sujeción a IVA en la medida en que supone la explotación de un bien con la intención de obtener rendimientos.

Ahora bien, el art. 7.8º LIVA excluye de sujeción aquellos casos en que la operación no tiene contraprestación o esta es de naturaleza tributaria, por tanto, va a depender de que el bien explotado tenga carácter patrimonial o demanial, pues en el segundo caso la cesión se instrumentaría mediante una autorización o concesión administrativa y el ingreso que generaría tendría carácter tributario y no estaría sujeto a IVA. Sí que habría sujeción cuando el bien tenga naturaleza patrimonial cediéndose mediante el contrato administrativo o civil que corresponda³⁹⁷³⁹⁸.

De igual modo, el alquiler turístico entra dentro del concepto de prestación de servicios a la que hace alusión el citado art. 4.Uno LIVA, pues así se especifica en los apartados 2º y 3º del art. 11.Dos LIVA³⁹⁹.

³⁹⁴ Se esboza un esquema que puede servir de base en MAGRANER MORENO, F. J.: “La calificación jurídica del arrendamiento de inmuebles como actividad económica: más sombras que luces”, *op. cit.*, p. 28.

³⁹⁵ De acuerdo con el art. 4.Uno LIVA:

“Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”.

³⁹⁶ ARRIBAS LEÓN, M.: “Tributación del arrendamiento y la titularidad de viviendas de uso turístico”, *op. cit.*, p. 13.

³⁹⁷ Resolución de la DGT de 27 de septiembre de 2007, en respuesta a la Consulta nº V2043-07.

³⁹⁸ GUERRERO MUÑOZ, M. D.: “Actividades empresariales realizadas por las EE.LL. sujetas al IVA”, *El IVA y los ayuntamientos: cuestiones prácticas*, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2010, p. 94.

³⁹⁹ Establece el art. 11.Dos LIVA:

“Artículo 11. Concepto de prestación de servicios.

[...]

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios:

Igualmente, en caso de indivisión de la propiedad de un inmueble, existirá comunidad de bienes formada por los propietarios (art. 392 del CC), que serán sujetos pasivos de IVA (art. 84.Tres LIVA) aun cuando no exista voluntad de estos de constituir dicha comunidad⁴⁰⁰.

En base a lo dicho hasta ahora, podemos concluir que el titular de la actividad de alquiler turístico tiene la condición de empresario y realiza una prestación de servicios⁴⁰¹ a efectos de IVA, por lo que hay sujeción a IVA, lo cual determina, a su vez que no hay sujeción a ITPAJD (art. 4.Cuatro LIVA), salvo que resulte aplicable exención, cuestión que abordaremos a continuación⁴⁰².

Respecto al régimen de sujeción del alquiler turístico, nada añade la jurisprudencia⁴⁰³.

De forma paralela al arrendamiento de alojamientos turísticos a cambio de un precio, hay determinados negocios jurídicos que, pese a guardar cierta relación, tienen un régimen de sujeción distinto y que, por ello, han sido analizados por nuestra doctrina administrativa, cobrando una especial posición la Dirección General de Tributos.

En cuanto al carácter retribuido, hemos de entender que este no se cumple si se ceden alojamientos turísticos a cambio de una donación cuyo importe es determinado libremente por cada usuario⁴⁰⁴. Así, la DGT se remite al TJUE que señala, concretamente, que “una prestación de servicios sólo se realiza a título oneroso en el sentido del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva y, por tanto, sólo es imponible, si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario”⁴⁰⁵.

Tampoco estaría sujeta, conforme al art. 7.1º LIVA⁴⁰⁶, la fusión de una sociedad propietaria de varios inmuebles cuyo objeto consiste en la cesión en arrendamiento de los

[...]

2.º Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra”.

3.º *Las cesiones del uso o disfrute de bienes.*

⁴⁰⁰ Resolución de la DGT de 12 de septiembre de 2018, en respuesta a la Consulta nº V2459-18.

⁴⁰¹ En los términos en que se define por el art. 11 LIVA.

⁴⁰² Puede citarse una extensa relación de consultas de la DGT en las que, para analizar la aplicabilidad de la exención del arrendamiento de vivienda en el alquiler turístico, se parte del régimen de sujeción a IVA del alquiler turístico. Sirva como ejemplo la Resolución de la DGT de 18 de mayo de 2017, en respuesta a la Consulta nº V1185-17.

⁴⁰³ SSTS de 23 de noviembre de 2020 (rec. núm. 2818/2018) y de 25 de noviembre de 2020 (rec. núm. 1921/2019).

⁴⁰⁴ Resolución de la DGT de 1 de diciembre de 2010, en respuesta a la Consulta nº V2604-10, que se remite, a su vez, a la STJUE de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80.

⁴⁰⁵ STJUE de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80.

⁴⁰⁶ Dicho precepto exige que los bienes transmitidos constituyan una unidad económica capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios en sede del transmitente y que dicha unidad económica se afecte al desarrollo de una actividad empresarial o profesional. Así se desprende del FD 3º de la STS de 30 de mayo de 2016 (rec. núm. 570/2015).

mismos, con las sociedades vinculadas que los explotan, a su vez, como establecimientos turísticos⁴⁰⁷.

Lo mismo ocurre en el caso de una escisión, siempre que las sociedades resultantes obtengan una unidad económica autónoma, una auténtica estructura empresarial, de modo que, si se transmiten elementos patrimoniales carentes de una estructura empresarial, la operación estaría sujeta. Hay que efectuar un análisis separado para cada sociedad resultante, pudiendo estar sujeta una transmisión y otra no⁴⁰⁸.

No se considera dentro del supuesto de hecho del art. 7.1º LIVA, la transmisión de un alojamiento turístico de una persona física a otra para continuar explotando dicho alojamiento, en la medida en que dicha transmisión no se acompañe de una estructura organizativa de factores de producción. Ello no obsta que se aplique la exención prevista para segundas y ulteriores entregas de edificaciones, del art. 20.Uno.22º LIVA, exención renunciante conforme al apartado Dos del mismo art. 20 LIVA⁴⁰⁹. Dicha renuncia será posible siempre que el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales⁴¹⁰.

Otra cuestión relativa a la sujeción que no debería plantear problema es la referida a la posible constitución de una fianza, que en el caso de alquiler turístico no es lo habitual. Hablamos de aquella fianza constituida como garantía de posibles daños y perjuicios. En principio, no debería considerarse que se produce el hecho imponible del IVA en tanto no se entrega ningún bien ni se presta ningún servicio, sino que tiene un carácter indemnizatorio e incierto (la efectiva ejecución de la garantía dependerá de que se produzcan daños y perjuicios), por tanto, no debería considerarse un hecho sujeto a IVA.

Pues bien, así lo ha confirmado recientemente la DGT⁴¹¹, sin embargo, lo llamativo es que no ha sido un criterio uniforme en el tiempo, sino que anteriormente consideraba el Centro Directivo⁴¹² que la fianza estaba sujeta a IVA, pero exenta en virtud del actual art. 20.Uno.18º.f) LIVA.

De forma complementaria al análisis de la actividad en su conjunto, interesa hacer alusión a los objetos publicitarios empleados en dicha actividad que, si se trata de muestras de mercancías sin valor comercial, con fines promocionales⁴¹³, el art. 7.2º LIVA

⁴⁰⁷ Resoluciones de la DGT de 16 de junio de 2011 y de 26 de diciembre de 2011, en respuesta a las Consultas nº V1561-11 y V3056-11.

⁴⁰⁸ Resoluciones de la DGT de 14 de diciembre de 2012 y de 7 de febrero de 2013, en respuesta a las Consultas nº V2438-12 y V0357-13, que se remiten a la STJUE de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes Sàrl, C-497/01, EU:C:2003:644.

⁴⁰⁹ Resolución de la DGT de 6 de abril de 2017, en respuesta a la Consulta nº V0860-17.

⁴¹⁰ Resolución de la DGT de 26 de julio de 2017, en respuesta a la Consulta nº V2032-17. En este caso, además, el inmueble tenía constituido un derecho de usufructo, pretendiéndose la transmisión conjunta de usufructo y nuda propiedad.

⁴¹¹ Resolución de la DGT de 17 de septiembre de 2019, en respuesta a la Consulta nº V2507-19.

⁴¹² Ente otras, Resolución de la DGT de 8 de febrero de 2010, en respuesta a la Consulta nº V0208-10.

⁴¹³ Piénsese en una degustación para atraer clientes al restaurante.

los determina no sujetos al Impuesto. Tampoco quedarán sujetos los impresos⁴¹⁴ u objetos de carácter publicitario⁴¹⁵, salvo que se trate de objetos publicitarios que superen un valor de adquisición de 200 euros para un mismo destinatario dentro del mismo año natural.

VI. 2. Exención por arrendamiento de vivienda

El art. 20.Uno.23º.b)⁴¹⁶ LIVA, establece la exención del arrendamiento de vivienda, si bien el mismo precepto incluye un elenco de supuestos que delimitan negativamente dicha exención.

Lo que ha de señalarse desde el principio es la necesidad de que el inmueble tenga carácter de vivienda, y esa aptitud sólo puede deducirse cuando el inmueble en cuestión disponga de cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación⁴¹⁷. Ello, permite descartar de la exención aquellos casos en que la apertura al público de los apartamentos turísticos se realice en virtud de licencia de apertura y funcionamiento, y no mediante una cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación, propia de residencias privadas. No obstante, en relaciones entre particulares, núcleo principal de nuestro estudio, está claro que lo habitual es que el inmueble cedido sea una vivienda privada.

No podemos dejar de hacer mención al caso de un arrendamiento que tuviera por objeto un local de negocio. En este supuesto, si el arrendatario adapta el local a vivienda y hace un subarrendamiento de una vivienda, con su cédula de habitabilidad y se arrienda a persona física que lo destina a vivienda o el arrendatario lo destina a alquiler turístico sin servicios complementarios, se va a poder aplicar la exención⁴¹⁸.

⁴¹⁴ Más allá de los meros folletos de propaganda, podríamos incluir mapas que el alojamiento ponga a disposición del huésped, que en muchas ocasiones incluye publicidad, y ya no solo del propio alojamiento sino de comercios adyacentes.

⁴¹⁵ Quizás el ejemplo más típico sean obsequios de tipo souvenir.

⁴¹⁶ Conforme al art. 20.Uno.23º.b):

Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

[...]

23.º Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

[...]

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos.

⁴¹⁷ Resoluciones de la DGT de 1 de abril de 2008 y de 16 de abril de 2009, en respuesta a las Consultas nº V0635-08 y V0824-09.

⁴¹⁸ Resolución de la DGT de 8 de octubre de 2019, en respuesta a la Consulta nº V2737-19.

Adicionalmente, el uso exclusivo como vivienda, resulta claro que sólo lo va a poder cumplir una persona física, por lo que se excluye de la exención aquellos arrendamientos a personas jurídicas⁴¹⁹.

Esta exención ha suscitado gran problemática, pues estamos ante una exención que, en principio, parece tener un marcado carácter teleológico, persiguiendo la protección del derecho a una vivienda digna del art. 47 CE, por lo que se ha cuestionado en innumerables ocasiones si un alojamiento turístico cumple dicha finalidad. La doctrina administrativa lleva ya más de 20 años⁴²⁰, si bien con un criterio uniforme, eso sí.

En este sentido, la DGT afirma que:

“La actividad consistente en el arrendamiento por períodos de tiempo de viviendas o parte de las mismas, sin prestar ningún servicio propio de la industria hotelera y limitándose a poner a disposición del arrendatario la vivienda, se considera exenta del Impuesto. En el caso objeto de consulta, la mera puesta a disposición del arrendatario de equipamientos para el apartamento, como vajilla, enseres y aparatos de cocina y otros equipamientos para el hogar, no tiene carácter de servicios complementarios propios de la industria hotelera”⁴²¹.

En efecto, a efectos del alquiler turístico, va a resultar determinante la concurrencia de servicios complementarios propios de la industria hotelera, de ahí que una vez analicemos el régimen de la exención, dediquemos un espacio específico para tratar de determinar qué se entiende por servicios complementarios propios de la industria hotelera. Ahora bien, tales servicios debe prestarlos el arrendador directamente, aunque subcontrate tales servicios⁴²².

Se advierte de antemano, que la aplicabilidad de la exención se extiende a elementos instrumentales del alojamiento, como puede ser una plaza de aparcamiento que se arrienda conjuntamente con aquel⁴²³.

Además, no afecta a la aplicabilidad de la exención el hecho de que interfiera una plataforma colaborativa o empresa externa a cambio de una comisión⁴²⁴.

⁴¹⁹ Resoluciones de 1 de agosto de 2014 y de 19 de diciembre de 2018, en respuesta a las Consultas nº V2102-14 y V3244-18.

⁴²⁰ Puede verse, por ejemplo, la Resolución de la DGT de 12 de mayo de 2000, en respuesta a la Consulta nº 1115-00.

⁴²¹ Resolución de la DGT de 13 de febrero de 2015, en respuesta a la Consulta nº V0575-15. El criterio por parte de la DGT ha sido uniforme en el tiempo y reiterado en un elevado número de resoluciones, pueden citarse, entre las más recientes, las Resoluciones de la DGT de 16 de enero de 2019, de 28 de febrero de 2019 y de 9 de julio de 2019, en respuesta a las Consultas nº V0101-19, V0442-19, V1725-19. Coincide en este sentido la jurisprudencia, que incluso se remite a la DGT, véase por ejemplo la STSJ de Andalucía, de 19 de septiembre de 2019 (rec. núm. 385/2018), o la STSJ de Cataluña de 18 de noviembre de 2004 (rec. núm. 861/2000).

⁴²² STSJ de Cantabria, de 18 de septiembre de 2000 (rec. núm. 610/1999).

⁴²³ Resolución de la DGT de 15 de febrero de 2019, en respuesta a la Consulta nº V0326-19.

⁴²⁴ Resoluciones de la DGT de 15 de julio de 2013 y de 14 de noviembre de 2014, en respuesta a las Consultas nº V2348-13 y V3095-14.

La jurisprudencia⁴²⁵ niega la posibilidad de que el mero hecho de que el inmueble tenga una determinada calificación conforme a la legislación sectorial, no es relevante para la procedencia o no de la exención. Tampoco el mero hecho de pertenecer a un complejo turístico⁴²⁶.

Lo que sí que resulta problemático es el caso en que hay un arrendamiento de vivienda convencional y el arrendatario destina parte de la vivienda a alquiler turístico, continuando su uso como vivienda habitual respecto al resto del inmueble. La solución desde un punto de vista positivo es clara, si no se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera, no resulta aplicable la exención al subarrendamiento, sin embargo, el arrendamiento principal deja de ser, exclusivamente, para vivienda, de hecho, el propio art. 20.Uno.23º LIVA excluye aquellos arrendamientos de edificios o parte de los mismos con la intención de ser subarrendados.

Sin embargo, la doctrina rechaza que un inmueble pueda perder automáticamente la calificación y/o la protección jurídica de vivienda habitual por el simple hecho de destinarse a alquiler turístico de forma esporádica y residual⁴²⁷, postura que nos parece acertada, aunque para que esa realidad jurídica sea posible sería necesario un cambio normativo, tan necesario como aconsejable a nuestro parecer.

Por último, hemos de plantearnos, en caso de que se presten servicios conexos, que no tengan la consideración de propios de la industria hotelera, qué ocurre con ellos, es decir, la relación arrendaticia estará sujeta y exenta, pero qué ocurre con esos servicios conexos que no llegan a posicionarnos ante un hospedaje.

En este sentido, en la medida en que tales servicios sea un medio para disfrutar en mejores condiciones del servicio principal, y no constituyan un fin en sí mismo, tales servicios serán accesorios de la prestación principal de alojamiento, sometiéndose en su conjunto a un mismo régimen fiscal, es decir, extendiéndose la exención a tales servicios conexos⁴²⁸.

VI. 2. A. Delimitación del término servicios complementarios propios de la industria hotelera

Ante el régimen dispuesto por el Derecho positivo, resulta fundamental hacer un análisis práctico sobre qué son servicios complementarios propios de la industria hotelera, resultando ineludible apoyarnos en la doctrina académica y administrativa.

⁴²⁵ SSTS de 23 de noviembre de 2020 (rec. núm. 2818/2018) y de 25 de noviembre de 2020 (rec. núm. 1921/2019).

⁴²⁶ SAN de 15 de septiembre de 2004 (rec. núm. 1148/2001).

⁴²⁷ ARRIBAS LEÓN, M.: “Tributación del arrendamiento y la titularidad de viviendas de uso turístico”, *op. cit.*, p. 21.

⁴²⁸ Entre otras, Resoluciones de la DGT de 22 de marzo de 2017 y de 2 de octubre de 2018, en respuesta a las Consultas nº V0731-17 y V2655-18, que se remiten a las STJUE de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184; STJUE de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496; STJUE de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan LTD, C-349/96, EU:C:1999:93; STJUE de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, C-41/04, EU:C:2005:649.

El art. 20.Uno.23º.b).e') LIVA, ofrece una primera aproximación al aludir a servicios “tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos”⁴²⁹.

Lo primero que interesa aclarar, por la asociación que hemos identificado en cierta doctrina entre el contrato de hospedaje y la aplicación de la exención⁴³⁰, es que la calificación del negocio jurídico en el ámbito tributario es independiente de la que las partes otorguen en el ámbito privado (art. 13 LGT), si bien es cierto que si las obligaciones que configuran la relación jurídica de huésped y anfitrión son las propias de un contrato de hospedaje (en lugar de un contrato de arrendamiento), lo más probable es que no resulte aplicable la exención, pero, precisamente, porque el contenido propio del contrato de hospedaje comprende la prestación de servicios propios de la industria hotelera, no porque la denominación del contrato suponga o deba suponer en automático una naturaleza incompatible con la exención.

Concretamente, la DGT⁴³¹ precisa que la LIVA ofrece una serie de ejemplos, pero que lo relevante es que los servicios de hospedaje se caracterizan por ir más allá de la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo, revistiendo esas prestaciones accesorias una entidad propia, añadiendo el Centro Directivo otros supuestos, también con carácter ejemplificativo, de servicios complementarios propios de la industria hotelera:

- 1) Recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto.
- 2) Limpieza periódica del inmueble y el alojamiento⁴³².
- 3) Cambio periódico de ropa de cama y baño⁴³³.
- 4) Otros servicios como lavandería, custodia de maletas, prensa, reservas etc.
- 5) Prestación de servicios de alimentación y restauración.

Por otro lado, también ofrece un elenco de servicios que no se consideran propios de la industria hotelera:

- 1) Servicio de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del período contratado por cada arrendatario.
- 2) Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado a la entrada y a la salida del período contratado por cada arrendatario.

⁴²⁹ La misma redacción encontrábamos en el anterior Reglamento de IVA, el derogado Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, art. 13.1.23.e).

⁴³⁰ GONZÁLEZ ORTIZ, D.: “Fiscalidad del alojamiento turístico extrahotelero”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 1-2004, p. 1

⁴³¹ Resoluciones de la DGT de 15 de julio de 2013, de 13 de febrero de 2015 y de 22 de junio de 2016, en respuesta a las Consultas nº V2348-13, V0575-15 y V2887-16. También encontramos referencia a la resolución de la DGT de 24 de octubre de 2013, en respuesta a la Consulta nº V3154-13 (GOROSPE OVIEDO, J. I.: “Las viviendas turísticas y los arrendamientos de temporada...”, *op. cit.*, p. 157).

⁴³² Con periodicidad semanal, véase, por ejemplo, las resoluciones de 24 de septiembre de 2014 y de 23 de octubre de 2017, en respuesta a las Consultas nº V2504-14, V2693-17.

⁴³³ Con periodicidad semanal, véase la doctrina administrativa citada en el p. p. anterior.

- 3) Servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles).
- 4) Servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos.
- 5) Disponibilidad de un número de teléfono las 24 horas del día para atender posibles incidencias⁴³⁴.
- 6) Puesta a disposición de equipamientos para el apartamento, tales como vajilla, enseres, aparatos de cocina y otros similares para el hogar⁴³⁵.

Teniendo en cuenta el carácter abierto del elenco anterior, la doctrina⁴³⁶ hace referencia a otros posibles servicios análogos como servicio de recepción, custodia de maletas, entrega de prensa, gestión de reservas, etc.; así como a servicios que no se van a considerar propios de la industria hotelera, como es la limpieza de zonas comunes, limpieza a la entrada y salida del huésped y reparaciones puntuales del inmueble.

La idea, coincide la doctrina⁴³⁷, es que se va a considerar que se prestan servicios propios de la industria hotelera cuando en el caso concreto, el conjunto de servicios complementarios reviste tal carácter que cobra una entidad propia, lejos del carácter residual y accesorio de la mera puesta a disposición del inmueble. Resulta fundamental, y así lo manifiesta la doctrina del TEAC citada en este epígrafe, que el arrendamiento se haga a una persona física concreta y que no se ejerza en el inmueble una actividad económica.

Para probar el contenido de los servicios prestados, la jurisprudencia ha admitido la declaración ante notario de varios arrendatarios⁴³⁸. Lo que no resulta muy relevante es el contenido, en su caso, de la documentación propagandística que haga referencia al estado en que los huéspedes deben dejar la habitación o si el precio incluye el IVA o no⁴³⁹, dado que el régimen de sujeción y exención no depende de la decisión del anfitrión sino del resultado de un análisis técnico del contenido de los servicios en relación a dicho régimen.

VI. 2. B. Análisis crítico de la exención por arrendamiento de vivienda

El supuesto de hecho de la exención hace referencia a arrendamientos para uso exclusivo de vivienda, por lo que, a priori, tenemos ya fuera del supuesto de hecho aquellos arrendamientos de una vivienda que no tengan como finalidad tal uso por parte

⁴³⁴ Resolución de la DGT de 12 de septiembre de 2018, en respuesta a la Consulta nº V2459-18.

⁴³⁵ Resolución de la DGT de 13 de febrero de 2015, en respuesta a la Consulta nº V0575-15.

⁴³⁶ En este punto, coinciden ANEIRO PEREIRA, J.: “IVA y economía colaborativa: cuestiones fiscales del arrendamiento de inmuebles a través de plataformas digitales (el caso de Airbnb)”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 5/2018, pp. 14 y 15; y PRIETO MORAGUES, L.: “Implicaciones fiscales del arrendamiento de los pisos turísticos”, *Revista Fórum Fiscal*, núm. 248, 2018, p. 1.

⁴³⁷ ANEIRO PEREIRA, J.: “IVA y economía colaborativa: cuestiones fiscales del arrendamiento de inmuebles a través de plataformas digitales (el caso de Airbnb)”, *op. cit.*, pp. 14 y 15.

⁴³⁸ SSTSJ de Cataluña de 18 de noviembre de 2004 (rec. núm. 861/2000) y de 23 de diciembre de 2004 (rec. núm. 862/2000).

⁴³⁹ STSJ de Comunidad Valenciana de 21 de julio de 2004 (rec. núm. 2313/2002).

del inquilino. En este punto, la doctrina⁴⁴⁰ identifica dos supuestos, la cesión de la gestión del inmueble, actuando el cesionario en nombre propio frente a los huéspedes y, por otro lado, un arrendamiento siendo el arrendatario el que, vía subarrendamiento, explota el alojamiento turístico. En ambos casos hay una operación sujeta y no exenta para el arrendador, el caso del arrendatario lo veremos al ver la delimitación negativa de la exención.

Concretamente, el apartado e')⁴⁴¹ excluye del supuesto de exención el arrendamiento de viviendas amuebladas cuando, además, el arrendador se obligue a prestar “servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos”. Por tanto, para el arrendador de una vivienda, la operación estará exenta si no presta servicios complementarios propios de la industria hotelera.

De entrada, sin pararnos a examinar jurisprudencia, doctrina administrativa o científica, atendiendo a la literalidad de la letra del precepto, podemos apreciar que el elenco de servicios complementarios tiene el carácter de lista abierta. En este sentido, debemos destacar que ya la LIVA, en su redacción original de 1992, aportó un adelanto importante respecto a la normativa de IRPF que, como ya hemos visto en el Capítulo IV, no incluía ninguna referencia a este particular tipo de arrendamiento.

Se pone en tela de juicio⁴⁴² la correcta transposición del art. 135 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre, en adelante la Directiva IVA⁴⁴³, que hace alusión a la exclusión de la exención de alquiler de inmuebles (apartado 1)⁴⁴⁴, cuando se trate de servicios de alojamiento (dejando la definición de este concepto en manos de los EEMM), en el marco del sector hotelero o en sectores de función similar (apartado

⁴⁴⁰ ARRIBAS LEÓN, M.: “Tributación del arrendamiento y la titularidad de viviendas de uso turístico”, *op. cit.*, p. 13.

⁴⁴¹ Conforme al art. 20.Uno.23º.b).e') LIVA:

La exención no comprenderá:

[...]

e') Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.

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

⁴⁴² ARRIBAS LEÓN, M.: “Tributación del arrendamiento y la titularidad de viviendas de uso turístico”, *op. cit.*, pp. 13 y 14.

⁴⁴³ Con origen en el art. 13.B.b.1 de la Sexta Directiva del Consejo de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (VI Directiva)

⁴⁴⁴ Conforme al apartado 135 de la Directiva IVA:

1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

l) El arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.

2.a)⁴⁴⁵), llevando a los autores, incluso a recordar la posible invocación de la eficacia directa de la Directiva, ante este defecto⁴⁴⁶.

Encontramos autores⁴⁴⁷ que resaltan la importancia del elemento teleológico de esta exención, y al interpretar el Derecho de la UE, defienden que las exenciones de la Directiva han de interpretarse de forma restrictiva y que los términos empleados por la Directiva son autónomos, y no pueden interpretarse conforme a las definiciones del derecho civil de un EM.

La jurisprudencia, por su parte, confirma un amplio margen de maniobra, a los Estados miembros en la transposición del mencionado art. 135⁴⁴⁸.

Incluso hay doctrina que niega la aplicación de la exención a cualquier forma de alquiler turístico, cuando nos encontremos ante un contrato de hospedaje y no un simple arrendamiento, pero que incluso aunque se trate de un mero arrendamiento, si se ejerce como una actividad empresarial, no resultaría aplicable la exención⁴⁴⁹, debiendo considerarse que en ningún caso el alquiler turístico supone el destino de un inmueble a vivienda.

Sin embargo, hemos de tener en cuenta que la forma del negocio jurídico no es determinante en Derecho Tributario para calificar el hecho imponible. Pero está claro que, si estamos ante un verdadero contrato de hospedaje, como ya hemos visto, este contrato se diferencia del contrato de arrendamiento precisamente por la prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera, lo que determina, en efecto, la no aplicación de la exención.

En cuanto al ejercicio de una actividad empresarial, en tanto se pretenda obtener ingresos a partir de un bien corporal de manera continuada en el tiempo, por supuesto que ello determina la condición de empresario del sujeto que la ejerce y la sujeción a IVA de las operaciones, pero ello no impide la procedencia de una exención como ocurre en este caso.

Respecto a la Directiva IVA, debe tenerse en cuenta que el propio art. 135 de la Directiva permite que los EEMM amplíen el ámbito de la exención y que el propio art. 20 LIVA (norma de orden tributario, y no civil) es el que delimita el alcance de la exención, pero sobre todo deja en manos de los EEMM el concepto de operaciones de

⁴⁴⁵ Conforme al art. 135.2.a) de la Directiva IVA:

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

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

⁴⁴⁶ RUIZ GARIJO, M.: “Capítulo V. Fiscalidad sobre el Tráfico Turístico”, *Fiscalidad de la Empresa Turística*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2002, p. 2.

⁴⁴⁷ ANEIRO PEREIRA, J.: “IVA y economía colaborativa: cuestiones fiscales del arrendamiento de inmuebles a través de plataformas digitales (el caso de Airbnb)”, *op. cit.*, p. 13.

⁴⁴⁸ STS de 23 de noviembre de 2020 (rec. núm. 2818/2018).

⁴⁴⁹ GONZÁLEZ ORTIZ hace referencia en este punto a la STJUE de 12 de febrero de 1998, Elisabeth Blasi, C-346/95, EU:C:1998:51 (GONZÁLEZ ORTIZ, D.: “Fiscalidad del alojamiento turístico extrahotelero”, *op. cit.*, p. 1).

alojamiento. De ahí que otros autores⁴⁵⁰ destaquen la postura del TJUE⁴⁵¹, que entiende que el límite está en el respeto a la finalidad del precepto, que es distinguir aquellas operaciones de alojamiento que se producen en el marco del sector hotelero de aquellos simples arrendamientos de inmuebles, dejando en manos de los EEMM la definición de los criterios a aplicar para efectuar tal distinción.

De lo anterior se deriva que el propio TJUE⁴⁵² haya avalado el art. 20.Uno.23º.b) LIVA, aunque lo hiciera en período anterior a la Directiva IVA, cuando aún resultaba aplicable la VI Directiva.

Es cierto que se trata de una exención cuyo núcleo lo constituye el uso como vivienda del bien inmueble y no el inmueble en sí mismo, como efectivamente pone de manifiesto el TEAC⁴⁵³, sin embargo, ni el TEAC analiza en las resoluciones citadas supuestos de alquiler turístico, ni el elemento teleológico de la exención debe permitir una interpretación subjetiva de la exención.

En este sentido, hemos de apreciar que el legislador español entendió (y hay que tener en cuenta que la delimitación de la exención en la LIVA se publicó en 1992 y la Directiva es de 2006, aunque tiene como precedente el art. 13 de la Sexta Directiva de 1977), que una manera objetiva de distinguir cuándo el arrendamiento se aproxima más a un arrendamiento de vivienda y cuándo está más cercano a un servicio de alojamiento hotelero, reside en los servicios complementarios que se ofrecen, lo cual entendemos que casa perfectamente con el art. 135 de la Directiva, máxime cuando el propio art. 135 incluye como cláusula complementaria el posible establecimiento de exclusiones suplementarias de la exención de la letra l) del apartado 1⁴⁵⁴.

Por supuesto que el criterio de la concurrencia de servicios complementarios no es plenamente satisfactorio⁴⁵⁵, sin embargo, atender a la finalidad sería excesivamente subjetivo y difícilmente comprobable. Es cierto que, junto a la concurrencia de tales servicios podrían tomarse como referencia el establecimiento por noches de la duración de la estancia (en lugar de meses, como suele ocurrir en el arrendamiento de vivienda tradicional). Incluso podría establecerse una duración máxima del alquiler turístico, por ejemplo, tomando en consideración la duración mínima del contrato de arrendamiento de vivienda de 5 o 7 años del art. 9 LAU.

Sin embargo, atender simplemente a la duración de la relación arrendaticia encuentra el escepticismo de la doctrina administrativa, en el ámbito del IRPF, el TEAR

⁴⁵⁰ GARCÍA CALVENTE, Y.: “Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los Apartamentos Turísticos”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 2713/2005, p. 3.

⁴⁵¹ STJUE de 12 de febrero de 1998, Elisabeth Blasi, C-346/95, EU:C:1998:51

⁴⁵² STJUE de 3 de febrero de 2000, Amengual Far, C-12/98, EU:C:2000:62.

⁴⁵³ Resoluciones del TEAC de 15 de diciembre de 2004 y de 15 de diciembre de 2016. Tales resoluciones se fijan más en el no ejercicio de una actividad económica en el inmueble que en los caracteres del uso que se hace del inmueble.

⁴⁵⁴ Como se recalca en la STJUE de 15 de diciembre de 1993, Lubbock Fine, C-63/92, EU:C:1993:929.

⁴⁵⁵ Así lo confirma, por ejemplo, GARCÍA CALVENTE, Y.: “Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los Apartamentos Turísticos”, *op. cit.*, p. 4.

de Valencia⁴⁵⁶ ha concluido no hace mucho que la necesidad de vivienda puede resolverse de una manera no permanente, por la movilidad geográfica de determinadas profesiones, generando una discriminación no ya sólo a los arrendadores sino a los propios arrendatarios turísticos, que pueden sufrir un encarecimiento del alquiler.

Pero es que además la reducción del 60% por arrendamiento de vivienda en IRPF tenía otro fin puramente fiscal, que sigue justificando la aplicación de la reducción aun cuando no se satisfaga una necesidad de vivienda, el de incentivar la declaración de los arrendamientos posibilitando un mayor control por parte de la Hacienda Pública sobre los mismos, cuestión que nadie negará que donde más se acentúa es en el alquiler turístico, especialmente en aquellos casos en que no haya una plataforma colaborativa de por medio o que, habiéndola, no registre el negocio jurídico porque se burle tal vía (por ejemplo, cuando los usuarios intercambian sus teléfonos y no siguen el cauce establecido en la plataforma).

El propio TJUE⁴⁵⁷ ha puesto de manifiesto que no es esencial la duración de la relación arrendaticia, lo que no impide que sea un elemento clarificador muy importante sobre cuándo estamos ante un alquiler turístico y cuándo se arrienda el inmueble para

⁴⁵⁶ Resolución del TEAR de Valencia de 26 de septiembre de 2017 (rec. núm. 12/02482/2016). Interesa el FD 8º:

“Hemos de llamar la atención sobre el hecho de que restringir el beneficio fiscal a los arrendamientos de vivienda permanente conduciría evidentemente a discriminaciones importantes: no tanto, como dice el reclamante, entre los arrendadores, sino entre los arrendatarios, que son –como hemos dicho– aquellos a los que se pretende beneficiar con el carácter social de la medida, logrando en su favor un abaratamiento de los alquileres de vivienda. ¿Acaso no es digno de protección el arrendatario cuando el alquiler resuelve su necesidad de vivienda con carácter no permanente? Pensemos, por ejemplo, en el trabajador del sector turístico, obligado por razones laborales a desplazar su residencia durante la temporada estival, o en los estudiantes que alquilan una vivienda para la temporada de duración del curso académico. A nuestro juicio, el texto del precepto que interpretamos no da base suficiente para excluir dichos arrendamientos –y muchos otros en que concurren circunstancias semejantes– del beneficio que nos ocupa.

Sin embargo, junto al fin social de la norma interpretada, no cabe duda de que la misma perseguía – aunque no esté explícito en la exposición de motivos– otro fin netamente fiscal. Es sabido el reducido control que existía por parte de la Hacienda pública sobre los rendimientos obtenidos del arrendamiento de inmuebles destinados a vivienda, puesto que no existían obligaciones formales ni normas sustantivas que facilitasen dicho control; y, sin duda, el ventajoso régimen fiscal que para el arrendador supone la reducción que nos ocupa perseguía – estableciendo una tributación reducidísima– estimular la declaración de los ingresos obtenidos en dichos arrendamientos. Esa finalidad está patente en el hecho de que la norma condicione el beneficio fiscal a que los rendimientos de estos alquileres hayan sido declarados por el contribuyente, quien no gozará de la reducción si aquéllos, habiéndose ocultado en la declaración del impuesto, son descubiertos por la Administración. Esta finalidad puramente fiscal, pone de manifiesto, a nuestro juicio, por qué, desde un punto de vista teleológico, debe considerarse aplicable la norma incluso en aquellos casos en que no exista la razón social a que antes nos referíamos, como ocurre, por ejemplo, en el caso de los arrendamientos turísticos”.

⁴⁵⁷ STJUE de 12 de febrero de 1998, Elisabeth Blasi, C-346/95, EU:C:1998:51. Llega a afirmar que contratos de arrendamiento inferiores a seis meses dejan clara la intención de las partes. Sin embargo, en nuestro caso, la duración del contrato de arrendamiento de vivienda no nos ayuda en demasía si se tiene en cuenta que, de celebrarse un contrato de arrendamiento de vivienda, el huésped podría obligar al anfitrión a prorrogar el contrato hasta alcanzar los cinco o siete años (art. 9 LAU).

Resulta claro, por tanto, que ni el anfitrión de nuestro alquiler turístico va a celebrar un contrato de arrendamiento de vivienda, ni la cuestión reside en diferencia, dentro de los contratos de vivienda cuáles son de vivienda y cuáles son un alojamiento turístico. El propio Tribunal advierte de la presencia de otros elementos, citando como ejemplo la reconducción automática del contrato.

vivienda. La pena es que, como señala la doctrina⁴⁵⁸, el TJUE no se manifiesta sobre cuál es la finalidad de la exención en la Directiva IVA, aunque se deduce que es, precisamente, el fomento de la vivienda, como hemos visto que el TEAR de Valencia alude con ocasión del análisis de la reducción por arrendamiento de vivienda en IRPF.

Reiteramos que la aplicabilidad de esta exención provoca que no opere la no sujeción al ITPAJD prevista en el art. 4.Cuatro LIVA.

En suma, vemos hasta qué punto se ha puesto en tela de juicio la aplicabilidad de esta exención al alquiler turístico, especialmente el distinto tratamiento respecto al IRPF. Hemos de concluir la necesidad de que el inmueble tenga carácter de vivienda, disponiendo de cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación⁴⁵⁹ y la no prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera.

Este régimen jurídico ha generado que determinados sujetos pasivos hayan tratado de esquivar la exención. Es decir, el alquiler turístico, con un marcado carácter mercantilista, ha provocado que aquellos empresarios del alquiler turístico que no prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera, no puedan deducirse las cuotas de IVA soportado, siendo a efectos de IVA meros consumidores⁴⁶⁰. Consecuentemente, la Administración Tributaria ha tenido que imponer sanciones tributarias a sujetos pasivos que, realizando el alquiler turístico como actividad sujeta y exenta se han aplicado deducciones de IVA soportado sin tener, lógicamente, derecho a ello⁴⁶¹.

Queda en manos de las autoridades tributarias autonómicas, detectar estos casos para reclamar las correspondientes cuotas de ITPAJD, en su modalidad de transmisiones patrimoniales, no declaradas.

Independientemente de la labor de las distintas autoridades administrativas, esto nos aporta un motivo más para poner en tela de juicio la utilidad de aplicar la exención por arrendamiento de vivienda al alquiler turístico, que impide que los sujetos pasivos puedan deducirse el IVA soportado en la actividad.

VI. 3. Devengo del impuesto

En términos generales, y sin ánimo de ser exhaustivos, el devengo del Impuesto se recoge en los arts. 75 (operaciones interiores), 76 (AIB) y 77 (importaciones) LIVA. Dichos preceptos, se pueden resumir en lo ya establecido en el art. 21.1 LGT, el devengo del Impuesto se produce en el momento en que se realiza el hecho imponible, salvo en las importaciones que se produce en el momento en que se devengan los derechos de importación.

⁴⁵⁸ RUIZ GARIJO, M.: “El régimen de exención del arrendamiento de bienes inmuebles en la Sexta Directiva. Un paso más del TJCE”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 2/2006, p. 6.

⁴⁵⁹ Resoluciones de la DGT de 1 de abril de 2008 y de 16 de abril de 2009, en respuesta a las Consultas nº V0635-08, V0824-09.

⁴⁶⁰ Puede verse, por ejemplo, en la STS de 25 de noviembre de 2020 (rec. núm. 1921/2019).

⁴⁶¹ STS de 23 de noviembre de 2020 (rec. núm. 2818/2018).

En el caso de los arrendamientos, el art. 75.Uno LIVA, contiene una regla especial en su apartado 7º, en virtud de la cual el Impuesto se devenga cuando resulte exigible el precio correspondiente a la operación⁴⁶².

La cuestión es que ese apartado está pensado para arrendamientos de tracto sucesivo, con abonos de renta de carácter periódico. Centrándonos además en el supuesto de alquiler turístico que está sujeto y no exento que, como hemos visto, es aquel en que no hay un mero arrendamiento, sino que junto al alojamiento se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera, nos hace plantearnos si resultaría aplicable la regla del citado apartado 7º o, por el contrario, la del apartado 2º relativo a las prestaciones de servicio. En este punto, la DGT⁴⁶³ afirma que el devengo de los arrendamientos (que son una prestación de servicios del art. 11.Dos.2º LIVA), se produce, como en general sucede con las operaciones de tracto sucesivo, cuando resulte exigible la correspondiente parte del precio, aplicando, por tanto, la regla contenida en el art. 75.Uno.7º LIVA. La cuestión es que en el alquiler turístico no nos encontramos ante una operación de tracto sucesivo, por lo que debe operar la regla del art. 75.Uno.2º LIVA, pues, como veíamos en el Capítulo I, no podemos afirmar que el alquiler turístico sea un contrato de tracto sucesivo, como tradicionalmente eran todos los arrendamientos.

Por lo tanto, en el alquiler turístico, el devengo del impuesto se produce cuando se preste el servicio de alojamiento, junto a sus prestaciones accesorias. Recordemos que las prestaciones accesorias, aquellas que no constituyen un fin en sí mismo, sino un medio para disfrutar de la prestación principal en mejores condiciones, siguen el mismo régimen que la prestación principal, destacando las cuestiones relativas a devengo y tipo impositivo⁴⁶⁴.

Pese a lo anterior, el devengo del IVA, en el alquiler turístico, no ha sido una cuestión que haya necesitado de pronunciamientos administrativos o jurisprudenciales, sin embargo, sí que hay un aspecto que se ha relacionado con el régimen de sujeción al impuesto, el establecimiento de un sistema de créditos, en virtud del cual el interesado (huésped potencial) adquiere, mediante un pago anticipado, unos créditos para su posterior canje por servicios de alojamiento.

Antes de exponer la visión de la doctrina administrativa y la jurisprudencia han manifestado sobre esta cuestión, adelantamos que, pese a que se ha tratado como una cuestión de sujeción, hemos de apuntar que es un problema de devengo del Impuesto. Ello, en la medida en que no se puede plantear la sujeción del sistema de puntos, el cual

⁴⁶² Conforme al art. 75.Uno.7º LIVA, se devengará el impuesto:

“7.º En los arrendamientos, en los suministros y, en general, en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción.

No obstante, cuando no se haya pactado precio o cuando, habiéndose pactado, no se haya determinado el momento de su exigibilidad, o la misma se haya establecido con una periodicidad superior a un año natural, el devengo del Impuesto se producirá a 31 de diciembre de cada año por la parte proporcional correspondiente al periodo transcurrido desde el inicio de la operación, o desde el anterior devengo, hasta la citada fecha”.

⁴⁶³ Resolución de la DGT de 28 de febrero de 2011, en respuesta a la Consulta nº V0472-11.

⁴⁶⁴ STJUE de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496; citada en pronunciamientos posteriores, reiterando el mismo criterio, como las SSTJUE de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan LTD, C-349/96, EU:C:1999:93, apartado 30; y de 21 de junio de 2007, Volker Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, apartado 18.

no es más que el medio de pago del servicio de alojamiento, siendo este último el único hecho imponible del que podría analizarse el régimen de sujeción. A lo que sí podría afectar ese sistema de puntos es al devengo del impuesto, si el hecho imponible se produce cuando el cliente adquiere esos puntos.

Con esta visión, ahora sí, pasamos a analizar lo expuesto por la doctrina administrativa y la jurisprudencia europea. En efecto, el TJUE⁴⁶⁵ y, en remisión a este, la DGT⁴⁶⁶, establecen que el “derecho a puntos” no es un fin en sí mismo sino un paso intermedio para obtener el aprovechamiento temporal de un alojamiento, concluyéndose que la adquisición de tales puntos no es una operación sujeta a IVA en la medida en que no se conocen todos los elementos relevantes del devengo, dado que los servicios no están identificados plenamente.

Insistimos en que, a nuestro parecer, el sistema de puntos, como señala el TJUE, no es un fin en sí mismo, consideramos que debe entenderse como un instrumento de pago, como simple pago anticipado. Por ello, la cuestión debería haberse planteado como análisis del devengo del servicio de alojamiento, y no como análisis del régimen de sujeción del sistema de puntos. De hecho, desde el prisma del devengo, esta postura jurisprudencia confirma que dicho devengo no tiene lugar con ocasión de la exigibilidad del precio sino cuando efectivamente se presta el servicio, debiendo aplicarse, como hemos apuntado, la regla contenida en el art. 75.Uno.2º LIVA.

Distinto sería el caso del abono de una parte del precio para formalizar una reserva, en este caso, simplemente, de acuerdo con el art. 75.Dos LIVA, aunque no se haya producido el hecho imponible, el devengo del Impuesto se produce en el momento en que se percibe la cantidad en cuestión en concepto de reserva o anticipo⁴⁶⁷.

VI. 4. El sujeto pasivo y su establecimiento en el TAI

Aunque pueda parecer una cuestión que no plantea problemas, lo cierto es que la diversidad de estructuras que pueden darse para la explotación de un alojamiento turístico hace que debamos plantearnos quién es el sujeto pasivo en cada caso.

Cuando el titular del inmueble es el que lo explota directamente, siendo además un sujeto establecido en el TAI, resulta claro que este es el empresario y sujeto pasivo conforme a los arts. 5.Uno.c) y 84 LIVA.

Ahora bien, puede ocurrir que haya una empresa de servicios que se encargue de la gestión y explotación. Si el propietario es quien ejerce la actividad (asume el riesgo) y la empresa subcontratada se limita a la prestación de los servicios complementarios al alojamiento, debemos decir que el titular del inmueble es el titular de la actividad, y decimos titular de la actividad⁴⁶⁸ y no sujeto pasivo porque sujeto pasivo son ambos, el titular y la empresa subcontratada, el titular del inmueble por la actividad de

⁴⁶⁵ STJUE de 16 de diciembre de 2010, MacDonald Resorts Ltd, C-270/09, EU:C:2010:780, apartados 31 y 32. Dicha Sentencia se remite a la STJUE de 21 de febrero de 2006, BUPA Hospitals Ltd y Goldsborough Developments Ltd, C-419/02, EU:C:2006:122, apartado 44.

⁴⁶⁶ Resoluciones de la DGT de 27 de enero de 2014 y de 5 de noviembre de 2014, en respuesta a las Consultas nº V0170-14 y V3012-14.

⁴⁶⁷ Resolución de la DGT de 9 de julio de 2018, en respuesta a la Consulta nº V2030-18.

⁴⁶⁸ Aunque lo tratamos en varias ocasiones durante nuestro estudio, puede verse el apartado VIII.2. sobre titularidad de la actividad.

arrendamientos y el subcontratado por la actividad de servicios que facturará al primero con la correspondiente repercusión de IVA.

Se plantea la posibilidad de la adquisición de una promoción de alojamientos turísticos y posterior explotación conjunta por los propietarios, admitiéndose, en base al art. 84. Tres LIVA⁴⁶⁹ que estos formen una comunidad de bienes para la explotación de los mismos, cobrando tal comunidad el carácter de sujeto pasivo⁴⁷⁰.

Nos planteamos ahora el caso de personas no establecidas en el TAI que adquieren un alojamiento turístico en el mismo, concretamente, si se va a considerar que estas personas están establecidas en virtud de dicha adquisición. Ello va a tener como consecuencia fundamental el ejercicio de una actividad sujeta a IVA, permitiendo la deducibilidad de las cuotas suportadas, especialmente, pensamos en el posible IVA suportado en la adquisición del inmueble.

De cuándo se considera establecido en el TAI un sujeto pasivo, se encarga el art. 84. Dos LIVA⁴⁷¹. Concretamente, estará establecido cuando tenga en el mismo la sede de actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente, siempre que, en este último caso, intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al impuesto, lo cual se entenderá que ocurre cuando ordene sus factores de producción materiales y/o humanos con la finalidad de realizar, precisamente, tales entregas o prestaciones.

En este punto, interesa recordar que la calificación como establecimiento permanente o sin establecimiento a efectos de tributación directa, es independiente al concepto de establecimiento permanente que aquí tratamos, a efectos de IVA⁴⁷².

⁴⁶⁹ De acuerdo con el art. 84. Tres LIVA:

“Tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto”.

⁴⁷⁰ Resolución de la DGT de 19 de noviembre de 2004, en respuesta a la Consulta nº 1994-04.

⁴⁷¹ Conforme al art. 84. Dos LIVA:

“A los efectos de lo dispuesto en este artículo, se considerarán establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto los sujetos pasivos que tengan en el mismo la sede de su actividad económica, su domicilio fiscal o un establecimiento permanente que intervenga en la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al Impuesto.

Se entenderá que dicho establecimiento permanente interviene en la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios cuando ordene sus factores de producción materiales y humanos o uno de ellos con la finalidad de realizar cada una de ellas”.

Este precepto debe ponerse en relación con el art. 192 *bis* de la Directiva IVA, conforme al cual:

“A efectos de la presente sección, a un sujeto pasivo que tenga un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro en que se devengue el impuesto se le considerará como sujeto pasivo no establecido en el territorio de dicho Estado miembro cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) Que efectúe una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada en el territorio de ese Estado miembro;
- b) que en la entrega de bienes o la prestación de servicios no intervenga ningún establecimiento que tenga el proveedor de servicios en el territorio de ese Estado miembro”.

⁴⁷² Resolución de la DGT de 5 de junio de 1998, en respuesta a la Consulta nº 0975-98.

Según el art. 69. Tres. 2.º LIVA, hemos de entender por establecimiento permanente “cualquier lugar fijo de negocios donde los empresarios o profesionales realicen actividades empresariales o profesionales”, si bien el propio precepto relaciona los casos concretos comprendidos en tal definición⁴⁷³.

Del art. 84. Dos se deduce que, junto al establecimiento físico propiamente dicho, se requiere una ordenación de medios materiales y/o humanos. Dichos medios, según la jurisprudencia del TJUE pueden ser propios o subcontratados y deben tener una permanencia suficiente⁴⁷⁴. Todo ello, deberá valorarse caso por caso, en tanto la norma no establece criterios específicos.

Dicha jurisprudencia del TJUE se ha incorporado al derecho positivo de la UE por el art. 11.2 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido⁴⁷⁵. Resulta igualmente interesante el apartado 3 del mismo artículo, que advierte que contar con un número de identificación a efectos de IVA no resulta suficiente para considerar que un sujeto pasivo cuenta con un establecimiento permanente.

En el caso de explotación de inmuebles, nos encontramos con una casuística específica, distinta al resto de actividades económicas, pues la explotación del inmueble

⁴⁷³ Así, enuncia el precepto los siguientes elementos:

- a) La sede de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, tiendas y, en general, las agencias o representaciones autorizadas para contratar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo.
- b) Las minas, canteras o escoriales, pozos de petróleo o de gas u otros lugares de extracción de productos naturales.
- c) Las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de doce meses.
- d) Las explotaciones agrarias, forestales o pecuarias.
- e) Las instalaciones explotadas con carácter de permanencia por un empresario o profesional para el almacenamiento y posterior entrega de sus mercancías.
- f) Los centros de compras de bienes o de adquisición de servicios.
- g) Los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título”.

⁴⁷⁴ Entre otras, resoluciones de la DGT de 12 de mayo de 2017, de 13 de noviembre de 2017 y de 1 de marzo de 2019, en respuesta a las Consultas nº V1145-17, V2915-17 y V0457-19. En estas, se hace referencia a las SSTJUE de 4 de julio de 1985, Gunter Berkholz, C-168/84, EU:C:1985:299; de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184; de 20 de febrero de 1997, DFDS A/S, C-260/95, EU:C:1997:77; de 17 de julio de 1997, ARO Lease BV, C-190/95, EU:C:1997:374; y de 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg Sàrl, C-73/06, EU:C:2007:397.

⁴⁷⁵ De acuerdo con el art. 11.2 del citado Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011:

“2. A efectos de la aplicación de los artículos indicados a continuación, se entenderá por «establecimiento permanente» cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica contemplada en el artículo 10 del presente Reglamento, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan prestar los servicios que suministre:

[...]

d) el artículo 192 *bis* de la Directiva 2006/112/CE.”

por sí misma, ya confiere al titular la condición de empresario. Sin embargo, el TEAC⁴⁷⁶, pese a que mantiene la postura del art. 11.2 del ya citado Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011, lo hace en base principalmente a la normativa y jurisprudencia comunitaria sin que haga referencia alguna a este precepto, aunque la conclusión sea equivalente. Así, el TEAC deduce de la jurisprudencia europea cuatro requisitos: presencia física en un EM concreto, que dicha presencia sea permanente, que efectivamente se realice una actividad económica y que exista una estructura mínima de medios materiales y/o humanos.

Pero lo hace, insistimos, en base a jurisprudencia europea anterior al Reglamento de 2011, sin hacer alusión a este último, lo cual no ocurre en el caso de la DGT que sí hace referencia expresa al mismo⁴⁷⁷.

Así, entendemos suficiente lo dispuesto en el art. 11.2 del Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, del Consejo, de 15 de marzo de 2011 y el art. 84. Dos LIVA.

En el caso que nos ocupa, el alquiler turístico, resulta imprescindible contar con una estructura de medios materiales y humanos, mobiliario, lencería, etc., así como personal que se encargue de la comercialización, gestión, trato con los huéspedes, etc. Por ello, lo más habitual es que paralelo a la adquisición del alojamiento turístico, el sujeto no establecido concierte un contrato de gestión turística con una empresa dedicada a ello⁴⁷⁸. Y todo ello se hace necesario, en mayor o menor medida, ya se presten servicios complementarios propios de la industria hotelera o no. En estos casos, en base a lo anterior, vamos a tener un verdadero establecimiento permanente.

Entendemos que no va a haber establecimiento permanente cuando una persona arrienda a otra, mediante un arrendamiento tradicional, un inmueble para que sea el arrendatario el que lo explote por cuenta propia. Y ello porque en estos casos el arrendador no dispone de una estructura de medios materiales y humanos, simplemente cede en arrendamiento un inmueble que tiene en el TAI para que otra persona ejerza una actividad económica sobre él.

La consecuencia más inmediata de no contar con establecimiento permanente es la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo⁴⁷⁹. Es decir, cuando no se cuente

⁴⁷⁶ Resolución del TEAC de 20 de octubre de 2016.

⁴⁷⁷ En la ya citada Resolución de la DGT de 1 de marzo de 2019, en respuesta a la Consulta nº V0457-19. Dicha resolución, a su vez, hace alusión a la Resolución de la DGT de 13 de noviembre de 2017, en respuesta a la Consulta nº V2915-17.

⁴⁷⁸ Como ocurre precisamente en la resolución de la DGT de 1 de marzo de 2019, en respuesta a la Consulta nº V0457-19. Hay Resoluciones de la DGT que no tratan de arrendamiento de inmuebles y sí que se exige contar con unas instalaciones, como la Resolución de la DGT de 22 de abril de 2008, en respuesta a la Consulta nº V0842-08, relativa a una actividad de compra, almacenamiento, venta y distribución mayorista de muebles y complementos para el hogar; una actividad para la que se estima necesario contar con unas instalaciones. Lo determinante es que se cuente con la estructura de medios de producción necesarios para llevar a cabo la actividad, hay que analizar cada actividad.

⁴⁷⁹ Según establece el art. 84 LIVA:

Uno. Serán sujetos pasivos del Impuesto:

1.º Las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto, salvo lo dispuesto en los números siguientes.

con establecimiento permanente el sujeto pasivo será el empresario destinatario de los servicios.

La cuestión es que resulta francamente difícil explotar mediante el alquiler turístico un inmueble sin contar con una estructura de medios materiales y humanos. Lo habitual en el caso de un sujeto no establecido en el TAI será que haya un arrendamiento ordinario a un empresario para que este explote el inmueble, operando la regla de inversión del sujeto pasivo o que medie un contrato de gestión del alojamiento turístico adquirido por un sujeto (ya sea mediante compraventa, arrendamiento, etc.) en cuyo caso se le va a considerar establecido y no va a operar inversión del sujeto pasivo.

Y lo más importante para el sujeto no establecido que adquiere un alojamiento turístico en España y soporta IVA en dicha adquisición (obra nueva), si no lo explota directamente y se limita a arrendarlo para que otra persona lo explote, al no considerarse establecido no se va a poder deducir la cuota de IVA soportado en la compraventa. Y por ello, cuestiona en este punto la doctrina⁴⁸⁰ el respeto al principio de neutralidad del Impuesto.

VI. 5. Lugar de realización del hecho imponible

El hecho de que el alquiler turístico tenga como elemento esencial un inmueble facilita enormemente esta cuestión, bastando acudir al art. 70.Uno.1.º LIVA, que considera realizados en el TAI⁴⁸¹ los servicios relacionados con inmuebles que radiquen en dicho territorio, ofreciendo una variada casuística que comprende tanto el arrendamiento directo como el arrendamiento para posterior subarrendamiento, los servicios de intermediación, de gestión, etc.

Ello tiene como consecuencia que cuando se arriende un inmueble a una persona no establecida en el TAI, no habrá exportación ni prestación de servicio a otro Estado

2.º Los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación:

a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto.

No obstante, lo dispuesto en esta letra no se aplicará en los siguientes casos:

a') Cuando se trate de prestaciones de servicios en las que el destinatario tampoco esté establecido en el territorio de aplicación del Impuesto, salvo cuando se trate de prestaciones de servicios comprendidas en el número 1.º del apartado uno del artículo 69 de esta Ley.

b') Cuando se trate de las entregas de bienes a que se refiere el artículo 68, apartados tres y cinco de esta Ley.

c') Cuando se trate de entregas de bienes que estén exentas del Impuesto por aplicación de lo previsto en los artículos 21, números 1.º y 2.º, o 25 de esta Ley, así como de entregas de bienes referidas en este último artículo que estén sujetas y no exentas del Impuesto.

[...].

⁴⁸⁰ DE URRUTIA CODURAS, H. G. y CÁCERES TORRENS, J.: “El IVA en las inversiones inmobiliarias por no residentes: ¿sigue disponiendo de un EP?”, *Revista Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 952/2019, p. 3.

⁴⁸¹ De la determinación del territorio de aplicación del Impuesto se encarga el art. 3 LAU.

Miembro, no habiendo obligación, en su caso y entre otras cosas, de presentar el modelo 349⁴⁸².

Aunque la problemática que suscita la localización del hecho imponible, en nuestro caso, es prácticamente nula, resulta de interés el concepto de bien inmueble. La base normativa parte del art. 47 de la Directiva IVA⁴⁸³ y el ya citado art. 70 LIVA, siendo objeto de desarrollo por el Reglamento (UE) n° 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo.

El citado Reglamento establece, en efecto, qué se entiende por bien inmueble a efectos de IVA en el art. 13 *ter*⁴⁸⁴. En cuanto a los servicios vinculados a bienes inmuebles, a los que hace referencia el art. 47 de la Directiva IVA, el art. 31 *bis* del citado Reglamento, establece que sólo se entenderán relacionados con bienes inmuebles aquellos servicios que tengan “una vinculación suficientemente directa” con tales bienes, citando (apartado 2 del precepto), entre otros casos, el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, así como la intermediación en la venta o el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles. No se incluye en este conjunto de servicios, la intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores de similar función (apartado 3 del precepto)⁴⁸⁵.

Esto último es interesante, en la medida en que el servicio de intermediación no se va a considerar relacionado con un bien inmueble⁴⁸⁶. No obstante, a nuestro parecer, el destinatario del servicio de intermediación va a ser el arrendador de un bien, es decir, un empresario, y normalmente establecido en el TAI, ya tenga sede de actividad o establecimiento permanente. Esta afirmación, sólo deja fuera del TAI aquellos servicios de intermediación prestados a personas no establecidas en el TAI ni cuentan con una estructura de medios para ejercer una actividad económica, prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera sin contar con medios de producción propios o subcontratados no es posible.

⁴⁸² Resolución de la DGT de 19 de diciembre de 2018, en respuesta a la Consulta n° V3231-18.

⁴⁸³ El cual hace referencia, entre otros, a “la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar”.

⁴⁸⁴ En efecto, establece el art. 13 *ter* de Reglamento (UE) n° 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo:

A efectos de la aplicación de la Directiva 2006/112/CE, por “bienes inmuebles” se entenderá:

a) un área determinada de la corteza terrestre, ya sea en su superficie o en su subsuelo, en la que puede fundarse la propiedad y la posesión;

b) cualquier edificio o construcción fijado al suelo, o anclado en él, sobre o por debajo del nivel del mar, que no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad;

c) cualquier elemento que haya sido instalado y forme parte integrante de un edificio o de una construcción y sin el cual estos no puedan considerarse completos, como, por ejemplo, puertas, ventanas, tejados, escaleras y ascensores;

d) cualquier elemento, equipo o máquina instalado de forma permanente en un edificio o en una construcción, que no pueda trasladarse sin destruir o modificar dicho edificio o construcción.

⁴⁸⁵ Resolución de la DGT de 19 de junio de 2019, en respuesta a la Consulta n° V1477-19. Hace referencia a la STJUE de 7 de septiembre de 2006, Heger Rudi GmbH, C-166/05, EU:C:2006:533, de la cual se concluye que un servicio se considera vinculado con un bien inmueble cuando constituye “un elemento central e indispensable” de la prestación.

⁴⁸⁶ Resoluciones de la DGT de 17 de abril de 2017, de 12 de marzo de 2018 y de 27 de marzo de 2019, en respuesta a las Consultas n° V0949-17, V0644-18 y V0690-19.

Lo anterior, en el alquiler turístico, aun sin prestar servicios propios de la industria hotelera, es una circunstancia prácticamente imposible, dado que el alquiler de un inmueble por cortos períodos de tiempo, requiere una estructura, aunque sea subcontratada, obligando a considerar el inmueble establecimiento permanente y al empresario establecido en el TAI, siendo perceptor de los servicios de intermediación y debiendo considerar estos realizados en el TAI conforme a las reglas generales del art. 69 LIVA.

VI. 6. Estructuras empresariales alternativas al alquiler turístico ejercido directamente por el titular del inmueble

Pasamos ahora a analizar fórmulas alternativas al alquiler directo. En este sentido, como veíamos en el Capítulo IV relativo al IRPF, hemos de tener en cuenta que la casuística que podemos encontrar es tan amplia como permite el propio principio de autonomía de la voluntad. Así, junto al mero arrendamiento a un tercero que, vía subarrendamiento, explote el inmueble mediante el alquiler turístico, encontramos otras fórmulas como la interposición de un comisionista que puede actuar en nombre propio o ajeno, determinando dicha circunstancia regímenes tributarios considerablemente distintos.

En este sentido, la autonomía de la voluntad unida a la libertad de forma que permite el Derecho Privado, hace que la casuística que podemos encontrar sea tan diversa que hace necesario establecer unos criterios mínimos para poder determinar cuándo estamos en un supuesto u otro.

Por ello, en un primer momento nos detendremos en el arrendamiento y subarrendamiento del inmueble para posteriormente analizar el caso en que interviene un comisionista, ya sea en nombre propio o ajeno.

Esta cuestión resulta fundamental a la hora de analizar la exención por arrendamiento de vivienda, así para exceptuar la aplicación de la exención por arrendamiento de vivienda, los servicios complementarios propios de la industria hotelera debe prestarlos el arrendador directamente, aunque subcontrate tales servicios⁴⁸⁷. Es decir, hemos de tener claro quién es el titular de la actividad de alquiler turístico y si en este concurren los requisitos de la exención o no.

Nos detenemos ahora en aquel caso en que el titular del inmueble, en lugar de ejercer el alquiler turístico directamente, se limita a arrendarlo a un tercero, para que este, vía subarrendamiento, ejerza la actividad de alquiler turístico.

La doctrina engloba dos supuestos dentro de este, al menos a efectos de determinar el régimen de sujeción y no exención. Así, junto al arrendamiento para que el arrendatario ejerza el alquiler turístico, se incluye aquel caso en que el titular del inmueble cede la gestión del inmueble, actuando el cesionario en nombre propio frente a los huéspedes⁴⁸⁸.

Hemos de apreciar dos relaciones arrendaticias, una principal (arrendador – arrendatario) y una secundaria, de subarrendamiento.

⁴⁸⁷ STSJ de Cantabria, de 18 de septiembre de 2000 (rec. núm. 610/1999).

⁴⁸⁸ ARRIBAS LEÓN, M.: “Tributación del arrendamiento y la titularidad de viviendas de uso turístico”, *op. cit.*, p. 13.

En este caso, resulta evidente que la relación arrendaticia principal no va a poder beneficiarse de la exención por arrendamiento de vivienda, porque no es la causa del negocio jurídico, porque el arrendatario no va a ser el usuario de la vivienda⁴⁸⁹. Ello, ya se arriende a una agencia o tour operador⁴⁹⁰ o a una empresa que cederá el inmueble a los turistas⁴⁹¹, en tanto el arrendamiento impide el uso propio del inmueble por el arrendatario, cualquier uso, incluido el uso como vivienda⁴⁹², salvo que se trate de una cesión posterior gratuita para uso de vivienda, en este caso sí se puede aplicar la exención por arrendamiento de vivienda del art. 20.Uno.23º.b) LIVA⁴⁹³.

En cuanto al subarrendamiento, el régimen aplicable a este, vendrá determinado por las circunstancias ya analizadas en el epígrafe VI.2. Así, conforme al art. 20.Uno.23º.b) LIVA, el subarrendamiento estará exento cuando el subarrendador no preste servicios propios de la industria hotelera y así ostente el carácter de arrendamiento de vivienda conforme al precepto citado, lo cual determina la sujeción y no exención en ITPAJD. En cambio, cuando el subarrendador acompañe el alquiler turístico de servicios propios de la industria hotelera, la actividad estará sujeta y no exenta⁴⁹⁴.

⁴⁸⁹ Resoluciones de la DGT de 14 de diciembre de 2017 y de 8 de febrero de 2018, en respuesta a las Consultas nº V3208-17 y V0346-18.

⁴⁹⁰ Resolución del TEAC de 6 de noviembre de 1998.

⁴⁹¹ Resolución del TEAC de 19 de julio de 2000 y resolución de la DGT de 26 de noviembre de 2014, en respuesta a la Consulta nº V3157-14.

⁴⁹² En palabras del TEAC, en resolución de 25 de enero de 2018:

“Lo que se pretende con la exención es que la finalidad del contrato de arrendamiento debe ser únicamente servir de vivienda a una concreta persona, es decir, que cuando se acredita que no existe un negocio jurídico posterior al contrato de arrendamiento por el que se cede el uso de la vivienda (porque se concreta la persona física o personas físicas que van a ocupar el inmueble destinado a vivienda), y que por ello no puede destinarse a residencia de otra persona, cualquiera que sea su título o el motivo de la cesión, debe incluirse la operación dentro de la exención que ahora examinamos.

No se incluirá en el ámbito de aplicación de la exención aquel contrato de arrendamiento por el que se faculta al arrendatario a designar a las personas que vayan a ocupar la vivienda. Esta designación posterior de la persona o de las personas (es así cuando puede destinarse a un uso de distintas personas por períodos temporales inferiores al del contrato de arrendamiento de forma sucesiva) que van a ocupar el inmueble no puede sino comportar una cesión o subarriendo que impide que el arrendamiento este exento de IVA”.

El Centro Directivo hace referencia entre otras, a las SSTJUE de 27 de septiembre de 2012, *Field Fisher Waterhouse LLP*, C-392/11, EU:C:2012:597; de 18 de julio de 2013, *Medicom*, C-210/11 y C-211/11, EU:C:2013:479; y de 22 de enero de 2015, *Régie communale autonome du stade Luc Varenne*, C-55/14, EU:C:2015:29.

⁴⁹³ Entre otras, resoluciones de la DGT de 31 de octubre de 2016 y de 18 de septiembre de 2018, en respuesta a las Consultas nº V4618-16 y V2541-18.

⁴⁹⁴ A nuestro parecer, la doctrina administrativa más clara se extrae de la resolución de la DGT de 11 de abril de 2018, en respuesta a la Consulta nº V0934-18, que establece que:

“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 los mismos se realice en virtud de un nuevo contrato de arrendamiento, conforme a la letra f) del precepto, o en virtud de otro título.

[...]

En este sentido, algún autor⁴⁹⁵ se remite a la DGT⁴⁹⁶, que reitera que la exención del art. 20.Uno.23º.b) LIVA, no tiene un carácter objetivo, es decir, no se atiende al bien sobre el que recae el hecho imponible, sino que tiene una naturaleza teleológica, la relación de arrendaticia en cuestión ha de ser para uso de vivienda.

Así, en caso de subarrendamiento, la relación arrendador-arrendatario, va a estar sujeta y no exenta, y la relación subarrendador-subarrendatario, podrá estarlo o no, como ya apuntábamos, conforme a los criterios analizados en el epígrafe VI.2⁴⁹⁷. Y donde hay que comprobar ese uso de vivienda es en el subarrendamiento, por tanto, da igual que el arrendamiento tuviera por objeto un local de negocio, si el arrendatario adapta el local a vivienda y hace un subarrendamiento de una vivienda, en los términos ya analizados cuando estudiamos la exención del art. art. 20.Uno.23º.b) LIVA (es decir, con su cédula de habitabilidad y se arrienda a persona física que lo destina a vivienda o el arrendatario lo destina a alquiler turístico sin servicios complementarios, se va a poder aplicar la exención⁴⁹⁸).

En este punto, no nos planteamos si el arrendador se encarga de prestar los servicios complementarios propios de la industria hotelera, aunque sea el arrendatario y subarrendador el que efectivamente ejerza el alquiler turístico, y ello porque en un caso u otro, como hemos visto, no se va a aplicar la exención. Ya veremos en el Capítulo VII, qué pasa con el tipo impositivo.

No hemos encontrado pronunciamiento expreso sobre qué ocurre cuando lo que se subarrienda es una parte del inmueble. Parece ser que no hay distinción, que igualmente, si hay subarrendamiento, el arrendamiento estará sujeto y no exento, salvo que, como hemos comentado, se trate de una cesión gratuita para uso de vivienda, en este caso sí se puede aplicar la exención por arrendamiento de vivienda del art. 20.Uno.23º.b) LIVA⁴⁹⁹.

El caso que resulta problemático es aquel en que hay un arrendamiento de vivienda convencional y el arrendatario destina parte de la vivienda a alquiler turístico, continuando su uso como vivienda habitual respecto al resto del inmueble. La solución desde un punto de vista positivo es clara, si se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera, no resulta aplicable la exención al subarrendamiento, sin

Si efectivamente, como manifiesta el consultante, en los subarrendamientos que realiza no se prestan otro tipo de servicios propios de la industria hotelera como los descritos en el punto 3 anterior, y además la vivienda se arrienda únicamente a arrendatarios que sean personas físicas, y que la destinen para su uso exclusivo como vivienda, tales servicios de arrendamiento de vivienda se considerarán sujetos pero exentos del Impuesto”.

Aunque hay una amplia muestra, como las resoluciones de la DGT de 23 de febrero de 2017, de 27 de marzo de 2019 y de 29 de mayo de 2019, en respuesta a las Consultas nº V0478-17, V0690-19 y V1185-19.

⁴⁹⁵ GOROSPE OVIEDO, J. I.: “Las viviendas turísticas y los arrendamientos de temporada...”, *op. cit.*, p. 159.

⁴⁹⁶ Resolución de la DGT de 10 de marzo de 2016, en respuesta a la Consulta nº V0946-16.

⁴⁹⁷ La DGT se remite a resoluciones anteriores, doctrina reiterada, citándose a modo de ejemplo la Resolución de la DGT de 4 de agosto de 2011, en respuesta a la Consulta nº V1928-11.

⁴⁹⁸ Resolución de la DGT de 8 de octubre de 2019, en respuesta a la Consulta nº V2737-19.

⁴⁹⁹ Resolución de la DGT de 18 de septiembre de 2018, en respuesta a la Consulta nº V2541-18.

embargo, el arrendamiento principal deja de ser, exclusivamente, para vivienda, de hecho, el propio art. 20.Uno.23º LIVA excluye aquellos arrendamientos de edificios o parte de los mismos con la intención de ser subarrendados.

Sin embargo, la doctrina rechaza que un inmueble pueda perder automáticamente la calificación y/o la protección jurídica de vivienda habitual por el simple hecho de destinarse a alquiler turístico de forma esporádica y residual⁵⁰⁰, postura que nos parece acertada, aunque para que esa realidad jurídica sea posible sería necesario un cambio normativo, tan necesario como aconsejable a nuestro parecer.

Nos detenemos ahora en el caso en que, en lugar de arrendar el inmueble para que otra persona lo explote, se cuenta con la colaboración de un comisionista, que puede actuar en nombre propio o ajeno.

En el tráfico que se ha venido realizando, encontramos un negocio jurídico denominado “contrato de gestión de viviendas de uso turístico”, en virtud del cual el propietario de un apartamento de uso turístico lo cede a otra persona, normalmente una sociedad, para que esta lo explote en nombre propio y por cuenta del cedente.

Ha de tenerse en cuenta, que no siempre se usa tal denominación, siendo posible que exista la intervención de un agente o comisionista sin que el negocio jurídico reciba, formalmente, la denominación anterior. Y ello, debido al amplio margen de actuación que permite el principio de autonomía de la voluntad.

Hemos de distinguir dos prestaciones de servicios. Por un lado, el servicio de cesión del inmueble por parte del cedente y, por otro lado, el servicio de alojamiento, de la entidad explotadora a los usuarios finales. El último, puede ir acompañado o no de servicios complementarios propios de la industria hotelera, aunque este esquema empresarial es más idóneo para el caso en que sí se van a prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera.

El art. 11.Dos.15º LIVA, establece que cuando el agente o comisionista actúa en nombre propio y medie en una prestación de servicios, se entiende que ha recibido y prestado tales servicios por sí mismo. Por ello, hemos de entender que hay un arrendamiento sujeto y no exento entre el propietario y el cesionario, lo cual no ocurre cuando el comisionista actúa en nombre ajeno⁵⁰¹.

Si el comisionista actuara en nombre ajeno, no se cumpliría el supuesto del art. 11 LIVA, dándose una mera prestación de servicios de mediación por parte del comisionista⁵⁰² y una única relación arrendaticia entre el propietario y el usuario final.

En cambio, cuando el comisionista actúa en nombre propio, la cesión del apartamento turístico, va a estar sujeta y no exenta, tributando al 21%, y el arrendamiento al usuario final por parte de la cesionaria, podrá beneficiarse de la exención, ya analizada, del art. 20.Uno.23º.b) LIVA, como ya sabemos, siempre que no se presten servicios

⁵⁰⁰ ARRIBAS LEÓN, M.: “Tributación del arrendamiento y la titularidad de viviendas de uso turístico”, *op. cit.*, p. 21.

⁵⁰¹ Resolución de la DGT de 7 de octubre de 2015, en respuesta a la Consulta nº V2907-15.

⁵⁰² Resoluciones de la DGT de 8 de marzo de 2005 y de 27 de marzo de 2019, en respuesta a las Consultas nº 0099-05 y V0690-19.

complementarios propios de la industria hotelera, aplicándose el tipo impositivo del 10%, conforme al art. 91.Uno.2.º LIVA⁵⁰³.

En este sentido, resulta irrelevante que se presten servicios complementarios o no, incluso que el arrendador asuma el gasto de los servicios prestados al usuario final⁵⁰⁴.

Una vez tenemos claro el régimen aplicable, hemos de reflexionar sobre la fina línea que separa cuándo un mediador actúa en nombre propio y cuándo en nombre ajeno. En este sentido, la DGT identifica varios criterios para determinar las diferencias entre un supuesto y otro: la relación (directa o indirecta) entre el arrendador y los usuarios finales, quién fija las condiciones del servicio (arrendador o mediador), quién ordena el cobro y lo recibe (arrendador o mediador)⁵⁰⁵.

Esto nos recuerda a los criterios que ofrece la Comisión Europea⁵⁰⁶ que ayudan a determinar el grado de control que la plataforma ejerce sobre el servicio subyacente, determinando así a su vez si se puede decir que esta asume la titularidad de dicho servicio: el precio, la fijación de condiciones contractuales clave y la propiedad de activos clave.

En suma, debe analizarse caso por caso, si el comisionista verdaderamente actúa en nombre propio, existiendo dos relaciones arrendaticias, o en nombre ajeno.

Esta doble posibilidad, es la que se ha planteado⁵⁰⁷ respecto a las plataformas colaborativas, aunque, como hemos tenido ocasión de analizar, parece que en el caso del alojamiento colaborativo las plataformas no asumen la titularidad del servicio, conforme a los criterios del Derecho de la Unión Europea.

Otra fórmula que ha sido usada para el alquiler turístico ha sido la del contrato de participación en cuentas. En efecto, el art. 239 CCom⁵⁰⁸, prevé que los comerciantes pueden interesarse los unos por las operaciones de los otros, aportando capital y asumiendo el riesgo de la actividad en la proporción que acuerden, y ello, continuando la titularidad del negocio en el gestor y sin que intervenga en el negocio el partícipe⁵⁰⁹.

Dicho contrato, según nuestra jurisprudencia, no es más que aquel convenio que “se apoya en la existencia real de un propietario-gestor que recibe aportaciones de capital ajenas y las hace suyas para dedicarlas al negocio en que se interesan dichos terceros, los que no tienen intervención alguna en el mismo, salvo las derivadas del lucro que pretenden obtener con la contribución de capital que efectúan. En todo caso se precisa la

⁵⁰³ Resolución de la DGT de 24 de julio de 2014, en respuesta a la Consulta nº V1995-14.

⁵⁰⁴ Resoluciones de la DGT de 4 de marzo de 2015 y de 10 de marzo de 2016, en respuesta a las Consultas nº V0714-15 y V0946-16.

⁵⁰⁵ Resoluciones de la DGT de 2 de marzo de 2016 y de 15 de noviembre de 2016, en respuesta a las Consultas nº V0829-16 y V4942-16.

⁵⁰⁶ Comisión Europea, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, *op. cit.*

⁵⁰⁷ MONTESINOS OLTRA, S.: “Economía de plataforma, Impuesto sobre el Valor Añadido y establecimiento permanente en la economía digital”, *Carta Tributaria*, núm. 48, 2019, pp. 5 a 10.

⁵⁰⁸ La base normativa del contrato de participación en cuentas parte de los art. 239 a 243 CCom.

⁵⁰⁹ STS de 5 de febrero de 1998 (rec. núm. 1663/1995).

no concurrencia de un patrimonio común independiente del privativo del titular y del de los interesados”⁵¹⁰.

Más allá del régimen jurídico privado del contrato de participación en cuentas, lo cierto es que hay una cesión del inmueble, sujeta conforme a los arts. 5 y 11 LIVA, concretamente, se trata de una prestación de servicios del art. 11.Dos.2º LIVA y no exenta, no cabiendo la aplicación de la exención por arrendamiento para uso exclusivo como vivienda del art. 20.Uno.23º.b) LIVA, tributando al tipo general del 21%. Ocurre lo mismo que en el arrendamiento tradicional para que el arrendatario ejerza el alquiler turístico y en la designación de comisionista que actúe en nombre propio, la finalidad de la cesión no es el uso como vivienda del inmueble⁵¹¹.

Otra posibilidad analizada por la doctrina administrativa sería la constitución como entidad por parte de los propietarios de apartamentos turísticos junto a empresas de servicios, compartiendo los ingresos de la actividad. En efecto, el art. 84 LIVA, atribuye la condición de sujeto pasivo a entidades que constituyan una unidad económica o patrimonio separado, susceptible de imposición. En este caso no hay arrendamiento entre las partes, ni mediación, ni cesión del inmueble a la actividad de otro, simplemente se ponen en común bienes y servicios para el ejercicio de la actividad por parte de varias personas, compartiendo, igualmente, el riesgo de la actividad⁵¹².

Esta modalidad bien podría hacerse a través de una sociedad de capital tradicional.

VI. 7. Figuras y regímenes próximas al alquiler turístico en el ámbito del IVA

Junto al alquiler turístico, encontramos algunas cuestiones y figuras que se aproximan al alquiler turístico sin que lleguen a coincidir ni en concepto ni en régimen jurídico. En efecto, haremos una breve alusión al Derecho de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, al régimen especial de agencias de viaje y al régimen especial de agricultura, ganadería y pesca.

Junto a la explotación convencional de un alojamiento turístico, no podemos pasar por alto una modalidad paralela de explotación de bienes inmuebles dentro del sector turístico, modalidad que puede darse incluso de forma simultánea dentro de un mismo complejo turístico. Aunque se trate de una figura afín pero distinta del alquiler turístico, sí que interesa la delimitación y hacer referencia al régimen tributario aplicable.

Fue la LDAT la primera que aportó algo de luz a lo que en aquel tiempo era un modelo de negocio jurídico novedoso, denominado comúnmente hasta ese momento multipropiedad o propiedad a tiempo parcial (términos prohibidos por el art. 8 LDAT), con origen en Francia⁵¹³. Y lo hizo por mandato del art. 12 Directiva 94/47/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de octubre de 1994, sobre protección de los adquirentes en lo relativo a determinados aspectos de los contratos de adquisición de un derecho de utilización de inmuebles en régimen de tiempo compartido.

⁵¹⁰ STS de 4 de diciembre de 1992 (rec. núm. 2254/1991), a la que se remite la Resolución de la DGT de 7 de junio de 2017, en respuesta a la Consulta nº V1453-17.

⁵¹¹ Resolución de la DGT de 7 de junio de 2017, en respuesta a la Consulta nº V1453-17.

⁵¹² Resolución de la DGT de 19 de noviembre de 2004, en respuesta a la Consulta nº 1994-04.

⁵¹³ GARCÍA CALVENTE, Y.: “Aprovechamiento por turno de los bienes inmuebles: análisis del régimen jurídico y su perspectiva financiera”, *op. cit.*, p. 1.

Ambos textos legales han sido derogados y sustituidos en la actualidad por la LCAT⁵¹⁴ y la Directiva 2008/122/CE, de 14 de enero, sobre Protección de los consumidores con respecto a determinados aspectos de los contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio.

Pues bien, el contrato de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico se define por el art. 2 LCAT, como “aquel de duración superior a un año en virtud del cual un consumidor adquiere, a título oneroso, el derecho a utilizar uno o varios alojamientos para pernoctar durante más de un período de ocupación”, dicha duración mínima se reitera en el art. 24 del mismo texto legal. Aparte del uso, lo habitual es la prestación de servicios complementarios, previstos en el art. 23.1 LCAT.

De la propia definición del derecho de aprovechamiento por turno, se derivan dos diferencias fundamentales respecto al alquiler turístico. Por un lado, la duración, que en el aprovechamiento por turno tiene una duración superior al año y en el alquiler turístico ni hay una duración mínima ni aspira a ser superior a una quincena o un mes como máximo. Por otro lado, se aprecia que el contrato de aprovechamiento por turno es, por definición, un contrato de tracto sucesivo, mientras que el alquiler turístico se acerca más a un modelo de tracto único, como veíamos en el Capítulo I.

Una diferenciación adicional es la condición de empresario del sujeto que constituye los derechos de aprovechamiento por turno, que va a existir siempre, como veremos en las próximas líneas. Ello tiene, como consecuencia fundamental la imposibilidad de encontrarnos con una relación entre pares como sería propia del alojamiento colaborativo. Es decir, en el aprovechamiento por turno siempre va a haber un empresario y un consumidor⁵¹⁵, mientras que en el alquiler turístico puede que nos encontremos ante un empresario que ejerce una actividad económica, posicionándose el huésped como consumidor, o puede que el alquiler turístico no constituya actividad económica y se trate de una simple relación arrendaticia entre dos particulares.

Otra matización entre ambos negocios jurídicos, es que el aprovechamiento por turno, el contrato entre el consumidor y el promotor lo normal es que siempre se articule mediante un contrato de adhesión, mientras que en el alquiler turístico no tiene por qué darse tal circunstancia, al haber relaciones inter pares.

Sin ánimo de entrar en un detalle amplio, el derecho de aprovechamiento por turno, se configura como un derecho real limitado, aunque también está prevista su configuración como un derecho obligacional (art. 23 LCAT), y no porque equipare ambas figuras sino para evitar que los particulares eludieran la aplicación LDAT (en la que tiene su origen esta norma), mediante la configuración jurídico-personal del aprovechamiento por turno⁵¹⁶.

⁵¹⁴ Tras el corto período de vigencia del Real Decreto-ley 8/2012, de 16 de marzo, de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio; derogado por la disposición derogatoria única LCAT.

⁵¹⁵ La LCAT hace alusión al término consumidor constantemente, bastando con citar el art. 1 de la misma, como muestra más representativa.

⁵¹⁶ LETE ACHIRICA, J.: “La configuración de la multipropiedad en España...”, *op. cit.*, pp. 125 a 170.

Interesa ahora, entrando en el ámbito tributario, la condición de empresario del sujeto que constituye los derechos de aprovechamiento por turno⁵¹⁷. Advertencia hecha de la revisión que habría que hacer previamente de la normativa autonómica, poniendo de manifiesto algún autor⁵¹⁸ que tan solo en el caso de Andalucía, Baleares, Canarias y Murcia se hace alusión específica al aprovechamiento por turno como práctica comprendida dentro de la actividad turística.

Pues bien, dicha condición de empresario va a determinar, en el aprovechamiento por turno, la realización del hecho imponible del IVA, del art. 4 LIVA, al reunir el prestador la condición de empresario en los términos del art. 5.Uno LIVA. Independientemente de las exigencias de carácter administrativo que pondrían de manifiesto el ejercicio de una actividad empresarial (art. 5.Uno.a) LIVA), la organización de derechos de aprovechamiento por turno supone la explotación de un bien corporal con el fin de obtener rendimientos (art. 5.Uno.c) LIVA).

En lo que sí que ha habido una variación desde los inicios LIVA es en la consideración del aprovechamiento por turno como entrega de bienes o prestación de servicios. Originalmente, se consideraba que el aprovechamiento por turno constituía, a efectos de IVA, una entrega de bienes⁵¹⁹. Sin embargo, la LDAT, además de establecer el régimen jurídico del aprovechamiento por turno, se preocupó de este extremo en su art. 19, considerándolo una prestación de servicios, aplicándole además el, entonces vigente, tipo reducido del 7%.

Sin embargo, la nueva normativa de 2012⁵²⁰, entendemos que, por seguridad jurídica, incluyó en el propio texto LIVA las referencias anteriores, añadiendo el actual apartado 2.12º del art. 91.Uno LIVA, aplicando el tipo reducido del 10% a estas operaciones.

En cuanto al ámbito espacial de aplicación del IVA, ha de acudirse a la regla especial del art. 70.Uno.1º LIVA establece que, al tratarse de un servicio prestado en

⁵¹⁷ Según el art. 25 LCAT:

“1. El régimen de aprovechamiento por turno deberá ser constituido por el propietario registral del inmueble. Para poder hacerlo, deberá previamente:

[...]

b) Cumplir con los requisitos establecidos para ejercer la actividad turística, disponer de las licencias de apertura y las de primera ocupación de los alojamientos, zonas comunes y servicios accesorios que sean necesarias para el destino. En el caso de que la obra esté tan sólo iniciada, bastará haber obtenido la licencia de obra y la necesaria para la actividad turística.

Esta última, tanto si la obra está terminada como si tan sólo está iniciada, solamente será exigible en aquellas Comunidades Autónomas donde la comercialización de derechos que impliquen la facultad de disfrute de un alojamiento durante un período de tiempo al año tenga, con arreglo a su legislación, la calificación de actividad turística sometida a licencia”.

⁵¹⁸ GARCÍA CALVENTE, Y.: “Aprovechamiento por turno de los bienes inmuebles: análisis del régimen jurídico y su perspectiva financiera”, *op. cit.*, p. 7.

⁵¹⁹ GARCÍA CALVENTE, Y.: “Aprovechamiento por turno de los bienes inmuebles: análisis del régimen jurídico y su perspectiva financiera”, *op. cit.*, p. 7.

⁵²⁰ Inicialmente por la DF 3ª del Real Decreto-ley 8/2012, de 16 de marzo, de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio; y posteriormente, tras la derogación de este por la disposición derogatoria única LCAT, por la DF 3ª de esta última.

relación a un inmueble, se entenderá que el servicio se presta en el TAI cuando el inmueble radique en el mismo, sin tener que entrar a determinar la ubicación de la sede de prestador y adquirente.

No debe perderse de vista, que los servicios complementarios, previstos en el art. 23.1 LCAT, se someterían al mismo régimen.

Otro supuesto posible en el seno del aprovechamiento de por turno, es la celebración de un contrato de intercambio, previsto en el art. 6 LCAT⁵²¹. En virtud de este, el consumidor puede adherirse a un sistema en virtud del cual puede disfrutar del derecho de aprovechamiento por turno de otro consumidor, cediendo a cambio el que aquel ostenta.

Dicho sistema de permuta suele organizarse por un empresario, que presta unos servicios de administración e intercambio. Se dan dos prestaciones distintas, bastando con que una de estas se preste en el TAI para que haya sujeción a IVA. Pensamos en los casos en que uno de los inmuebles sobre los que recaen tales derechos se ubique en el TAI y el otro inmueble esté situado fuera del mismo, en estos casos, teniendo en cuenta que hay dos prestaciones distintas por parte del empresario (una por caso cesión de consumidor a consumidor), una de ellas se entenderá realizada en el TAI y la otra no⁵²².

Concretamente, la localización del hecho imponible en este caso, se recoge en el art. 70.Uno.1º LIVA. Salvedad hecha de los casos en que proceda la sujeción a IGIC o IPSI.

Respecto a la práctica habitual de que sea el mismo promotor el que constituya los derechos de aprovechamiento por turno y articule el sistema de intercambio, es interesante plantearnos, a efectos de deducción del IVA, la existencia de sectores diferenciados, para lo que ha de estarse a lo establecido en el art. 9.1.c) LIVA.

En definitiva, estaríamos en un mismo sector si las actividades económicas y los regímenes de deducción no son distintos. Respecto a la primera cuestión, los grupos de CNAE son, respectivamente 833 y 834, por lo que se cumple el requisito de que sean distintos grupos, y respecto al régimen de deducibilidad, si aplicando las reglas del art. 104, supera los 50 puntos se cumplirá también este último, determinando la existencia de dos sectores diferenciados⁵²³.

No obstante, no debe obviarse la escasa importancia que representa esta figura en nuestro actual trabajo, ya no solo por lo improbable que resulta que una persona física en el ámbito de la economía colaborativa ejerza esta actividad, sino que además se trata de una fórmula cuya proliferación es mínima en la actualidad⁵²⁴.

⁵²¹ De acuerdo con el art. 6 LCAT:

Se entiende por contrato de intercambio aquel en virtud del cual un consumidor se afilia, a título oneroso, a un sistema de intercambio que le permite disfrutar de un alojamiento o de otros servicios a cambio de conceder a otras personas un disfrute temporal de las ventajas que suponen los derechos derivados de su contrato de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico.

⁵²² Resolución del TEAC de 28 de abril de 1999.

⁵²³ GARCÍA CALVENTE, Y.: “Aprovechamiento por turno de los bienes inmuebles: análisis del régimen jurídico y su perspectiva financiera”, *op. cit.*, p. 14.

⁵²⁴ PÉREZ DE LA SOTA, F.: “La nueva regulación del aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico (vulgo multipropiedad)”, *op. cit.*

Una cuestión interesante que ha planteado la doctrina administrativa en el seno del aprovechamiento por turno, es el sistema de puntos, en virtud del cual el usuario adquiere, a cambio de un precio, una determinada cantidad de puntos a canjear por estancias en determinados inmuebles sometidos al sistema de aprovechamiento por turno. Como ya apuntamos en el apartado VI.4. relativo al devengo del IVA, el hecho imponible se devenga en el momento en que se canjean los puntos⁵²⁵.

No se puede perder de vista la posible colaboración de agencias de viaje en la reserva de un alojamiento turístico. Y ello, nos obliga a recordar el régimen especial que resulta aplicable a las mismas.

En efecto, la LIVA incluye en su Título IX, dedicado a regímenes especiales, el Capítulo VI, en el que se establece, precisamente, el régimen especial de las agencias de viaje (arts. 141 a 147). Del desarrollo reglamentario se encarga, como no puede ser el RIVA, en el Capítulo V del Título VIII (arts. 52 y 53).

Pues bien, el régimen de agencias de viaje, conforme al art. 141 LIVA, resulta aplicable a las operaciones que realicen las agencias de viaje, actuando en nombre propio frente a los viajeros, utilizando para el viaje concertado bienes y servicios⁵²⁶ de otros empresarios y/o profesionales. También se atribuye a los organizadores de circuitos turísticos, así como a cualquier empresario o profesional que lleve a cabo las operaciones descritas en este mismo párrafo respecto a las agencias de viaje.

En definitiva, se aplica el régimen de agencias de viaje a aquellos casos en que el turista acude a un empresario o profesional que, sin disponer de los medios necesarios para atender la demanda del turista, concierta el uso de los mismos con el empresario o profesional que los ostenta, obligándose el primero frente al turista o viajero.

Del párrafo anterior se deduce que queda excluido del régimen especial el uso total o parcial de medios propios, que se sujetará al régimen general.

Ello encuentra la lógica en el hecho de que la base imponible sujeta a este régimen especial, viene constituida por el margen bruto de la agencia de viajes, organizador de circuitos turísticos, empresario o profesional (art. 145 LIVA), y ese margen no existe cuando el servicio concertado lo presta la misma persona que se obliga frente al viaje.

Adicionalmente, como hemos podido deducir ya, es posible el concierto de una pluralidad de bienes y servicios para el viajero, lo que podría, a primera vista dificultar la determinación del lugar de realización del hecho imponible del IVA. En cambio, esta cuestión queda simplificada por el art. 144 LIVA que entiende que existirá una única prestación de servicios y que se entenderá realizada en la sede de la agencia de viajes, organizador de circuitos turísticos, empresario o profesional.

Ha de tenerse presente la exención de los servicios comprendidos en este régimen especial que supongan la entrega bienes o prestación de servicios fuera del territorio de la Comunidad. En caso de que sólo parte se realice fuera de la Comunidad, la exención será parcial (por todo lo anterior, art. 143 LIVA).

⁵²⁵ Resoluciones de la DGT de 2 de abril de 2012, en respuesta a las Consultas nº V0685-12 y V0687-12.

⁵²⁶ Ya sea servicios de transporte, de hospedaje o de ambos, permitiéndose la prestación de otros bienes o servicios complementarios o accesorios a los primeros.

La doctrina⁵²⁷ ha cuestionado el respeto de este precepto a la Directiva IVA, como así puso de manifiesto el propio TJUE⁵²⁸, concretamente a los arts. 168, 226 y 306 a 310 de dicha Directiva. Ello influyó en la modificación introducida en el régimen de IVA a través de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre⁵²⁹, que entró en vigor el 1 de enero de 2015, de la que destacamos la introducción de la posibilidad de optar por renunciar a tal régimen especial en el art. 147 LIVA (art. 1.31 de la Ley 28/2014 y además el Real Decreto 1073/2014, de 19 de diciembre, en su art. 1.13 modifica el art. 52 RIVA⁵³⁰).

De todos modos, el régimen de las agencias de viaje, no tiene repercusión en el régimen aplicable al propietario de un alojamiento turístico, porque sea una actividad exenta o no, es un hecho imponible separado de las operaciones entre el viajero y las agencias de viaje, organizadores de circuitos turísticos, empresarios o profesionales, aplicándose, como hemos señalado, el régimen especial al margen bruto obtenido de la diferencia entre el precio facturado al cliente, sin IVA, y el servicio de alojamiento, IVA incluido (salvo que esté exento que el IVA que el anfitrión repercute a la agencia es cero).

Como vemos, para el titular del alojamiento turístico, facturarle a una agencia de viajes es igual a facturarle a un cliente (aunque suela ser a un precio de mercado más bajo, pero desde el prisma tributario el tratamiento es idéntico, para el titular del alojamiento, insistimos). No obstante, encontramos autores que plantean la necesidad de incluir en nuestro ordenamiento un tratamiento fiscal específico al sector turístico, ya sea mediante un régimen especial o mediante beneficios fiscales concretos⁵³¹.

Lo que nos interesa realmente en este punto, más allá de darle cierta perspectiva al titular del alojamiento turístico, es la posible aplicabilidad del régimen de agencias de viaje a una plataforma colaborativa. De entrada, hemos destacado adrede, la opción que tendría la plataforma colaborativa de renunciar a este régimen especial, bastando con no hacer mención en la factura al régimen especial, como señala el art. 52 RIVA.

El supuesto de hecho del art. 141 LIVA coincide con la actividad de las plataformas de alojamiento colaborativo, sin embargo, como hemos visto, la plataforma no asume la titularidad de la actividad, es decir, no actúa en nombre propio, siendo el anfitrión el que se obliga frente al huésped, por lo que entendemos que no resultaría aplicable este régimen especial a las plataformas de alojamiento colaborativo actuales (salvo que una plataforma pasara a actuar en nombre propio frente a los huéspedes).

⁵²⁷ ÁLAMO CERRILLO, R.: “El sistema tributario y su inadecuación al sector turístico”, *Diario La Ley*, núm. 8735, 2016, p. 6.

⁵²⁸ STJUE de 26 de septiembre de 2013, Comisión Europea con Reino de España, C-189/11, EU:C:2013:587, apartado 108.

⁵²⁹ Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras.

⁵³⁰ Y ello porque al resultar aplicable el tipo general del 21%, generaba cierto rechazo si se tiene en cuenta que el tipo aplicable a la mayor parte de los servicios de hostelería es del 10%, cuestionando el respeto al principio de neutralidad del Impuesto.

⁵³¹ ÁLAMO CERRILLO, R.: “El sistema tributario y su inadecuación al sector turístico”, *op. cit.*, p. 7.

Sin que revista una especial relevancia ni, mucho menos, una especial complejidad, hacemos mención ahora a aquellos casos en que, en el entorno de una explotación agrícola o ganadera, se destina un inmueble a alojamiento turístico.

En este supuesto, ha planteado la doctrina⁵³², tímidamente, la posibilidad de considerar esa actividad turística como una actividad complementaria de la producción agrícola o ganadera, resultando extensible a esa actividad turística el régimen especial de agricultura, ganadería y pesca (arts. 124 a 134 *bis* LIVA).

Pese a ello, el art. 127.1 LIVA deja claro que tales servicios han de contribuir “a la realización de las producciones agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras de los destinatarios”. Y esta es la postura de la doctrina citada, el rechazo de esta posibilidad.

Por nuestra parte, entendemos que el modelo típico de casa rural quedaría excluido de este régimen especial. En cambio, podemos encontrar casos en que se podría justificar esa contribución. Sería el caso del arrendamiento de un alojamiento, con la finalidad de que el huésped conozca un caballo para su potencial adquisición, o con la finalidad de llevar a cabo un estudio cuyos resultados se van a aplicar en la explotación agrícola, forestal, ganadera o pesquera, o la impartición de unas jornadas con el fin de prestar asistencia técnica a otros empresarios, que es, precisamente, uno de los supuestos recogidos en el RIVA (art. 46.4), el cual, además, ofrece un listado de posibles servicios de carácter abierto.

Es cierto que ya nos separamos del ámbito puramente turístico, pero lo que pretendemos con esta breve reseña es que se reflexione sobre esa posible justificación de su inclusión en el régimen, de forma aislada de la actividad turística, pero en un establecimiento destinado a la misma.

VI. 8. Compatibilidad del IVA con otros impuestos sobre estancias turísticas de carácter autonómico

Más allá del clásico análisis de compatibilidad entre el IVA y el ITPAJD, en el concreto ámbito del alquiler turístico hay que tener en cuenta la aparición de determinados impuestos de carácter autonómico que han venido a gravar los alojamientos en establecimientos turísticos.

Téngase presente que, en primer lugar, veremos las dos figuras impositivas a tener en cuenta, correspondientes a Cataluña y Baleares y, posteriormente, una vez analizadas, veremos su compatibilidad con el IVA.

VI. 8. A. Cataluña, Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos

En el caso de Cataluña, se crea el Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos, comúnmente conocido como la Tasa Turística en Cataluña, aprobado por la Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos. El art. 98 de dicho texto establecía como objetivo de dicho impuesto la financiación del Fondo para el fomento del turismo.

⁵³² RUIZ GARIJO, M.: “Capítulo V. Fiscalidad sobre el Tráfico Turístico”, *op. cit.*, p. 2.

El hecho imponible (art. 103) consiste en la pernoctación en establecimientos de carácter turístico, entre los que se encuentran los establecimientos hoteleros, las viviendas de uso turístico, establecimientos de turismo rural (art. 103.3⁵³³).

Establece como contribuyente al huésped (art. 104) y como sustituto del contribuyente al titular del establecimiento (art. 105).

Sin embargo, este régimen ha sido sustituido por el Capítulo VI de la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono.

Lo dicho hasta ahora coincide con el régimen vigente, objetivo del impuesto (art. 24), hecho imponible (art. 26), contribuyente (art. 29) y sustituto del contribuyente (art. 30).

Lo que sí que nos resulta novedoso e interesante de este nuevo texto legal, es la figura de asistente en la recaudación del impuesto que el art. 32, que recae en general sobre los intermediarios, pero especialmente sobre las plataformas colaborativas, mediante un convenio previo, que en el caso de las plataformas colaborativas exige una auditoría previa de sus sistemas de información, así como auditorías periódicas posteriormente.

Lo cierto es que el impuesto está gravando la misma prestación que el IVA, lo que hace cuestionable la compatibilidad de ambos tributos⁵³⁴.

Pero no sólo en lo que se refiere a la pura y simple doble imposición, es que el texto legal incluso establece obligaciones de facturación adicionales (art. 35), lo que nos hace cuestionarnos que una norma de carácter autonómico pueda modificar las obligaciones de facturación, tanto la factura como su régimen son cuestiones reguladas por la LIVA y especialmente por el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, eso sin hablar de la Directiva IVA.

⁵³³ De acuerdo con el art. 103.3 de la citada Ley 5/2012, de 20 de marzo:

3. Están sujetos al impuesto los siguientes establecimientos y equipamientos:

a) Los establecimientos hoteleros, los apartamentos turísticos, los campings y los establecimientos de turismo rural, de acuerdo con la legislación aplicable en materia de turismo.

b) Los albergues de juventud, de acuerdo con la legislación aplicable en materia de equipamientos e instalaciones juveniles.

c) Las viviendas de uso turístico, de acuerdo con la legislación aplicable en materia de turismo.

d) Las áreas de pernoctación destinadas a albergues móviles.

e) Las embarcaciones de crucero turístico. Se entiende por embarcación de crucero turístico, a los efectos de lo establecido por la presente ley, la que realiza transporte por mar o por vías navegables con la única finalidad de placer o recreo, completado con otros servicios y con estancia a bordo superior a dos noches, amarrada en un puerto marítimo, según lo definido por la normativa de la Unión Europea.

f) Cualquier otro establecimiento o equipamiento que se establezca por ley.

⁵³⁴ ÁLAMO CERRILLO, R.: “El sistema tributario y su inadecuación al sector turístico”, *op. cit.*, p. 7.

VI. 8. B. Baleares, Impuesto sobre Estancias Turísticas

Nos detenemos ahora en el Impuesto sobre las Estancias Turísticas de Alojamiento de Islas Baleares (ISEETA), aplicable en todo su territorio, regulado por la Ley 7/2001, de 23 de abril, de carácter autonómico. Esta Ley encontraba su desarrollo reglamentario en Decreto núm. 26/2002, de 22 de febrero, actualmente derogado por la Ley 5/2015, de 23 de marzo, de racionalización y simplificación del ordenamiento legal y reglamentario de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears. Actualmente, se regula por la Ley 2/2016, de 30 de marzo, que aprueba el Impuesto sobre Estancias Turísticas en las Islas Baleares y de medidas de impulso del turismo sostenible (LISEETA).

Para poder analizar la compatibilidad de este Impuesto con el IVA, debemos, en primer lugar, esbozar mínimamente la naturaleza del mismo.

El objetivo recogido en el art. 1 LISEETA sería contribuir al fondo para favorecer el turismo sostenible y la Comisión de Impulso del Turismo Sostenible⁵³⁵, recogándose en el art. 19 (Título IV) los objetivos perseguidos con dicho fondo⁵³⁶.

Ya en el art. 3 LISEETA, se comienzan a plantear cuestiones de doble imposición, si bien en relación con otras exacciones encaminadas a financiar actividades administrativas de conservación y mejora del medio ambiente. Ello, ya nos hace pensar que podemos encontrarnos hasta tres tributos que podrían someter a gravamen un mismo hecho imponible.

En cuanto a la naturaleza del impuesto, el art. 2 LISEETA establece que se trata de un tributo de carácter directo. Y ello llama especialmente la atención si se tiene en cuenta que grava las estancias que haya hecho el contribuyente (el huésped), contadas por días, en los establecimientos de empresas turísticas de alojamiento situados en el territorio balear. Entre tales empresas turísticas se encuentran los apartamentos turísticos, las viviendas turísticas vacacionales y los hoteles rurales (art. 4 LISEETA).

En efecto, resulta cuanto menos extraño que un impuesto que grava un consumo de bienes y servicios se considere directo, naturaleza reservada a los hechos imposables consistentes en la obtención de renta y la titularidad de bienes y derechos. Evidentemente, nos unimos a la doctrina en el rechazo del carácter directo de este impuesto⁵³⁷.

La jurisprudencia de carácter autonómico, se escuda, en numerosos pronunciamientos que han provocado los numerosos recursos contra liquidaciones del

⁵³⁵ Creados en los arts. 19 y 20 LISEETA.

⁵³⁶ Concretamente, las actuaciones que pretende cubrir el fondo son:

“a) Protección, preservación, modernización y recuperación del medio natural, rural, agrario y marino.

b) Fomento de la desestacionalización, creación y activación de productos turísticos practicables en temporada baja, y promoción del turismo sostenible y de temporada baja.

c) Recuperación y rehabilitación del patrimonio histórico y cultural.

d) Impulso de proyectos de investigación científica, desarrollo e innovación tecnológica (I+D+i) que contribuyan a la diversificación económica, la lucha contra el cambio climático o relacionados con el ámbito turístico.

e) Mejora de la formación y la calidad del empleo. Fomento de la ocupación en temporada baja”.

⁵³⁷ BORJA SANCHÍS, A.: “Los impuestos sobre las estancias turísticas en España” Revista Quincena Fiscal núm.18/2017, p. 7.

ISEETA, que el carácter directo del impuesto se deduce de la imposibilidad de repercutir una cuota tributaria, como ocurre, por ejemplo, en el IVA⁵³⁸. Hemos de señalar a este respecto, que el tributo no es indirecto porque no se puede repercutir la cuota, un tributo es directo o indirecto en función del tipo de manifestación de capacidad económica que grave que, en este caso, al recaer en el usuario, es indiscutible que es el consumo de bienes y servicios, lo que lo convierte en un impuesto de carácter indirecto. A su vez, al ser un impuesto de carácter indirecto, resulta claro que el sujeto pasivo tendría que ser el prestador del servicio que lo repercute al usuario.

En este tributo se configura como contribuyente a la persona física que efectúa la estancia, y como sustituto de este a los titulares de las empresas que explotan los establecimientos turísticos (art. 6 LISEETA); y decimos bien, según la literalidad del precepto es sustituto la persona física, jurídica o entidad sin personalidad jurídica del actual art. 35.4 LGT, titular de la empresa, no la empresa que efectivamente realiza la actividad.

También se establece como responsable a los sujetos que actúen como mediadores entre los usuarios y las empresas de alojamiento (art. 7 LISEETA).

La base imponible se determina en función del número de días en que consista la estancia, entendiéndose por día el período que va “desde las 12.00 horas del mediodía hasta las 12.00 horas del día siguiente”. La base imponible podrá determinarse mediante estimación directa, objetiva o indirecta (art. 12 LISEETA), como en el IVA (art. 81 LIVA).

Sobre la base imponible se aplica una cuota fija expresada en euros por día de estancia, que varía en función de la clase de establecimiento y categoría (art. 13 LISEETA).

VI. 8. C. Compatibilidad de los impuestos autonómicos sobre estancias turísticas

De lo descrito sobre ambas figuras impositivas, se deduce una notable similitud con el IVA. El tributo que ha sido objeto de más recursos en las liquidaciones derivadas del mismo, ha sido el balear.

En efecto, han sido innumerables los recursos presentados alegando una doble imposición prohibida por el art. 6.2 LOFCA⁵³⁹⁵⁴⁰, lo cual ha negado la jurisprudencia autonómica argumentando, como decíamos anteriormente, que no se grava una prestación de servicios sino una capacidad económica. A este respecto, ya hemos dejado claro que la capacidad económica tiene distintas manifestaciones y en este caso es el consumo de bienes y servicios y no una obtención de renta o una titularidad de bienes.

⁵³⁸ STSJ de Islas Baleares, de 5 de mayo de 2009 (rec. núm. 779/2004).

⁵³⁹ Establece el apartado Dos del art. 6 LOFCA:

“Dos. Los tributos que establezcan las Comunidades Autónomas no podrán recaer sobre hechos impositivos gravados por el Estado. Cuando el Estado, en el ejercicio de su potestad tributaria originaria establezca tributos sobre hechos impositivos gravados por las Comunidades Autónomas, que supongan a éstas una disminución de ingresos, instrumentará las medidas de compensación o coordinación adecuadas en favor de las mismas”.

⁵⁴⁰ Aunque contamos con alrededor de cien pronunciamientos, pueden verse, a título de ejemplo, las STSJ de Islas Baleares de 21 de marzo de 2006 (rec. núm. 102/2004), de 29 de septiembre de 2008 (rec. núm. 19/2007) y de 15 de enero de 2009 (rec. núm. 16/2007).

También se ha planteado ante el TSJ de Islas Baleares el posible gravamen de hechos ya sometidos a tributación por el IAE⁵⁴¹, si bien se trata este de un impuesto de carácter directo que recae sobre el titular de una actividad económica, por lo que no encontramos que exista solapamiento con el IAE.

Lo cierto es que la jurisprudencia citada carece de relevancia en el caso que nos atañe, más allá del ámbito del recurso contencioso-administrativo correspondiente. Así, el procedimiento adecuado para determinar el ajuste a Derecho de estos tributos autonómicos, fue el iniciado mediante el recurso de inconstitucionalidad número 4407/2001, presentado por la Abogacía del Estado y al que acompañó un desistimiento (20 de noviembre de 2003), causándose la terminación del proceso sin que se dictara Sentencia sobre el fondo del asunto.

Este procedimiento llegó incluso a suponer la suspensión temporal de la LISEETA⁵⁴², si bien a los pocos meses, el máximo intérprete constitucional entendió que no existían motivos para mantener dicha suspensión⁵⁴³.

Respecto a la posible finalidad extrafiscal del impuesto, entiende la doctrina⁵⁴⁴ que la vinculación del impuesto a un fondo en concreto, tanto en Cataluña como en Baleares, no es una condición suficiente para encontrarnos ante una finalidad extrafiscal. Es más, no encontramos circunstancias que nos lleven a apreciar la observancia del principio de “quien contamina, paga”; por el contrario, no se busca desincentivar la actividad turística, sino promocionarla, en el caso de Cataluña ni siquiera se trata de evitar el turismo intensivo, como sí ocurre en Baleares.

A nuestro parecer, como ya hemos comentado, atendiendo únicamente al intercambio de forma aislada⁵⁴⁵, en el alojamiento turístico sólo hay dos capacidades económicas que gravar, la que se manifiesta en el titular de la actividad, que se concreta en una obtención de renta y la que se manifiesta en el usuario, que se concreta en un consumo de bienes y servicios. La primera es gravada por el IRPF o IS y la segunda es gravada por el IVA, la posible existencia de una finalidad extrafiscal queda descartada en el presente caso. Por todo ello, estimamos vulnerado el art. 6 LOFCA e incompatibles las figuras impositivas autonómicas analizadas con el IVA.

Ahora bien, tampoco decimos que no sea posible la promoción del turismo por parte de la Administración Autonómica, nos hemos limitado a analizar la fórmula adoptada. De manera alternativa, cabría plantearse acudir a otras figuras del ordenamiento tributario como es el caso de la contribución especial, que la encontramos más adecuada para el caso estudiado.

⁵⁴¹ Puede verse, a título de ejemplo, STSJ de Islas Baleares de 29 de enero de 2009 (rec. núm. 36/2007), de 30 de abril de 2009 (rec. núm. 534/2005) y de 5 de mayo de 2009 (rec. núm. 760/2004).

⁵⁴² Providencia de 18 de septiembre de 2001, por la que el Tribunal Constitucional admite a trámite el recurso de inconstitucionalidad 4407/2001.

⁵⁴³ Mediante auto de 15 de enero de 2002. En este auto, el Tribunal Constitucional llega a asumir que, efectivamente, el impuesto grava la capacidad económica del huésped, el cual es el sujeto pasivo según la LISEETA, claro está que no se estaba pronunciando sobre el fondo del asunto.

⁵⁴⁴ BORJA SANCHÍS, A.: “Los impuestos sobre las estancias turísticas en España”, *op. cit.*, pp. 28 a 31.

⁵⁴⁵ Es decir, dejando un lado la capacidad económica que pueda apreciarse en la titularidad de actividades económicas, de inmuebles, de un patrimonio, etc., que trasciende de un mero intercambio visto de una perspectiva microeconómica.

Encontramos más adecuada la figura de la contribución especial en la medida en que en el plano tributario se plasma la realidad que aparentemente muestran las regulaciones de estos impuestos autonómicos. Se trataría de una contribución especial que soportarían las empresas turísticas en base a un beneficio o aumento de valor de su empresa, consecuencia de la actividad de la Administración. Se decir, el empresario cuenta con la garantía de que tiene que haber un nexo de causalidad entre su contribución y ese beneficio o aumento de valor, aspecto insalvable en el caso de un impuesto, que no se recauda en base a una finalidad concreta.

CAPÍTULO VII. EL ALQUILER TURÍSTICO EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO CUANDO SE PRESTAN SERVICIOS PROPIOS DE LA INDUSTRIA HOTELERA

Veámos en el Capítulo VI que el arrendamiento de un inmueble está sujeto a IVA, resultando crucial el análisis de la exención por arrendamiento de vivienda del art. 20.Uno.23º.b)⁵⁴⁶ LIVA. Conforme a esta exención, cuando una vivienda⁵⁴⁷ (elemento objetivo de la exención) se arrienda a una persona física que vaya a darle tal uso (elemento teleológico de la exención), el arrendamiento estará sujeto pero exento. Dicha exención, en el campo del alquiler turístico, resulta aplicable siempre que no se presten servicios propios de la industria hotelera, pues de prestarlos estaría sujeto y no exento el negocio jurídico. Cuando el inmueble se arrienda para subarrendamiento o se interpone comisionista que actúa en nombre propio, la cesión del mismo está sujeta y no exenta, porque evidentemente, la causa del negocio jurídico no es un arrendamiento de vivienda.

Además, la aplicación de la exención daba lugar a la sujeción del alquiler turístico al ITPAJD en su modalidad TPO (art. 7.5 del TRLITPAJD), aplicándose el régimen previsto en el Capítulo X.

Pues bien, partiendo de tales premisas, llega el momento de ir un poco más allá de determinar el régimen de sujeción y exención del alquiler turístico. Dedicaremos el presente Capítulo a analizar el régimen tributario aplicable al alquiler turístico sujeto y no exento de IVA. Además, la exención por arrendamiento de vivienda, hemos visto que no se aplica al arrendamiento para subarrendamiento, dado que la causa del negocio jurídico no contiene el uso de vivienda, por lo que trataremos también mínimamente el régimen aplicable a dicho arrendamiento.

Sin embargo, el régimen fiscal aplicable a la relación jurídica entre el arrendatario que ejerce el alquiler turístico y el huésped, podrá ser el contenido en este Capítulo o no, en función de si resulta aplicable la exención por arrendamiento de vivienda, cuyo análisis es idéntico al que efectuamos ante un arrendamiento directo e independiente del tratamiento de la relación arrendaticia principal.

Una vez delimitados los supuestos que contiene el presente Capítulo, llega el momento de determinar nuestros objetivos. Así, en este Capítulo nos planteamos cuestiones relativas a la base imponible de IVA en el alquiler turístico, tratando previsiones específicas del ámbito turístico, el tipo impositivo aplicable, la deducibilidad

⁵⁴⁶ Interesa reiterar la redacción del art. 20.Uno.23º.b) LIVA:

“Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

[...]

23.º Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

[...]

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos”.

⁵⁴⁷ Apta para dicho uso, resultando esencial que cuente con cédula de habitabilidad.

de las cuotas de IVA soportado en la actividad, las obligaciones que recaen en el sujeto pasivo de IVA, tomando como base el art. 164 LIVA y la posible aplicabilidad del régimen simplificado al alquiler turístico, cuestión que se ha planteado a la doctrina administrativa.

Insistimos, como ya advertíamos en el Capítulo VI, que, en materia de tributación indirecta, una herramienta interesante que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ha puesto a disposición de los contribuyentes es el Calificador Inmobiliario, que ofrece información sobre el régimen de tributación indirecta aplicable a una determinada operación.

VII. 1. Base Imponible

En una actividad de carácter turístico, hay ciertos aspectos relacionados con la base imponible que resultan de interés. Por un lado, tenemos los descuentos que se apliquen, ya sea por la antelación de la reserva, o la contratación de un determinado número de alojamientos (rappel). Por otro lado, nos detendremos en los impresos publicitarios y artículos promocionales entregados al cliente. Por último, abordaremos las importaciones de bienes con una finalidad de promoción comercial.

Respecto a los descuentos por pronta reserva o por reserva de un determinado número de alojamientos, hemos de acudir al art. 78.Tres.2º LIVA, en virtud del cual, no formará parte de la base imponible tales descuentos, en la medida en que se concedan con carácter previo o simultáneo a la prestación del servicio.

Distinto sería que el descuento se produzca con posterioridad a la prestación del servicio, lo cual requerirá la aplicación del art. 80.Uno.2º LIVA, conforme al cual, deberá reducirse la base imponible. Ello hace necesario la expedición de una nueva factura, rectificativa, de acuerdo con el art. 15.2 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

En el caso de los objetos publicitarios, los analizamos en el epígrafe VI.1, en la medida en que, si se trata de muestras de mercancías sin valor comercial, con fines promocionales estarían no sujetos al impuesto. Tampoco quedarán sujetos los impresos u objetos de carácter publicitario, salvo que se trate de objetos publicitarios que superen un valor de adquisición de 200 euros para un mismo destinatario dentro del mismo año natural. Al estar no sujetos al IVA, no se tendrán en cuenta para determinar la base imponible.

Por otro lado, tenemos las atenciones a clientes, en las que ya sí predomina un valor comercial. En estos casos, el problema va a venir en las cuotas soportadas por la adquisición o contratación de tales bienes o servicios, pues no van a resultar deducibles, conforme al art. 96.Uno.5º LIVA. Algún autor⁵⁴⁸ entiende que la justificación de tal no deducibilidad reside en que no existe un fin promocional o publicitario en sentido estricto. En esa misma línea, estimamos que, por el contrario, tales atenciones suponen un servicio mejor o más amplio, es un componente más de la prestación.

En este punto, estima la DGT⁵⁴⁹ que dichas prestaciones de servicios gratuitas a clientes, no estarán sujetas al IVA conforme al art. 7.7º LIVA, que a su vez hace referencia

⁵⁴⁸ RUIZ GARIJO, M.: “Capítulo V. Fiscalidad sobre el Tráfico Turístico”, *op. cit.*, p. 1.

⁵⁴⁹ Resolución de la DGT de 17 de marzo de 1998, en respuesta a la Consulta nº 0411-98.

a los autoconsumos contemplados en el art. 12.3.º LIVA⁵⁵⁰. Ello, a diferencia de la entrega gratuita de bienes, que sí que estaría sujeta conforme al art. 9.1º LIVA, no contemplándose en el art. 12.3.º LIVA.

Adicionalmente, recordamos la exención prevista para la importación de bienes con fines de promoción comercial, contemplada en los art. 48.Uno LIVA (mercancías sin valor comercial e impresos de carácter publicitario), apartados 1º y 2º del art. 51 LIVA (documentos de carácter turístico) y art. 51.3º LIVA (material técnico para representantes acreditados o corresponsales designados por organismos oficiales nacionales de turismo, siempre que no se destine a su distribución).

Por último, pensamos ahora en aquellos servicios o suministros de los que es titular el arrendador del inmueble pero que, sin embargo, repercute, en virtud de contrato de arrendamiento, al arrendatario que explota la finca mediante el desarrollo de la actividad de alquiler turístico.

En este caso, el de refacturación de gastos, estos van a formar parte de la base imponible y deben ser objeto de repercusión, con la correspondiente cuota de IVA, resultando aplicable el tipo general del 21 por ciento, en virtud de los arts. 88, 90 y 91 LIVA⁵⁵¹.

Se ha dado el caso de una sociedad que vende alojamientos turísticos a inversores, los cuales a su vez los arriendan a una entidad vinculada a la primera. Paralelamente, la sociedad vendedora transmite una compensación por el sobreprecio acordado en los arrendamientos que estimulan la venta de los inmuebles. Para que dicha compensación tenga el carácter de subvención vinculada al precio y forme parte de la base imponible de IVA, es necesario que esta se establezca, con anterioridad a la realización de las operaciones, en base al número de unidades entregadas o volumen de servicios contratados o prestados. Los criterios a tener en cuenta para considerar una subvención vinculada al precio son: número de intervinientes en las operaciones, incidencia en el precio de la subvención, previsibilidad de la subvención para el perceptor, proporcionalidad entre el importe de la subvención y la cantidad de bienes o servicios prestados y aspectos formales de la subvención⁵⁵².

VII. 2. Tipo impositivo aplicable

En este apartado, quizás el principal objetivo sea determinar el tipo impositivo que grava el alquiler turístico directo, es decir, cuando el titular del inmueble, prestando servicios complementarios propios de la industria hotelera, arrienda el inmueble directamente al huésped. Sin embargo, tampoco debemos olvidar aquellos supuestos en que el inmueble se cede a una persona que es la que va a ejercer la actividad de alquiler turístico.

⁵⁵⁰ Siempre que el sujeto pasivo preste el mismo servicio, tal y como lo recibe del tercero, sin alterarlo; y siempre que no tenga derecho a deducir el IVA soportado, como es el caso.

⁵⁵¹ Resolución de la DGT de 23 de julio de 2015, en respuesta a la Consulta nº V2308-15.

⁵⁵² Entre otras, Resoluciones de la DGT de 14 de julio de 2008 y de 22 de julio de 2010, en respuesta a las Consultas nº V1473-08 y V1678-10.

Otra cuestión angular de este apartado reside en el análisis de las prestaciones accesorias⁵⁵³ a la cesión del inmueble, a efectos de determinar su tratamiento fiscal, conjunto o separado.

VII. 2. A. Tipo impositivo aplicable al alquiler turístico

En cuanto al tipo impositivo aplicable al alquiler turístico, del titular del inmueble (o del arrendatario) al huésped, directamente, este será del 10% conforme al art. 91.Uno.2.2º LIVA. Dicho precepto incluye en la aplicación del tipo reducido del 10% a “los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario”, no incluye expresamente el alquiler turístico, sin embargo, no plantea duda su inclusión en el elenco anterior⁵⁵⁴.

El tipo anteriormente citado sería igualmente aplicable en caso de que el servicio de alojamiento consista en la cesión de una parte de la vivienda⁵⁵⁵.

Distinto sería el tipo aplicable al arrendamiento que el titular del inmueble haga a un tercero para que este desempeñe la actividad de alquiler turístico. En este caso, el tipo impositivo aplicable sería el general del 21%, art. 90. Uno LIVA⁵⁵⁶. Ya sea mediante arrendamiento de negocio, contrato de gestión de viviendas de uso turístico, etc., que no tienen una previsión específica a efectos de tipo impositivo⁵⁵⁷.

Recordamos que, como veíamos en el Capítulo VI, hemos de remitirnos a la DGT⁵⁵⁸, que reitera que la exención del art. 20.Uno.23º.b) LIVA, no tiene un carácter objetivo, es decir, no se atiende al bien sobre el que recae el hecho imponible, sino que tiene una naturaleza teleológica, la relación de arrendatario en cuestión ha de ser para uso de vivienda. Así, en caso de subarrendamiento, la relación arrendador-arrendatario, va a

⁵⁵³ Los servicios complementarios propios de la industria hotelera que, como hemos visto, determinan la no aplicación de la exención por arrendamiento de vivienda y la tributación efectiva del alquiler turístico en IVA. Es decir, que siempre nos vamos a encontrar cuando nos planteemos el tipo impositivo de IVA aplicable a los servicios comprendidos en el alquiler turístico.

⁵⁵⁴ Véase ÁLAMO CERRILLO, R.: “Fiscalidad de los apartamentos turísticos”, *op. cit.* 7, p. 9, haciendo alusión a la Resolución de la DGT de 8 de mayo de 2018, en respuesta a la Consulta nº V1163-18; GOROSPE OVIEDO, J. I.: “Las viviendas turísticas y los arrendamientos de temporada...”, *op. cit.*, p. 157, hace alusión a la Resolución de la DGT de 24 de octubre de 2013, en respuesta a la Consulta nº V3154-13; PRIETO MORAGUES, L.: “Implicaciones fiscales del arrendamiento de los pisos turísticos”, *op. cit.*, p. 1.

En el marco de la doctrina administrativa, también puede consultarse la Resolución del TEAC de 24 de octubre de 2001.

En el ámbito jurisprudencial, a modo de ejemplo, puede verse la STSJ de Comunidad Valenciana, de 12 de septiembre de 2007 (rec. núm. 58/2006).

⁵⁵⁵ Resolución de la DGT de 29 de junio de 2006, en respuesta a la Consulta nº V1248-06.

⁵⁵⁶ PRIETO MORAGUES, L.: “Implicaciones fiscales del arrendamiento de los pisos turísticos”, *op. cit.*, p. 1.

⁵⁵⁷ Resoluciones de la DGT de 17 de febrero de 2015, de 15 de noviembre de 2016 y de 29 de mayo de 2019, en respuesta a las Consultas nº V0600-15, V4942-16 y V1185-19.

⁵⁵⁸ Resolución de la DGT de 10 de marzo de 2016, en respuesta a la Consulta nº V0946-16.

estar sujeta y no exenta, y la relación subarrendador-subarrendatario, podrá estarlo o no, como ya apuntábamos, conforme a los criterios analizados en el epígrafe anterior⁵⁵⁹.

En cuanto al tratamiento de los servicios complementarios, hemos de entender que estos tienen carácter accesorio de la prestación principal, que es la cesión del inmueble. Y ello, en la medida en que no constituyen para los destinatarios un fin en sí mismo, sino un medio para disfrutar en mejores condiciones del servicio principal⁵⁶⁰, recibiendo, por tanto, el mismo tratamiento. Por tanto, se someterán al mismo tipo impositivo, siempre que no tengan una importancia económica suficiente para atribuirles una entidad propia⁵⁶¹, es lo que ocurre con el uso de instalaciones deportivas como campos de golf o piscinas, que tributan al tipo general del 21%⁵⁶², así como con excursiones o sesiones de entretenimiento⁵⁶³.

También hay que tener en cuenta que no resulte de aplicación el régimen especial de agencias de viaje de los arts. 141 a 147 LIVA, en cuyo caso, el tipo aplicable sería el 21%⁵⁶⁴.

VII. 2. B. Contrato de gestión de viviendas de uso turístico y arrendamiento para subarrendamiento

En el tráfico que se ha venido realizando, encontramos un negocio jurídico denominado “contrato de gestión de viviendas de uso turístico”, en virtud del cual el propietario de un apartamento de uso turístico lo cede a otra persona, normalmente una sociedad, para que esta lo explote en nombre propio y por cuenta del cedente.

Hemos de distinguir dos prestaciones de servicios. Por un lado, el servicio de cesión del inmueble por parte del cedente y, por otro lado, el servicio de alojamiento, de la entidad explotadora a los usuarios finales. El último, puede ir acompañado o no de servicios complementarios propios de la industria hotelera, aunque este esquema empresarial es más idóneo para el caso en que sí se van a prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera.

El art. 11.Dos.15º LIVA, establece que cuando el agente o comisionista actúa en nombre propio y medie en una prestación de servicios, se entiende que ha recibido y prestado tales servicios por sí mismo.

Así, la cesión del apartamento turístico, va a estar sujeta y no exenta, tributando al 21%, mientras que el arrendamiento al usuario final por parte de la cesionaria, podrá

⁵⁵⁹ La DGT se remite a consultas anteriores, doctrina reiterada, citándose a modo de ejemplo la resolución de la DGT de 4 de agosto de 2011, en respuesta a la Consulta nº V1928-11.

⁵⁶⁰ Entre otras, Resoluciones de la DGT de 22 de marzo de 2017 y de 2 de octubre de 2018, en respuesta a las Consultas nº V0731-17 y V2655-18, que se remiten a las SSTJUE de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184; de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496; de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan LTD, C-349/96, EU:C:1999:93; y de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, C-41/04, EU:C:2005:649.

⁵⁶¹ Entre otras, resoluciones de la DGT de 15 de noviembre de 2016, de 17 de marzo de 2017 y de 29 de mayo de 2019, en respuesta a las Consultas nº V4942-16, V0715-17 y V1185-19.

⁵⁶² Resolución de la DGT de 27 de mayo de 2013, en respuesta a la Consulta nº V1720-13.

⁵⁶³ Resolución de la DGT de 3 de abril de 2017, en respuesta a la Consulta nº V0822-17.

⁵⁶⁴ Resolución de la DGT de 6 de junio de 2018, en respuesta a la Consulta nº V1545-18.

beneficiarse de la exención, ya analizada, del art. 20.Uno.23º.b) LIVA, como ya sabemos, siempre que no se presten servicios complementarios propios de la industria hotelera, y aplicándose, en caso contrario, el tipo impositivo reducido del 10%, conforme al art. 91.Uno.2.2º LIVA⁵⁶⁵. Este tipo aplicable es igualmente aplicable al caso de arrendamiento para subarrendamiento.

También se aplica el tipo general del 21% a otras cesiones como el arrendamiento de negocio, o el mero arrendamiento para subarrendamiento, que no tienen una previsión específica a efectos de tipo impositivo.

VII. 3. Régimen de deducción del IVA soportado

Nos planteamos ahora, algunas cuestiones respecto al régimen de deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad. En primer lugar, haremos referencia a cuáles son los requisitos para que el IVA soportado sea deducible.

Entrando en las cuestiones sustantivas, nos interesa analizar qué ocurre con los servicios prestados por las plataformas colaborativas y, un aspecto previo y fundamental, dónde se entienden localizados dichos servicios.

Por otro lado, el IVA soportado más relevante es el derivado de la adquisición y/o reforma del inmueble, por su importancia económica, esto está relacionado con una cuestión que trataremos a un nivel más genérico posteriormente, el IVA soportado con anterioridad al inicio de la actividad.

Adicionalmente, trataremos otros gastos que susceptibles de generar cuotas de IVA deducible, los servicios de intermediación y los vehículos usados en la actividad.

Lo fundamental es que el alquiler turístico se considere una actividad sujeta y no exenta de IVA, originando el derecho a la deducción (art. 94.Uno.1º.a) LIVA). De este análisis, nos encargamos ya en el Capítulo VI, en el que concluíamos que cuando se prestan servicios propios de la industria hotelera no resulta aplicable la exención por arrendamiento de vivienda, quedando el alquiler turístico sujeto y no exento de IVA. Esta cuestión, aunque evidente, ha sido mencionada por la jurisprudencia⁵⁶⁶.

VII. 3. A. Requisitos para la deducibilidad de las cuotas de IVA soportado

Con el mero objetivo de ofrecer una mínima referencia, para determinar cuándo una cuota de IVA soportada es deducible, hemos de hacer tres preguntas: qué cuotas son deducibles, quién puede deducirlas y qué operaciones dan derecho a la deducción.

Respecto a las operaciones generadoras de cuotas soportadas⁵⁶⁷ susceptibles de ser objeto de deducción nos remitimos al art. 92 LIVA, destacando de este precepto el requisito objetivo de territorialidad, conforme al cual sólo se deducirán las cuotas soportadas en el TAI, incluyendo los supuestos relacionados en el propio art. 92.Uno

⁵⁶⁵ Resolución de la DGT de 24 de julio de 2014, en respuesta a la Consulta nº V1995-14.

⁵⁶⁶ SSTs de 23 de noviembre de 2020 (rec. núm. 2818/2018) y de 25 de noviembre de 2020 (rec. núm. 1921/2019).

⁵⁶⁷ Han de ser soportadas directamente, resolución de la DGT de 17 de julio de 1998, en respuesta a la Consulta nº 1294-98.

LIVA⁵⁶⁸. Igualmente nos remitimos al art. 93 LIVA respecto a los sujetos que pueden deducirse tales cuotas. En ambos casos, no se plantea ninguna especialidad en el ámbito del alquiler turístico.

En cuanto a las operaciones que originan el derecho a la deducción, igualmente, partiendo de la premisa de que estamos analizando el alquiler turístico como actividad sujeta y no exenta de IVA, como analizamos ya en el Capítulo VI, podemos concluir directamente que dicha actividad origina el derecho a la deducción, art. 94.Uno.1º LIVA.

Una cuestión capital respecto a los dos puntos anteriores en los casos en que, junto al titular del inmueble, participa un tercero en la actividad, estriba en determinar el grado o la calidad en que actúa cada parte, en aras de dilucidar quién es el titular de la actividad y quién tiene condición de empresario o profesional y de qué actividad. Nos referimos a aquellos casos en que el titular del inmueble subcontrata la gestión, sólo determinadas labores (atención a los clientes, limpieza, etc.) o directamente cede el inmueble para que lo explote un tercero.

Igualmente, resulta interesante recordar el art. 84 LIVA, que determina quiénes pueden ser sujetos pasivos del IVA. Así, junto a las personas físicas y jurídicas, el apartado Tres, pueden ser sujeto pasivo del IVA las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades carentes de personalidad jurídica que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado que sea susceptible de imposición y realicen operaciones sujetas al Impuesto.

Puede ocurrir que el sujeto pasivo actúe en sectores diferenciados de actividad, lo que conlleva la aplicación de la correspondiente prorrata conforme a los arts. 101 y siguientes LIVA⁵⁶⁹.

VII. 3. B. Servicios prestados por la plataforma colaborativa

Nos planteamos ahora la posible influencia que pueda tener la circunstancia de que los servicios prestados por las plataformas colaborativas implicadas en la actividad de alquiler turístico se consideren localizados en el TAI y generen cuotas de IVA deducibles.

Cuando intervenga plataforma colaborativa, podemos encontrarnos de entrada con que los servicios de que se ha beneficiado el sujeto pasivo sean no retribuidos, en cuyo caso no nos encontraríamos en el ámbito del IVA ni habría cuota que deducir.

Sin embargo, es habitual la prestación de una serie de servicios por parte de la plataforma colaborativa. Junto al servicio típico de mediación, podemos encontrarnos con

⁵⁶⁸ En efecto, junto a las cuotas soportadas directamente por operaciones interiores, resultan deducibles, conforme al art. 92.Uno las cuotas soportadas en las operaciones siguientes:

“1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto.

2.º Las importaciones de bienes.

3.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios comprendidas en los artículos 9.1.º c) y d); 84.uno.2.º y 4.º, y 140 quinque, todos ellos de la presente Ley.

4.º Las adquisiciones intracomunitarias de bienes definidas en los artículos 13, número 1.º, y 16 de esta Ley”.

⁵⁶⁹ Resolución de la DGT de 7 de mayo de 2019, en respuesta a la Consulta nº V0962-19.

un servicio de cobro y un servicio de publicidad. Insistimos, el análisis que vamos a dar parte de la premisa de que, en todo caso, sean retribuidos.

Más allá de la procedencia de la deducción, nos planteamos qué ocurre con las reglas de localización aplicables a estos servicios, dada la posibilidad de que intervengan plataformas colaborativas y titulares de alojamientos cuyas operaciones son de ámbito internacional. En estos casos, ha de acudir al art. 69.Uno LIVA, que establece que se entenderá realizado en el TAI cuando el destinatario del servicio sea un empresario que actúa como tal y radique en el mismo la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente o domicilio o residencia habitual, siendo estos el destino de aquellos servicios.

Como veíamos en el Capítulo VI, es prácticamente obligado que quien adquiera un alojamiento turístico en el TAI se considere que cuente, a efectos de IVA, con un establecimiento permanente en el mismo, por lo que parece evidente que el servicio se va a considerar prestado en el TAI.

Si no se considerara establecido al titular de la actividad en el TAI, se aplicaría la regla contenida en el art. 70.Uno.1.d) LIVA, conforme al cual, se va a considerar prestados en el TAI los servicios de gestión relativos a bienes inmuebles.

Por si ello no fuera suficiente, algún autor⁵⁷⁰ trae a colación el principio de utilización o explotación efectiva, del art. 70.Dos LIVA⁵⁷¹, en virtud del cual, aunque el destinatario del servicio no estuviera establecido en el TAI, que bajo nuestro punto de vista no va a ocurrir en el alquiler turístico, si el aprovechamiento del servicio se produce en el TAI se va a considerar realizado en el mismo, el punto de conexión sería el inmueble⁵⁷².

Para poder aplicar el principio de utilización o explotación efectiva, han de darse varios requisitos⁵⁷³. Debe ser un servicio de los recogidos en el art. 70.Dos LIVA, deben prestarse a empresarios o profesionales o tratarse de servicios prestados por vía electrónica, la aplicación de la regla del art. 69.Uno.1º LIVA debe concluir que el servicio se prestó fuera de la Comunidad Europea, por último, los servicios deben utilizarse o explotarse efectivamente, desde un prisma económico, en el TAI.

⁵⁷⁰ ANEIRO PEREIRA, J.: “IVA y economía colaborativa: cuestiones fiscales del arrendamiento de inmuebles a través de plataformas digitales (el caso de Airbnb)”, *op. cit.*, p. 6.

⁵⁷¹ Conforme a lo dispuesto en el art. 70.Dos LIVA:

“Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio:

[...]

2.º Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario sea un empresario o profesional actuando como tal.

[...]”.

4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.

⁵⁷² Resolución de la DGT de 1 de junio de 2016, en respuesta a la Consulta nº V2393-16.

⁵⁷³ Resolución de la DGT de 19 de junio de 2019, en respuesta a la Consulta nº V1477-19, que hace referencia a la STJUE de 19 de febrero de 2009, Athesia Druck Srl, C-1/08, EU:C:2009:108.

Insistimos en que, en caso de no estar establecido el titular del inmueble, dicho inmueble va a actuar como establecimiento permanente, aunque se exija algo más que la mera titularidad del inmueble para tal consideración, está claro que, para desempeñar la actividad de alquiler turístico, se va a contar con medios materiales y humanos, ya sea directamente o subcontratados.

En cuanto al servicio de cobro y el servicio publicitario, en la medida en que no constituyen para los destinatarios un fin en sí mismo, sino un medio para disfrutar en mejores condiciones del servicio principal, entendemos que se tratan de servicios accesorios⁵⁷⁴ al de mediación, recibiendo, por tanto, el mismo tratamiento.

Se plantea la posibilidad de que el servicio publicitario pueda también, alternativamente, configurarse como una prestación independiente, concluyendo, del mismo modo, que el servicio se entendería prestado en el TAI⁵⁷⁵.

De un modo u otro, insistimos en que la localización de estos servicios, que ya vemos que no plantea mayor problema, no va a afectar a la deducibilidad de las cuotas soportadas de IVA que se deriven de los mismos, pues las cuotas serán deducibles en virtud del art. 92.Uno apartado 1º LIVA y, en su defecto, lo habría sido por el apartado 3º del mismo artículo en conexión con el art. 84.Uno.2º LIVA. Es decir, lo que puede plantear más problemática es la localización del hecho imponible cuya cuota soportada se pretende deducir.

VII. 3. C. Cuota soportada por la adquisición y reforma del alojamiento turístico

Pasamos a analizar qué ocurre con la cuota de IVA que, en su caso, se haya soportado en la adquisición y reforma del inmueble que se va a emplear en la actividad de alquiler turístico.

En cuanto a las cuotas soportadas por la adquisición del inmueble, siempre que se den los requisitos de deducibilidad de los preceptos citados anteriormente (epígrafe VII.3.A), las cuotas serán deducibles⁵⁷⁶. Incluso puede ocurrir que se construya un inmueble con la intención de cambiar su destino a una actividad sujeta y no exenta, momento a partir del cual sí resultaría deducible el IVA soportado en la construcción o adquisición. Y ello dado que el sujeto pasivo podrá realizar la regularización de cuotas a partir del período en que acredite la finalidad del edificio⁵⁷⁷.

⁵⁷⁴ Entre otras, resoluciones de la DGT de 22 de marzo de 2017 y de 2 de octubre de 2018, en respuesta a las Consultas nº V0731-17 y V2655-18, que se remiten a las SSTJUE de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184; de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496; de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan LTD, C-349/96, EU:C:1999:93; y de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, C-41/04, EU:C:2005:649.

⁵⁷⁵ ANEIRO PEREIRA, J.: “IVA y economía colaborativa: cuestiones fiscales del arrendamiento de inmuebles a través de plataformas digitales (el caso de Airbnb)”, *op. cit.*, p. 7.

⁵⁷⁶ Resolución de la DGT de 8 de febrero de 2018, en respuesta a la Consulta nº V0346-18.

⁵⁷⁷ STSJ de Comunidad Valenciana, de 27 de febrero de 2004 (rec. núm. 81/2003). En el caso analizado, el destino inicial del inmueble podía ser el arrendamiento de viviendas como actividad sujeta y exenta de IVA, y se estaba procediendo a la calificación del inmueble como apartamentos turísticos para desempeñar una actividad sujeta y no exenta, momento a partir del cual, una vez acreditada dicha circunstancia, podrá procederse a la deducción del IVA soportado en la construcción mediante la correspondiente regularización de cuotas.

Lo primero que debemos determinar es cuándo la adquisición del inmueble va a estar sujeta a IVA, lo cual va a ocurrir cuando la entrega del inmueble la realice un empresario o profesional, art. 4 LIVA. Conforme al art. 5.Uno.d) LIVA, se consideran empresarios o profesionales quienes, entre otras cosas, efectúen la promoción, construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas, en todo caso, a su venta, aunque sea de forma ocasional.

En su defecto, si el inmueble se adquiere de un particular, la operación estará sujeta a ITPAJD, en su modalidad TPO, art. 7.1.A del TRLITPAJD.

Ha de tenerse en cuenta la exención de las segundas y ulteriores entregas de edificaciones que se produzcan tras su construcción o rehabilitación del art. 20.Uno.22º LIVA⁵⁷⁸.

Esta exención, a diferencia de la prevista para el arrendamiento de vivienda, es renunciable en los términos del art. 20.Dos LIVA y 8 RIVA, debiendo darse tres requisitos⁵⁷⁹.

⁵⁷⁸ Esta exención se vio afectada por el Real Decreto-Ley 2/2008, de 21 de abril, de Medidas de Impulso a la Actividad Económica, art. 5 y DT Única. Además, a efectos de dicha exención, según doctrina reiterada de la DGT (entre otras, Resolución de la DGT de 15 de junio de 2009, en respuesta a la Consulta nº V1399-09), se considerará:

“- Coste global de las operaciones de rehabilitación de viviendas, el coste, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, de los bienes y servicios utilizados por el sujeto pasivo para llevar a cabo las operaciones materiales en que consista la reconstrucción de las edificaciones, incluidos los servicios prestados por el personal técnico que dirija las obras.

- Precio de adquisición de las edificaciones, el realmente concertado en las operaciones en cuya virtud se haya efectuado la referida adquisición. La prueba de dicho precio podrá efectuarse por los medios admisibles en derecho.

- Verdadero valor de una edificación o parte de la misma, el precio que se hubiese acordado para su transmisión onerosa en condiciones normales de mercado entre partes que fuesen independientes, sin incluir el valor correspondiente al terreno en que se halla enclavado el edificio.

El verdadero valor de las edificaciones o partes de las mismas podrá acreditarse por los medios de prueba admisibles en derecho.

- Partes de un edificio destinadas a viviendas, las partes de una edificación destinadas a constituir una o varias viviendas, de acuerdo con la legislación vigente, con posterioridad a su rehabilitación.

Asimismo, [...] por "partes" de una edificación ha de entenderse las partes de una edificación que, cualquiera que sea su destino (vivienda, comercial, etc.) sean susceptibles por sí mismas de actuaciones parciales de rehabilitación, por permitir un uso autónomo respecto del resto de la edificación al tener entidad propia de carácter objetivo, y no considerar como "parte" de una edificación los diferentes elementos constructivos (fachadas, techumbres, estructuras, etc.) objeto de actuaciones de rehabilitación”.

⁵⁷⁹ Tales condiciones son:

1) Que se trate de un adquirente que sea o vaya a ser sujeto pasivo del IVA y actúe en el ejercicio de la actividad empresarial o profesional que le otorga tal condición.

2) Que dicho adquirente tenga o vaya a tener derecho a deducir total o parcialmente el IVA soportado en la adquisición.

3) Que el adquirente comunique fehacientemente las dos circunstancias anteriores al vendedor y este comunicar fehacientemente dicha renuncia, con carácter previo o simultáneo a la *traditio*.

Dichos requisitos se analizan en la Resolución del TEAC de 23 de noviembre de 2005. Por su parte, la DGT destaca más que se den las dos primeras circunstancias, obviando la mención de la comunicación, lo cual

Dicha renuncia será posible siempre que el adquirente sea un sujeto pasivo que actúe en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales⁵⁸⁰.

Es momento de plantearnos cuál es el tipo impositivo aplicable a la adquisición de un alojamiento turístico. Hay que parte de la aplicación del tipo general del 21% del art. 90.1 LIVA, sin embargo, es posible la aplicación del tipo reducido del 10% en base al art. 91.Uno.1.7º LIVA, a las entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas, incluyendo las plazas de garaje, hasta un máximo de dos, y anexos transmitidos conjuntamente, sin que tengan tal consideración los locales de negocio.

Lo que tenemos que preguntarnos es qué determina esa aptitud para su uso como vivienda. De ello se ha encargado la DGT⁵⁸¹, entendiendo que la aptitud se obtiene mediante la correspondiente cédula de habitabilidad, que permite el uso del inmueble como vivienda, lo cual en el caso de una promoción de apartamentos turísticos no resulta exigible, sino que el inicio de la actividad se condiciona a la obtención de la correspondiente licencia de apertura. Y ello porque el uso del inmueble no va a ser el de residencia permanente, de hecho, hay normas autonómicas de ordenación de la actividad turística que incluso establecen sanciones para el caso en que se permita permanecer en alojamientos turísticos por tiempo superior al previsto en la normativa turística⁵⁸². Ahora bien, de los recientes pronunciamientos de la DGT, parece deducirse que contar con cédula de habitabilidad o primera ocupación no es suficiente, el inmueble debe ser, desde un punto de vista objetivo, susceptible de ser usado como vivienda⁵⁸³.

El Tribunal Supremo⁵⁸⁴, por su parte, sí que hace una serie de matizaciones para la aplicación del tipo reducido: la vivienda ha de estar terminada (tras la cual se obtiene la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación); el tipo sólo se aplica a la entrega de la vivienda (y no a otras operaciones relacionadas con la vivienda que no sean una entrega, principalmente prestaciones de servicios); ha de contar objetivamente con aptitud para su destino "a habitación o moradas de una persona física o familia, constituyendo su hogar o sede de su vivienda doméstica"; el uso de vivienda debe ser un destino legal posible.

no significa que esta no deba producirse; véase resolución de la DGT de 5 de julio de 2006, en respuesta a la Consulta nº V1344-06.

⁵⁸⁰ Resolución de la DGT de 26 de julio de 2017, en respuesta a la Consulta nº V2032-17. En este caso, además, el inmueble tenía constituido un derecho de usufructo, pretendiéndose la transmisión conjunta de usufructo y nuda propiedad.

⁵⁸¹ Resoluciones de la DGT de 19 de noviembre de 2004 y de 25 de mayo de 2007, en respuesta a las Consultas nº 1994-04 y V1101-07.

⁵⁸² De acuerdo con el art. 58.m) de la Ley 1/1999, de 12 de marzo, de ordenación del turismo de la Comunidad de Madrid:

“Se consideran infracciones graves:

[...]

m) Permitir la estancia en los alojamientos turísticos por tiempo superior al establecido en la normativa turística”.

⁵⁸³ Resolución de la DGT de 29 de junio de 2018, en respuesta a la Consulta nº V1933-18.

⁵⁸⁴ STS de 25 de abril de 2016 (rec. núm. 2870/2014).

En cuanto al último requisito, téngase presente que es posible que la propia normativa sectorial reguladora de los apartamentos turísticos prohíba que estos se usen para vivienda.

En el caso de uso mixto del inmueble, en los términos del art. 91.Uno.3.1º LIVA⁵⁸⁵, recuerda la DGT que no tienen, a su juicio, la condición de edificios destinados principalmente a viviendas, “entre otros, los hoteles, moteles, apartahoteles, albergues, pensiones, etc., destinados al ejercicio de una actividad empresarial”⁵⁸⁶.

Ahora bien, si se insta el cambio de uso de un inmueble de residencial a hotelero, durante la ejecución de la obra, debe aplicarse el tipo correspondiente al nuevo uso, no residencial, tipo general del 21%.

Consecuentemente, si se adquiere una vivienda de un promotor, el tipo aplicable sería del 10%, entendemos que no afectaría el hecho de que posteriormente se varíe el uso de la misma, aunque sí afecte al régimen de deducibilidad; sin embargo, si se adquiere, de un empresario, un alojamiento turístico se aplicaría el 21% a la compraventa⁵⁸⁷.

No tiene por qué ocurrir que el inmueble se adquiriera con anterioridad al inicio de la actividad, puesto que la adquisición puede darse en el ámbito del inicio de un nuevo sector de actividad (art. 27.4 RIVA). Pero si así sucediera, si se adquiriera con carácter previo al inicio de la actividad, el régimen de deducción aplicable sería el recogido en el art. 107 LIVA, en la medida en que el inmueble tendría la condición de bien de inversión conforme al art. 108 LIVA, debiendo realizarse una regulación definitiva en caso de transmisión del inmueble, art. 110 LIVA⁵⁸⁸.

El elemento determinante para poder realizar la deducción es que las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios de acompañen de la intención de destinarlos a la realización de una actividad empresarial o profesional, constatable mediante elementos objetivos, recogidos en el art. 27 RIVA⁵⁸⁹⁵⁹⁰.

El hecho de que, una vez construido el inmueble, se proceda a la realización de gestiones tendentes a calificar el inmueble como apartamento/s turístico/s, no impide la

⁵⁸⁵ Se considerarán destinadas principalmente a viviendas, las edificaciones en las que al menos el 50 por ciento de la superficie construida se destine a dicha utilización.

⁵⁸⁶ Resolución de la DGT de 25 de mayo de 2007, en respuesta a la Consulta nº V1101-07.

⁵⁸⁷ Resoluciones de la DGT de 25 de mayo de 2007, de 25 de abril de 2012 y de 6 de junio de 2018, en respuesta a las Consultas nº V1101-07, V0890-12 y V1548-18.

⁵⁸⁸ Resolución de la DGT de 29 de mayo de 2007, en respuesta a la Consulta nº V1112-07.

⁵⁸⁹ Resoluciones de la DGT de 4 de diciembre de 2008, de 25 de abril de 2012 y de 20 de enero de 2017, en respuesta a las Consultas nº V2305-08, V0890-12 y V0109-17. La Resolución de la DGT de 16 de octubre de 2018, en respuesta a la Consulta nº V2742-18, hace referencia a la STJUE de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, Apartado 20.

⁵⁹⁰ Fundamentalmente, su apartado 2, que hace referencia a cualquier medio de prueba admitido en Derecho, ofreciendo como posibles elementos a tener en cuenta la naturaleza de los bienes y servicios obtenidos, el período en su adquisición y su uso efectivo, el cumplimiento de obligaciones formales, registrales y contables, la tramitación de licencias necesarias para el inicio de la actividad o haber presentado declaraciones tributarias de otros tributos distintos del IVA, en relación con dicha actividad. Este precepto supone el desarrollo reglamentario del art. 93.Cuatro y 99.Dos LIVA.

deducción de las cuotas soportadas en dicha construcción. Y ello dado que el sujeto pasivo podrá realizar la regularización de cuotas a partir del período en que acredite la finalidad del edificio⁵⁹¹.

Tampoco debe perderse de vista que, si el inmueble se obtiene en la transmisión de un patrimonio empresarial, dicha transmisión estará no sujeta a IVA, art. 7.1ª LIVA, tributando en ITPAJD⁵⁹².

Igualmente, en el caso de que se acometa una reforma del alojamiento, las cuotas soportadas por la misma serán igualmente deducibles, en las condiciones del Título VIII LIVA⁵⁹³. Si quien soporta las cuotas derivadas de la reforma del inmueble es el arrendador, aunque haya un arrendatario que efectivamente explote el inmueble mediante el alquiler turístico, el derecho a deducir las cuotas es del primero, de quien soporta el Impuesto, requisito subjetivo de tal derecho, art. 93 LIVA⁵⁹⁴.

Respecto a meras reparaciones, no cabe duda de que se trata de un servicio vinculado con un bien inmueble, localizado en el TAI si el inmueble lo está, sujeto y no exento y, por tanto, susceptible de deducción⁵⁹⁵.

Distinto sería un reportaje fotográfico, que no se va a considerar vinculado con un bien inmueble, aplicándose las reglas generales de localización⁵⁹⁶. Por tanto, se localizarán en la sede del empresario o profesional destinatario del servicio, quedando sujeto a IVA cuando este se localice en el TAI.

VII. 3. D. Otros gastos que dan lugar a cuotas deducibles

En el presente apartado, pretendemos hacer alusión a otros gastos que originan cuotas de IVA soportado que van a resultar deducibles. De todos ellos, el que pueda

⁵⁹¹ STSJ de Comunidad Valenciana, de 27 de febrero de 2004 (rec. núm. 81/2003). En el caso analizado, el destino inicial del inmueble podía ser el arrendamiento de viviendas como actividad sujeta y exenta de IVA, y se estaba procediendo a la calificación del inmueble como apartamentos turísticos para desempeñar una actividad sujeta y no exenta, momento a partir del cual, una vez acreditada dicha circunstancia, podrá procederse a la deducción del IVA soportado en la construcción mediante la correspondiente regularización de cuotas.

Asimismo, Resolución de la DGT de 11 de noviembre de 2003, en respuesta a la Consulta nº 1871-03.

⁵⁹² PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J.: “La aplicación del ITP y AJD a las operaciones inmobiliarias: ITP onerosas y operaciones societarias”, *Carta Tributaria*, núm. 15, 2007, p. 9. Recuerda que la no sujeción a IVA puede darse en los siguientes supuestos: transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional, ya sea inter vivos o mortis causa, y transmisión de una rama de actividad.

⁵⁹³ Resolución de la DGT de 3 de enero de 2017, en respuesta a la Consulta nº V0026-17.

⁵⁹⁴ Resolución de la DGT de 20 de enero de 2017, en respuesta a la Consulta nº V0109-17.

⁵⁹⁵ Resolución de la DGT de 19 de junio de 2019, en respuesta a la Consulta nº V1477-19. Hace referencia a la STJUE de 7 de septiembre de 2006, Heger Rudi GmbH, C-166/05, EU:C:2006:533, de la cual se concluye que un servicio se considera vinculado con un bien inmueble cuando constituye “un elemento central e indispensable” de la prestación.

⁵⁹⁶ Resoluciones de la DGT de 25 de enero de 2016 y de 19 de junio de 2019, en respuesta a las consultas V0276-16 y V1477-19.

resultar más específico sería el relativo a los gastos de intermediación, los cuales se someten al tipo impositivo general, del 21%, art. 90 LIVA⁵⁹⁷.

Junto a este servicio, se obvia la deducibilidad de las cuotas soportadas por suministros, servicios de limpieza, mantenimiento o asesoramiento; eso sí, siempre que se traten de conceptos efectivamente soportados por el titular de la actividad⁵⁹⁸ y, por otro lado, que el bien inmueble objeto de tales servicios (suministros, mantenimiento, etc.), se encuentre afecto, exclusivamente, a la actividad turística⁵⁹⁹.

De lo anterior concluimos que cuando se arrienda parte de una vivienda prestando servicios complementarios propios de la industria hotelera, haciéndose un uso privado del resto de la vivienda, las cuotas soportadas por servicios y suministros, cuyo destino sea la vivienda completa, no serán deducibles.

En cuanto a los vehículos que se utilicen en la actividad, el IVA soportado en la adquisición sólo será deducible si hay una afectación directa y exclusiva a la actividad empresarial, salvo que se trate de bienes de inversión, supuesto en que sí se permite la deducción parcial de las cuotas soportadas, art. 95 LIVA.

Ahora bien, las cuotas soportadas por los bienes y servicios directamente relacionados con los vehículos (combustibles, revisiones, mantenimientos, etc.) son cuestión aparte, permitiéndose la deducción siempre que haya una afectación para la actividad, con independencia de que el vehículo ostente la categoría de bien de inversión⁶⁰⁰.

No obstante, pese a estas matizaciones, la cuestión no es pacífica, habrá que ver caso por caso los bienes y servicios concretos, pensamos en los bienes y servicios complementarios que se acompañan al vehículo en el momento de su adquisición, tales como paquetes de mantenimiento, de seguros, etc. Entendemos que hemos de distinguir aquellos bienes y servicios que repercuten en la adquisición del vehículo de los que repercuten en su uso; la solución pasaría por analizar si esos bienes y servicios suponen, desde el punto de vista contable por un mayor valor del vehículo o representan un gasto, conforme a las Normas de Registro y Valoración del PGC.

VII. 3. E. Deducibilidad de cuotas soportadas con anterioridad al inicio de la actividad

En cuanto a las cuotas soportadas en las actividades preparatorias para el inicio de la actividad, su régimen de deducción, conforme al art. 93.Uno *in fine* LIVA, se contiene en los arts. 111, 112 y 113 LIVA, a los que nos remitimos al no plantear ninguna especialidad en el ámbito del alquiler turístico. Misma remisión hacemos, en este caso al

⁵⁹⁷ En este sentido, véase ÁLAMO CERRILLO, R.: “Fiscalidad de los apartamentos turísticos”, *op. cit.*, p. 9.; PRIETO MORAGUES, L.: “Implicaciones fiscales del arrendamiento de los pisos turísticos”, *op. cit.*, p. 1; GOROSPE OVIEDO, J. I.: “Las viviendas turísticas y los arrendamientos de temporada...”, *op. cit.*, p. 157, hace alusión a la Resolución de la DGT de 9 de octubre de 2017, en respuesta a la Consulta nº V2545-17.

⁵⁹⁸ Sin que se repercuta directamente al cliente; ARRIBAS LEÓN, M.: “Tributación del arrendamiento y la titularidad de viviendas de uso turístico”, *op. cit.*, p. 16.

⁵⁹⁹ Sin usos privativos.

⁶⁰⁰ La resolución de la DGT de 5 de julio de 2016, en respuesta a la Consulta nº V3125-16, se remite a la STJUE de 8 de marzo de 2001, Laszlo Bakesi, C-415/98, EU:C:2001:136; la cual excluye del ámbito del art. 17 de la Sexta Directiva los bienes y servicios relacionados con vehículos, distintos a la adquisición del propio vehículo. También STJUE de 2 de diciembre de 2010, Ker-Optika, C-108/09, EU:C:2010:725.

art. 115 LIVA para el caso de que no se hayan podido deducir todas las cuotas soportadas en un período de liquidación, por superar las cuotas repercutidas pudiendo solicitar la devolución del importe no deducido a 31 de diciembre⁶⁰¹, salvo que el sujeto pasivo opte por acogerse al régimen de devolución mensual del art. 116 LIVA. El derecho a esa devolución se presenta como una consecuencia necesaria del principio de neutralidad del Impuesto⁶⁰².

En este punto, sin ánimo de ser exhaustivos, hemos de destacar, la necesaria concurrencia de elementos objetivos que acrediten la intención real y efectiva de destinar los bienes y servicios a la actividad que aún no se ha iniciado, conforme al art. 27 RIVA⁶⁰³. Tal derecho a la no deducción no se pierde por no iniciar la actividad si han concurrido elementos objetivos en los términos citados⁶⁰⁴.

Esa intención, en el caso que nos ocupa, según cierta jurisprudencia⁶⁰⁵, ha de ser cualificada, es decir, no debe poder acreditarse solamente la intención de que se va a llevar a cabo una actividad de alquiler turístico, sino que, además, esa actividad ha de estar, previsiblemente, sujeta y no exenta. Es decir, debe poder apreciarse que se van a desempeñar servicios complementarios propios de la industria hotelera, llevando a cabo la adquisición de productos necesarios para prestar tales servicios. Bajo nuestro punto de vista, este requisito ha de verse caso a caso, aplicando siempre el sentido común, en la medida en que los gastos de adquisición y preparación de un inmueble sí que requieren una antelación considerable, pero la adquisición, por ejemplo, de alimentos, no puede realizarse con excesiva antelación, primero porque el plazo de adquisición es mínimo y segundo porque son productos perecederos.

Tampoco resulta procedente la deducción de cuotas soportadas en gastos que son anteriores al momento en que se aprecie esa intencionalidad⁶⁰⁶.

VII. 4. Obligaciones del sujeto pasivo de IVA

El sujeto pasivo de IVA tiene atribuidas una serie de obligaciones que van más allá de la obligación tributaria principal del art. 19 LGT. Dichas obligaciones se detallan en el art. 164 LIVA, pasando a continuación a analizar las mismas.

En este caso, la cuestión es más sencilla que cuando nos planteemos las obligaciones que quedan latentes para los sujetos pasivos que ejercen el alquiler turístico como actividad sujeta y exenta en IVA, en el Capítulo X. Y ello porque los sujetos pasivos que ejercen el alquiler turístico prestando servicios complementarios propios de la industria hotelera y, por tanto, su actividad no está exenta de IVA, están sujetos a la

⁶⁰¹ Resolución de la DGT de 5 de julio de 2006, en respuesta a la Consulta nº V1344-06.

⁶⁰² STSJ de Andalucía de 31 de enero de 2014 (rec. núm. 1318/2011).

⁶⁰³ STSJ de Comunidad Valenciana, de 28 de enero de 2014 (rec. núm. 433/2011), STSJ de Comunidad Valenciana de 15 de octubre de 2015 (rec. núm. 166/2012), STSJ de Cantabria, de 9 de noviembre de 2011 (rec. núm. 182/2010) y STSJ de Cataluña, de 3 de abril de 2018 (rec. núm. 363/2015).

⁶⁰⁴ SAN de 15 de julio de 2018 (rec. núm. 277/2017).

⁶⁰⁵ STSJ de Madrid, de 22 de febrero de 2018 (rec. núm. 550/2016).

⁶⁰⁶ STSJ de País Vasco, de 8 de octubre de 2014 (rec. núm. 263/2013).

totalidad de obligaciones del art. 164 LIVA, sin que genere mayor problemática⁶⁰⁷. No obstante, relacionamos a continuación dichas obligaciones, ofreciendo una breve reseña.

Estas obligaciones son tan aplicables al sujeto pasivo que ejerce el alquiler turístico, como al titular del inmueble que lo arrienda a un tercero para que este lo explote⁶⁰⁸, como al arrendatario que ejerce el alquiler turístico prestando servicios complementarios propios de la industria hotelera⁶⁰⁹. Aplicable, en definitiva, a todo el sujeto pasivo que ejerce una actividad sujeta y no exenta en IVA.

La primera de las obligaciones contempladas en el art. 164 LIVA, es la de comunicar, mediante la correspondiente declaración, el inicio, modificación y cese de las actividades sujetas al Impuesto.

Dicha obligación se sustancia en la formación del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, regulada en el art. 3.2 RGGIT.

Veremos en el Capítulo X que dicho art. 3.2.a) exceptúa de la obligación de causar alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, a aquellos sujetos pasivos que desempeñen, exclusivamente, los arrendamientos de inmuebles exentos contemplados en el art. 20.Uno.23º.b) LIVA, siempre y cuando dicha actividad no revista el carácter de actividad empresarial conforme a la normativa reguladora del IRPF⁶¹⁰. Pero dicha excepción no resulta aplicable al caso presente, por lo que resulta exigible esta obligación al sujeto pasivo.

Dicha obligación se materializa mediante la cumplimentación del modelo 036 o 037, regulados por la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, que aprueba los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores. Modificada por la Orden HAP/2484/2014, de 29 de diciembre.

Como veremos en el Capítulo VIII, referido al IAE, el art. 14.3 RGGIT, en efecto, sustituye la declaración de alta en el IAE (modelo 840) por la regulada en tal texto reglamentario para todos aquellos sujetos exentos de dicho impuesto (modelos 036 y 037). El sentido de este precepto no está en evitar al contribuyente presentar dos declaraciones dado que si está exento de IAE no deberá presentar el modelo 840, sino en tomar en consideración su declaración de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores a efectos de IAE.

Quizás resulte de interés la precisión que hace la Instrucción del IAE en el apartado 4 de la Regla 4ª, al advertir que “el hecho de figurar inscrito en la Matrícula o de satisfacer el Impuesto sobre Actividades Económicas no legitima el ejercicio de una

⁶⁰⁷ Resolución de la DGT de 13 de enero de 2014, en respuesta a la Consulta nº V0030-14.

⁶⁰⁸ A título de ejemplo, resoluciones de la DGT de 16 de abril de 2015, de 10 de marzo de 2016 y de 27 de marzo de 2019, en respuesta a las Consultas nº V1171-15, V0946-16 y V0682-19.

⁶⁰⁹ Véase la resolución de la DGT de 15 de noviembre de 2016, en respuesta a la Consulta nº V4942-16, sobre la obligación de facturar.

⁶¹⁰ Resoluciones de la DGT de 19 de noviembre de 2012 y de 20 de noviembre de 2017, en respuesta a las Consultas nº V2220-12 y V3023-17.

actividad si para ello se exige en las disposiciones vigentes el cumplimiento de otros requisitos”. Cuestión recordada igualmente al efecto por la DGT⁶¹¹.

En suma, una persona física, que está en todo caso exenta del IAE, sólo deberá presentar el modelo 036 o 037, según corresponda, con carácter previo al inicio de la actividad de alquiler turístico. Sí que podremos encontrarnos ante personas jurídicas no exentas, que sí que estarían obligadas a presentar el modelo 840.

Por su parte, la obligación de solicitud de número de identificación fiscal, comunicarlo y acreditarlo, se encuentra recogida en el art. 18 RGGIT, sin que establezca excepción alguna.

La solicitud del número de identificación fiscal, se realiza mediante la cumplimentación del modelo 036 o 037, cuyo régimen reflejamos en el epígrafe anterior.

Entre las obligaciones de los sujetos pasivos, el art. 164 LIVA recoge la de expedir y entregar factura de todas sus operaciones (apartado Uno.3.º), encontrando su desarrollo reglamentario en el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

En efecto, el art. 2.1 del citado Reglamento, establece la obligación genérica de los empresarios y profesionales de expedir factura y copia de la misma por las entregas de bienes y prestaciones de servicios, incluyendo aquellos casos en que exista no sujeción o sujeción y exención. Ello, sin que la excepción del art. 3.1.a) del mismo texto, para los que ejercen el alquiler turístico como actividad sujeta y exenta, sea extensible a los prestadores cuya actividad no está exenta⁶¹².

En cuanto al contenido de la factura, baste con remitirnos al art. 6 del ya citado Reglamento de Facturación⁶¹³.

Una de las cuestiones esenciales de la factura es la de documentar la repercusión del impuesto, obligación no recogida en el art. 164 LIVA, pero implícita en las mismas y establecida en el art. 88 LIVA.

En cuanto a la posibilidad de emitir factura simplificada, regulada en el art. 4 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, pese a que el alojamiento queda fuera del supuesto previsto en el apartado 2.e) del citado artículo, ello no impide la posibilidad de emitir factura simplificada conforme a lo dispuesto en el apartado 1.a) del mismo precepto, esto es, cuando el importe de la factura no supere los 400 euros, IVA incluido⁶¹⁴,

⁶¹¹ Resolución de la DGT de 4 de diciembre de 2015, en respuesta a la Consulta nº V3886-15.

⁶¹² Entre otras, Resolución de la DGT de 15 de octubre de 2019, en respuesta a la Consulta nº V2834-19.

⁶¹³ Partiendo del art. 6 del Reglamento de Facturación, entendemos que en alquiler turístico hemos de hacer referencia a los siguientes elementos: número y, en su caso, serie; fecha de expedición; nombre y apellidos, razón o denominación social completa, tanto del obligado a expedir factura como del destinatario de los servicios; NIF del obligado a expedir factura; domicilio del obligado a expedir factura y del destinatario; descripción de las operaciones con desglose de precios unitarios, descuentos o rebajas; tipo o tipos impositivos aplicables; cuota tributaria; fecha de las operaciones o del pago anticipado; en su caso referencia a los preceptos que establecen la exención de IVA aplicable o indicación de que la operación está exenta; en caso de aplicación del régimen especial de agencias de viajes, la mención “régimen especial de las agencias de viajes”.

⁶¹⁴ Resolución de la DGT de 9 de julio de 2018, en respuesta a la Consulta nº V2030-18.

del contenido de la factura simplificada se encarga el art. 7 del Reglamento de Facturación⁶¹⁵.

De las obligaciones contables de los sujetos pasivos se encarga el Título IX del RIVA (arts. 62 a 70), materializándose, conforme al art. 62 RIVA, en la llevanza de los libros registro de facturas expedidas, facturas recibidas, de bienes de inversión y de determinadas operaciones intracomunitarias. De ellos, debemos destacar la llevanza de los Libros Registro de facturas expedidas y recibidas, regulados en los arts. 63 y 64, respectivamente, RIVA⁶¹⁶.

La declaración anual de operaciones con terceras personas, se presenta mediante la confección del modelo 347, aprobado por Orden EHA/3012/2008, de 20 de octubre. De su regulación se encarga el RGGIT, arts. 31 a 35.

En efecto, el art. 31.1 RGGIT, atribuye a las personas que desarrollen actividades empresariales o profesionales, como es el caso del sujeto pasivo que ejerce el alquiler turístico, la obligación de presentar una declaración anual relativa a sus operaciones con terceras personas⁶¹⁷.

La DGT hace alusión al modelo 347 de forma conjunta con los modelos 303 y 390, aunque se entiende que con la única intención de sintetizar los principales modelos a presentar por los sujetos pasivos de actividades sujetas y no exentas de IVA⁶¹⁸. Sin embargo, en la normativa aplicable, se trata de obligaciones separadas, dentro del propio art. 164 LIVA.

Recordamos que el art. 33.2.c) RGGIT, excluye del deber de declaración las operaciones exentadas de IVA. Por tanto, las personas que se dediquen a la actividad de alquiler turístico como actividad sujeta y exenta de IVA, que no es el caso analizado en este Capítulo, no están obligadas a efectuar la declaración anual de operaciones con terceras personas mediante la confección del modelo 347.

El desarrollo reglamentario de la obligación de presentación de declaraciones-liquidaciones e ingreso del importe correspondiente, lo encontramos en el art. 71 RIVA, y se sustancia esencialmente con la presentación de la declaración-liquidación periódica (modelo 303, mensual o trimestral, según proceda) y la declaración resumen anual (modelo 390)⁶¹⁹, la obligación se atribuye al empresario y al profesional, esto es, al sujeto pasivo, el anfitrión, incluso cuando no existan cuota devengadas ni se efectúe la deducción de cuotas soportadas.

⁶¹⁵ Las facturas simplificadas y sus copias contendrán: número y, en su caso, serie; fecha de expedición; fechas de las operaciones o del pago anticipado; NIF del obligado a su expedición; identificación del servicio prestado o el bien entregado; tipo impositivo aplicado y, opcionalmente, la expresión “IVA incluido”; contraprestación total; en su caso, mención de factura rectificada.

⁶¹⁶ Resolución de la DGT de 26 de febrero de 2007, en respuesta a la Consulta nº V0373-07.

⁶¹⁷ Con quienes hayan realizado, durante el año natural respecto al que se va a realizar la declaración, operaciones que en su conjunto hayan sido superiores a 3.005,06 euros.

⁶¹⁸ Resolución de la DGT de 16 de abril de 2015, en respuesta a la Consulta nº V1171-15.

⁶¹⁹ Resoluciones de la DGT de 11 de agosto de 2009 y de 4 de marzo de 2015, en respuesta a las Consultas nº V1905-09 y V0714-15.

Para realizar tales declaraciones-liquidaciones, resulta fundamental haber efectuado correctamente y con carácter previo, la repercusión del impuesto, conforme al art. 88 LIVA.

Evidentemente, la exclusión de esta obligación que se prevé en el art. 71 (apartados 1 y 7) RIVA para los sujetos pasivos que ejercen el alquiler turístico como actividad sujeta y exenta de IVA conforme al art. 20 LIVA, no alcanza a aquellos sujetos pasivos cuya actividad no está exenta.

El modelo 303, está aprobado por Orden EHA/3786/2008, de 29 de diciembre⁶²⁰. Sin embargo, las cuestiones más relevantes, que son a las que nos vamos a limitar por la nula problemática específica que plantea el modelo 303, la extraemos del art. 71 RIVA.

Por un lado, el período de liquidación (art. 71.3 RIVA) coincidirá con el trimestre natural, salvo en los siguientes supuestos que coincidirá con el mes natural: consideración de gran empresa conforme al art. 121 LIVA⁶²¹, sujetos pasivos acogidos al régimen de devolución mensual⁶²², empresarios acogidos al régimen de grupo de entidades⁶²³. Había un último supuesto, referido a los que optaran por llevar los libros registro a través de la Sede Electrónica de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, si bien dicho supuesto fue suprimido⁶²⁴.

La cumplimentación del modelo 303 deberá efectuarse, con carácter general, dentro de los veinte primeros días naturales del mes siguiente al período de liquidación trimestral, salvo el último período de liquidación cuyo plazo de declaración-liquidación se extiende a los treinta primeros días naturales del mes de enero.

En cuanto a la declaración-resumen anual, modelo 390, esta se rige por la Orden EHA/3111/2009, de 5 de noviembre, por la que se aprueba el modelo 390 de declaración-resumen anual del Impuesto sobre el Valor Añadido⁶²⁵. El plazo de presentación abarca los treinta primeros días naturales del mes de enero siguiente al año a declarar (art. 8 de la citada Orden Ministerial).

Del modelo 390, ha de destacarse la no obligación de presentación del modelo 390 por parte de los sujetos pasivos obligados a la presentación de autoliquidaciones con periodicidad trimestral que realicen, exclusivamente, la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles urbanos (art. 1.3.a) de la mencionada Orden Ministerial). En este

⁶²⁰ Modificada por las Órdenes Ministeriales EHA/769/2010, de 18 de marzo; EHA/1033/2011, de 18 de abril; HAP/2215/2013, de 26 de noviembre; HAP/2373/2014, de 9 de diciembre; HFP/417/2017, de 12 de mayo; HFP/1307/2017, de 29 de diciembre; HAC/1148/2018, de 18 de octubre y HAC/1274/2020, de 28 de diciembre.

⁶²¹ Por volumen de operaciones superior a 6.010.121,04 euros en el año natural inmediatamente anterior, debiendo considerarse, en su caso, el que se hubiera obtenido con el patrimonio empresarial o profesional adquirido.

⁶²² Art. 116 LIVA, en relación con los arts. 30 y 71 del Reglamento.

⁶²³ Art. 163 *nonies*.Cuatro.2º LIVA

⁶²⁴ Se añadió en virtud del art. 1.14 del Real Decreto 596/2016, de 2 de diciembre, y se suprimió a través del art. 1.8 del Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre.

⁶²⁵ Objeto de modificación por las Órdenes Ministeriales EHA/3061/2010, de 22 de noviembre; HAP/2725/2012, de 19 de diciembre; HAP/2373/2014, de 9 de diciembre; HAP/2429/2015, de 10 de noviembre; HAP/1626/2016, de 6 de octubre; HFP/417/2017, de 12 de mayo; HAC/1148/2018, de 18 de octubre; HAC/1274/2019, de 18 de diciembre.

sentido, el modelo 303 relativo al cuarto trimestre, incluye un apartado para estos sujetos pasivos, en el que declaran su volumen de actividad anual.

También podría estarse obligado, a la presentación de la declaración-liquidación especial de carácter no periódico del art. 71.8 del citado Reglamento, y ello cuando se reciban servicios de personas no establecidas en el TAI y proceda la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo del art. 84.Uno.2º LIVA⁶²⁶.

Por último, es contenido esencial de esta obligación el ingreso de la cantidad resultante de tales declaraciones-liquidaciones⁶²⁷.

Como veremos en el Capítulo X relativo al IVA como actividad sujeta y exenta, la obligación de nombrar a un representante cuando resulte preceptivo hemos de ubicarla en el ámbito de no residentes. En efecto, el art. 10 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, establece una serie de supuestos en que el nombramiento de representante resulta obligatorio, que mencionamos en el epígrafe X.4, al cual nos remitimos al no haber variación en este caso.

VII. 5. Aplicabilidad del régimen simplificado

Se ha planteado la posibilidad de aplicar, en la actividad de alquiler turístico, el régimen simplificado recogido en los arts. 122 y 123 LIVA y 34 a 42 RIVA. En este sentido, hemos de acudir al art. 37 RIVA, que establece que el régimen simplificado se aplicará a las actividades que determine el Ministro de Hacienda.

En este punto, hemos de estar a lo dispuesto por la Orden HFP/1335/2021, de 1 de diciembre, que desarrolla, para el año 2022, el método de estimación objetiva del IRPF y el régimen especial simplificado del IVA.

En efecto, y como advirtió en 2006 la DGT⁶²⁸, sigue sin contemplarse la aplicación de este régimen para el alquiler turístico. Recordemos que cuando se prestaban servicios complementarios propios de la industria hotelera, el epígrafe de IAE correspondiente era el 685, no incluido, insistimos, en la mencionada Orden.

⁶²⁶ Resolución de la DGT de 3 de julio de 2018, en respuesta a la Consulta nº V1993-18, en este caso por un servicio de mediación prestado por una plataforma web no establecida en el TAI.

⁶²⁷ Resolución de la DGT de 30 de diciembre de 2008, en respuesta a la Consulta nº V2540-08.

⁶²⁸ Resolución de la DGT de 29 de junio de 2006, en respuesta a la Consulta nº V1248-06.

CAPÍTULO VIII. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

Nos planteamos en el presente espacio el régimen fiscal del alquiler turístico cuando este se lleva a cabo sin que revista un carácter empresarial. Y ello porque, si recordamos el concepto de economía colaborativa, el gran protagonista de este nuevo modelo económico es el particular, y no el empresario, que encuentra en las plataformas colaborativas una vía de comunicación con la que antes no contaba para contactar con otras personas interesadas en usar sus bienes, en este caso un inmueble que posee o parte del mismo.

Es por ello, que esta nueva relación económica entre pares genera una gran serie de interrogantes que, por simplicidad, tratamos de forma conjunta en esa Segunda Parte de nuestro estudio, siendo aplicable lo recogido en este Capítulo tanto a los supuestos analizados en esta Segunda Parte como a los contemplados en la Tercera Parte.

En primer lugar, nos detendremos en el primer paso que se plantea un particular que va a arrendar un inmueble con fines turísticos: ¿debo solicitar el alta en el IAE? Después de esta pregunta, como es lógico, en caso afirmativo, nos plantearémos cuál es el régimen fiscal aplicable al supuesto descrito.

Se trata el IAE de un impuesto que, como hemos dicho, grava el mero ejercicio, es decir, sin entrar a analizar si se ha producido obtención de renta, consumo de bienes o si se ostenta titularidad de bienes. Por ello, por ese carácter preliminar, comenzamos el análisis del régimen fiscal del alquiler turístico por esta figura impositiva.

Tampoco podemos obviar en la introducción de este impuesto su condición de tributo local, lo que lo sujeta a determinadas modificaciones en las ordenanzas fiscales de cada municipio en los términos que posteriormente expondremos.

VIII. 1. Cuestiones Generales del Impuesto

Antes de abordar las cuestiones del IAE que de manera directa afectan al alquiler turístico, esbozaremos un esquema en el que veremos aspectos básicos del impuesto que introduzcan y permitan el estudio de aquellas⁶²⁹.

De este modo, pasamos a analizar el régimen jurídico del IAE previsto en nuestro ordenamiento, la naturaleza de este impuesto, el hecho imponible que da lugar a su exacción, supuestos de no sujeción y régimen de exenciones. Por último, haremos una breve referencia al régimen de cálculo de la cuota tributaria por las peculiaridades que presenta y las normas de gestión del IAE.

Una vez ofrecida una visión general de las cuestiones más básicas del impuesto, estaremos listos para poder abordar los supuestos concretos que se plantean en el esquema de prácticas que se desarrollan en el ámbito del alquiler turístico.

El hecho imponible, recogido en el art. 78 LRHL⁶³⁰, se establece en referencia a la actividad económica, ese es el núcleo del IAE, por lo que parece fundamental determinar qué se entiende por actividad económica.

⁶²⁹ Se esboza un esquema que puede servir de base en MAGRANER MORENO, F. J.: “La calificación jurídica del arrendamiento de inmuebles como actividad económica: más sombras que luces”, *op. cit.*, pp. 27 y 28.

⁶³⁰ Conforme al art. 78 de la LRHL, el hecho imponible:

Es necesario plantearse si el alquiler de un inmueble para uso turístico constituye actividad económica, sobre lo cual la DGT establece que “tanto el arrendamiento como el subarriendo de bienes inmuebles constituye hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas y por lo tanto están sujetos a dicho impuesto, ya que, en su ejercicio, se ordena por cuenta del arrendador (en caso de arrendamiento) o del arrendatario (en caso de subarriendo) medios de producción y/o recursos humanos con la finalidad de intervenir en la distribución de un servicio y al tratarse ésta de una actividad económica de carácter empresarial con clasificación propia en las Tarifas del IAE, aprobadas junto con la Instrucción para su aplicación, por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre”⁶³¹.

Por tanto, un particular que de manera aislada arrienda un inmueble con fines turísticos realiza el hecho imponible del IAE, quedando sujeto a dicho Impuesto, por lo que pasamos a analizar el régimen aplicable a dicha tributación.

Una obligación muy relevante del IAE es de carácter formal, la declaración de alta (art. 90.2 LRHL). Así, ese interés censal, que toma cierta importancia frente a un afán recaudatorio, se refleja en su régimen de exenciones, recogidas en el art. 82.1 LRHL. Especialmente, la que nos interesa destacar como una simple advertencia previa al análisis de los supuestos concretos dentro del alquiler turístico, es la establecida para los sujetos pasivos que inician su actividad durante los dos primeros periodos impositivos⁶³² (art. 82.1.b) LRHL).

Es cierto que tal exención puede parecer una simple medida de impulso a la nueva empresa, pero la exención que hace indiscutible la finalidad censal de este impuesto la encontramos en el art. 82.1.c) LRHL, al declarar exentos del impuesto a los sujetos pasivos que sean persona física, en todo caso, y a los contribuyentes del IS, del IRNR que operen mediante establecimientos permanente, sociedades civiles y entidades del art. 35.4 LGT, cuando tengan un INCN inferior a un millón de euros.

En suma, resulta fundamental tener en cuenta el régimen de exenciones para poder poner en contexto el análisis que a continuación, nos proponemos abordar, de supuestos concretos en el ámbito del alquiler turístico. Así, antes de atribuir el régimen contributivo aplicable al supuesto concreto, lo primero que debemos preguntarnos es si el sujeto pasivo está exento.

Por último, no podemos dejar de hacer una breve mención a la gestión del IAE, que se produce a partir de la matrícula del impuesto (art. 90.1 LRHL), y para ello es necesaria la previa declaración censal de alta de los sujetos pasivos (art. 90.2 LRHL)⁶³³.

“Está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto”.

⁶³¹ Resolución de la DGT de 7 de abril de 2011, en respuesta a la Consulta nº V0931-11. Aprovecha la Dirección General para ofrecer un concepto de la actividad: “La actividad de alquiler de bienes inmuebles consiste, fundamentalmente, en la mera puesta a disposición del inquilino, de un inmueble o parte del mismo, durante periodos de tiempo determinados”.

⁶³² En este caso el primer período impositivo “abarcará desde la fecha de comienzo de la actividad hasta el final del año natural”, art. 89.1 LRHL.

⁶³³ Atribuye el precepto a los sujetos pasivos no solo la obligación de presentar tal declaración sino la de comunicar las “variaciones de orden físico, económico o jurídico que se produzcan en el ejercicio de las actividades gravadas y que tengan trascendencia a efectos de este impuesto [...] en los plazos y términos reglamentariamente determinados”.

Así, conforme al art. 5.1 del Real Decreto 243/1995⁶³⁴, los sujetos pasivos que se beneficien de alguna exención no están obligados a presentar declaración de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Por tanto, los sujetos pasivos que se beneficien de alguna exención no están obligados a presentar declaración de alta en el Impuesto sobre Actividades Económicas.

Añadimos que el art. 14.3 RGGIT, en efecto, sustituye esa declaración de alta en el IAE (modelo 840) por la regulada en tal texto reglamentario para todos aquellos sujetos exentos de dicho impuesto (modelos 036 y 037). El sentido de este precepto no está en evitar al contribuyente presentar dos declaraciones dado que si está exento de IAE no deberá presentar el modelo 840, sino en tomar en consideración su declaración de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores a efectos de IAE.

Ofrecemos así una visión general del impuesto que contextualice el análisis que a continuación nos proponemos abordar, concluyendo una marcada importancia del concepto de actividad económica como eje central del impuesto, y el carácter censal del mismo derivado de dos aspectos: por un lado el particular régimen de exenciones y por otro el protagonismo de la declaración de alta y la obligación de los sujetos pasivos de ir comunicando cualquier variación relevante respecto a los datos inicialmente aportados.

En suma, una persona física, que está en todo caso exenta del IAE, sólo deberá presentar el modelo 036 o 037, según corresponda, con carácter previo al inicio de la actividad de alquiler turístico. Sí que podremos encontrarnos ante personas jurídicas no exentas, que sí que estarían obligadas a presentar el modelo 840.

VIII. 2. La problemática dualidad de las plataformas colaborativas

Si hay una cuestión decisiva a efectos de IAE es dilucidar si la plataforma colaborativa es la titular del servicio subyacente o una mera mediadora. Se trata de un problema que ya hemos analizado⁶³⁵.

En efecto, veámos cómo la Comisión Europea⁶³⁶, establecía una serie de criterios que podían determinar si la plataforma colaborativa ostentaba o no la titularidad del

⁶³⁴ Conforme al art. 5.1 del Real Decreto 243/1995:

“Los sujetos pasivos que no estén exentos del impuesto están obligados a presentar declaración de alta en su matrícula.

Estarán, asimismo, obligados a presentar declaración de alta en la matrícula los sujetos pasivos que viniesen aplicando alguna de las exenciones establecidas en el impuesto, cuando dejen de cumplir las condiciones exigidas para su aplicación.

Los sujetos pasivos que desarrollen actividades cuya cuota resultante sea cero, bien porque ello resulte de la aplicación de las tarifas, bien por haber sido así declarado por la Administración del Estado, no estarán obligados a presentar declaración de alta, a excepción de las agrupaciones y uniones temporales de empresas clasificadas en el grupo 508 de la sección 1.^a de las tarifas, que deberán presentar declaración de alta en la matrícula de acuerdo con lo preceptuado en el apartado 3 de la regla 15.^a de la Instrucción del impuesto aprobada en el anexo 2 del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre”.

⁶³⁵ Ver epígrafe II. 3. B. Las plataformas colaborativas como prestadores de servicios de la sociedad de la información.

⁶³⁶ Comisión Europea, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, op. cit., p. 7.

servicio prestado⁶³⁷, y analizábamos el caso Uber⁶³⁸. Lo cierto es que la DGT se pronuncia con anterioridad, si bien se aprecia una evolución respecto al criterio adoptado.

En un primer momento, el órgano consultivo parecía tener claro que la labor de la plataforma colaborativa (sin que la llamara como tal) llevaba a cabo una simple labor de intermediación.

Resultan de interés dos puntualizaciones que realiza la DGT. Por un lado, la Regla 4ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, que en su apartado 1 establece que “con carácter general, el pago de la cuota correspondiente a una actividad faculta, exclusivamente, para el ejercicio de esa actividad, salvo que en la Ley reguladora de este Impuesto, en las Tarifas o en la presente Instrucción se disponga otra cosa”. La segunda advertencia que interesa es que “la clasificación de las actividades en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas se realizará en función de la naturaleza material de las mismas, con independencia de la consideración o denominación que tengan éstas para sus titulares”⁶³⁹.

Con ello, aunque no haga mención expresa a ello, está claro que si una plataforma colaborativa ejerce una labor de intermediación tendrá que darse de alta en el epígrafe de IAE que la habilite a ello y sólo le habilitará a esa labor de intermediación. Si por el contrario ejerce la titularidad del servicio deberá darse de alta en el epígrafe que le habilite a prestar ese servicio, y sólo le habilitará a ello y no a ejercer la intermediación. Si se combinan ambas actividades, deberá darse de alta en ambos epígrafes. Parece una conclusión bastante razonable que puede deducirse ya desde este pronunciamiento.

Adicionalmente, la DGT hace referencia a exigencias legales adicionales, que trascienden de la esfera tributaria, necesarias para poder ejercer la actividad, con lo que el alta en el IAE no supone la habilitación absoluta para tal ejercicio, debiendo observarse los trámites adicionales en la esfera profesional o empresarial que exija el ordenamiento jurídico.

En el caso abordado por la consulta “la actividad consiste en poner en contacto a particulares y a transportistas para la realización de un servicio de mudanzas, utilizando una página web creada por el consultante, en donde los particulares registrados demandarían los servicios de mudanzas de los transportistas también registrados, y una vez llegado a un acuerdo sobre los términos de la prestación del servicio, el consultante cobraría una comisión al transportista que efectúe dicha prestación de servicios, lo cual supone una actividad de mediación o intermediación en actividades de transporte”⁶⁴⁰.

Como puede observarse, aunque no se haga alusión expresa al término plataforma colaborativa podemos apreciar que ostenta todos los elementos definitorios de una plataforma colaborativa.

⁶³⁷ Precio, condiciones contractuales clave y propiedad de activos esenciales.

⁶³⁸ STJUE de 20 de diciembre de 2017, Profesional Elite Taxi/Uber Systems Spain, S.L., C-434/15, EU:C:2017:981.

⁶³⁹ Resolución de la DGT de 9 de julio de 2013, en respuesta a la Consulta nº V2260-13, se plantea la clasificación a efectos de IAE de un consultante que “va a crear una página web con la finalidad de poner en contacto a particulares y a transportistas registrados para la realización del servicio de mudanzas”.

⁶⁴⁰ Resolución de la DGT de 9 de julio de 2013, en respuesta a la Consulta nº V2260-13.

En este supuesto, el órgano consultivo concluye que la actividad debía clasificarse en la Sección 1.a de las Tarifas en el grupo 756, “Actividades auxiliares y complementarias del transporte (intermediarios del transporte)”, concretamente, en el epígrafe 756.9, "Otros servicios de mediación del transporte".

En otra ocasión posterior, se plantea el supuesto de una empresa que va a prestar “servicios de asesoramiento y servicios de intermediación de prestación de servicios profesionales entre clientes y profesionales”⁶⁴¹. En este caso, además de hacer las advertencias que destacábamos del pronunciamiento anterior, la DGT señala que al no estar especificadas en las Tarifas del IAE ni la actividad de intermediación para la prestación de servicios entre clientes y profesionales (abogados, asesores, consultores, arquitectos etc.), ni la actividad de servicios de asesoramiento, realizada por una persona jurídica, le correspondería provisionalmente la clasificación en el epígrafe 849.9 de la sección primera que clasifica “Otros servicios independientes n.c.o.p.”.

No mucho más tarde, el órgano consultivo empieza a plantearse cuál es la naturaleza del servicio que presta una plataforma, al afirmar que “la actividad de prestación de servicios a través de redes informáticas como puede ser Internet, deberá tributar de acuerdo con la verdadera naturaleza material de la actividad ejercida, dependiendo en todo caso de las condiciones que concurren en el prestador de los servicios y del modo en que se realicen los mismos”⁶⁴². En este caso se debía a que el consultante no aportó suficiente información y no quedaba claro si era una actividad profesional o empresarial. La DGT no se plantea en ningún momento quién ostenta la titularidad del servicio, de hecho, queda claro que la función del consultante es puramente de intermediación, pero sí que podemos ver cómo se va dando importancia a la “verdadera naturaleza material de la actividad” y al “modo en que se realicen” los servicios.

Otro aspecto novedoso de este pronunciamiento lo encontramos en la clasificación que atribuye a la actividad. Por los servicios de publicidad debía darse de alta en el Grupo 844: “Servicios de publicidad, relaciones públicas y similares”, de tener carácter empresarial, si fuera de naturaleza profesional se encuadraría en el Grupo 751: “Profesionales de la publicidad, relaciones públicas y similares”. Por el resto de servicios (venta de entradas de teatros, venta de cursos, utilización de un datafono virtual, etc. cobrando por dichos servicios de intermediación una comisión) el epígrafe en que procedería sería el 849.9 “Otros servicios independientes n.c.o.p.”.

Vemos cómo se materializa la advertencia ya hecha en consultas anteriores, de modo que el ejercicio de varias actividades correspondientes a epígrafes distintos hace necesaria el alta previa en todos ellos; se empieza a advertir un carácter dual de las plataformas de intermediación que, en muchas ocasiones, no se limitan a una sola actividad.

⁶⁴¹ Resolución de la DGT de 18 de febrero de 2015, en respuesta a la Consulta nº V0615-15.

⁶⁴² Resolución de la DGT de 29 de julio de 2015, en respuesta a la Consulta nº V2407-15. En dicha consulta se analiza el caso en que, “a través de una página Web, se pretende realizar las siguientes actividades: Anuncios comerciales, Venta de entradas y cursos, Venta de algún bien tangible. Se trata de que el pequeño comercio esté en la red sin tener que hacer frente a los costes de una Web o de un datafono virtual”.

Pero el punto de inflexión lo marca la sentencia del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2018⁶⁴³, que se remite precisamente a la STJUE que ya nos habíamos referido anteriormente⁶⁴⁴, dictada esta última en base a cuestión prejudicial planteada en el seno de aquel procedimiento. Resulta de especial interés este fragmento de la sentencia:

“Por consiguiente, debe considerarse que este servicio de intermediación forma parte integrante de un servicio global cuyo elemento principal es un servicio de transporte y, por lo tanto, que no responde a la calificación de «servicio de la sociedad de la información», en el sentido del artículo 1, punto 2, de la Directiva 98/34, al que remite el artículo 2, letra a), de la Directiva 2000/31, sino a la de «servicio en el ámbito de los transportes», en el sentido del artículo 2, apartado 2, letra d), de la Directiva 2006/123”⁶⁴⁵.

Claro que al hacerse una referencia directa a la STJUE mencionada, la anterior afirmación debe ponerse en el contexto que ya expusimos anteriormente⁶⁴⁶. En síntesis, comentábamos que la Comisión Europea ya se ha planteado si deben considerarse a las plataformas meros prestadores de servicios de la sociedad de la información o van más allá⁶⁴⁷. Lo cierto es que debe analizarse caso por caso, ofreciendo a estos efectos la Comisión Europea⁶⁴⁸ criterios o elementos que ayudan a determinar el grado de control que la plataforma ejerce sobre el servicio subyacente, determinando así a su vez si se puede decir que esta asume la titularidad de dicho servicio, tales criterios son:

- 1) Precio: ¿fija la plataforma colaborativa el precio final que debe pagar el usuario como beneficiario del servicio subyacente? El hecho de que la plataforma colaborativa solo recomiende un precio o de que el prestador de los servicios subyacentes sea libre de adaptar el precio fijado por una plataforma colaborativa, indica que puede que no se cumpla este criterio.
- 2) Otras condiciones contractuales clave: ¿establece la plataforma colaborativa términos y condiciones distintos del precio que determinan la relación contractual entre el prestador de los servicios subyacentes y el usuario (por ejemplo, instrucciones obligatorias sobre la prestación del servicio subyacente, incluida cualquier obligación de prestar el servicio)?
- 3) Propiedad de activos clave: ¿posee la plataforma activos clave para prestar el servicio subyacente?

⁶⁴³ STS de 25 de enero de 2018 (rec. núm. 313/2016). De esta, BANACLOCHE PALAO destaca la reproducción del apartado 40 de la STJUE que citamos a continuación, en BANACLOCHE PALAO, C.: “Algunas cuestiones sobre la fiscalidad de los agentes en la economía colaborativa”, *op. cit.*, p. 6.

⁶⁴⁴ STJUE de 20 de diciembre de 2017, Profesional Elite Taxi/Uber Systems Spain, S.L., C-434/15, EU:C:2017:981.

⁶⁴⁵ STJUE de 20 de diciembre de 2017, Profesional Elite Taxi/Uber Systems Spain, S.L., C-434/15, EU:C:2017:981, apartado 40.

⁶⁴⁶ Ver epígrafe II. C. 2. Las plataformas colaborativas como prestadores de servicios de la sociedad de la información.

⁶⁴⁷ EPRS, *The Cost of Non-Europe in the Sharing Economy. Economic. Social and Legal Challenges and Opportunities*, *op. cit.*, p. 28.

⁶⁴⁸ Comisión Europea, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, *op. cit.*, p. 7.

Y decíamos que un ejemplo de este método anglosajón del *case by case* lo encontrábamos precisamente en la STJUE del caso Profesional Elite Taxi/UberSystemsSpain, S.L.⁶⁴⁹, en el que se hace un análisis sistemático del supuesto concreto para determinar si la plataforma colaborativa ostenta o no la titularidad del servicio. Desde el prisma de los factores de producción, la diferencia entre el alojamiento colaborativo y el caso del litigio, es que en este último, los usuarios de la plataforma que prestan el servicio aportan trabajo, mientras que en el alojamiento colaborativo se aporta capital (punto 3 de la lista anterior, propiedad de activos clave), de modo que para que la plataforma colaborativa se considere titular de la actividad tendría que articular un arrendamiento separado con los propietarios de los alojamientos turísticos, siendo además muy difícil que la plataforma establezca un precio estandarizado debido a las diversas características y condiciones de los alojamientos turísticos ofertados.

Por ello, debemos distanciarnos en este punto de la autora BANACLOCHE PALAO al afirmar que “llevando a la práctica esta interpretación, las plataformas de economía colaborativa deberían darse de alta en la actividad global de la que forman parte, ya sea ésta transporte, hostelería, comercio al por menor, restauración, etc.”⁶⁵⁰. Por el contrario, aplicando tal interpretación lo correcto es analizar si verdaderamente la plataforma colaborativa es la titular del servicio o una mera intermediaria.

VIII. 3. La casuística del alquiler turístico en el seno del IAE

En base a la regulación de las relaciones jurídico-privadas esbozada en los primeros Capítulos de este estudio y a las prácticas llevadas ante los intérpretes del ordenamiento tributario, se distinguen una serie de supuestos cuya configuración es determinante a efectos del régimen aplicable en lo que se refiere al IAE.

Este epígrafe es, precisamente, el núcleo del Capítulo, ya hemos visto que el ejercicio del alquiler turístico supone la realización del hecho imponible del IAE y que los titulares de los inmuebles son, en el tráfico jurídico que podemos observar, los titulares de la actividad, y no las plataformas colaborativas. Ahora, por tanto, vamos a responder a la pregunta fundamental del presente Capítulo, en qué epígrafe debemos encuadrar la actividad.

Como punto de partida, atenderemos a la nota informativa de la AEAT sobre esta materia⁶⁵¹, la cual distingue tres supuestos: el alquiler de apartamentos “prestando servicios de hospedaje”, arrendamiento de apartamentos a persona física o jurídica que es quien lo explota como establecimiento extrahotelero (dentro de este supuesto, a diferencia de la AEAT, incluiremos el caso en que el arrendador presta servicios de hospedaje pese a que sea el subarrendador el que explote el alojamiento turístico) y arrendamiento de casas o parte de las mismas sin prestar servicios propios de la actividad de hospedaje. Téngase presente que podemos encontrarnos casos en que un mismo sujeto preste servicios propios de la industria hotelera en unos inmuebles y en otros no (lo tratamos

⁶⁴⁹ STJUE de 20 de diciembre de 2017, Profesional Elite Taxi/Uber Systems Spain, S.L., C-434/15, EU:C:2017:981.

⁶⁵⁰ BANACLOCHE PALAO, C.: “Algunas cuestiones sobre la fiscalidad de los agentes en la economía colaborativa”, *op. cit.*, p. 6.

⁶⁵¹ AEAT, *La tributación de los alquileres turísticos*, *op. cit.*, pp. 1 y 2.

dentro del epígrafe VIII.3.B.). Por último, analizaremos, de forma residual, el supuesto de una persona física que actúa como intermediario.

VIII. 3. A. Cesión de apartamentos prestando servicios de hospedaje

Como ya decíamos en los primeros Capítulos de este Capítulo, debe distinguirse, ahora a efectos tributarios, la mera puesta a disposición del inmueble de aquella otra relación contractual constitutiva de un contrato de hospedaje en el que, además de esa cesión del inmueble, se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera.

La DGT, establece que “la actividad de hospedaje se caracteriza, a diferencia de la actividad de alquiler de viviendas, porque normalmente comprende la prestación de una serie de servicios tales como recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, limpieza de inmuebles, cambio de ropa, custodia de maletas, puesta a disposición del cliente de vajilla, enseres y aparatos de cocina, y a veces, prestación de servicios de alimentación”⁶⁵².

En otra consulta posterior, usa otros términos al afirmar que “la actividad de hospedaje se caracteriza por comprender la prestación de una serie de servicios tales como recepción y atención permanente y continúa al cliente en un espacio propio destinado al efecto, limpieza de inmuebles y cambio de ropa periódicas durante la estancia, custodia de maletas o enseres y servicios de alimentación”⁶⁵³.

Y años más tarde, precisa que “la actividad de hospedaje se caracteriza, a diferencia de la actividad de alquiler de viviendas, porque normalmente comprende la prestación de una serie de servicios tales como recepción y atención permanente al cliente, limpieza de inmuebles y cambio de ropa, custodia de maletas, puesta a disposición del cliente de vajilla, enseres y aparatos de cocina, etc.”⁶⁵⁴. Resulta interesante el matiz que hace al puntualizar que “la resolución puntual de incidencias al inquilino cuando se produzcan, se entiende que no supone la prestación de un servicio de recepción”⁶⁵⁵. Del modo en que cierra la lista de servicios que relaciona, parece claro que se trata de una lista abierta.

En un principio, no parece que el órgano directivo deje abierta la posibilidad de que haya más servicios que se puedan considerar como propios de la industria hotelera, cuestión de la que parece que se retrae en el año 2017. Llama la atención que la DGT hable de los servicios propios de la industria hotelera a efectos de IVA, de IAE y de IRPF en términos distintos⁶⁵⁶, sin que haya tampoco una diferencia sustancial entre unos y otros. Todo ello transmite una cierta incertidumbre añadida a la materia⁶⁵⁷.

⁶⁵² Resolución de la DGT de 19 de enero de 2010, en respuesta a la Consulta nº V0055-10.

⁶⁵³ Resolución de la DGT de 3 de mayo de 2011, en respuesta a la Consulta nº V1114-11.

⁶⁵⁴ Resolución de la DGT 22 de marzo de 2017, en respuesta a la Consulta nº V0731-17.

⁶⁵⁵ Resoluciones de la DGT de 3 de mayo de 2011 y de 16 de mayo de 2017, en respuesta a consultas V1114-11 y V1158-17.

⁶⁵⁶ Salvo en la Resolución de la DGT de 19 de enero de 2010, en respuesta a la Consulta nº V0055-10, que usa los mismos términos que los empleados a efectos de IVA, si bien abandona dicha práctica en las consultas posteriores.

⁶⁵⁷ Veremos que, en IRPF e IVA, la prestación de servicios propios de la industria hotelera va a significar un distinto tratamiento fiscal del alquiler turístico. Quizá la figura impositiva que más se separa de las tres

Pues bien, cuando pueda entenderse de la lista abierta que ofrece la DGT que se prestan servicios propios de la actividad de hospedaje, debemos acudir, dentro de las Tarifas del IAE⁶⁵⁸, a la Agrupación 68 de la sección primera, “Servicio de Hospedaje” y, dentro de esta, al grupo 685, “Alojamientos turísticos extrahoteleros”⁶⁵⁹.

Especifica la DGT que en este grupo se incluirán las actividades que presten servicios de hospedaje en “establecimientos distintos a los hoteles y moteles, hostales y pensiones, fondas y casas de huéspedes, hoteles-apartamentos, empresas organizadas o agencias de explotación de apartamentos privados, y campamentos turísticos tipo camping”⁶⁶⁰. A continuación, precisa qué establecimientos se entienden incluidos dentro de este Grupo (siempre que se presten servicios de hospedaje, insistimos): “fincas rústicas, casas rurales y hospederías en el medio rural, así como albergues juveniles y similares” que no tengan, objetivamente la condición de los establecimientos excluidos por el propio órgano directivo⁶⁶¹.

En este caso se establece una cuota única que se determina en función del número de establecimientos⁶⁶².

Recuerda también la Dirección General la nota adjunta al grupo 685, en virtud de la cual si el establecimiento objeto de la actividad, clasificada en este grupo, permanece abierto menos de ocho meses al año la cuota de la Tarifa será del 70% de la señalada para tal grupo, es decir, se reduce un 30%.

Adicionalmente, resulta de interés la letra F) del apartado 2 de la Regla 4ª de la Instrucción, en virtud de la cual el sujeto pasivo prestador de servicios de hospedaje podrá prestar, sin pago de cuota adicional alguna, otros servicios complementarios⁶⁶³, con

va a ser el IRPF en el que encontraremos muchos más supuestos para considerar que el alquiler turístico constituye actividad económica, más allá de la prestación de los mencionados servicios.

Pero la problemática no queda ahí, cada impuesto tiene una caracterización y concepción propia sobre qué se entiende por servicios complementarios propios de la industria hotelera. Lo único que guardan en común es el carácter abierto y la falta de exhaustividad.

⁶⁵⁸ Recordamos, reguladas por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre.

⁶⁵⁹ En el mismo sentido, Resoluciones de la DGT de 24 de octubre de 2013, 4 de diciembre de 2015, 22 de junio de 2016 y 18 de septiembre de 2018, en respuesta a las Consultas nº V3154-13, V3886-15, V2887-16, V2541-18.

⁶⁶⁰ Resolución de la DGT de 31 de enero de 2018, en respuesta a la Consulta nº V0215-18.

⁶⁶¹ Resolución de la DGT de 31 de enero de 2018, en respuesta a la Consulta nº V0215-18.

⁶⁶² Efectivamente, el Grupo 685. Alojamientos turísticos extrahoteleros, lleva asociada en el Anexo I del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas:

Cuota de:

De cuatro llaves: 1.408 pesetas por alojamiento. (8,462250 euros).

De tres llaves: 797 pesetas por alojamiento. (4,790066 euros).

De dos llaves: 621 pesetas por alojamiento. (3,732285 euros).

De una llave: 497 pesetas por alojamiento. (2,987030 euros).

⁶⁶³ Conforme al apartado F de la Regla 4ª del Anexo II del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas:

excepciones para el caso de que tales servicios se presten al público en general o cuando se presten por personas o entidades distintas al titular del establecimiento. Sería el caso de venta de comida rural, realización de jornadas y venta de postales y llaves en una casa rural en la que se prestan servicios de hospedaje⁶⁶⁴.

En este caso el sujeto pasivo quedaría obligado a la presentación de la “declaración censal de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores a través del correspondiente modelo 036 o 037”⁶⁶⁵.

También se incluye dentro de esta categoría el arrendamiento que efectúe el propietario acompañado de servicios propios de la industria hotelera a un tercero, aunque luego sea un tercero el que subarrienda las viviendas a los turistas, entiende la DGT que en este caso es el propietario el que está ejerciendo la actividad de hospedaje, procediendo su alta en el epígrafe 685⁶⁶⁶.

En el caso de que el sujeto pasivo explote como alojamientos turísticos distintos inmuebles, prestando servicios propios del hospedaje en unas viviendas y en otras no, deberá incluir unas y otras en los epígrafes 685 y 861.1 respectivamente, sometiéndose al régimen de tributación descrito para cada supuesto. Es decir, habría dos actividades económicas y cada inmueble se imputaría a la actividad económica correspondiente, con o sin servicios de hospedaje⁶⁶⁷.

Lo anterior no se ve afectado por el hecho de que el arrendador haya contratado los servicios de una plataforma colaborativa que ejerza de intermediaria entre los demandantes y oferentes de unidades de alojamiento turístico en alquiler⁶⁶⁸.

Aunque la DGT no se pronuncia al respecto, porque tampoco genera mayor complejidad, nos planteamos el régimen aplicable a efectos del lugar de realización de la actividad. Debemos acudir a la Regla 5ª.2.A) de la Instrucción del IAE, en virtud de la cual se considera que la actividad se ejerce en local determinado al prestarse el servicio en un establecimiento.

F) Los sujetos pasivos por prestación de servicios de hospedaje, podrán prestar, sin pago de cuota adicional alguna, servicios complementarios, tales como salones de peluquería y belleza, limpieza de ropa y calzado, garaje e instalaciones deportivas, cambio de moneda, venta de periódicos y postales, alquiler de instalaciones y elementos deportivos, etc., siempre que los mismos se exploten directamente por aquéllos y se destinen a uso exclusivo de los clientes del establecimiento. No obstante, se computará la superficie de los locales en los que se presten los referidos servicios a efectos de lo dispuesto en la letra F) del apartado 1 de la Regla 14.^a

Cuando los servicios complementarios a que se refiere el párrafo anterior se presten al público en general, los sujetos pasivos deberán satisfacer el 50 por 100 de la cuota correspondiente a cada uno de ellos, aunque los exploten directamente.

Cuando tales servicios complementarios se presten por personas o Entidades distintas del titular de la explotación hotelera, dichas personas o Entidades satisfarán el 100 por 100 de las cuotas correspondientes a los mismos, con independencia de que dichos servicios se presten con carácter exclusivo a los clientes del establecimiento hotelero, o al público en general.

⁶⁶⁴ Resolución de la DGT de 3 de noviembre de 2016, en respuesta a la Consulta nº V4639-16.

⁶⁶⁵ Resolución de la DGT de 12 de marzo de 2018, en respuesta a la Consulta nº V0644-18.

⁶⁶⁶ Resolución de la DGT de 19 de diciembre de 2018, en respuesta a la Consulta nº V3231-18.

⁶⁶⁷ Resolución de la DGT de 2 de octubre de 2002, en respuesta a la Consulta nº 1482-02.

⁶⁶⁸ Resolución de la DGT de 12 de marzo de 2018, en respuesta a la Consulta nº V0644-18.

Si bien es cierto que en cuanto a la categoría del establecimiento habrá de estarse a la normativa autonómica, por razón de competencia como vimos anteriormente respecto a las viviendas de uso turístico, para analizar qué se considera local separado y qué se considera un mismo establecimiento debemos acudir al apartado 2 de la Regla 6ª, en virtud del cual a efectos de la Regla 5ª.2.A), se considera que forman un mismo local el conjunto de inmuebles que constituyan una unidad de explotación, siempre que no sean objeto de actividades de distinta clasificación.

Añade el apartado 3 de la Regla 6ª que cuando “un bien se destine conjuntamente a vivienda y al ejercicio de una actividad gravada, sólo tendrá la consideración de local a efectos del impuesto, la parte del bien en la que, efectivamente, se ejerza la actividad de que se trate”.

En suma, cuando la actividad de alquiler turístico comprenda prestaciones de servicios complementarios propias de la industria hotelera, procederá el alta en el epígrafe 685.

VIII. 3. B. Cesión de apartamentos sin prestar servicios de hospedaje

Nos planteamos ahora el mismo caso que el anterior con la diferencia de que no se presten servicios propios de la actividad de hospedaje. Sin perjuicio de la doctrina administrativa a la que ahora nos remitiremos, en el supuesto anterior ya quedaba reflejada la lista abierta de supuestos en que nos encontrábamos ante actividades propias de la actividad de hospedaje y cuándo no.

Es cierto que en alguno de estos supuestos la DGT⁶⁶⁹ ha puesto de relieve un rasgo que, aunque no le haya dado relevancia a efectos de IAE, sí que dentro del supuesto a analizar recoge el hecho de que el consultante carece de personal contratado, que entendemos que podría tomarse como un indicativo de que no se prestan servicios propios de la industria hotelera. Sin embargo, parece que dicha característica la toma más como referencia a efectos del art. 27.2 LIRPF y además el criterio seguido por la DGT atiende exclusivamente a qué servicios se prestan, sin pararse a analizar los medios empleados para ello por el sujeto pasivo.

En este sentido, a título indicativo, podemos tener en cuenta que, a efectos de IRPF, el TS⁶⁷⁰ afirma que lo importante es la actividad, y no los medios empleados, por lo que el hecho de que en los casos del precepto se considere que hay actividad económica no impide que se llegue a la misma conclusión en base a otros medios distintos.

Ello no obstante, lo relevante va a ser los servicios ofertados al público, si bien es cierto que en determinados casos por imprecisión o falta de especificación de la oferta publicada por el arrendador, podremos acudir a otros rasgos que contribuyan a determinar si se prestan o no servicios propios de la industria hotelera, como podría ser no sólo contar con personal contratado sino también con qué medios físicos o instalaciones cuenta el arrendador (en términos económicos, cuáles son los factores de producción empleados). Obsérvese que entramos en supuestos que van a ser los órganos de gestión los que muy probablemente entren a analizar tales circunstancias.

⁶⁶⁹ Resolución de la DGT de 13 de junio de 2016, en respuesta a la Consulta nº V2588-16.

⁶⁷⁰ SSTs de 28 de octubre de 2010 (rec. núm. 218/2006), de 2 de febrero de 2012 (rec. núm. 2318/2010) y de 10 de enero de 2013 (rec. núm. 6250/2011).

La conclusión que debe alcanzarse en este sentido, en vista del criterio ofrecido por el TS, es que debe de seguirse en este punto el método anglosajón del *case by case*, debiendo llevarse a cabo un análisis sistemático e individual de cada caso, siendo el factor de los medios empleados uno más a tener en cuenta. Y dentro de este método del caso, va a primar la determinación de los servicios ofertados, sin que el personal contratado sirva para deducir presunción alguna.

En este supuesto, estima la DGT⁶⁷¹ que dentro de las Tarifas del IAE, debemos dirigirnos al grupo 861, “Alquiler de bienes inmuebles de naturaleza urbana”, de la sección primera. Dentro de dicho epígrafe, la clasificación correcta sería el epígrafe 861.1 “Alquiler de viviendas”.

Llama la atención la Resolución de la DGT de 12 de diciembre de 2018, en respuesta a la Consulta nº V3169-18, en la que, pese a reconocer la propia Dirección General que el consultante no presta servicios de hospedaje y de afirmar que el grupo 685 es para la actividad de hospedaje, se concluye que procede el alta en este último epígrafe lo cual estimamos que es un simple error teniendo en cuenta el gran número de consultas en que se mantienen los criterios aquí expuestos.

Bien podría deberse esta discrepancia al tímido cambio de criterio que apreciamos en la Resolución de la DGT de 2 de octubre de 2018, en respuesta a la Consulta nº V2655-18, en virtud de la cual, en el caso de cesión de vivienda turística sin prestar servicios propios de la industria hotelera, procede la clasificación de la actividad en el grupo 685, y ello, interpretamos, porque se especifica que la propietaria pretende inscribir el alojamiento en el Registro de Turismo de su Comunidad Autónoma como vivienda de uso turístico.

En este contexto, se aprecia un cambio de criterio respecto a la Resolución de la DGT de 23 de julio de 2001, en respuesta a la Consulta nº 1517-01, en la cual también se hace referencia a un tipo de alojamiento turístico expresamente regulado en la Ley 12/1999, de 15 de diciembre, de Turismo de la Junta de Andalucía, también sin prestar servicios propios de la industria hotelera. En este caso, la DGT estimó que el epígrafe en que debía darse de alta el consultante era, efectivamente, el 861.1.

Consideramos que este atisbo de inclusión de este criterio a efectos de la clasificación en IAE de la actividad, haciéndola depender de que el consultante inscriba o deba inscribir o no el alojamiento, en función de la normativa autonómica es un claro error, hasta el punto de que generaría diferente tributación en función de la Comunidad Autónoma en que se ejerza la actividad, vulnerando el principio de igualdad del art. 14 y, específicamente en el ámbito tributario, 31 CE.

Pero ahí no acaba el problema, el mayor peligro que presentaría una doctrina administrativa en este sentido lo encontramos en la inseguridad jurídica que provocaría dado que la tipología de alojamientos turísticos es diversa en cada Comunidad Autónoma, lo que supone una operatividad jurídica que dejaría mucho que desear.

Eso sin considerar el enorme esfuerzo que está realizando el Órgano Directivo en discernir cuándo se prestan servicios propios de la industria hotelera y cuándo no que caería en saco roto si cambiara el criterio en los términos descritos, pues en la práctica es evidente que el alquiler turístico está en el punto de mira de todas las Comunidades

⁶⁷¹ Resoluciones de la DGT de 25 de noviembre de 2002, de 7 de abril de 2011 y de 11 de abril de 2017, en respuesta a las Consultas nº 1821-02, V0931-11 y V0898-17.

Autónomas que no sólo lo han regulado, como ya hemos comentado, sino que sigue siendo noticia y motivo de preocupación de estas.

Por todo ello, estimamos que se trata de un simple error mientras la DGT no reitere este criterio, manteniéndonos con el cuantioso resto de pronunciamientos de este órgano y el criterio coincidente manifestado por la AEAT, lo que nos lleva a considerar correcto el epígrafe 861.1 cuando no se presten servicios de hospedaje.

Pues bien, al epígrafe 861.1 le corresponde una cuota nacional de 0,10 por 100 del valor catastral asignado a las viviendas a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En este caso, si el sujeto pasivo es persona física (art. 82.1.c) y 82.2 LRHL y art. 14.3 RGGIT) o, de no serlo, la cuota resulte inferior a 601,01 (nota 2ª del epígrafe y apartado 1 de la Regla 15ª de la Instrucción⁶⁷²), el sujeto pasivo ni pagará cuota ni efectuará declaración alguna.

La DGT es más precisa a efectos de gestión al recordar que “si la actividad realizada por el sujeto pasivo es la de alquiler de viviendas clasificada en el epígrafe 861.1 y a su vez dicha actividad está exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido y no constituye una actividad empresarial a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en este caso, el consultante no tendrá que presentar la declaración censal de alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, en virtud de lo dispuesto en el transcrito artículo 3.2.a) del Reglamento aprobado por el RGGIT”⁶⁷³⁶⁷⁴. Téngase presente que estamos ante un caso en que el sujeto pasivo es persona física⁶⁷⁵, dado que si fuera persona jurídica no le sería aplicable este precepto en tanto no son sujetos pasivos del IRPF.

En el caso de que el sujeto pasivo explote como alojamientos turísticos distintos inmuebles, prestado servicios propios del hospedaje en unas viviendas y en otras no, deberá incluir unas y otras en los epígrafes 685 y 861.1 respectivamente, sometiéndose al régimen de tributación descrito para cada supuesto. Es decir, habría dos actividades económicas y cada inmueble se imputaría a la actividad económica correspondiente, con o sin servicios de hospedaje⁶⁷⁶.

⁶⁷² Cuando de la aplicación de las Tarifas resulte cuota cero, los sujetos pasivos no satisfarán cantidad alguna por el impuesto ni estarán obligados a formular declaración alguna.

⁶⁷³ Resolución de la DGT de 12 de marzo de 2018, en respuesta a la Consulta nº V0644-18.

⁶⁷⁴ Conforme al art. 3.2.a) RGGIT:

Actividades empresariales o profesionales. Se entenderá por tales aquellas cuya realización confiera la condición de empresario o profesional, incluidas las agrícolas, forestales, ganaderas o pesqueras.

No se incluirán en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores quienes efectúen exclusivamente arrendamientos de inmuebles exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, conforme al artículo 20.uno.23.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, siempre que su realización no constituya el desarrollo de una actividad empresarial de acuerdo con lo dispuesto en la normativa reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tampoco se incluirán en este censo quienes efectúen entregas a título ocasional de medios de transporte nuevos exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud de lo dispuesto en el artículo 25.uno y dos de su ley reguladora, y adquisiciones intracomunitarias de bienes exentas en virtud de lo dispuesto en el artículo 26.tres de la misma ley.

⁶⁷⁵ Exenta en todo caso en virtud del art. 82.1.c) LRHL.

⁶⁷⁶ Resolución de la DGT de 2 de octubre de 2002, en respuesta a la Consulta nº 1482-02.

Lo anterior no se ve afectado por el hecho de que el arrendador haya contratado los servicios de una plataforma colaborativa que ejerza de intermediaria entre los demandantes y oferentes de unidades de alojamiento turístico en alquiler⁶⁷⁷.

De igual modo que en el epígrafe anterior, nos planteamos ahora, pese a que el Centro Directivo no se pronuncia al respecto, si existe local determinado en estos casos a efectos de definir el lugar de ejercicio de la actividad. Debemos partir del hecho de que se trata de una actividad de alquiler y no de una actividad de servicios, y de que existe una regla especial.

En efecto, la Regla 6ª.1.h) de la Instrucción del IAE establece que los bienes objeto de la actividad no tienen la consideración de local a efectos del Impuesto, del mismo modo que tampoco la tienen “las oficinas de información instaladas en los bienes inmuebles objeto de promoción inmobiliaria”.

Debe estarse al régimen especial contenido en la Regla 5ª de dicha Instrucción que establece que:

“Tratándose de la actividad de alquiler o venta de bienes inmuebles, el lugar de realización de aquélla será el término municipal en el que radiquen los bienes objeto de la misma. Los sujetos pasivos por la actividad de alquiler de bienes inmuebles satisfarán:

Una sola cuota por la totalidad de los bienes inmuebles de naturaleza urbana destinados a vivienda, acumulando, a tal fin, los valores catastrales correspondientes a todos ellos”.

Se trata de una cuestión a la que la DGT no se remite pero que estimamos necesario recordar.

Debe tenerse presente de nuevo que el apartado 3 de la Regla 6ª establece que cuando “un bien se destine conjuntamente a vivienda y al ejercicio de una actividad gravada, sólo tendrá la consideración de local a efectos del impuesto, la parte del bien en la que, efectivamente, se ejerza la actividad de que se trate”.

VIII. 3. C. Arrendamiento de apartamentos a un tercero que lo explote como establecimiento extrahotelero

Pasamos ahora a analizar el supuesto en que el propietario del inmueble lo arrienda a una persona física o jurídica, mediante una relación arrendaticia ordinaria de la que partíamos en el primer Capítulo, siendo el arrendatario el que explota el inmueble como establecimiento extrahotelero.

El rasgo característico o esencial para identificar este negocio jurídico es la transmisión del riesgo y ventura de la actividad, que debe recaer lógicamente en el arrendatario.

Los antecedentes de esta práctica son ampliamente anteriores a los del alquiler turístico proliferado en la actualidad. Así, el primer pronunciamiento de la DGT al respecto es de 2002⁶⁷⁸.

⁶⁷⁷ Resolución de la DGT de 12 de marzo de 2018, en respuesta a la Consulta nº V0644-18.

⁶⁷⁸ Resolución de la DGT de 31 de julio de 2002, en respuesta a la Consulta nº 1160-02. En el caso analizado: “La entidad consultante se dedica al arrendamiento de los distintos inmuebles que posee. Entre ellos se encuentra un complejo de apartamentos turísticos que arrienda a una entidad mercantil que lo

En este caso, el que ejerce la actividad arrienda el inmueble al propietario para explotarlo como alojamiento turístico, por lo que el sujeto pasivo de IAE y el que debe de darse de alta como empresario es el arrendatario⁶⁷⁹.

Pues bien, en este caso, estima la DGT⁶⁸⁰ que dentro de las Tarifas del IAE, debemos dirigirnos al grupo 861, “Alquiler de bienes inmuebles de naturaleza urbana”, de la sección primera, dado que en el caso analizado el inmueble objeto del negocio jurídico era de naturaleza urbana.

Nos topamos ahora con un punto controvertido, y es que la Nota Informativa de la AEAT⁶⁸¹ afirma, sin más, que en el caso analizado procede el alta en el epígrafe 861.2 “Alquiler de locales industriales y otros alquileres n. c. o. p.”, sin embargo, la DGT⁶⁸² simplemente no se manifiesta en contrario al epígrafe en que el consultante se dio de alta pero tampoco dice que sea el correcto, y tampoco en pronunciamiento posterior se limita a dicho epígrafe⁶⁸³, sino que deja la opción abierta entre el epígrafe 861.1 “Alquiler de viviendas” y el 861.2, si bien parece claro que el alquiler parece ejercer sobre él una actividad económica queda fuera del alquiler de inmuebles destinados a vivienda y compartimos plenamente el criterio de la AEAT.

La única intención de la DGT⁶⁸⁴ es dejar cubierto por su labor interpretativa el supuesto de cesión a un tercero para que este explote un inmueble a través de alquiler de vivienda, pero teniendo en cuenta que en el presente trabajo nos limitamos a estudiar el alquiler turístico, debemos, al igual que la AEAT, limitarnos a contemplar como única posibilidad el epígrafe 861.2 “Alquiler de locales industriales y otros alquileres n. c. o. p.”⁶⁸⁵.

explota como establecimiento extrahotelero, contratando ésta, su ocupación con touroperadores y el personal necesario, asumiendo todos los riesgos de la explotación”, y en este caso, simplemente se recoge entre los antecedentes de hecho que la entidad estaba dada de alta en el epígrafe 861.2 de la Sección Primera del IAE “Alquiler de locales industriales y otros alquileres n. c. o. p.”.

⁶⁷⁹ Resolución de la DGT de 18 de septiembre de 2018, en respuesta a la Consulta nº V2541-18.

⁶⁸⁰ Independientemente de la Resolución de la DGT de 31 de julio de 2002, en respuesta a la Consulta nº 1160-02, que se limita a decir en qué epígrafe estaba dado de alta el consultante, debe acudir a la Resolución de la DGT de 30 de diciembre de 2008, en respuesta a la Consulta nº V2540-08. También a este supuesto y epígrafe se hace alusión, aunque de forma anecdótica, en la Resolución de la DGT de 3 de octubre de 2017, en respuesta a la Consulta nº V2474-17.

⁶⁸¹ AEAT, *La tributación de los alquileres turísticos*, op. cit., pp. 1 y 2.

⁶⁸² Resolución de la DGT de 31 de julio de 2002, en respuesta a la Consulta nº 1160-02.

⁶⁸³ Resolución de la DGT de 30 de diciembre de 2008, en respuesta a la Consulta nº V2540-08.

⁶⁸⁴ En Resolución de la DGT de 30 de diciembre de 2008, en respuesta a la Consulta nº V2540-08.

⁶⁸⁵ Regla 8ª de la Instrucción del IAE, recordado por la DGT en la resolución DGT de 4 de diciembre de 2015, en respuesta a la Consulta nº V3886-15:

Las actividades empresariales, profesionales y artísticas, no especificadas en las Tarifas, se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe dedicado a las actividades no clasificadas en otras partes (n.c.o.p.), a las que por su naturaleza se asemejen y tributarán por la cuota correspondiente al referido grupo o epígrafe de que se trate.

Si la clasificación prevista en el párrafo anterior no fuera posible, las actividades no especificadas en las Tarifas se clasificarán, provisionalmente, en el grupo o epígrafe correspondiente a la actividad a la que por su naturaleza más se asemejen y tributarán por la cuota asignada a ésta.

Aunque no hayamos encontrado referencia expresa en el ámbito del IAE, sí que plantea la posibilidad la DGT, respecto al IRPF, de que la cesión del inmueble se produzca en el seno de un conjunto más amplio de elementos. Es decir, hablamos del supuesto en que no (sólo) se entrega un inmueble, sino un negocio o industria, en palabras de la DGT “una unidad patrimonial con vida propia y susceptible de ser inmediatamente explotada o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas”. Claro está que, en estos casos, como el propio Órgano Directivo advierte, necesita la existencia previa de una empresa o negocio explotada por el arrendador y que ahora alquila. Estaríamos en este caso ante un arrendamiento de negocio y no ante el arrendamiento de un inmueble⁶⁸⁶. Pues bien, para este caso el epígrafe en que debería calificarse esta actividad a efectos de IAE es igualmente el 861.2.

Otro supuesto distinto sería que el arrendamiento a un tercero que efectúe el propietario se acompañe de servicios propios de la industria hotelera, aunque luego sea ese tercero el que subarriende las viviendas a los turistas, entiende la DGT que en este caso es el propietario el que está ejerciendo la actividad de hospedaje, procediendo su alta en el epígrafe 685, con el régimen ya visto anteriormente⁶⁸⁷.

En este caso, si el sujeto pasivo es persona física (art. 82.1.c) y 82.2 LRHL y art. 14.3 RGGIT) o, de no serlo, la cuota resulte inferior a 601,01 (nota 2ª del epígrafe y apartado 1 de la Regla 15ª de la Instrucción⁶⁸⁸), el sujeto pasivo ni pagará cuota ni efectuará declaración alguna (sin perjuicio de los modelos 036 y 037, que quedan fuera del análisis realizado por la DGT).

Por supuesto para el tercero que explota habría que ver si presta servicios de hospedaje o no a efectos de determinar el epígrafe en el que, en su caso, debe darse de alta.

Volvemos a plantearnos, pese a que el Centro Directivo no se pronuncia al respecto, si existe local determinado en estos casos a efectos de definir el lugar de ejercicio de la actividad. Debemos partir del hecho de que se trata de una actividad de alquiler y no de una actividad de servicios, y de que existe una regla especial.

En efecto, la Regla 6ª.1.h) de la Instrucción del IAE establece que los bienes objeto de la actividad no tienen, en este caso, la consideración de local a efectos del Impuesto, del mismo modo que tampoco la tienen “las oficinas de información instaladas en los bienes inmuebles objeto de promoción inmobiliaria”.

Debe estarse al régimen especial contenido en la Regla 5ª de dicha Instrucción que establece que:

“Tratándose de la actividad de alquiler o venta de bienes inmuebles, el lugar de realización de aquélla será el término municipal en el que radiquen los bienes objeto de la misma. Los sujetos pasivos por la actividad de alquiler de bienes inmuebles satisfarán:

⁶⁸⁶ Posibilidad planteada en la Resolución de la DGT de 29 de mayo de 2009, en respuesta a la Consulta nº V1287-09.

⁶⁸⁷ Resolución de la DGT de 19 de diciembre de 2018, en respuesta a la Consulta nº V3231-18.

⁶⁸⁸ Cuando de la aplicación de las Tarifas resulte cuota cero, los sujetos pasivos no satisfarán cantidad alguna por el impuesto ni estarán obligados a formular declaración alguna.

[...]

Una sola cuota por la totalidad de los bienes inmuebles de naturaleza urbana destinados a locales industriales y otros alquileres, acumulando, a tal fin, los valores catastrales correspondientes a todos ellos”.

Se trata de una cuestión a la que la DGT no se remite pero que estimamos necesario recordar.

Al igual que en los casos anteriores, recordamos que el apartado 3 de la Regla 6ª establece que cuando “un bien se destine conjuntamente a vivienda y al ejercicio de una actividad gravada, sólo tendrá la consideración de local a efectos del impuesto, la parte del bien en la que, efectivamente, se ejerza la actividad de que se trate”.

VIII. 3. D. Colaboración de persona física en calidad de intermediario

Nos planteamos el supuesto en que existe un intermediario que se encarga de conseguir clientes para alquilar un apartamento de un tercero. Concretamente, en el supuesto analizado por la DGT⁶⁸⁹ “la consultante ayuda a un familiar (una tía en Cuba, propietaria de un apartamento que alquila, con licencia para ejercer dicha actividad económica y que tributa en Cuba por tal actividad) a conseguir clientes de agencias extranjeras. Manifiesta que por esta labor de intermediación no gana nada”.

Lo primero que no hace falta recordar es que el ánimo de lucro no se exige para que se produzca el hecho imponible.

En este supuesto, al tratarse de persona física debemos acudir a la Sección Segunda de actividades profesionales⁶⁹⁰.

Concretamente, estima la Dirección General que, en este caso, siempre que no se aprecie la existencia de una organización empresarial, “la intermediación para el alquiler vacacional o turístico de un apartamento que no es de su propiedad, se clasifica en el grupo 799 de la sección segunda de las Tarifas del IAE, Otros profesionales relacionados con las actividades financieras, jurídicas, de seguros y de alquileres, n. c. o. p.”.

⁶⁸⁹ Resolución de la DGT de 19 de junio de 2017, en respuesta a la Consulta nº V1573-17.

⁶⁹⁰ De acuerdo con el apartado 3 de la Regla 3ª de la Instrucción de IAE:

Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección 2.ª de las Tarifas, siempre que se ejerzan por personas físicas. Cuando una persona jurídica o una Entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria ejerza una actividad clasificada en la sección 2.ª de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1.ª de aquéllas.

**TERCERA PARTE: RÉGIMEN FISCAL DEL ALQUILER TURÍSTICO
CUANDO NO CONSTITUYE ACTIVIDAD ECONÓMICA**

CAPÍTULO IX. EL ALQUILER TURÍSTICO EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS CUANDO NO CONSTITUYE ACTIVIDAD ECONÓMICA

Si la economía colaborativa ha supuesto una verdadera revolución en algún aspecto, ha sido, sin duda, en la introducción de particulares en el lado de la oferta en distintos mercados, no sólo de alojamientos turísticos sino vehículos y otros bienes, permitiendo un uso más intensivo de bienes privados sin que llegue a apreciarse una estructura o volumen empresarial.

Los protagonistas de este fenómeno económico son, por tanto, las personas físicas que además no se dedican al alquiler turístico con un calado empresarial, es por ello, que uno de los aspectos más preocupantes y que genera mayor incertidumbre es la tributación en IRPF de las personas físicas que arriendan alojamientos turísticos.

Es por ello que en el presente Capítulo nos planteamos el análisis del régimen de tributación del alquiler turístico en el IRPF en el caso que, en el contexto de la economía colaborativa parece ser más común, aquel en que no constituye actividad económica.

IX. 1. Planteamiento General

A efectos de determinar el régimen fiscal aplicable a una persona física en IRPF, de forma automática nos plantearemos la consideración de la renta obtenida a través del alquiler turístico como rendimiento del capital inmobiliario (arts. 22 y ss. LIRPF) en la medida en que se trata de un rendimiento derivado de la titularidad de un inmueble, siempre que no se halle afecto a una actividad económica.

Sin embargo, sin que este proceso analítico inicial diste mucho del que aplicaríamos ante una actividad arrendaticia convencional, la primera pregunta que debemos formularnos es si la persona física está ejerciendo una actividad económica (arts. 27 y ss. LIRPF), en cuyo caso resultaría aplicable el régimen descrito en el Capítulo V, al que nos remitimos en este sentido.

Pues bien, el arrendamiento de inmuebles en general constituye actividad económica cuando se cuenta con persona empleada en los términos del art. 27.2 LIRPF, cuando se externaliza la ordenación de la actividad atendiendo a la cualificación del gestor, el patrimonio inmobiliario arrendado y las características concretas de la actividad de arrendamiento; también se muestra partidaria la jurisprudencia, de aceptar que fuera de los casos anteriores, moviéndonos más bien en el ámbito del apartado 1 del art. 27 LIRPF, pueda apreciarse que el arrendamiento de inmuebles constituya actividad económica, pudiendo demostrarse a través de cualquier medio de prueba válido en Derecho, respecto a lo cual la doctrina administrativa se ha mostrado contraria⁶⁹¹.

Sin embargo, en el ámbito del alquiler turístico hay que manejar otra variable añadida: la prestación o no prestación de servicios propios de la industria hotelera. En efecto, se entiende que son servicios propios de la industria hotelera aquellos que van más allá de la mera puesta a disposición del inmueble. En este sentido, la DGT es muy escueta

⁶⁹¹ Véase Capítulo IV sobre el carácter de actividad económica en el alquiler turístico.

y se limita a citar ejemplos de servicios que se consideran propios de la industria hotelera: “tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos”⁶⁹².

Por tanto, si el arrendador presta servicios propios de la industria hotelera o si, pese a que no los presta, cumple algún supuesto del art. 27 LIRPF, estaremos ante una actividad económica y quedaría excluido del régimen que a continuación vamos a analizar, debiendo atenderse al Capítulo V sobre el alquiler turístico como actividad económica en el IRPF.

En el resto de casos, la actividad arrendaticia generaría rendimientos del capital inmobiliario⁶⁹³, y ello aunque se promoció el inmueble a través de internet⁶⁹⁴. Una vez delimitada la calificación de la renta, como veremos a continuación la peculiar naturaleza del alquiler turístico hace que debamos resolver bastantes cuestiones sobre el régimen aplicable al mismo como rendimiento de capital inmobiliario.

Se nos plantea, de entrada, una doble casuística, el alquiler de inmuebles completos frente al alquiler de parte de un inmueble, surgiendo, dentro de este último, la posibilidad de que se arriende una parte de la vivienda habitual. Por otro lado, habrá que analizar qué tratamiento resulta aplicable cuando el titular de un inmueble lo arrienda y es el arrendatario el que vía subarrendamiento explota el inmueble mediante el alquiler turístico. Junto a este último supuesto, veremos igualmente qué ocurre cuando, en lugar de constituir un arrendamiento, se articula una mera cesión.

En estos casos, analizaremos detenidamente en qué términos debe aplicarse el régimen legalmente previsto para los rendimientos de capital inmobiliario, recogido fundamentalmente en el art. 23 LIRPF. Para lo que nos detendremos en cada uno de esos supuestos del párrafo anterior de manera individualizada para analizar el régimen de determinación del rendimiento neto en cada caso.

Dada la importancia que van a tener los rendimientos de capital inmobiliario, lo primero que debemos plantearnos es el cálculo del rendimiento neto, dentro de lo cual resulta fundamental el aspecto de los gastos deducibles, cuestión que toma especial importancia cuando se arrienda parte de una vivienda, sin que el resto se destine a alquiler turístico.

Aunque parece evidente que no, un estudio sistemático que observe el rigor científico que el presente estudio exige, nos obliga a detenernos en la posible aplicabilidad de la reducción del 60% del rendimiento del art. 23.2 LIRPF.

Otra cuestión problemática la constituyen las imputaciones de renta inmobiliaria del art. 85 LIRPF, especialmente dos cuestiones. En primer lugar, cuando parte del inmueble no se destina, en ningún momento, a alquiler turístico, si debe aplicarse una imputación de renta inmobiliaria proporcional a la parte del inmueble que permanece en desuso. En segundo lugar, si debe aplicarse imputación de renta inmobiliaria a aquellos

⁶⁹² Entre otras, resoluciones de la DGT de 28 de febrero y de 7 de mayo de 2019, en respuesta a las Consultas nº V0442-19 y V0962-19

⁶⁹³ Entre otras, resoluciones de la DGT de 20 de febrero, de 12 de junio y de 12 de diciembre de 2018, en respuesta a las Consultas nº V0440-18, V1651-18, V3169-18.

⁶⁹⁴ Por ejemplo, resoluciones de la DGT de 3 de mayo de 2011, de 28 de febrero de 2019 y de 7 de mayo de 2019, en respuesta a las Consultas nº V1114-11, V0442-19, V0962-19.

períodos (que muy probablemente serán de días) en que el alojamiento turístico no se encuentra arrendado.

Por otro lado, veremos qué ocurre con la obligación de retención, si se trata de rentas sometidas a retención y, en caso afirmativo, si el sujeto está obligado a retener.

Desde un punto estrictamente positivista, el art. 21.2 LIRPF ofrece un esbozo de los rendimientos del capital distinguiendo de manera implícita “los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente”.

Advertencia hecha, como se aprecia en el art. 21.1 LIRPF, de que no tendrán tal consideración las rentas que deriven de la transmisión de la titularidad del inmueble, aunque se establezca pacto de reserva de dominio, pues aquellas tienen la naturaleza de variación patrimonial, afectando a los valores de adquisición o de transmisión, por lo que su incidencia queda reservada a las ganancias o pérdidas patrimoniales. No obstante, profundizaremos en esta diferenciación posteriormente en aquellos casos que puedan suscitar confusión.

Ahora bien, para ofrecer un concepto más preciso de los rendimientos de capital inmobiliario, ha de acudirse a la definición legal de los rendimientos íntegros comprendidos en esta categoría y que encontramos recogidos en el art. 22 LIRPF.

En efecto, podría parecer un artículo redundante si nos detenemos en que, como deducimos ya del art. 21.2 LIRPF, será rendimiento de capital inmobiliario todo el que provenga de bienes inmuebles no afectos a actividades económicas y que se excluye el correspondiente tributo indirecto. Sin embargo, hay otro matiz que nos va a poder afectar en materia de alquiler turístico, y es la inclusión dentro del rendimiento íntegro de aquellos rendimientos derivados de los bienes cedidos con el inmueble.

Pero ese matiz no es importante por el simple hecho de que los alojamientos turísticos se pongan a disposición del huésped acompañados de bienes muebles, sino por un hecho más peculiar y propio del alquiler turístico. Concretamente, nos planteamos qué ocurre si una persona física decide instalar en un terreno un vagón de tren para destinarlo al alquiler turístico, ¿se trata de un rendimiento de capital mobiliario porque es un bien mueble? ¿estamos ante un rendimiento de capital inmobiliario? La primera cuestión que se nos plantea, de ser rendimientos de capital inmobiliario, es cómo incorpora el sujeto pasivo ese rendimiento a su declaración, porque está claro que cada vagón no tiene una referencia catastral diferenciada.

Este caso se trató por la DGT⁶⁹⁵ y, precisamente, se apoyó en el art. 22.2 LIRPF, concluyendo que se trata de un bien mueble cedido junto al inmueble y que los rendimientos tenían la consideración de rendimientos de capital inmobiliario, tras lo cual el Órgano Directivo se limita a reproducir el art. 23 LIRPF. De lo que se deduce que todos los rendimientos obtenidos del alquiler de dos vagones instalados en un terreno son imputables a ese terreno, y debe declararse como rendimiento de capital inmobiliario derivado del mismo.

⁶⁹⁵ Resolución de la DGT de 18 de mayo de 2017, en respuesta a la Consulta nº V1195-17.

Respecto a la naturaleza del bien inmueble que se explota a través del alquiler turístico obteniendo un rendimiento de capital inmobiliario, como se desprende del art. 22.2 LIRPF, puede tratarse tanto de un bien rústico⁶⁹⁶ como urbano⁶⁹⁷.

IX. 2. Una cuestión preliminar: la titularidad del inmueble y de la actividad

Antes de abordar el cálculo del rendimiento neto como núcleo vertebrador del presente Capítulo, debemos detenernos en una cuestión de especial importancia, la titularidad del inmueble.

En efecto, es muy común por un lado la existencia de entidades de las recogidas en el art. 35.4 LGT, que ven en el alquiler turístico una oportunidad para obtener rendimientos de inmuebles familiares evitando que estos representen una carga económica o deban desprenderse de ellos, surgiendo así rendimientos en régimen de cotitularidad⁶⁹⁸.

Por otro lado, tampoco es extraño que nos encontremos en otros supuestos sucesorios, para nada poco frecuentes, en que es un usufructuario el que explota el inmueble.

Estos dos últimos casos deben analizarse, sin que planteen gran dificultad, desde el prisma del art. 11 LIRPF sobre individualización de rentas.

Por último, dejando a un lado el ámbito de la titularidad del inmueble e interesándonos por la titularidad de la actividad arrendaticia, encontramos el caso del propietario que arrienda el bien a otra persona, física o jurídica, para que sea esta la que explote el inmueble a través del alquiler turístico.

IX. 2. A. Titularidad del inmueble

En el caso en que existan inmuebles en proindiviso⁶⁹⁹ hemos de acudir, como introducíamos al art. 11 LIRPF de individualización de rentas⁷⁰⁰. Hablamos del caso en que más de una persona ostentan la propiedad de un bien, en nuestro caso un inmueble que se va a destinar al alquiler turístico.

Para estos casos, sin que exista ninguna peculiaridad del alquiler turístico, el art. 11.3 LIRPF se remite a las normas sobre titularidad jurídica, de modo que el rendimiento obtenido por los copropietarios se atribuirá a estos en la proporción en que son propietarios⁷⁰¹.

En este caso, la DGT no sólo no aporta nada nuevo, sino que ni siquiera hace una alusión mínima al origen legal de ese principio de proporcionalidad que encontramos en

⁶⁹⁶ Por ejemplo, resolución de la DGT de 7 de junio de 2001, en respuesta a la Consulta nº 1118-01.

⁶⁹⁷ Por ejemplo, resolución de la DGT de 25 de abril de 2005, en respuesta a la Consulta nº V0690-05.

⁶⁹⁸ Ello, sin perjuicio de que tales entidades no ostenten la condición de contribuyente en IRPF, conforme al art. 8.3 LIRPF, recayendo tal condición en los miembros de las mismas.

⁶⁹⁹ Arts. 392 a 406 CC.

⁷⁰⁰ ARRIBAS LEÓN, M.: “Tributación del arrendamiento y la titularidad de viviendas de uso turístico”, *op. cit.*, p. 8.

⁷⁰¹ Aunque no suponga ninguna novedad, pueden verse las resoluciones de la DGT de 22 de marzo de 2017 y de 26 de enero de 2018, en respuesta a las Consultas nº V0731-17 y V0154-18.

el art. 393 CC, que atribuye de manera proporcional a las cuotas de los comuneros tanto los beneficios como las cargas derivadas del bien objeto del proindiviso.

No ocurre lo mismo respecto al usufructo, en cuyo caso la DGT sí que hace referencia expresa a los arts. 467 y ss. CC ello, claro está, partiendo de igual modo que en el caso anterior del art. 11.3 LIRPF. En aras de analizar el caso en que se constituye un usufructo sobre un inmueble y el usufructuario decide explotarlo a través del alquiler turístico,

En efecto, el art. 471 CC atribuye al usufructuario los frutos derivados del inmueble sobre el que se haya constituido tal derecho real, por lo que dicha atribución en derecho civil, a través del art. 11.3 LIRPF, se traduce en la atribución al usufructuario de los rendimientos derivados del alquiler turístico⁷⁰², con el mismo régimen de cálculo del rendimiento neto.

En definitiva, pueden apreciarse otras alternativas a la titularidad plena que permiten la obtención de rendimientos de capital inmobiliario a través del alquiler turístico que no quedan sin solución en nuestro ordenamiento tributario, y que, aunque no son peculiaridades únicas o específicas del alquiler turístico, resultan de interés para nuestro trabajo dada la presencia frecuente de esta casuística.

IX. 2.B. Titularidad de la actividad. Intervención de subarrendador y plataformas colaborativas

Dejando a un lado la posibilidad de que sea la plataforma la que ejerce la actividad, lo cual ya ha quedado generosamente analizado en el Capítulo dedicado al IAE, adoptamos ahora la perspectiva de una persona física que efectúa un arrendamiento tradicional del inmueble, siendo el arrendatario el que desarrolle la actividad de alquiler turístico.

Por supuesto que en este caso las posibilidades son diversas, partiendo del principio de la autonomía de la voluntad (art. 1.255 CC), siendo el clausulado contractual la única o, cuando menos, principal fuente que regula los negocios jurídicos que se celebran en el contexto de la economía colaborativa.

No obstante, el modelo que solemos encontrar es aquel en que una persona física arrienda un inmueble a otra persona física o jurídica, para que sea esta la que ejerza la actividad del alquiler turístico. Parece que no es de gran calado la problemática que el supuesto plantea, pero a medida que lo analizamos vemos que el esquema se puede complicar.

En primera instancia, para el arrendador parece claro que nos encontraremos ante un rendimiento de capital inmobiliario siempre que no se cumplan los requisitos del art. 27.2 LIRPF⁷⁰³, pues en este último caso estaremos ante un rendimiento de actividades económicas. No nos planteamos en este caso la prestación de servicios propios de la industria hotelera dado que estamos pensando en el caso en que el propietario arrienda el inmueble y se desentiende de la actividad que ejerce el arrendatario.

Para el arrendatario, que ejerce la actividad podemos estar ante un rendimiento de capital mobiliario o ante un rendimiento de actividad económica, este último bien porque

⁷⁰² Resolución de la DGT de 26 de marzo de 2019, en respuesta a la Consulta nº V0651-19.

⁷⁰³ Véase apartado IV.2. sobre requisitos del art. 27.2 LIRPF.

se cumpla el supuesto del art. 27.2 LIRPF o bien porque se presten servicios propios de la industria hotelera.

Lo interesante de esta práctica es la configuración contractual que podemos encontrar, dado que, junto a un contrato de arrendamiento tradicional, estipulándose que el uso que se le va a dar al inmueble es el de alquiler turístico, podemos encontrar contratos de cesión de la explotación de viviendas, donde parece que la forma relaciona más bien a dos empresarios que a un particular y un empresario.

Y ello, porque en este segundo supuesto, no es extraño que en lugar de una renta fija se establezca una participación en los ingresos de la explotación a favor del propietario del inmueble.

Independientemente de ello, y de la posible calificación como rendimiento de actividades económicas por el art. 27.2 LIRPF, si el propietario presta servicios propios de la industria hotelera a los usuarios, aunque haya una empresa que promocióne la vivienda y un doble tracto entre el propietario y los usuarios, el rendimiento va a ser de actividad económica y no de capital inmobiliario⁷⁰⁴.

De un modo u otro, es decir, sea rendimiento de capital inmobiliario o sea rendimiento de actividades económicas, lo que no va a variar es la obligación de retención que va a tener el arrendatario-subarrendador respecto a los ingresos obtenidos por el propietario⁷⁰⁵, en virtud de los arts. 75.2.a) RIRPF⁷⁰⁶ (en desarrollo del art. 99 LIRPF), siempre que sea un obligado a practicar retención del art. 76 RIRPF, lo cual estimamos como única opción dado que aunque sea una persona física, difícilmente su papel no va a revestir el carácter de actividad económica dedicándose a la promoción de alquiler turístico (los propietarios acuden a estas empresas por la mejor promoción del inmueble y para ello se requiere una estructura empresarial).

Ello, salvedad hecha del art. 75.3.g) RIRPF⁷⁰⁷, en cuyo caso no existiría obligación de efectuar retención, e interesa especialmente el caso en que el propietario

⁷⁰⁴ Resolución de la DGT de 29 de mayo de 2009, en respuesta a la Consulta nº V1287-09.

⁷⁰⁵ Resolución de la DGT de 29 de mayo de 2009, en respuesta a la Consulta nº V1287-09.

⁷⁰⁶ En consonancia con lo expuesto apréciase que el propio art. 75.2 RIRPF somete a retención las rentas que relaciona “independientemente de su calificación”.

⁷⁰⁷ De acuerdo con lo previsto en el art. 75.3.g) RIRPF:

“3. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes:

[...]

g) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos en los siguientes supuestos:

1.º Cuando se trate de arrendamiento de vivienda por empresas para sus empleados.

2.º Cuando las rentas satisfechas por el arrendatario a un mismo arrendador no superen los 900 euros anuales.

3.º Cuando la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, o en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, y aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no hubiese resultado cuota cero.

esté dado de alta en el grupo 861 de las Tarifas del IAE y no resulte cuota cero, supuesto que en el ámbito del alquiler turístico, como vimos en el Capítulo VIII, puede darse precisamente cuando se cede el inmueble a una empresa para que esta lo explote o bien cuando se alquile la vivienda régimen de alquiler turístico sin prestar servicios propios de la industria hotelera.

En suma, si para el propietario resulta cuota 0 en el grupo 861 del IAE, las rentas del arrendamiento no estarán sujetas a retención, ello no impide que la empresa arrendataria que explota el inmueble preste servicios propios de la industria hotelera⁷⁰⁸. Sin perjuicio de que se cumpla la segunda excepción del art. 75.3.g) RIRPF, en cuyo caso tampoco procedería retención.

Distinto sería que habiendo una empresa de por medio que capta a los usuarios del alojamiento turístico, se acuerde que el propietario se encargue de prestar los servicios propios de la industria hotelera, en este caso para el propietario estaríamos ante un rendimiento de actividades económicas sujeto a retención, en tanto procede del arrendamiento y el propietario tendría que estar dado de alta en el grupo 685 y no operaría la excepción anteriormente expuesta.

De resultar aplicable, el importe de la retención vendrá dado por la aplicación del 19% sobre todos los conceptos satisfechos al arrendador excluido el IVA (art. 100 RIRPF).

Debemos de tener en cuenta otras cuestiones adicionales, concretamente, si junto al inmueble se pone a disposición del arrendatario un conjunto de elementos. Es decir, hablamos del supuesto en que no (sólo) se entrega un inmueble, sino un negocio o industria, en palabras de la DGT “una unidad patrimonial con vida propia y susceptible de ser inmediatamente explotada o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas”⁷⁰⁹. Claro está que, en estos casos, como el propio Órgano Directivo advierte, necesita la existencia previa de una empresa o negocio explotada por el arrendador y que ahora alquila, de manera que si lo hacía como persona física vendría tributando como rendimiento de actividades económicas por tal negocio.

Estaríamos en este caso ante un arrendamiento de negocio y no ante el arrendamiento de un inmueble⁷¹⁰. Y por ello, a diferencia del caso anterior, el rendimiento obtenido por el arrendador sería de capital mobiliario, salvo que deba considerarse rendimiento de actividades económicas, en virtud del art. 25.4 LIRPF.

Sería igualmente aplicable la obligación de retención, independientemente de su calificación, si bien en base al art. 75.2.a) RIRPF, sin que pueda resultar aplicable al caso la excepción del art. 75.3.g) RIRPF dado que ya no estamos ante el arrendamiento de un inmueble sino de un negocio, extremo que no queda específicamente recogido por la DGT pero que no plantea la menor duda⁷¹¹. La retención a practicar vendría dada por el

A estos efectos, el arrendador deberá acreditar frente al arrendatario el cumplimiento del citado requisito, en los términos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda”.

⁷⁰⁸ Resolución de la DGT de 28 de abril de 2009, en respuesta a la Consulta nº V0905-09.

⁷⁰⁹ Resolución de la DGT de 29 de mayo de 2009, en respuesta a la Consulta nº V1287-09.

⁷¹⁰ Posibilidad planteada en la resolución de la DGT de 29 de mayo de 2009, en respuesta a la Consulta nº V1287-09.

⁷¹¹ Resolución de la DGT de 29 de mayo de 2009, en respuesta a la Consulta nº V1287-09.

resultado de aplicar a los ingresos obtenidos por el arrendamiento de negocio el tipo del 19% en base al art. 101 RIRPF.

Un supuesto del que no hemos encontrado análisis doctrinal ni jurisprudencial en IRPF⁷¹², vendría representado por aquel en que una persona física da de alta a un alojamiento turístico en una plataforma colaborativa y es esta la que debe considerarse titular de la actividad, en base a los criterios que analizábamos en el apartado II. 3. B., en el que veíamos que la Comisión Europea⁷¹³ ofrecía criterios o elementos que ayudan a determinar el grado de control que la plataforma ejerce sobre el servicio subyacente, determinando así a su vez si se puede decir que esta asume la titularidad de dicho servicio, tales criterios son:

- 1) Precio: ¿fija la plataforma colaborativa el precio final que debe pagar el usuario como beneficiario del servicio subyacente? El hecho de que la plataforma colaborativa solo recomiende un precio o de que el prestador de los servicios subyacentes sea libre de adaptar el precio fijado por una plataforma colaborativa, indica que puede que no se cumpla este criterio.
- 2) Otras condiciones contractuales clave: ¿establece la plataforma colaborativa términos y condiciones distintos del precio que determinan la relación contractual entre el prestador de los servicios subyacentes y el usuario (por ejemplo, instrucciones obligatorias sobre la prestación del servicio subyacente, incluida cualquier obligación de prestar el servicio)?
- 3) Propiedad de activos clave: ¿posee la plataforma activos clave para prestar el servicio subyacente?

El análisis no se separa del que ya hemos realizado cuando el propietario arrienda a un tercero que es el que realiza todo o parte de la actividad de alquiler turístico. En el caso ordinario en que la plataforma se limita a la promoción del inmueble de forma pasiva, no tendría otra categoría que la de mera intermediaria.

En síntesis vemos cómo junto al propietario, podemos encontrarnos con terceros que asumen la actividad en plenitud recayendo sobre el propietario la figura del arrendador tradicional, ya sea mediante un contrato de arrendamiento de inmueble o de negocio (existiendo obligación de retener siempre que el sujeto que abona las rentas esté recogido en el art. 76 RIRPF), o bien que comparten con este el ejercicio de la actividad de alquiler turístico, en cuyo caso pueden darse casos en que el propietario se limita a entregar las llaves a los usuarios y otras tareas residuales, sin que proceda practicar retención siempre que la cuota a pagar por el propietario dado de alta en el grupo 861 resulte 0 o que el importe anual recibido sea inferior a 900 euros anuales, o que, por el contrario, el propietario preste servicios propios de la industria hotelera, supuesto en el que, al no operar siempre la excepción del art. 75.3.g) RIRPF podrá existir obligación de retener cuando el importe recibido por el propietario supere los 900 euros anuales.

En los apartados IX.6, IX.7 y IX.8, veremos el régimen aplicable cuando no es el titular del inmueble con el que desarrolla la actividad de alquiler turístico.

⁷¹² Y ello por una razón ya aportada, porque en los casos que encontramos en materia de alquiler turístico no adopta ese papel la plataforma colaborativa, limitándose a la mera promoción de los alojamientos.

⁷¹³ Comisión Europea, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, op. cit.

IX. 3. Cálculo del rendimiento neto

El elemento vertebrador del alquiler turístico como rendimiento de capital inmobiliario es la determinación del rendimiento neto, y ello porque dada su especial y novedosa configuración, genera dudas sobre qué gastos resultan deducibles, teniendo en cuenta que no se trata de una actividad económica. Partiremos del art. 23 LIRPF, pero nos detendremos especialmente en la amplia casuística que ha venido suscitando el alquiler turístico.

Uno de los principales problemas que se plantean surge en el que, partiendo del concepto de alojamiento colaborativo, podría ser el caso más habitual del alquiler turístico, el arrendamiento de parte de la vivienda habitual. La principal cuestión reside en determinar en qué medida se van a poder deducir aquellos gastos que son generados por la vivienda en su conjunto.

Por otro lado, nos detendremos en la reducción del 60% por arrendamiento de vivienda, planteando la aplicación en el caso del alquiler turístico, parece claro que el objeto de este beneficio fiscal es incentivar la vivienda de carácter permanente y no de transeúnte, pero el rigor de nuestro estudio nos obliga a detenernos en este punto.

De forma complementaria nos plantearemos qué ocurre con la deducción por inversión en la vivienda habitual de la que algunos contribuyentes se siguen beneficiando en la actualidad, veremos en qué momento se pierde la condición de vivienda habitual y el derecho a efectuar tal deducción.

Para calcular el rendimiento neto debemos determinar previamente el rendimiento íntegro y los gastos deducibles, a lo que aplicaremos las reducciones que, en su caso, procedan para obtener el rendimiento neto reducido.

En el presente apartado nos limitaremos a ofrecer una visión general, para posteriormente analizar cada caso concreto en los apartados correspondientes.

IX. 3. A. Rendimiento íntegro

Partiendo del artículo 22 LIRPF lo habitual es que el rendimiento íntegro sea el satisfecho por el huésped una vez deducido, en su caso, el IVA o impuesto indirecto equivalente. Debe recordarse que el hecho de que junto al inmueble se incluya un conjunto de mobiliario, no impide que la renta sea considerada en su conjunto rendimiento de capital inmobiliario.

IX. 3. B. Rendimiento neto

Para obtener el rendimiento neto, deberemos aplicar los gastos deducibles que procedan. Para ello, el art. 23 LIRPF (desarrollado por los arts. 13 a 15 RIRPF) establece en su apartado 1.a) una regla general en virtud de la cual resultarán deducibles todos los gastos necesarios para la obtención del rendimiento. Una segunda categoría de gastos deducibles viene recogida en la siguiente letra del mismo apartado: las amortizaciones.

De todos modos, debe tenerse presente el carácter de lista abierta de este artículo, siendo más amplio, aunque conservando el carácter abierto, el art. 13 RIRPF, del que

destacamos la deducibilidad⁷¹⁴ de los servicios o suministros y de los servicios de portería, vigilancia o administración⁷¹⁵.

En este punto, partiremos del régimen general de cálculo del rendimiento neto en rendimientos de capital inmobiliario desembocando en las cuestiones específicas del alquiler turístico.

Dentro del primer conjunto de gastos, encontramos la deducción de los gastos de reparación y conservación, así como el gasto financiero de una posible hipoteca (aunque la financiación puede adoptar la configuración jurídica que se estime conveniente)⁷¹⁶. Debe tenerse en cuenta que no resultan deducibles los gastos de ampliación o mejora, dado que supondrán un mayor valor de adquisición del bien a efectos de una ganancia o pérdida patrimonial con objeto de una posible transmisión del bien, conforme al art. 35.1.b) LIRPF, lo mismo ocurre con los gastos derivados de siniestros que supongan un menor valor patrimonial. Para este conjunto de gastos opera como límite del importe a deducir la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos, el exceso podrá deducirse en los cuatro años siguientes.

Un caso concreto, analizado en el ámbito del alquiler turístico, y cuyo régimen tributario no varía en función de la fórmula de explotación del inmueble adoptada, sería el gasto de reparación de una piscina, que resultaría, como ya hemos dicho, deducible con el límite de los rendimientos íntegros obtenidos con el inmueble, pudiendo deducirse el exceso en los cuatro años siguientes⁷¹⁷. Debe tenerse presente que hablamos del caso de reparación de una piscina, ya existente con carácter previo; si se tratara de la construcción *ex novo* de una piscina, estaríamos ante una ampliación o mejora, cuyo régimen, como ya hemos apuntado, difiere sustancialmente⁷¹⁸.

En cuanto a impuestos deducibles, el caso más común es la deducción del importe satisfecho en concepto de IBI. Recuérdese que los impuestos pagados en la adquisición (ITP o IVA) suponen un mayor coste de adquisición mientras que los impuestos pagados en la venta (IIVTNU) son un menor valor de transmisión. El IVA de operaciones corrientes resultará deducible en Renta cuando se trate de una actividad sujeta y exenta de IVA (cuestión que abordaremos en el Capítulo correspondiente), es decir, cuando el IVA resulta deducible del IVA repercutido porque no hay IVA repercutido al estar la actividad exenta; por el contrario, si la actividad está sujeta y no exenta, al ser un impuesto neutro para el empresario no resultaría deducible en Renta, por lo que los gastos deducibles lo serán IVA excluido.

⁷¹⁴ Se recogen esos gastos no por su peculiaridad sino porque son los habituales.

⁷¹⁵ Respecto a estos debemos insistir en que si se prestan servicios propios de la industria hotelera o se cumpliera el supuesto del art. 27.2 LIRPF ya habría que darle el tratamiento de actividad económica y no de rendimiento de capital inmobiliario.

⁷¹⁶ Téngase presente que los gastos financieros y los gastos de conservación y reparación resultan deducibles con el límite de los rendimientos íntegros sobre los que deben aplicarse, pudiendo imputarse el exceso en los cuatro años siguientes.

⁷¹⁷ Resolución de la DGT de 5 de octubre de 2015, en respuesta a la Consulta nº V2863-15.

⁷¹⁸ En efecto, el art. 13.a) RIRPF advierte que “no serán deducibles por este concepto las cantidades destinadas a ampliación o mejora”, y ello porque tienen el carácter de inversión y serán deducibles vía amortización y/o aumentando el valor de adquisición a efectos de determinar una ganancia patrimonial (art. 13.h), 14 y 40 RIRPF).

También resultarán deducibles los gastos de administración, vigilancia, portería y similares. En este punto se debe ser especialmente celoso a efectos de incurrir en la prestación de servicios propios de la industria hotelera, en cuyo caso, como ya hemos advertido y ahora insistimos, estaremos ante rendimientos de actividades económicas y no rendimientos de capital inmobiliario, por lo que, aunque esta diferenciación es lo primero que debemos plantearnos, consideramos oportuno insistir, llegados a este punto, en esta diferenciación.

Del mismo modo, podrán aplicarse los gastos derivados de la formalización del arrendamiento, subarriendo, cesión o constitución de derechos, así como los de defensa de carácter jurídico relativos a los bienes, derechos o rendimientos.

En cuanto a los saldos de dudoso cobro, estos serán deducibles cuando el deudor se halle en situación de concurso o cuando entre el momento de la primera gestión de cobro y la finalización del período impositivo haya transcurrido más de seis meses, sin mediar una renovación de crédito. En este caso, si se produce el cobro en un momento posterior a su deducción, tendrá el carácter de ingreso en el ejercicio en que tenga lugar⁷¹⁹.

Igualmente, tendrán el mismo carácter los importes de las primas de contratos de seguro constituidos sobre el inmueble objeto del arrendamiento, ya sea responsabilidad civil, incendio, robo, rotura de cristales u otros de naturaleza análoga.

Por último, dentro de esta primera categoría, encontramos los gastos de servicios o suministros.

Obviamos el hecho de que hablamos, en todo caso, de gastos que debe haber soportado el arrendador para que resulten deducibles. En este sentido, en los arrendamientos tradicionales resulta fundamental que el contrato defina claramente las obligaciones de las partes, especialmente los gastos que asumen. Esta herramienta no está tan presente en el alquiler turístico, donde no se plantea que el huésped asuma gastos por cuestiones evidentes, no sólo de gestión sino de imputabilidad, y esa va a ser la cuestión clave respecto a la deducibilidad de los gastos en el alquiler turístico, la imputabilidad.

Respecto a la segunda categoría, las amortizaciones, el art. 23.1.b) LIRPF encuentra su desarrollo reglamentario en el art. 14 RIRPF. En virtud de estos, tratándose de inmuebles, será deducible la depreciación efectiva, por la que debe entenderse la resultante de aplicar el 3% sobre el mayor valor de entre los siguientes: coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, excluido el valor del suelo.

En cambio, cuando existan bienes muebles cedidos con el inmueble, se aplicará sobre los valores de adquisición satisfechos la tabla de amortizaciones simplificada aprobada al efecto por el Ministerio de Hacienda.

Por último, si el inmueble se explota en base a un derecho o facultad de uso o disfrute, la amortización será la resultante de dividir el coste de adquisición satisfecho entre el número de años de duración o, en caso de ser vitalicio, el resultado de aplicar el 3% sobre dicho coste. Ello con el límite del rendimiento íntegro de cada derecho.

En el caso de adquisiciones a título lucrativo, resulta igualmente deducible la amortización, si bien conforme al valor derivado de las normas del ISD, es decir, “el

⁷¹⁹ Resolución de la DGT de 28 de febrero de 2011, en respuesta a la Consulta nº V0472-11.

consignado en la escritura de donación o de adquisición de la herencia o el comprobado por la Administración”⁷²⁰.

Entendemos, aunque no lo especifique la norma, que el importe máximo amortizable sería la base de la amortización, incluyendo, en su caso, los incrementos de valor provocados por inversiones de ampliación o mejora o indemnizaciones satisfechas por el arrendador al arrendatario, que también aumentan el valor de adquisición⁷²¹, si aplicamos el canon lógico hemos de concluir que no queda un valor residual recuperable y, por tanto, efectivamente, sería amortizable la base de la amortización por entero. Igualmente, hay que tener en cuenta que los bienes muebles tienen un periodo máximo de amortización, por lo que no resultaría admisible aplicar amortización para ese bien mueble más allá de ese período máximo.

A colación de la amortización, debemos detenernos en el caso de la comisión de un intermediario satisfecha por la adquisición de un inmueble, como decíamos se trata de un gasto imputable a la adquisición del bien y no a su explotación, por lo que supondría un mayor valor de adquisición (art. 35.b LIRPF), como gasto inherente a la adquisición, que nos va a beneficiar en el supuesto de una posterior transmisión, arrojando una menor ganancia patrimonial (arts. 34.1.a) y 35.2 LIRPF). Sin embargo, sí que esa comisión se va a ver reflejada en los gastos deducibles de los rendimientos de capital inmobiliario, concretamente, al suponer un mayor valor de adquisición, la cuota de amortización (siempre que el valor de adquisición sea superior al catastral) va a aumentar, el diferencial sería concretamente el 3% de la comisión. Sin embargo, la DGT⁷²² olvida mencionar que esa amortización fiscalmente deducible va, a su vez, a minorar el valor de adquisición del inmueble en el cálculo de una futura ganancia patrimonial⁷²³ en los términos del art. 40 RIRPF, y debe tenerse en cuenta que el precepto advierte expresamente de que se refiere a amortizaciones fiscalmente deducibles, aunque no se hayan deducido efectivamente.

IX. 3. C. Rendimiento neto reducido

En rendimientos de capital inmobiliario encontramos dos reducciones que, en principio, aunque lo analizaremos, podrían resultar aplicables al alquiler turístico. Y decimos en principio por reflejar el procedimiento investigador desarrollado, lo que nos impide sacar conclusión alguna sin llevar a cabo un análisis que la fundamente.

Pues bien, en los apartados 2 y 3 del art. 23 LIRPF, encontramos dos reducciones aplicables sobre el rendimiento neto.

⁷²⁰ FD 1º de la STS de 15 de septiembre de 2021 (rec. núm. 5664/2019).

⁷²¹ ALONSO ALONSO, R.: “Unidad 7. Rendimientos de Capital Inmobiliario”, *Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Comentarios y casos prácticos*, CEF, 2016, p. 313.

⁷²² Resolución de la DGT de 22 de febrero de 2000, en respuesta a la Consulta nº 0296-00.

⁷²³ Es decir, si un inmueble tiene un valor de 100 unidades monetarias y pago una comisión de 4 unidades monetarias. El valor de adquisición del inmueble será 104, y esa será la base de amortización. Pero si llegado el momento de vender el inmueble he amortizado 26 unidades monetarias, el valor de adquisición que el art. 40 RIRPF establece que debo tener en cuenta es 104 menos 26, es decir, 78 unidades monetarias.

Ha habido una unidad monetaria de la comisión que me la he deducido durante el ejercicio de mi actividad, vía amortización, pero las otras tres van a suponer un mayor valor de adquisición y una menor ganancia patrimonial en el momento de enajenación del inmueble.

Por un lado, tenemos los rendimientos derivados del arrendamiento destinado a vivienda, y este es el que se plantea su posible aplicabilidad al alquiler turístico, cuestión que como hemos adelantado, analizaremos posteriormente. Pues bien, en efecto, el art. 23.2 LIRPF prevé una reducción del 60% del rendimiento neto positivo derivado de los arrendamientos destinados a vivienda. Esta reducción se aplicaba hasta el 31 de diciembre de 2014 sobre el rendimiento neto, ya fuera positivo o negativo⁷²⁴. La cuestión básica respecto a esta reducción es determinar si se puede aplicar al alquiler turístico y si se puede seguir aplicando respecto a un arrendamiento en el que el arrendatario que, a su vez, subarrienda una parte de su vivienda para alquiler turístico.

Por otro lado, encontramos los rendimientos generados en más de dos años o notoriamente irregulares, para los que hasta 2014 se preveía una reducción del 40% y que, tras la reforma, se ha establecido en un 30% (apartado trece del art. primero de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre), igualmente se establece un límite a la base sobre la que aplicar la reducción de 300.000 euros anuales. Además, el art. 23.3 LIRPF se remite al RIRPF respecto a qué rendimientos se consideran obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, así el art. 15 RIRPF establece una lista cerrada de tres supuestos: los importes obtenidos por el traspaso o cesión del contrato de arrendamiento de locales de negocio, las indemnizaciones percibidas del arrendatario, subarrendatario o cesionario por daños o desperfectos causados al inmueble e importes derivados de la constitución o cesión de derechos de uso o disfrute de carácter vitalicio⁷²⁵.

IX. 4. Ejercicio directo del alquiler turístico sin que constituya actividad económica mediante arrendamiento de vivienda completa

Como introducíamos en el presente Capítulo, cuando analizamos el caso en que el titular de un inmueble ejerce directamente la actividad de alquiler turístico, si el arrendador presta servicios propios de la industria hotelera o si, pese a que no los presta, cumple el supuesto del art. 27.2 LIRPF, es decir, cuenta con persona empleada a jornada completa por medio de contrato laboral, estaremos ante una actividad económica y quedaría excluido del régimen que a continuación vamos a analizar.

Pero si ampliamos la perspectiva a la actividad de arrendamiento de inmuebles en general, esta constituye actividad económica cuando se cuenta con persona empleada en los términos del art. 27.2 LIRPF, cuando se externaliza la ordenación de la actividad atendiendo a la cualificación del gestor, el patrimonio inmobiliario arrendado y las

⁷²⁴ Modificación introducida por el apartado trece del art. primero de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre. También se suprimió la reducción incrementada al 100% aplicable a los rendimientos derivados de aquellos arrendamientos de vivienda en que el arrendatario tuviera entre 18 y 35 años (a su vez, entre 18 y 30 años a partir del 1 de enero de 2011) y obtuviera rendimientos netos del trabajo o de actividades económicas superiores al IPREM.

⁷²⁵ Para esta última reducción, la DT 25ª LIRPF establece un régimen transitorio respecto a rendimientos que se obtengan con origen anterior al 1 de enero de 2015. Así, los rendimientos irregulares del capital inmobiliario que se vinieran percibiendo de forma fraccionada con anterioridad al 1 de enero de 2015 imputables a más de un período impositivo, podrán seguir aplicando la reducción, si bien del 30%, siempre que el cociente resultante de dividir el número de años de generación entre el número de períodos impositivos en que se fracciona sea superior a dos, es decir, siempre que no se haya fraccionado en más períodos impositivos que la mitad de años de generación. Igualmente, los rendimientos irregulares derivados de compromisos adquiridos antes del 1 de enero de 2015 pero que se van a percibir con posterioridad a tal fecha de manera fraccionada y con imputación a más de un período impositivo, si se sustituye el cobro por un único período, no variará la fecha de inicio del período de generación del rendimiento pese a que se suscriba en un nuevo negocio jurídico.

características concretas de la actividad de arrendamiento; también se muestra partidaria la jurisprudencia, de aceptar que fuera de los casos anteriores, moviéndonos más bien en el ámbito del apartado 1 del art. 27 LIRPF, pueda apreciarse que el arrendamiento de inmuebles constituya actividad económica, pudiendo demostrarse a través de cualquier medio de prueba válido en Derecho, respecto a lo cual la doctrina administrativa se ha mostrado contraria⁷²⁶.

En el resto de casos, la actividad arrendaticia generaría rendimientos del capital inmobiliario⁷²⁷, y ello, aunque se promocione el inmueble a través de internet⁷²⁸. Una vez delimitada la calificación de la renta, como veremos a continuación la peculiar naturaleza del alquiler turístico hace que debamos resolver bastantes cuestiones sobre el régimen aplicable al mismo como rendimiento de capital inmobiliario.

Respecto al inmueble objeto de arrendamiento, téngase presente, como hemos comentado, que este planteamiento no se ve afectado porque se trate de un bien rústico⁷²⁹ o urbano⁷³⁰. No obstante, analizaremos en primer lugar el supuesto menos problemático en que se arrienda la vivienda completa, aportando una base, complementaria a su vez del régimen general de los rendimientos de capital inmobiliario ya expuesta, desde la que abordar los arrendamientos de parte de una vivienda.

IX. 4. A. Rendimiento Neto

Podemos decir, y así lo afirma la DGT, que los gastos deducibles que ocasionalmente se producen en el alquiler turístico son “recibos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, amortizaciones, consumos de luz y agua, reparaciones y pintura de apartamentos, reposición de calentadores, somieres, radiadores, loza, ropa de cama, etc.”⁷³¹, si bien no deja de ser una lista abierta como no puede ser de otra manera en base al régimen de gastos deducibles contenido en la LIRPF y RIRPF, ya analizado.

Se debe partir así, del régimen general establecido en art. 23 LIRPF, desarrollado por los arts. 13 a 15 RIRPF⁷³², si bien a continuación veremos las especialidades que se suscitan en esta casuística concreta.

Obviamos la deducibilidad de una posible comisión satisfecha a la plataforma colaborativa como cualquier otra tradicional de un intermediario, incluso la satisfecha por el mero hecho de colgar un anuncio en la plataforma, siempre que exista correlación entre el gasto y los ingresos obtenidos.

⁷²⁶ Véase Capítulo IV sobre el carácter de actividad económica en el alquiler turístico en IRPF.

⁷²⁷ Entre otras, resoluciones de la DGT de 20 de febrero, de 2 de octubre y de 12 de diciembre de 2018, en respuesta a las Consultas nº V0440-18, V2655-18, V3169-18.

⁷²⁸ Por ejemplo, resoluciones de la DGT de 12 de junio de 2018, de 28 de febrero de 2019 y de 7 de mayo de 2019, en respuesta a las Consultas nº V1651-18, V0442-19, V0962-19.

⁷²⁹ Por ejemplo, resolución de la DGT de 7 de junio de 2001, en respuesta a la Consulta nº 1118-01.

⁷³⁰ Por ejemplo, resolución de la DGT de 25 de abril de 2005, en respuesta a la Consulta nº V0690-05.

⁷³¹ Resolución de la DGT de 26 de febrero de 2007, en respuesta a la Consulta nº V0373-07.

⁷³² Resoluciones de la DGT de 9 de diciembre de 2013, de 13 de enero de 2014 y de 7 de agosto de 2018, en respuesta a las Consultas nº V3555-13, V0030-14, V2308-18.

El alquiler turístico, en la modalidad que ahora analizamos, presenta una doble problemática, que se deriva principalmente, de la corta duración del arrendamiento, que provoca que habitualmente haya días en que el inmueble se encuentra alquilado y días en los que no es así. Ello nos lleva a plantearnos la imputación de rentas inmobiliarias por los períodos en que el inmueble permanece vacío y la difícil deducibilidad de los gastos, que sólo serían aplicables en tanto se estén obteniendo con ellos rendimientos de capital inmobiliario. Son cuestiones que no resuelve el tenor literal de la norma.

Esta doble problemática ya la anunciaba la DGT mucho antes de la proliferación del alquiler turístico⁷³³, sin embargo, en un primer momento, el Órgano Directivo se limita a enunciar lo que ya hemos expuesto. Sí que reconoce posteriormente esa difícil y peculiar situación “ello hace necesario, en un supuesto como el que es objeto de consulta, en el que existen períodos en los que los apartamentos no están alquilados, sino en expectativas de alquiler, la existencia de una correlación entre esos gastos y los ingresos derivados del posterior arrendamiento del inmueble”⁷³⁴. Principio que ha sido igualmente puesto de manifiesto por la jurisprudencia⁷³⁵.

En la misma consulta la DGT entra a analizar esa correlación de gastos e ingresos, que va a depender de la naturaleza del gasto. Así, los gastos de carácter periódico como el IBI, el gasto financiero, la amortización y los suministros de luz y agua serán deducibles en la proporción de días que el inmueble se encuentre alquilado, dado que respecto al resto de días deberá imputarse la renta inmobiliaria del art. 85 LIRPF, como advertíamos⁷³⁶.

No ocurre lo mismo respecto a los gastos de mantenimiento, que van a ser deducibles en su totalidad⁷³⁷, siempre que tenga como único fin el mantener la explotación del inmueble y, en ningún caso, el disfrute por los titulares del inmueble, deducible con el límite de los rendimientos íntegros obtenidos con el inmueble en el período impositivo, pudiendo deducirse el exceso en los cuatro años siguientes⁷³⁸.

La conclusión a la que nos permite llegar esta doctrina administrativa nos obliga a diferenciar dos tipos de gasto, los de carácter periódico y los de carácter no periódico. Así, los primeros serán deducibles en proporción al tiempo en que permanece arrendado el inmueble, mientras que los segundos, como ya hemos apuntado, se deducirán con el límite de los rendimientos obtenidos en el período impositivo en cuestión, pudiendo deducirse en los cuatro años siguientes el exceso que no haya podido aplicarse.

⁷³³ Resolución de la DGT de 3 de mayo de 2004, en respuesta a la Consulta nº 1167-04.

⁷³⁴ Resolución de la DGT de 26 de febrero de 2007, en respuesta a la Consulta nº V0373-07. Obsérvese cómo se hace referencia a ese principio de correlación de gastos e ingresos al que hacíamos alusión al analizar en el planteamiento general los gastos deducibles de los rendimientos de capital inmobiliario que es propio de las actividades económicas.

⁷³⁵ STSJ de Islas Baleares, de 30 noviembre de 2016 (rec. núm. 35/2016); STSJ de Asturias, de 15 julio de 2016 (rec. núm. 263/2015) y STSJ de Cataluña, de 31 enero de 2005 (rec. núm. 36/2001).

⁷³⁶ Resolución de la DGT de 9 de julio de 2019, en respuesta a la Consulta nº V1694-19.

⁷³⁷ “Reparación y pintura de los apartamentos y por la reposición de calentadores, somieres, radiadores, lozas y ropa”, son los términos usados por la Resolución de la DGT de 26 de febrero de 2007, en respuesta a la Consulta nº V0373-07.

⁷³⁸ Resolución de la DGT de 5 de octubre de 2015, en respuesta a la Consulta nº V2863-15.

Esta conclusión se plasma igualmente en el programa Informa, cuya pregunta 136543⁷³⁹ trae a colación la doctrina⁷⁴⁰, si bien se dicta respecto del arrendamiento sólo durante parte del año de una vivienda y no específicamente del alquiler turístico.

Sí que arroja algo más de luz a ese principio de correlación la Resolución del TEAC de 2 de febrero de 2006 (FD 3º)⁷⁴¹, que considera dentro de esa correlación los gastos de conservación acometidos tras la visita del huésped y los realizados con anterioridad a esta, permitiendo o facilitando la ocupación del inmueble, incluso aquellos destinados a anunciar el inmueble, que son claramente previos a la efectiva ocupación del mismo. Postura a la que se ha adherido la DGT⁷⁴².

Una vez sabemos qué tipos de gastos y con qué límites resultan deducibles, nos enfrentamos a la cuestión angular del rendimiento neto: determinar qué días ha permanecido arrendado el inmueble. Así, lo habitual es que el huésped tome posesión del alojamiento turístico durante parte de dos días, de entrada y de salida, independientemente de que haya días completos de por medio dado que estos últimos no plantean problema.

Así, antes de acudir a las fuentes que nuestro ordenamiento jurídico ofrece, el debate estaría ampliamente abierto, resultando defendibles posturas que irían desde computar dos días por el de entrada y el de salida, hasta tomar en consideración las horas efectivas en que se encuentra un huésped disfrutando del alojamiento. La postura intermedia y menos problemática, insistimos, antes de efectuar un análisis científico, consideramos que sería aquella en que se computarían noches, que es realmente el elemento temporal relevante en el hospedaje, facilitando tanto la gestión fiscal como el control que los entes públicos pueden ejercer sobre la actividad.

Se trata de una cuestión abordada tímidamente por la doctrina administrativa. En efecto, la DGT analizó el caso en que el huésped entra a las 12:00 horas de un día y sale

⁷³⁹ Programa Informa, pregunta 136543:

“Pregunta

En caso de que el inmueble permanezca arrendado sólo una parte del año ¿Serían deducibles la totalidad de los gastos o sólo la parte proporcional a ese tiempo?

Respuesta

En principio sólo son deducibles los gastos que se produzcan durante el tiempo en que la vivienda dé lugar a rendimientos de capital inmobiliario, salvo que se trate de gastos directamente relacionados con el futuro arrendamiento.

Por lo que se refiere a gastos comunes durante todo el ejercicio (comunidad, intereses, IBI, etc.) no serán deducibles en ningún caso en el periodo en que la vivienda no está arrendada. En éste habrá que imputar como renta inmobiliaria la cantidad que corresponda de su valor catastral, sin que se contemple la deducción de gasto alguno.

Normativa/Doctrina

Artículo 23 y 85 Ley 3/2006, de 28 de noviembre de 2006.

Consulta de la D.G.T. 1201-01, de 19 de junio de 2001”.

⁷⁴⁰ ARRIBAS LEÓN, M.: “Tributación del arrendamiento y la titularidad de viviendas de uso turístico”, *op. cit.*, p. 7.

⁷⁴¹ Criterio reproducido en la STSJ de Galicia de 28 de octubre de 2010 (rec. núm. 15904/2009).

⁷⁴² Resolución de la DGT de 17 de julio de 2019, en respuesta a la Consulta nº V1874-19.

a las 12:00 del día siguiente⁷⁴³. En efecto, el Órgano Directivo estima que en estos casos el inmueble permanece un día arrendado. Nada dice de los días intermedios, aunque, como ya decíamos, no plantea mayor problema dado que son días enteros y deben computar como tales.

El problema es que, en el caso (teórico) planteado, el huésped pasa exactamente 24 horas, por lo que no resuelve aquellos casos más habituales en que entre la entrada prevista y la salida prevista pasan menos de 24 horas dado que es habitual dejar un margen entre la salida de un huésped y la entrada del otro para limpieza y preparación del alojamiento. También puede plantear dudas el hecho habitual de que el huésped llegue a última hora del día de entrada y salga a primera hora el último día.

Todas estas cuestiones nos obligan a regresar a las primeras líneas de este trabajo en las que decíamos que el contrato de arrendamiento es un contrato consensual, no siendo necesaria la efectiva toma de posesión de la cosa para que se perfeccione la relación contractual. Es por ello que, cuando exista reserva, que es lo habitual, el inmueble está arrendado desde el primer minuto hasta el último que se haya determinado en la reserva.

No obstante, insistimos en que la conclusión que debe alcanzarse del pronunciamiento citado es que lo relevante, el elemento que debe tenerse en cuenta como ocurre en todo el sector del hospedaje, es el número de noches, independientemente de la hora de entrada y de salida.

Quizás en este punto sí que sería necesario que la normativa del IRPF previera, en lo que a rendimientos de capital inmobiliario se refiere, que en el ámbito del alquiler turístico los días en que el inmueble se considera arrendado se computarán por noches contratadas, independientemente de las horas efectivas de entrada y salida.

También encontramos problemático el caso de los inmuebles arrendados por horas, si bien en el caso del alquiler turístico como tal tiene poca cabida este supuesto. No obstante, dado que no ha habido pronunciamientos al respecto, lo más conveniente sería que la normativa estipulara, para el caso de inmuebles arrendados por horas, que el inmueble se considera arrendado durante un día completo cuando efectivamente se haya producido un arrendamiento durante dicho día, independientemente de que no sea efectivamente de 24 horas, y ello porque tal negocio jurídico obliga al anfitrión a llevar a cabo actividades preparatorias, así como labores de limpieza y preparación del inmueble para otra posible ocupación tras la salida del huésped, que en definitiva impiden al anfitrión disponer del inmueble para uso propio. Y más allá del fundamento jurídico, desde un punto de vista del control que pueda ejercer la Administración y de la justificación por parte del obligado tributario es la solución más práctica, en tanto bastaría con aportar una factura de los días que el obligado tributario ha declarado que el inmueble permaneció ocupado. De todos modos, este modelo de negocio, por definición, se aproxima más a una actividad económica que a un simple rendimiento de capital aislado.

Otro supuesto conflictivo es aquel en que el cliente reserva un alojamiento, pero finalmente cancela la reserva. En este caso, si el cliente cancela la reserva antes de la

⁷⁴³ “De la información contenida en su escrito de consulta se deduce que el inmueble está alquilado 1 día, dado que se expresa que la vivienda se pone a disposición del inquilino desde las 12:00 de un día hasta las 12:00 horas del día siguiente. Por tanto, en el caso planteado sólo se pueden deducir de los rendimientos íntegros, los gastos necesarios para su obtención y las cantidades destinadas a la amortización referidas en el párrafo anterior correspondientes a 1 día”, Resolución de la DGT de 18 de septiembre de 2018, en respuesta a la Consulta nº V2527-18.

fecha de entrada no generaría problema. La duda vendría en el caso en que se pretenda cancelar durante el período que se había reservado, es decir, durante el tiempo que el huésped tiene ya a su disposición el inmueble. En este caso hay que acudir al derecho civil, a la regulación (ya descrita al comiendo de este estudio) del arrendamiento, que como veíamos es un contrato consensual, sin que sea necesario la efectiva toma de posesión de la cosa para que se perfeccione el contrato, ello nos lleva a estimar que ha habido arrendamiento y que el huésped pierda el derecho a la devolución del precio del arrendamiento, con lo cual ha de considerarse que el inmueble permaneció arrendado durante ese día.

Un supuesto adicional sería aquel en que, pese a dicha cancelación, el anfitrión logre arrendar el alojamiento a otro huésped, encontrándose con un doble rendimiento, el del huésped que finalmente no acudió y desistió del negocio jurídico y el del huésped que efectivamente disfrutó. En este caso resulta evidente que el inmueble solo permanece arrendado un día, independientemente de que se haya obtenido un mayor rendimiento, pero en ningún caso resultaría procedente imputar dos días de arrendamiento. Y ello porque se podría dar el caso de que el inmueble encadenara arrendamientos todos los días del año y dicho planteamiento nos llevara a declarar que el inmueble permanece arrendado más días de los que tiene el año, y además porque, a efectos de IRI (que después abordaremos), atendiendo a la *ratio legis* del art. 85 LIRPF, se debe considerar que el titular del inmueble solo encuentra indisponible su inmueble durante un día.

En suma, en base a lo anterior, entendemos que tratándose de un contrato consensual en que el arrendamiento se produce para 24 horas, debe considerarse que el inmueble permanece arrendado un día completo, en la medida en que se pone a disposición del huésped por dicho tiempo, independientemente de las horas efectivas que el huésped disfrute del alojamiento⁷⁴⁴. En el caso en que haya reserva, lo normal es que, si se avisa con suficiente antelación, no debería computarse como un día arrendado, sin embargo, si no hay tal antelación y se pierde el importe de la reserva, entendemos que ello genera, tanto el pago del precio del contrato de arrendamiento, como un coste de oportunidad para el anfitrión que no va a tener margen de tiempo de arrendarlo a otro huésped.

IX. 4. B. Rendimiento Neto Reducido

Decíamos al analizar el régimen general de los rendimientos de capital inmobiliario, que el art. 23 LIRPF contemplaba en sus apartados 2 y 3 establece reducciones a aplicar sobre el rendimiento neto.

Quizás la reducción que toma cierto protagonismo, en tanto que requiere un tratamiento diferenciado respecto al régimen general de reducciones en rendimientos de capital inmobiliario, sea la reducción por arrendamiento de vivienda del art. 23.2 LIRPF⁷⁴⁵.

⁷⁴⁴ Piénsese la problemática que supondría tratar de determinar las horas que cada huésped disfruta del alojamiento con carácter efectivo, aunque sea determinar entrada y salida, sin tener que confiar, obviamente, en los datos que el anfitrión aporte a los órganos de comprobación e inspección tributaria.

⁷⁴⁵ De acuerdo con el art. 23.2 LIRPF: “En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento. Esta reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente”.

Antes de entrar a analizar la doctrina administrativa que hay al efecto, cualquiera diría que el concepto de arrendamiento de vivienda dista en demasía del alquiler turístico, en la medida en que se satisface una necesidad de alojamiento revestida por una nota característica diferenciadora que es la permanencia.

No obstante, analizar la aplicabilidad de esta reducción se justifica por dos motivos. En primer lugar, porque un procedimiento investigador de rigor no puede dejar en manos de la intuición ni de la opinión propia ningún elemento del objeto de estudio. En segundo lugar, porque se trata de una cuestión sobre la que la doctrina ha planteado su posible aplicabilidad al alquiler turístico.

La DGT mantiene, de manera indubitada, que al no satisfacer el alquiler turístico una necesidad permanente de vivienda no puede considerarse aplicable la reducción por el arrendamiento de vivienda del art. 23.2 LIRPF⁷⁴⁶. Y lo hace con un matiz importante, afirma que no es el destino primordial del alquiler turístico, por lo que queda fuera de duda el caso en que, aunque sea de manera residual, el alquiler turístico pueda servir a otros fines como es el de cubrir una necesidad permanente de vivienda.

Y esto nos lleva a interpretar sobre el concepto de alquiler turístico que una nota característica del mismo es la brevedad, sin que pueda tampoco precisarse lo que debemos entender por breve, quizás un criterio que podría ayudar en este sentido sería que el arrendamiento se concierte en base a noches (o residualmente, fines de semana o semanas), y no en base a meses o años. Pero que en ningún caso toma protagonismo alguno el elemento teleológico del negocio jurídico, es decir, la finalidad del negocio jurídico no es lo que va a permitirnos diferenciar un alquiler turístico de un arrendamiento tradicional. De hecho, en el modelo 179 el tiempo que permanece arrendada la vivienda debía expresarse en días.

Sin salir del ámbito del IRPF, el TEAR de Valencia⁷⁴⁷ ha concluido no hace mucho que la necesidad de vivienda puede resolverse de una manera no permanente, por la movilidad geográfica de determinadas profesiones, generando una discriminación no ya sólo a los arrendadores sino a los propios arrendatarios turísticos, que pueden sufrir un encarecimiento del alquiler.

Pero es que además dicha reducción tenía otro fin puramente fiscal, que sigue justificando la aplicación de la reducción aun cuando no se satisfaga una necesidad de vivienda, el de incentivar la declaración de los arrendamientos posibilitando un mayor control por parte de la Hacienda Pública sobre los mismos, cuestión que nadie negará que donde más se acentúa es en el alquiler turístico, especialmente en aquellos casos en que no haya una plataforma colaborativa de por medio o que, habiéndola, no registre el negocio jurídico porque se burle tal vía (por ejemplo, cuando los usuarios intercambian sus teléfonos y no siguen el cauce establecido en la plataforma).

Por otro lado, aun así, la postura de la DGT analizada de manera individual es completamente plausible, si ignoramos todos los cánones de la hermenéutica exceptuando el que se refiere al tenor literal de la norma. Sin embargo, ha sido también puesta en tela

⁷⁴⁶ Entre otras, Resoluciones de la DGT de 14 de noviembre de 2014, de 22 de marzo de 2017 y de 7 de agosto de 2018, en respuesta a las Consultas nº V3095-14, V0731-17, V2308-18.

⁷⁴⁷ Véase epígrafe VI.II.B.

de juicio, por la doctrina y con bastante acierto⁷⁴⁸. Y no porque la conclusión en sí nos parezca contraria al ordenamiento jurídico por sí misma, el problema estriba en su incongruencia con el criterio que el Órgano Directivo ha adoptado sobre el mismo supuesto, pero en IVA. Recordamos que ni para determinar qué servicios se consideran propios de la industria hotelera sigue una unanimidad, lo cual genera este tipo de problemas.

Pues bien, recapitulando, hemos llegado a analizar la reducción del art. 23.2 LIRPF porque cuando el alquiler turístico no constituye actividad económica y, por tanto, no se prestan servicios propios de la industria hotelera, el tratamiento en IRPF del rendimiento se atribuye a la categoría de rendimientos de capital inmobiliario. Ese mismo supuesto, es decir, aquel alquiler turístico en que no se prestan servicios propios de la industria hotelera, se puede beneficiar de la exención de IVA aplicable a los arrendamientos de vivienda del art. 20.Uno.23º.b) LIVA⁷⁴⁹.

Entiende la doctrina que la diferencia se debe a la interpretación literal de cada precepto, sin embargo, el art. 20.Uno.23º.b) LIVA utiliza el término exclusivamente, mientras que el art. 23.2 LIRPF no lo hace por lo que es en IRPF donde podría hacerse una interpretación más flexible, y no en IVA. En todo caso, atendiendo a esa literalidad, partiendo de que ni la reducción en IRPF ni la exención en IVA deben resultar aplicables, podría admitirse un trato diferenciado en el supuesto de una vivienda en la que parte de ella se explote mediante el alquiler turístico, en la medida en que el inmueble sí que se usaría para vivienda (si bien no en exclusividad, como exige la exención de IVA).

Insistimos en que, aunque consideramos más acertado el criterio seguido en IRPF, junto a un amplio sector doctrinal⁷⁵⁰, en tanto que se ajusta más a la realidad del alquiler turístico, no se trata ya de que nos parezca más afortunado un criterio u otro, sino que lo que llama la atención es la aplicación de criterios distintos por el mero hecho de encontrarnos ante figuras impositivas distintas pese a que el supuesto de hecho sea el mismo, independientemente de la distinta finalidad que pueda tener la reducción en IRPF y la exención en IVA.

⁷⁴⁸ FRAILE FERNÁNDEZ, R.: “Interpretación de la norma tributaria. ¿Por qué no aplicar la reducción del 60% al alquiler vacacional?”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.18/2018.

⁷⁴⁹ Conforme al art. 20.Uno.23º.b) LIVA:

“Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

[...]

23.º Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

[...]

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos”.

⁷⁵⁰ En este sentido ARRIBAS LEÓN, M.: “Tributación del arrendamiento y la titularidad de viviendas de uso turístico”, *op. cit.*; GOROSPE OVIEDO, J. I.: “Las viviendas turísticas y los arrendamientos de temporada...”, *op. cit.*; y SANZ GÓMEZ, R.: “Cuestiones tributarias sobre los arrendamientos online de viviendas para uso turístico”, *op. cit.*

No obstante, ya veremos con más profundidad el razonamiento seguido por la DGT cuando analicemos el régimen del alquiler turístico en IVA.

IX. 4. C. Sometimiento a retención de las rentas obtenidas

Nos planteamos ahora si las rentas derivadas del alquiler turístico estarían sometidas a retención. Para ello, para que efectivamente el anfitrión soporte retenciones, debemos manejar dos factores, por un lado, que el tipo de rendimiento esté sometido a retención y, por otro lado, que el huésped esté obligado a efectuar la retención.

Respecto a la primera cuestión debe atenderse al art. 99 LIRPF, de cuyo desarrollo se encarga el art. 75 RIRPF, que en su apartado 2 declara sujetas a retención o ingreso a cuenta “los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos”, incluyendo en el apartado 3.g)⁷⁵¹ tres excepciones, de las cuales la primera la obviamos porque un arrendamiento de vivienda, por su duración, quedaría fuera del concepto de alquiler turístico. Respecto a la segunda excepción, esta va a ser muy común dado que lo habitual es que los huéspedes sean muchos y distintos, por lo que ya con esta excepción casi nunca vamos a encontrarnos un rendimiento de capital inmobiliario derivado de alquiler turístico sometido a retención. Tampoco estará sometida a retención la renta cuando la cuota del IAE del epígrafe 861 no sea 0.

No obstante, en estos casos lo relevante es la segunda cuestión, si el huésped está obligado a efectuar retención. Para ello debemos acudir al art. 76.1 RIRPF, en virtud del cual, lo habitual es que se trate de una persona física que opera como consumidor, no resultado obligado a efectuar retención. Ello no impide que si una persona jurídica o una persona física en el ejercicio de su actividad económica arrienda un alojamiento turístico podría existir obligación de efectuar retención, siempre que no operen las excepciones del art. 75.3.g) RIRPF que acabamos de analizar⁷⁵².

⁷⁵¹ Según el art. 75 RIRPF:

“Artículo 75. Rentas sujetas a retención o ingreso a cuenta.

[...]

3. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes:

[...]

g) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos en los siguientes supuestos:

1.º Cuando se trate de arrendamiento de vivienda por empresas para sus empleados.

2.º Cuando las rentas satisfechas por el arrendatario a un mismo arrendador no superen los 900 euros anuales.

3.º Cuando la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, o en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, y aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no hubiese resultado cuota cero.

A estos efectos, el arrendador deberá acreditar frente al arrendatario el cumplimiento del citado requisito, en los términos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda”.

⁷⁵² Resolución de la DGT de 1 de agosto de 2014, en respuesta a la Consulta nº V2102-14.

De resultar aplicable, la retención se obtendría de aplicar a los rendimientos obtenidos, excluido el IVA, el 19%, art. 100 RIRPF.

En este sentido, la DGT ha precisado que en caso de que una entidad local medie en la actividad de alquiler turístico, siendo los propietarios los que suscriban los contratos de alquiler y los que soportan el gasto de una persona que coordine la actividad, designada por el propio ayuntamiento, ha de atenderse igualmente al carácter del arrendatario, a efectos de determinar la obligación de retener, resultando la presencia del mediador referido indiferente⁷⁵³. De hecho, recordamos la expresa exclusión del art. 76 RIRPF de los mediadores de pago que, aunque no sea el caso, incluso aunque el mediador lo fuera no sólo de la celebración de los distintos contratos de alquiler turístico sino del pago, estaría igualmente excluido de cualquier obligación de retener.

Plantea en este punto la doctrina la posibilidad de que se instituya a las plataformas colaborativas, como sustituto del contribuyente o como retenedores, siempre que aquellas actúen como mediadoras en el pago⁷⁵⁴. Ello garantizaría, junto a las obligaciones de información que tratamos en el epígrafe III.7., no sólo que se efectúen retenciones, sino que además facilitaría un mayor control sobre los alquileres turísticos.

IX. 4. D. Imputación de rentas inmobiliarias

Como hemos visto anteriormente, no cabe duda de que por el período que el inmueble permanece vacío ha de imputarse renta en los términos del art. 85 LIRPF⁷⁵⁵, sin embargo, una de las cuestiones problemáticas en el alquiler turístico como rendimiento de capital inmobiliario es la determinación de qué días permanece arrendado el inmueble, lo cual va a tener una repercusión directa sobre la imputación de rentas inmobiliarias.

Sin embargo, esta cuestión no debe distraer nuestra atención induciéndonos a alterar el orden que debemos seguir en el análisis de la imputación de rentas inmobiliarias en el alquiler turístico como rendimiento de capital inmobiliario cuando se cede una vivienda completa.

En efecto, la primera pregunta que debemos hacernos es cuándo procede efectuar una imputación de renta inmobiliaria, y concretamente, ¿afecta la naturaleza catastral de la finca en que se encuentra el alojamiento? La respuesta ha de ser negativa, aunque una lectura rápida del art. 85.1 LIRPF pudiera generar cierta confusión, habrá de practicarse imputación de rentas inmobiliarias tanto por inmuebles urbanos como rústicos no indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ni, en ambos casos, afectos a actividades económicas o generadores de rendimientos del capital. Hacemos esta

⁷⁵³ Resolución de la DGT de 1 de octubre de 2013, en respuesta a la Consulta nº V2896-13.

⁷⁵⁴ Véase BILBAO ESTRADA, I.: “Fiscalidad directa del consumo colaborativo, deberes de información y derecho comparado”, *op. cit.*, p. 6; CORRECHER MATO, C. J.: “Economía colaborativa y recaudación tributaria: especial consideración al papel de la plataforma”, *op. cit.*, p. 7; MACHANCOS GARCÍA, E.: “Economía de plataforma en los servicios de transporte terrestre...”, *op. cit.*, p. 14; y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: “Reflexiones en torno al deber de información impuesto a los intermediarios de alquileres turísticos”, *op. cit.*, p. 18.

⁷⁵⁵ Aun siendo más que suficiente la doctrina administrativa citada, como puede ser la resolución de la DGT de 9 de julio de 2019, en respuesta a la Consulta nº V1694-19, puede verse ARRIBAS LEÓN, M.: “Tributación del arrendamiento y la titularidad de viviendas de uso turístico”, *op. cit.*, p. 9; GOROSPE OVIEDO, J. I.: “Las viviendas turísticas y los arrendamientos de temporada...”, *op. cit.*, p. 154; y SANZ GÓMEZ, R.: “Cuestiones tributarias sobre los arrendamientos online de viviendas para uso turístico”, *op. cit.*, p. 18.

puntualización para negar tajantemente la posibilidad de que un alojamiento rural esté exento de IRI.

Pues bien, como comentábamos, la cuestión clave va a residir en determinar qué días ha permanecido el alojamiento desocupado, es decir, a disposición de su titular. Y ello lo abordamos en el epígrafe IX.4.A., donde veíamos que conforme al análisis efectuado por la DGT se debe tomar como referencia el número de noches que el inmueble permanece arrendado, sin perjuicio de que el arrendamiento abarque parte del día de entrada y parte del día de salida⁷⁵⁶.

En suma, deberán tomarse en cuenta todas las premisas derivadas de la propia casuística del alquiler turístico, analizadas, insistimos, en el epígrafe IX.4.A.; una vez determinados el número de días que el inmueble permanece a disposición de su titular, el cálculo de dicha IRI no plantea mayor problema, bastando con aplicar el porcentaje que corresponda conforme al art. 85.1 LIRPF.

Tampoco plantea ninguna casuística novedosa la determinación de las personas a quienes resulta imputables, extremo en el que el art. 85.2 LIRPF se remite al art. 11.3 LIRPF, ya analizado en el epígrafe IX. 2. A.

De todos modos, en el caso de que exista plataforma colaborativa, va a resultar determinante el modelo 179, en el que debe figurar el número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos, como vemos en el epígrafe III.7.

IX. 4. E. Beneficios fiscales relacionados con la condición de vivienda habitual

En torno al concepto de vivienda habitual, giran varios beneficios fiscales, entre los que nos vamos a centrar, y luego veremos por qué, en la deducción por inversión en la vivienda habitual.

La doctrina, hace referencia ya no sólo al ámbito del IRPF, sino que va más allá recordando la reducción por adquisición de la vivienda habitual del causante en el ISD⁷⁵⁷ o la exención en el IP⁷⁵⁸.

Pese a que aquella deducción se encuentre en un régimen transitorio, el resto de beneficios fiscales han obligado a mantener vivo el concepto de vivienda habitual, en concreto, la exención de ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de la vivienda habitual por personas mayores de 65 años o en situación de dependencia severa o de gran dependencia (art. 33.4.b) LIRPF) y la exención por reinversión de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de la vivienda habitual (art. 38 LIRPF). En este sentido y con tal finalidad, y el art. 41 *bis* RIRPF y la DA 23^a LIRPF⁷⁵⁹ establecen el

⁷⁵⁶ Interesa un fragmento de la resolución de la DGT de 18 de septiembre de 2018, en respuesta a la Consulta nº V2527-18: “de la información contenida en su escrito de consulta se deduce que el inmueble está alquilado 1 día, dado que se expresa que la vivienda se pone a disposición del inquilino desde las 12:00 de un día hasta las 12:00 horas del día siguiente. Por tanto, en el caso planteado sólo se pueden deducir de los rendimientos íntegros, los gastos necesarios para su obtención y las cantidades destinadas a la amortización referidas en el párrafo anterior correspondientes a 1 día”.

⁷⁵⁷ Art. 20.2.c) LISD.

⁷⁵⁸ Art. 4.Nueve LIP, así se advierte en SANZ GÓMEZ, R.: “Cuestiones tributarias sobre los arrendamientos online de viviendas para uso turístico”, *op. cit.*, p. 18.

⁷⁵⁹ De acuerdo con la DA 23^a LIRPF:

concepto de vivienda habitual, que ha de advertirse que no es el aplicable a la deducción por inversión en vivienda habitual, como luego veremos.

En cuanto a la exención por reinversión de la ganancia, patrimonial, destacamos que ha de analizarse que, conforme al concepto de vivienda aplicable, este se cumpla tanto en la vivienda enajenada como en la adquirida, y resulta indiferente que la adquirida sea un alojamiento turístico, siempre que se destine a vivienda habitual⁷⁶⁰. De este modo, el ejercicio del alquiler turístico hace que la residencia deje de ser permanente, perdiendo el carácter de vivienda habitual y, por tanto, teniendo un plazo de dos años desde que se produce el primer alquiler para poder beneficiarse de esta exención⁷⁶¹.

Respecto a estos tres beneficios fiscales, baste decir que el alquiler de la vivienda habitual, tal y como esta se concibe en la DA 23^a LIRPF provocará la pérdida del derecho a aplicar los mismos y ello, dado que no se encuentra en un régimen transitorio ni genera mayor problemática en el seno del alquiler turístico, nos remitimos a lo establecido en términos generales para tales beneficios fiscales.

Hay algún autor⁷⁶² que entiende que obtener puntualmente ingresos por arrendar la vivienda sería una simple ausencia esporádica y que no supondría una interrupción de la ocupación del inmueble como vivienda habitual, sin embargo, la argumentación se basa en normativa no estatal, lo que no le resta valor. No obstante, desde un punto de vista puramente positivista, supone la ruptura de la ocupación de la vivienda perdiendo la condición de vivienda habitual. Entendemos que lo más operativo, para que pudiera aplicarse el razonamiento de esta doctrina, sería establecer una excepción en el apartado 2 del art. 41 *bis* RIRPF, en virtud de la cual no perdiera la condición de vivienda habitual cuando esta, o parte de esta, se destine al alquiler turístico durante un máximo de días o de rendimientos obtenidos a cambio (ya sea este último una cantidad absoluta o en

“A los efectos previstos en los artículos 7.t), 33.4.b), y 38 de esta Ley se considerará vivienda habitual aquella en la que el contribuyente resida durante un plazo continuado de tres años. No obstante, se entenderá que la vivienda tuvo aquel carácter cuando, a pesar de no haber transcurrido dicho plazo, concurren circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda, tales como celebración de matrimonio, separación matrimonial, traslado laboral, obtención de primer empleo o de empleo más ventajoso u otras análogas.

Cuando la vivienda hubiera sido habitada de manera efectiva y permanente por el contribuyente en el plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras, el plazo de tres años previsto en el párrafo anterior se computará desde esta última fecha”.

⁷⁶⁰ Resolución de la DGT de 22 de febrero de 2010, en respuesta a la Consulta nº V0328-10.

⁷⁶¹ Coincide la resolución de la DGT de 13 de septiembre de 2019, en respuesta a la Consulta nº V2431-19, pero es bastante más ilustrativa la resolución de la DGT de 28 de octubre de 2019, en respuesta a la Consulta nº V2991-19:

“1ª) A los exclusivos efectos de la aplicación de la exención, se entenderá que el contribuyente está transmitiendo su vivienda habitual cuando la misma constituya su vivienda habitual en ese momento o hubiera tenido tal consideración hasta cualquier día de los dos años anteriores a la fecha de la transmisión.

2ª) En el caso de que el importe de la reinversión fuera inferior al total obtenido en la venta, solamente se excluirá de gravamen la parte proporcional de la ganancia patrimonial que corresponda a la cantidad efectivamente reinvertida.

3ª) La reinversión del importe obtenido en la enajenación deberá efectuarse, de una sola vez o sucesivamente, en un periodo no superior a dos años, contados de fecha a fecha”.

⁷⁶² ARRIBAS LEÓN, M.: “Tributación del arrendamiento y la titularidad de viviendas de uso turístico”, *op. cit.*, pp. 19 a 21.

referencia al valor de la vivienda). Incluso, se cuestiona el respeto de este régimen al art. 47 CE, en la medida en que establece la pérdida de condición de vivienda habitual incluso para casos de ausencias esporádicas en que, si no se hubiera obtenido renta, no daría lugar a la pérdida de la condición de vivienda habitual.

IX. 4. F. Deducción por inversión en vivienda habitual

La supresión de esta deducción se estableció con efectos de 1 de enero, eliminándose cualquier referencia a esta en el articulado de la norma, persistiendo aun algunas menciones en las disposiciones que lo complementan.

No obstante, para evitar una aplicación retroactiva de grado medio o impropia de la norma⁷⁶³, se establece en el apartado nueve del art. 1 de la Ley 16/2012 un régimen transitorio, añadiéndose una disposición transitoria decimoctava que mantiene el régimen vigente con anterioridad a 1 de enero de 2013 para aquellos contribuyentes que hubieran efectuado el supuesto de hecho de la deducción con anterioridad a tal fecha y que hayan aplicado tal deducción en un período impositivo también anterior a la misma fecha. No puede perderse de vista la exigencia de que, en caso de obras e instalaciones, estas deben finalizar antes del 1 de enero de 2017.

Entrando en el ámbito del alquiler turístico, recordamos que estábamos analizando el alquiler turístico como rendimiento de capital inmobiliario cuando se cede la vivienda completa. De este modo, lo que tenemos que analizar es qué ocurre si una persona venía beneficiándose de este régimen y cede la que hasta entonces era su vivienda habitual (conforme a la DA 23ª LIRPF) en régimen de alquiler turístico, es decir, partimos de la premisa de que al contribuyente le resulta aplicable el régimen transitorio.

Para ello, debemos analizar los requisitos que establece el régimen transitorio para poder aplicar la deducción. Como se deduce del art. 68.1 LIRPF (en su redacción aplicable al régimen transitorio), el inmueble ha de constituir la vivienda habitual del contribuyente y, como vemos en la DT 18ª LIRPF, el contribuyente debió haber practicado (teniendo derecho a ello, por supuesto) dicha deducción.

Por tanto, en caso de que una persona decida ceder su vivienda habitual en su totalidad en régimen de alquiler turístico, dado que esta pierde tal condición de vivienda habitual, el contribuyente perderá el derecho a aplicarse la deducción. Ello, no obstante, mantiene la posibilidad de volver a aplicarse la deducción con posterioridad, siempre que el inmueble vuelva a constituir su vivienda habitual, sin que se pueda perder de vista la necesaria utilización efectiva como vivienda habitual durante tres años, y ello por las cantidades satisfechas que originen la deducción a partir del momento en que el inmueble vuelva a constituir su vivienda habitual⁷⁶⁴.

Una cuestión problemática sería aquella en que el contribuyente decide dar de alta a la que ha venido siendo su vivienda habitual como vivienda de uso turístico. En este aspecto, la doctrina administrativa se ha desvinculado del derecho administrativo del turismo, aplicando con el rigor que se debe el art. 13 LGT. Es decir, resulta indiferente las formalidades que el contribuyente desempeñe, lo importante es si la vivienda cumple

⁷⁶³ En tanto se aplicara a aquellos sujetos pasivos que venían beneficiándose de esa deducción.

⁷⁶⁴ Resoluciones de la DGT de 24 de octubre de 2018, de 24 de junio de 2019 y de 13 de septiembre de 2019, en respuesta a las Consultas nº V2768-18, V1520-19 y 2431-19 (sin que esta última mencione la posibilidad de volver a aplicar la deducción, aunque consideramos más que asentado dicho criterio tanto en el propio precepto como en la doctrina administrativa que precede a este último pronunciamiento).

con lo establecido en el art. 54 RIRPF aplicable, como hemos visto, a esta deducción. De modo que, aunque el contribuyente inscriba en un registro su vivienda como una vivienda de uso turístico, la vivienda continuará siendo vivienda habitual mientras no haya una cesión que rompa con las exigencias del art. 54 RIRPF⁷⁶⁵.

Tampoco debe olvidarse que, en caso de cesión de la vivienda en alquiler turístico y pérdida de la condición de vivienda habitual, pese a que se pierda el derecho a aplicar esta deducción, se gana la posibilidad de deducir los gastos de la vivienda cuando resulte procedente.

Una consecuencia que no debe perderse de vista, de acuerdo con el apartado 3 de la DT 18ª LIRPF, es la obligatoriedad de presentar declaración del impuesto que se atribuye al contribuyente por el mero hecho de aplicarse esta deducción, independientemente de que, conforme a las reglas generales del art. 96 LIRPF.

IX. 4. G. Deducción por obras de mejora en la vivienda habitual

Nos referimos ahora a la deducción por obras de mejora en la vivienda habitual satisfechas con anterioridad a la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 5/2011⁷⁶⁶, recogida en la DT 21ª LIRPF.

Debe advertirse que la DT 21ª se aplica a cualquier vivienda propiedad del contribuyente (desde la segunda redacción de la DA 29ª LIRPF, es decir, desde el 7 de mayo de 2011 hasta el 31 de diciembre de 2012, como hemos apuntado ya), por el contrario, la deducción de la DT 18ª sólo es aplicable a la vivienda habitual, de ahí la incidencia del alquiler turístico en la pérdida de esa condición de vivienda habitual para poder aplicar la misma.

Salvadas tales diferencias, nada impediría que una obra fuera susceptible de generar derecho a ambas deducciones, y en este sentido debe observarse la incompatibilidad expresa de estas, recogida en la DA 29ª LIRPF.

Alcanzadas estas conclusiones bien podría ponerse en tela de juicio la inclusión de esta deducción, cuyo recorrido puede considerarse agotado, en el presente trabajo.

Por un lado, resulta importante destacar que en el período comprendido entre el 14 de abril de 2010 y el 6 de mayo de 2011, el destinar la vivienda habitual al alquiler turístico generaría la pérdida del derecho a aplicar tal deducción desde el momento en que la vivienda perdiera la condición de vivienda habitual. Desde el 7 de mayo de 2011 y el 31 de diciembre de 2012, las obras de mejora realizadas habrían generado el derecho a aplicar la deducción independientemente de que la vivienda se explotase mediante el alquiler turístico, es decir, independientemente de que sea vivienda habitual, lo importante es que sea propiedad del contribuyente.

Por otro lado, en un período u otro, la realización de obras va a suponer, en el cálculo del rendimiento neto del capital inmobiliario la posibilidad de deducir los gastos financieros generados por la obra de mejora, debiendo incluirse tal mejora en la amortización de la vivienda, deduciendo de la cuota íntegra estatal el importe que proceda. En el caso de gastos de reparación y conservación, estos resultarían deducibles

⁷⁶⁵ Resolución de la DGT de 12 de febrero de 2019, en respuesta a la Consulta nº V0265-19.

⁷⁶⁶ Conforme a la DF 4ª del mismo texto legal, la entrada en vigor se dispuso para el 7 de mayo de 2011.

del rendimiento neto del capital inmobiliario sin perjuicio igualmente de la posible deducción por obra de mejora.

IX. 5. Ejercicio directo del alquiler turístico sin que constituya actividad económica mediante arrendamiento de parte de la vivienda

Sobre la base de lo ya apuntado respecto al alquiler de la vivienda completa, cuando este genere rendimientos de capital inmobiliario, nos planteamos ahora qué ocurre cuando, sin desvincularnos del concepto de rendimientos de capital inmobiliario, sólo se arrienda parte de la vivienda habitual.

Insistimos en que este apartado ha de interpretarse tomándose como referencia el epígrafe IX.4 sobre arrendamiento de la vivienda completa en rendimientos de capital inmobiliario, atendiendo a las especialidades que en este espacio se advierten.

Lo primero que debemos de tener claro es el supuesto de hecho que vamos a analizar, concretamente, pensamos en la persona física que arrienda parte de una vivienda a través del alquiler turístico.

Se excluyen aquellos supuestos en que dicha práctica constituya actividad económica. En este sentido nos remitimos al Capítulo IV sobre el concepto de actividad económica en el alquiler turístico en IRPF.

Realmente en un contexto de economía colaborativa, un supuesto habitual de alojamiento colaborativo es, precisamente, el que vamos a analizar ahora, aquel en el que una persona física alquila parte de su vivienda habitual sin ánimo de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, donde la plataforma colaborativa es el medio que le permite llegar a la demanda de alojamientos sin incurrir en elevados costes.

Por tanto, resulta poco probable que estos supuestos constituyan actividad económica por el art. 27.2 LIRPF. Por el contrario, sí que es más probable que se puedan ofrecer servicios propios de la industria hotelera, que el mismo anfitrión aprovechando su presencia en la vivienda se ponga a disposición del huésped para servicios de tal calado.

Pues bien, en caso de que se presten servicios propios de la industria hotelera, nos encontraríamos, como ya apuntamos anteriormente, ante rendimientos de actividades económicas, por lo que dicho supuesto queda fuera del objeto de análisis del presente epígrafe.

La problemática principal que se deriva de esta casuística estriba en la deducibilidad de los gastos, en tanto que estos suelen devengarse por la vivienda completa y, sin embargo, no toda la vivienda está destinada a la obtención de los rendimientos en los términos que exige la normativa del Impuesto y que ya analizábamos respecto al arrendamiento de vivienda completa.

Por otro lado, otra cuestión de la que se deduce su importancia por lo dicho hasta ahora, es la posibilidad de que la vivienda constituya la vivienda habitual del anfitrión, y ello nos lleva a plantearnos qué ocurre cuando esa persona arrienda parte de la vivienda. Nos planteamos si el inmueble mantiene el carácter de vivienda habitual en su totalidad o en parte y qué sucede con los beneficios fiscales que el titular haya venido disfrutando o pretenda disfrutar en un futuro.

IX. 5. A. Rendimiento Neto

Enlazando con el apartado dedicado al cálculo del rendimiento neto de rendimientos de capital inmobiliario cuando se alquila la vivienda completa, y partiendo del mismo esquema legal básico, el art. 23 LIRPF, desarrollado por los arts. 13 a 15 RIRPF. En principio los gastos son deducibles en la medida en que son necesarios para obtener el rendimiento.

Veíamos ya qué pasaba con aquellos días en los que el inmueble no permanecía arrendado, pero ahora añadimos otra variable a nuestro modelo, que se deriva, insistimos, de que sólo se arrienda parte del inmueble. Cuestión de cuya resolución, la doctrina administrativa se ha mostrado en un primer lugar reticente⁷⁶⁷, y cuando la ha abordado lo ha hecho de forma tímida, haciendo alusión únicamente a que, en el caso de que se arriende una habitación, la amortización del inmueble será deducible en proporción a la habitación objeto del arrendamiento y, como ya dijimos respecto al arrendamiento de vivienda completa, en proporción también al tiempo del arrendamiento⁷⁶⁸.

Realmente, si cuando analizábamos el arrendamiento del inmueble completo lo relevante era la correlación de gastos e ingresos, esa necesidad de los gastos para obtener los rendimientos, en el alquiler de parte de la vivienda, esa correlación se expande a un segundo criterio que es el de proporcionalidad, ese principio es el que debemos apreciar en la doctrina administrativa descrita, y que no se separa en nada de lo que una labor hermenéutica habría deducido del propio articulado LIRPF y RIRPF.

De este modo, el régimen de deducibilidad de los gastos que ya analizamos respecto al alquiler de vivienda completa se extiende al presente espacio con la nota de proporcionalidad que acabamos de poner de relieve, salvo en casos puntuales como un gasto de mantenimiento que podría resultar deducible en su totalidad o no ser deducible en función del lugar de la vivienda al que afecte el mismo.

En suma, como se habrá podido apreciar, el cálculo del rendimiento neto en el alquiler turístico de parte de una vivienda resulta considerablemente problemático, si ya el alquiler de vivienda completa plantea problemas a efectos de determinar cuánto tiempo ha permanecido el inmueble arrendado, la cuestión se agrava cuando no quede claro cuántos metros de la vivienda se corresponden con la parte arrendada, ni qué ocurre con aquellas zonas de la vivienda que, sin constituir el objeto del arrendamiento, complementan al mismo (acceso a otras zonas de la vivienda como baños, salones, terrazas, etc.).

En este sentido, debe mirarse hacia los registros administrativos que en cada autonomía se establezcan como posibles garantes de la precisa determinación de los alojamientos turísticos.

Quizás lo más parecido a una solución que podemos encontrar es la aportada a efectos de la deducción por inversión en vivienda habitual, que es el supuesto analizado. En estos casos, la vivienda habitual conservará tal condición respecto a las zonas comunes (aquellas que comparte con el huésped) y las zonas privativas del anfitrión. De este modo,

⁷⁶⁷ Resolución de la DGT de 29 de junio de 2006, en respuesta a la Consulta nº V1248-06, en la que explica el cálculo del rendimiento neto cuando se trata de rendimientos de actividades económicas, pero no cuando se trata de rendimientos de capital inmobiliario, sin que en el supuesto analizado es específico que se trate de un supuesto u otro.

⁷⁶⁸ Resolución de la DGT de 3 de julio de 2018, en respuesta a la Consulta nº V1993-18.

volvemos a insistir en el mismo principio que lo hacíamos respecto al cálculo del rendimiento neto, la proporcionalidad; la deducción continuará resultando procedente, pero en la proporción que continúe siendo el inmueble la vivienda habitual del anfitrión⁷⁶⁹. Así, los gastos que genere la vivienda de manera global habrán de prorratearse, cuando haya vivienda habitual, en función de la parte que ha dejado de ser vivienda habitual conforme al pronunciamiento anterior.

IX. 5. B. Condición de vivienda habitual del anfitrión. Deducción por inversión en vivienda habitual

Como veíamos respecto al alquiler de la vivienda completa, debemos partir de que hay distintos conceptos en IRPF de vivienda habitual a tener en cuenta.

Por su parte, para la deducción por inversión en la vivienda habitual⁷⁷⁰ debemos atender al concepto que de la misma se establecía con tal finalidad en el art. 54 RIRPF⁷⁷¹.

Pues bien, en este contexto, ya hace unas líneas que nos habremos efectuado la pregunta que ahora tratamos de resolver, qué ocurre con el carácter de vivienda habitual cuando se destina parte de la misma al alquiler turístico, dado que resulta evidente que el alquiler de la vivienda completa rompe el carácter de vivienda habitual perdiendo los beneficios fiscales que ello entraña⁷⁷².

En efecto, la DGT ha concurrido aportando una solución que entendemos en la línea de la *ratio legis* de la deducción por inversión en vivienda habitual, que es el

⁷⁶⁹ Resolución de la DGT de 3 de diciembre de 2015, en respuesta a la Consulta nº V3860-15.

⁷⁷⁰ El art. 68.1 LIRPF establecía, en su versión original, la deducción por inversión en vivienda habitual en el tramo estatal y en el art. 78 se establecía la deducción por el mismo motivo en el tramo autonómico (mediante remisión al art. 68).

⁷⁷¹ La redacción original del art. 54 RIRPF establecía:

Con carácter general se considera vivienda habitual del contribuyente la edificación que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años.

[...]

2. Para que la vivienda constituya la residencia habitual del contribuyente debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras.

No obstante, se entenderá que la vivienda no pierde el carácter de habitual cuando se produzcan las siguientes circunstancias:

[...]

Cuando éste disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo y la vivienda adquirida no sea objeto de utilización, en cuyo caso el plazo antes indicado comenzará a contarse a partir de la fecha del cese.

3. Cuando sean de aplicación las excepciones previstas en los apartados anteriores, la deducción por adquisición de vivienda se practicará hasta el momento en que se den las circunstancias que necesariamente exijan el cambio de vivienda o impidan la ocupación de la misma, salvo cuando el contribuyente disfrute de vivienda habitual por razón de cargo o empleo, en cuyo caso podrá seguir practicando deducciones por este concepto mientras se mantenga dicha situación y la vivienda no sea objeto de utilización.

[...].

⁷⁷² Resolución de la DGT de 23 de enero de 2017, en respuesta a la Consulta nº V0122-17.

supuesto analizado. En estos casos, la vivienda habitual conservará tal condición respecto a las zonas comunes (aquellas que comparte con el huésped) y las zonas privativas del anfitrión. De este modo, volvemos a insistir en el mismo principio que lo hacíamos respecto al cálculo del rendimiento neto, la proporcionalidad; la deducción continuará resultando procedente, pero en la proporción que continúe siendo el inmueble la vivienda habitual del anfitrión⁷⁷³.

En este punto existen autores⁷⁷⁴ que traen a colación la doctrina que la DGT ha venido aplicando respecto a la posibilidad de establecer un despacho profesional en la vivienda habitual, exigiendo que existan accesos separados a la vivienda y al despacho, respectivamente. Sin embargo, ni la DGT hace alusión a tal requisito al analizar el alquiler turístico, ni son supuestos tan cercanos, en tanto que en el presente caso no existe una actividad económica ni se trata de un establecimiento al que puede acceder libremente el público, quizás cuando el alquiler turístico constituya una actividad económica (que analizamos en el Capítulo V) sí que tendría más sentido este requisito.

Más allá de aplicar esta doctrina al supuesto concreto de la deducción por inversión en vivienda habitual, y advertencia hecha de los diferentes conceptos de vivienda habitual que encontramos en los beneficios fiscales a los que hemos hecho referencia, debe concluirse que cuando se arrienda parte de la vivienda habitual, la parte que no es objeto del arrendamiento puede mantener el carácter de vivienda habitual, pudiendo aprovechar tales beneficios en proporción a las zonas privativas del anfitrión y comunes con los huéspedes.

En este orden de cosas, por ejemplo, nada impediría aplicar la deducción por reinversión en vivienda habitual de forma proporcional si parte de la vivienda habitual estaba destinada a alquiler turístico⁷⁷⁵.

También, respecto a la deducción por reinversión en vivienda habitual, puede ocurrir que se venda un inmueble que era vivienda habitual para adquirir otro para explotarlo como alojamiento turístico, sin que se destine a vivienda habitual, ni en parte. En este caso, como es lógico, no resulta procedente la deducción⁷⁷⁶. Conforme a lo razonado anteriormente, nada impediría que el alojamiento turístico se destinara en parte a alquiler turístico, reservando otra parte a vivienda habitual, si bien en este caso la exención habría de aplicarse de forma proporcional.

Ha de analizarse que, conforme al concepto de vivienda aplicable, este se cumpla tanto en la vivienda enajenada como en la adquirida, y resulta indiferente que la adquirida sea un alojamiento turístico, siempre que se destine a vivienda habitual⁷⁷⁷.

Por último, no debe perderse de vista que, si se arrienda parte de la vivienda habitual y se pierde el derecho a parte de la deducción por inversión en vivienda habitual,

⁷⁷³ Resolución de la DGT de 3 de diciembre de 2015, en respuesta a la Consulta nº V3860-15.

⁷⁷⁴ ZAPATERO GASCO, A.: “Economía colaborativa y vivienda habitual, una relación complicada”, *op. cit.*, p. 7.

⁷⁷⁵ Valórese la importancia económica de esta posibilidad cuando hablamos de una gran casa con valor histórico en la que la parte destinada a alquiler turístico fuera ínfima, podría suponer un gran perjuicio económico no poder aplicarse la deducción por reinversión.

⁷⁷⁶ Resolución de la DGT de 22 de febrero de 2010, en respuesta a la Consulta nº V0328-10.

⁷⁷⁷ Resolución de la DGT de 22 de febrero de 2010, en respuesta a la Consulta nº V0328-10.

puede paliarse con la deducción del gasto financiero en el rendimiento de capital inmobiliario, pudiendo seguir el arrendador, a efectos prácticos, deduciéndose el gasto financiero de la hipoteca constituida sobre el inmueble que antes era vivienda habitual en su totalidad y que ahora sólo lo es en parte. Entendemos, de la doctrina expuesta, que excluyendo las zonas comunes dado que ya se incluyen dentro de la deducción por inversión en vivienda habitual.

IX. 5. C. Imputación de rentas inmobiliarias

Sin perjuicio de lo ya apuntado sobre la imputación de rentas inmobiliarias cuando se arrienda el inmueble entero, surge ahora la problemática de trasladar, en tanto que puede cumplirse el supuesto de hecho del art. 85 LIRPF, lo expuesto respecto al inmueble entero cuando se arrienda solo una parte de la vivienda.

Podemos encontrarnos con dos posibilidades, que el resto de la vivienda constituya vivienda habitual, que es el supuesto más probable, o que no sea así y se destine todo el inmueble a alquiler turístico, pero diferenciando varias partes del mismo.

En el primer caso, no hay más que atender a la proporcionalidad de la que hablábamos respecto a la condición de vivienda habitual, debiendo aplicar IRI sólo a la parte destinada a alquiler turístico mientras no esté arrendada.

En caso de que no exista vivienda habitual, igualmente habrá que estar a la parte que cada sector del inmueble permanezca a disposición de su titular, insistimos en la aplicación de un principio de proporcionalidad reflejado por la DGT. De todos modos, este supuesto es muy improbable dado que estaríamos casi seguro ante una actividad económica, excluyendo la aplicación del art. 85 LIRPF.

En suma, al arrendar parte de la vivienda habrá que aplicar una doble ratio, por un lado, el referente a la proporción de superficie y, en segundo lugar, en proporción al número de días que el inmueble permanece sin arrendar a disposición de su titular.

La interpretación realizada por algún autor lleva a considerar que mientras que la parte de la vivienda destinada a alquiler turístico no está arrendada debe considerarse que vuelve a formar parte de la vivienda habitual, excluyendo la aplicabilidad del art. 85 LIRPF⁷⁷⁸. No obstante, estimamos que tal división del inmueble impediría que esa parte volviera a considerarse vivienda habitual mientras este no vuelva a reunir los requisitos que para esta se exigen⁷⁷⁹, es decir, que volvieran a transcurrir los tres años.

IX. 5. D. Sometimiento a retención de la renta obtenida

Sin que existan peculiaridades propias al analizar el alquiler de una parte de la vivienda, como ya analizábamos en el apartado IX. 4. C. sobre retenciones en rendimientos de capital inmobiliario cuando se arrendaba la vivienda completa, ha de tenerse en cuenta que tanto cuando se arriende el inmueble como cuando estemos ante un arrendamiento de negocio, se trata de rentas sometidas a retención por el art. 75.2 RIRPF, letras a) y b), advertencia hecha de las excepciones de la letra g) del apartado 3 del mismo

⁷⁷⁸ SANZ GÓMEZ, R.: “Cuestiones tributarias sobre los arrendamientos online de viviendas para uso turístico”, *op. cit.*, p. 18.

⁷⁷⁹ Concretamente, que constituya su residencia durante un plazo continuado de, al menos, tres años (art. 41 *bis* RIRPF).

precepto⁷⁸⁰, y siempre que el arrendatario sea un sujeto obligado a efectuar retención conforme al art. 76 RIRPF, siendo esto último lo habitual en este tipo de negocios jurídicos⁷⁸¹. En definitiva, la renta estará sometida a retención si el arrendatario es persona jurídica o persona física en el ejercicio de una actividad económica⁷⁸², por lo que será fundamental determinar si el arrendatario que ejerce la actividad de alquiler turístico genera simplemente rendimientos de capital mobiliario o si, por el contrario, constituye una actividad económica. En todo caso, la obligación recae en el arrendatario, y no en un simple mandatario, que no es un sujeto obligado a retener⁷⁸³.

Plantea en este punto la doctrina la posibilidad de que se instituya a las plataformas colaborativas, como sustituto del contribuyente o como retenedores, siempre que aquellas actúen como mediadoras en el pago⁷⁸⁴. Ello garantizaría, junto a las obligaciones de información que tratamos en el epígrafe III. 7., no sólo que se efectúen retenciones, sino que además facilitaría un mayor control sobre los alquileres turísticos.

IX. 6. El subarrendamiento en el alquiler turístico desde la perspectiva del arrendador

Abordamos ahora aquel negocio jurídico mediante el que el titular de un inmueble lo arrienda a otra persona, normalmente un profesional o una empresa del sector turístico,

⁷⁸⁰ Conforme al art. 75.3 RIRPF:

“3. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes:

[...]

g) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos en los siguientes supuestos:

- 1.º Cuando se trate de arrendamiento de vivienda por empresas para sus empleados.
- 2.º Cuando las rentas satisfechas por el arrendatario a un mismo arrendador no superen los 900 euros anuales.
- 3.º Cuando la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, o en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, y aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no hubiese resultado cuota cero.

A estos efectos, el arrendador deberá acreditar frente al arrendatario el cumplimiento del citado requisito, en los términos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda”.

⁷⁸¹ Resoluciones de la DGT de 3 de octubre de 2017, de 14 de diciembre de 2017 y de 27 de marzo de 2019, en respuesta a las Consultas nº V2474-17, V3208-17 y V0690-19.

⁷⁸² Aunque el marco normativo aludido es suficiente, se reitera en las resoluciones de la DGT de 15 de julio de 2015, de 14 de diciembre de 2017 y de 16 de marzo de 2018, en respuesta a las Consultas nº V2171-05, V3208-17 y V0719-18.

⁷⁸³ Resolución de la DGT de 16 de febrero de 2005, en respuesta a la Consulta nº V0237-05.

⁷⁸⁴ Consúltense BILBAO ESTRADA, I.: “Fiscalidad directa del consumo colaborativo, deberes de información y derecho comparado”, *op. cit.*, p. 6; CORRECHER MATO, C. J.: “Economía colaborativa y recaudación tributaria: especial consideración al papel de la plataforma”, *op. cit.*, p. 7; MACHANCOSÉS GARCÍA, E.: “Economía de plataforma en los servicios de transporte terrestre...”, *op. cit.*, p. 14; y SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: “Reflexiones en torno al deber de información impuesto a los intermediarios de alquileres turísticos”, *op. cit.*, p. 18.

que es el que efectivamente ejerce la actividad. Recordemos que veíamos en el Capítulo VIII relativo al IAE los criterios que la Comisión Europea propone como indiciarios para determinar quién es el titular de una actividad.

Este supuesto no tiene nada que ver con aquel en que contratamos a una empresa que se encargue del mantenimiento y gestión de los alojamientos pagándonos nosotros un precio, por el contrario, es el titular de la actividad el que paga un precio al titular del inmueble por ejercer por su cuenta y riesgo dicha actividad sobre el inmueble, el precio puede ser fijo o venir determinado por una ratio aplicable normalmente sobre los ingresos o sobre los beneficios, o incluso un sistema mixto. O incluso que el titular del inmueble designe a un mero mandatario, figura distinta de la de arrendatario y, por tanto, quedando excluida cualquier obligación de retención⁷⁸⁵.

Nos centramos ahora en la figura del arrendador, que cede el inmueble y obtiene una renta por ello. En principio parece claro que no dista mucho de un arrendamiento tradicional encuadrado como un rendimiento de capital inmobiliario (arts. 22 a 24 LIRPF y 13 a 16 RIRPF)⁷⁸⁶.

Recordamos que excluimos del presente espacio aquel supuesto en que el titular del inmueble arrienda a un tercero para que este ejerza el alquiler turístico reservándose el arrendador la obligación de realizar los servicios propios de la industria hotelera, dado que estaríamos ante una actividad económica quedando fuera de nuestro actual objeto de estudio⁷⁸⁷.

Pues bien, de entrada, la doctrina administrativa hace, en este punto, una advertencia importante, y es que, junto a ese inmueble, es posible la transmisión del negocio en él establecido, es decir, una “unidad patrimonial con vida propia y susceptible de ser inmediatamente explotada o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas. Ello supone la existencia previa de una empresa o negocio que el arrendador explotaba y posteriormente alquila”⁷⁸⁸, es decir, si ejercía la actividad como persona física el titular del negocio vendría tributando en rendimientos de actividades económicas; aquellos rendimientos se identifican con el supuesto del art. 25.4.c) LIRPF. Y ello siempre, claro está, que el arrendamiento de negocio no constituya para el sujeto pasivo una actividad económica, en cuyo caso, como vimos en el Capítulo IV sobre el carácter de actividad económica del alquiler turístico en IRPF, constituiría en consecuencia rendimiento de actividades económicas de los arts. 27 y ss. LIRPF, en lugar de rendimientos de capital mobiliario.

En un caso y en otro, el negocio se va a documentar mediante un contrato de explotación turística. El rasgo que, a nuestro parecer, va a diferenciar claramente un caso y otro, vendría dado porque en el simple arrendamiento, una transmisión no temporal sino definitiva se documentaría mediante un contrato de compraventa puramente civil, mientras que, en el segundo caso, es decir, el arrendamiento de negocio, si se pretende

⁷⁸⁵ Resolución de la DGT de 16 de febrero de 2005, en respuesta a la Consulta nº V0237-05.

⁷⁸⁶ Resoluciones de la DGT de 16 de abril de 2015 y de 7 de agosto de 2018, en respuesta a las Consultas nº V1171-15 y V2297-18.

⁷⁸⁷ Resolución de la DGT de 19 de diciembre de 2018, en respuesta a la Consulta nº V3231-18.

⁷⁸⁸ Resolución de la DGT de 29 de mayo de 2009, en respuesta a la Consulta nº V1287-09.

transmitir el mismo con carácter permanente, habría que acudir en el ámbito mercantil a la figura contractual del traspaso.

Está claro que hacemos alusión a los medios y la forma, y no al contenido, pero, sin duda, los rasgos de una figura contractual y otra (la compraventa y el traspaso) son los rasgos que nos permiten diferenciar con mayor exactitud un arrendamiento de inmueble y un arrendamiento de negocio.

Otra forma de verlo es en el origen del inmueble. Hay casos en que se adquiere mediante compraventa el inmueble y, sin solución de continuidad, se celebra un contrato de explotación turística. Por lo que si lo que ha mediado anteriormente es una compraventa y no un traspaso, estaremos ante un rendimiento de capital inmobiliario y no un rendimiento de capital mobiliario, dado que lo que el arrendador tiene en su poder es un inmueble y no un negocio⁷⁸⁹.

En cuanto al cálculo del rendimiento neto, habrá que estar al contenido del contrato, mirando a este como un importante medio de prueba en lo que a la deducibilidad de los gastos se refiere, sin que se separe del régimen general de determinación del mismo, como veíamos en los epígrafes IX.3, IX.4 y IX. 5 sobre determinación del rendimiento neto en rendimientos de capital inmobiliario en general y en el alquiler turístico en concreto, respectivamente.

Ha de entenderse, partiendo de un arrendamiento de vivienda, que si el arrendatario destina parte de la vivienda a alquiler turístico y el resto continúa siendo vivienda habitual, es posible que el arrendador continúe beneficiándose, si bien de forma proporcional, de la reducción por arrendamiento de vivienda del art. 23.2 LIRPF, conforme a la doctrina de la DGT citada en el epígrafe IX.4.E cuando veíamos los beneficios fiscales asociados a la vivienda habitual, alquiler de parte de la vivienda. En este sentido, van a resultar fundamentales las especificaciones que a tales efectos se prevean en el contrato de arrendamiento.

Adicionalmente, como ya analizábamos en los epígrafes IX.4.C y IX.5.D sobre retenciones en rendimientos de capital inmobiliario, ha de tenerse en cuenta que tanto cuando se arriende el inmueble como cuando estemos ante un arrendamiento de negocio, se trata de rentas sometidas a retención por el art. 75.2 RIRPF, letras a) y b), advertencia hecha de las excepciones de la letra g) del apartado 3 del mismo precepto⁷⁹⁰, y siempre

⁷⁸⁹ Aunque no lo especifica con tanta exhaustividad, se analiza este supuesto calificándolo como rendimiento de capital inmobiliario en la Resolución de la DGT de 30 de diciembre de 2008, en respuesta a la Consulta nº V2540-08.

Realmente el supuesto no es exactamente el mismo, dado que en dicha consulta se analiza aquel supuesto en que una persona física contrata la construcción de un alojamiento turístico reservándose la constructora el derecho de cesión de explotación turística del mismo a un tercero designado por esta, en este caso existirían 3 relaciones arrendaticias:

1. Arrendamiento de la persona física a la constructora.
2. Subarrendamiento de la constructora a la empresa que explota.
3. Subarrendamiento de la empresa que explota al usuario final.

Aun así, las consideraciones fiscales para el arrendatario son las mismas que si no existiera la empresa constructora y el arrendatario fuera directamente la empresa de explotación turística. A los efectos de nuestros comentarios resulta indiferente.

⁷⁹⁰ De acuerdo con lo dispuesto en el art. 75.3 RIRPF:

que el arrendatario sea un sujeto obligado a efectuar retención conforme al art. 76 RIRPF, siendo esto último lo habitual en este tipo de negocios jurídicos⁷⁹¹. En definitiva, la renta estará sometida a retención si el arrendatario es persona jurídica o persona física en el ejercicio de una actividad económica⁷⁹², por lo que será fundamental determinar si el arrendatario que ejerce la actividad de alquiler turístico genera simplemente rendimientos de capital mobiliario o si, por el contrario, constituye una actividad económica⁷⁹³. En todo caso, la obligación recae en el arrendador, y no en un simple mandatario, que no es un sujeto obligado a retener⁷⁹⁴.

Como apuntábamos en el epígrafe anterior, insistimos en que la doctrina plantea la posibilidad de que se instituya a las plataformas colaborativas, como sustituto del contribuyente o como retenedores, facilitando un mayor control sobre los alquileres turísticos.

Continuando con el mismo supuesto (aquel en que el alquiler turístico lo ejerce igualmente el arrendatario, constituyendo aquel un subarrendamiento), introducimos ahora la peculiaridad de que el arrendador se reserve el derecho a usar durante parte del año el alojamiento turístico⁷⁹⁵. En este caso, el art. 23 LIRPF sobre cálculo del rendimiento neto en rendimientos de capital inmobiliario, debe aplicarse teniendo en

3. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes:

[...]

g) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos en los siguientes supuestos:

1.º Cuando se trate de arrendamiento de vivienda por empresas para sus empleados.

2.º Cuando las rentas satisfechas por el arrendatario a un mismo arrendador no superen los 900 euros anuales.

3.º Cuando la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, o en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, y aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no hubiese resultado cuota cero.

A estos efectos, el arrendador deberá acreditar frente al arrendatario el cumplimiento del citado requisito, en los términos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda.

⁷⁹¹ Resoluciones de la DGT de 3 de octubre de 2017, de 14 de diciembre de 2017 y de 27 de marzo de 2019, en respuesta a las Consultas nº V2474-17, V3208-17 y V0690-19.

⁷⁹² Aunque el marco normativo aludido es suficiente, se reitera en las resoluciones de la DGT de 15 de julio de 2005, de 14 de diciembre de 2017 y de 16 de marzo de 2018, en respuesta a las Consultas nº V2171-05, V3208-17 y V0719-18.

⁷⁹³ Se analiza aquí exclusivamente el caso en que el arrendador es persona física, porque es la figura analizada en este espacio, cuando analicemos las obligaciones del arrendatario que explota el inmueble mediante el alquiler turístico añadiremos la posibilidad de que su arrendador sea una persona jurídica, véase apartado IX.7.

⁷⁹⁴ Resolución de la DGT de 16 de febrero de 2005, en respuesta a la Consulta nº V0237-05.

⁷⁹⁵ Concretamente, se trata de un complejo turístico en que se venden los alojamientos turísticos a particulares, que los ceden durante un mínimo de ocho años a una entidad que explota el complejo, reservándose el comprador el derecho a usarlo durante diez semanas al año. Resolución de la DGT de 29 de junio de 2010, en respuesta a la Consulta nº V1482-10.

cuenta la proporcionalidad de la que hablábamos respecto al alquiler turístico ejercido directamente por el titular del inmueble, con la diferencia de que ahora en lugar de tomar como referencia la superficie ocupada por el huésped durante todo el año, debe atenderse al tiempo que el inmueble está a disposición del arrendador, cuya determinación depende del contrato, independientemente de que el arrendador efectivamente disfrute el inmueble todo ese tiempo o no, debiendo imputarse por el mismo una Imputación de Renta Inmobiliaria del art. 85 LIRPF.

IX. 7. El subarrendamiento en el alquiler turístico desde la perspectiva del arrendatario

Continuando con el apartado anterior, analizamos ahora el subarrendamiento propiamente dicho, es decir, si de la relación arrendaticia principal veíamos en el apartado anterior el régimen en IRPF del arrendador, ahora pasamos a analizar el régimen aplicable al arrendatario que ejerce la actividad.

La primera advertencia que debemos hacer es que, al igual que ocurre con el alquiler turístico ejercido directamente por el titular del inmueble y como vimos en el epígrafe IV.7 sobre cuándo el subarrendamiento constituye actividad económica, tal ejercicio puede constituir actividad económica, régimen que abordamos en la Segunda Parte del presente trabajo, por lo que ahora nos centraremos, como el propio título de este apartado indica, en la actividad de subarrendamiento cuando esta no constituye actividad económica.

La cuestión más relevante en este punto no se distancia de la mera calificación de los rendimientos obtenidos, los cuales, insistimos, siempre que no constituya actividad económica, especialmente cuando no se presten servicios propios de la industria hotelera, serán rendimientos de capital mobiliario⁷⁹⁶ del art. 25.4.c) LIRPF⁷⁹⁷.

En cuanto al cálculo del rendimiento neto⁷⁹⁸, en desarrollo del art. 26 LIRPF, el art. 20 RIRPF hace remisión a los arts. 13 y 14 de su propio texto, excluyendo la aplicación del límite de la deducibilidad de intereses y demás gastos de financiación, así como de los gastos de reparación y conservación. Precisamente, se trata de un régimen que ya analizamos al abordar el cálculo del rendimiento neto en rendimientos de capital inmobiliario, quedando como único matiz específico la importancia, a la que ya hemos aludido, del contrato de arrendamiento, en el que se establece quién debe soportar los

⁷⁹⁶ Resoluciones de la DGT de 7 de abril de 2011, de 16 de marzo de 2018 y de 27 de marzo de 2019, en respuesta a las Consultas nº V0931-11, V0719-18 y V0690-19.

⁷⁹⁷ Según lo establecido en el art. 25.4 LIRPF:

“4. Otros rendimientos del capital mobiliario.

Quedan incluidos en este apartado, entre otros, los siguientes rendimientos, dinerarios o en especie:

[...]

c) Los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas”.

⁷⁹⁸ A estos efectos, la DGT hace una remisión literal, sin que haya lugar a casuísticas específicas del alquiler turístico que necesiten de un pronunciamiento complementario. Resoluciones de la DGT de 16 de noviembre de 2017, de 18 de septiembre de 2018 y de 8 de octubre de 2019, en respuesta a las Consultas nº V2970-17, V2541-18 y V2737-19.

diferentes gastos del inmueble, así como el importe al que asciende la renta, a efectos de probar la realidad de los gastos y su deducibilidad.

Al igual que ocurre en rendimientos de capital inmobiliario, los gastos de carácter periódico resultarán deducibles en proporción al número de días en que el inmueble permanece arrendado⁷⁹⁹. La eventual adquisición de mobiliario, así como de instalaciones, resultará deducible como una inversión, es decir, vía amortización⁸⁰⁰.

Una cuestión que no parece que plantee mayor problema pero que, aun así, ha sido objeto de consulta reside en la posible obligación de realizar pagos fraccionados, lo cual, sin que consideremos necesaria una mayor fundamentación, una vez determinamos que la actividad no constituye actividad económica resulta evidente que no existe tal obligación⁸⁰¹. No obstante, nos detenemos en este punto al tratar el régimen aplicable al subarrendamiento de inmuebles como actividad económica, epígrafe V.5.

En cuanto a la posible obligación de efectuar retenciones sobre las rentas abonadas al arrendador, como ya analizábamos en los epígrafes IX.4.C y IX.5.D sobre retenciones en rendimientos de capital inmobiliario, ha de tenerse en cuenta que tanto cuando se arrienda el inmueble como cuando estemos ante un arrendamiento de negocio, se trata de rentas sometidas a retención por el art. 75.2 RIRPF, letras a) y b), advertencia hecha de las excepciones de la letra g) del apartado 3 del mismo precepto⁸⁰², y siempre que el arrendatario sea un sujeto obligado a efectuar retención conforme al art. 76 RIRPF, siendo esto último lo habitual en este tipo de negocios jurídicos⁸⁰³. En definitiva, la renta estará sometida a retención si el arrendatario es persona jurídica o persona física en el ejercicio

⁷⁹⁹ Resolución de la DGT de 17 de septiembre de 2019, en respuesta a Consulta nº V2479-19.

⁸⁰⁰ Conforme a la tabla de amortizaciones simplificada aprobada por la Orden de 27 de marzo de 1998, que establece para sus distintos elementos un coeficiente lineal máximo del 10 por 100 y un periodo máximo de 20 años.

⁸⁰¹ Resolución de la DGT de 18 de septiembre de 2018, en respuesta a la Consulta nº V2541-18.

⁸⁰² Conforme con el art. 75.3 RIRPF:

“3. No existirá obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas siguientes:

[...]

g) Los rendimientos procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos en los siguientes supuestos:

1.º Cuando se trate de arrendamiento de vivienda por empresas para sus empleados.

2.º Cuando las rentas satisfechas por el arrendatario a un mismo arrendador no superen los 900 euros anuales.

3.º Cuando la actividad del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, o en algún otro epígrafe que faculte para la actividad de arrendamiento o subarrendamiento de bienes inmuebles urbanos, y aplicando al valor catastral de los inmuebles destinados al arrendamiento o subarrendamiento las reglas para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no hubiese resultado cuota cero.

A estos efectos, el arrendador deberá acreditar frente al arrendatario el cumplimiento del citado requisito, en los términos que establezca el Ministro de Economía y Hacienda”.

⁸⁰³ Resoluciones de la DGT de 3 de octubre de 2017, de 14 de diciembre de 2017 y de 27 de marzo de 2019, en respuesta a las Consultas nº V2474-17, V3208-17 y V0690-19.

de una actividad económica⁸⁰⁴, por lo que será fundamental determinar si el arrendatario que ejerce la actividad de alquiler turístico genera simplemente rendimientos de capital mobiliario o si, por el contrario, constituye una actividad económica. En el caso analizado, dado que partimos de que el alquiler turístico no constituye actividad económica para el arrendatario que subarrienda, este no tendrá el carácter de sujeto obligado a retener. En todo caso, la obligación recae en el arrendatario, y no en un simple mandatario, que no es un sujeto obligado a retener⁸⁰⁵.

Lo mismo ocurre respecto a las rentas abonadas al subarrendatario por los huéspedes, son rentas sometidas igualmente a retención, siempre que la renta la abone una persona jurídica o una persona física en el ejercicio de una actividad económica.

Distinto sería que el arrendador fuera una persona jurídica, pues en este caso debemos acudir al art. 128 LIS⁸⁰⁶, desarrollado principalmente por los arts. 60.1.e)⁸⁰⁷ y 62.1.b)⁸⁰⁸ RIS. Cuyo régimen, en síntesis, no se distancia del expuesto respecto al establecido en IRPF, pues, dado que en este espacio sólo hacemos alusión a aquellos supuestos en que la renta obtenida no constituye rendimiento de actividades económicas sino rendimientos de capital mobiliario, aunque la renta esté sometida a retención, el arrendatario no es un sujeto obligado a retener dado que no ejerce actividad económica⁸⁰⁹.

Como apuntábamos en el epígrafe IX.5.D, insistimos en que la doctrina plantea la posibilidad de que se instituya a las plataformas colaborativas, como sustituto del contribuyente o como retenedores, facilitando un mayor control sobre los alquileres turísticos.

⁸⁰⁴ Aunque el marco normativo aludido es suficiente, se reitera en las Resoluciones de la DGT de 15 de julio de 2005, de 14 de diciembre de 2017 y de 16 de marzo de 2018, en respuesta a las Consultas nº V2171-05, V3208-17 y V0719-18.

⁸⁰⁵ Resoluciones de la DGT de 16 de febrero de 2005 y de 27 de marzo de 2019, en respuesta a las Consultas nº V0237-05 y V0690-19.

⁸⁰⁶ Establece en su segundo párrafo:

“También estarán obligados a retener e ingresar las personas físicas respecto de las rentas que satisfagan o abonen en el ejercicio de sus actividades económicas, así como las personas físicas, jurídicas y demás entidades no residentes en territorio español que operen en él mediante establecimiento permanente”.

⁸⁰⁷ De acuerdo con el art. 60.1 RIS:

“1. Deberá practicarse retención, en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al perceptor, respecto de:

[...]

e) Las rentas procedentes del arrendamiento o subarrendamiento de inmuebles urbanos, aun cuando constituyan ingresos derivados de explotaciones económicas”.

⁸⁰⁸ Establece el art. 60.1 RIS:

“1. Estarán obligados a retener o ingresar a cuenta cuando satisfagan o abonen rentas de las previstas en el artículo 60 de este Reglamento:

[...]

b) Los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que ejerzan actividades económicas, cuando satisfagan rentas en el ejercicio de sus actividades”.

⁸⁰⁹ Aunque llame la atención que la DGT no haga alusión al art. 62 RIS, como si ocurre en IRPF. Puede verse la resolución de la DGT de 16 de marzo de 2018, en respuesta a la Consulta nº V0719-18.

De manera complementaria, no podemos descartar la posibilidad de que el arrendatario lo fuera en virtud de un contrato de arrendamiento de vivienda y viniera beneficiándose de la DT 15ª LIRPF⁸¹⁰. Dejando a un lado las limitaciones y obligaciones formales que la LAU y el contrato puedan establecer respecto al uso del inmueble para una finalidad distinta a la de vivienda y del ejercicio del subarrendamiento, puede ocurrir que una persona arrendataria de un inmueble que constituía su vivienda habitual, decida destinar todo o parte del mismo al alquiler turístico. Entendemos que, si sólo destina parte de la vivienda al alquiler turístico, sería posible que parte de la vivienda continúe constituyendo vivienda habitual conforme a la doctrina de la DGT citada en el epígrafe IX.4.E cuando veíamos los beneficios fiscales asociados a la vivienda habitual, alquiler de parte de la vivienda, pudiendo seguir, proporcionalmente, aplicando el arrendatario la DT 15ª LIRPF y el arrendador la reducción del 60% del art. 23.2 LIRPF. En este sentido, van a resultar fundamentales las especificaciones que a tales efectos se prevean en el contrato de arrendamiento.

Resulta interesante que, en este caso, pese a que lo que se pretendía es beneficiar de algún modo el acceso a la vivienda, como ocurre en la deducción por inversión en la vivienda habitual a la que ya hicimos alusión, no se aplique el concepto de vivienda habitual de la DA 23ª LIRPF, sino que, hay que acudir al concepto de arrendamiento de vivienda de la LAU⁸¹¹, concretamente a su artículo dos⁸¹², un concepto mucho más abstracto que el recogido en la DA 23ª LIRPF.

Pues bien, en definitiva, resulta evidente que el contrato de alquiler de vivienda, deja de perseguir, en todo o en parte (según se destine al alquiler turístico todo o parte del inmueble), una necesidad permanente de vivienda. Esta es la postura literal de la DGT a la que hicimos referencia cuando estudiamos la posible aplicación de la reducción del art. 23.2 LIRPF, por lo que, en suma, nos permite advertir de la pérdida, total o parcial, del derecho a aplicar la deducción por alquiler de vivienda habitual para aquella persona que destine ese inmueble al alquiler turístico.

No es menos cierto, que podrá deducir, en el rendimiento de capital mobiliario obtenido, los gastos del inmueble, beneficio fiscal que antes no tenía, pero muy

⁸¹⁰ DT 15ª LIRPF:

“1. Podrán aplicar la deducción por alquiler de la vivienda habitual en los términos previstos en el apartado 2 de esta disposición, los contribuyentes que hubieran celebrado un contrato de arrendamiento con anterioridad a 1 de enero de 2015 por el que hubieran satisfecho, con anterioridad a dicha fecha, cantidades por el alquiler de su vivienda habitual.

En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera tenido derecho a la deducción por alquiler de la vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas por el alquiler de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2015.

2. La deducción por alquiler de la vivienda habitual se aplicará conforme a lo dispuesto en los artículos 67.1, 68.7 y 77.1 de la Ley del Impuesto, en su redacción en vigor a 31 de diciembre de 2014”.

⁸¹¹ Resolución de la DGT de 7 de septiembre de 2011, en respuesta a la Consulta nº V2008-11.

⁸¹² En efecto, dispone el art. 2 LAU:

“1. Se considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario.

2. Las normas reguladoras del arrendamiento de vivienda se aplicarán también al mobiliario, los trasteros, las plazas de garaje y cualesquiera otras dependencias, espacios arrendados o servicios cedidos como accesorios de la finca por el mismo arrendador”.

probablemente inferior a esta deducción. Esta es la perspectiva al menos a nivel tributario, aunque desde un punto de vista económico sea más beneficioso el ejercicio del alquiler turístico.

IX. 8. Cesión del inmueble para alquiler turístico

Nos planteamos ahora el supuesto en que en lugar de articular un arrendamiento para que el arrendatario ejerza el alquiler turístico sobre el inmueble, se efectúe una mera cesión del mismo, analizado por la DGT ⁸¹³.

Entendemos que queda excluido el caso de los arrendatarios de un negocio, que veíamos en el epígrafe anterior, dado que si el arrendatario efectivamente explota el negocio estaremos ante una actividad económica. Distinto sería que erróneamente se haya constituido un arrendamiento de negocio cuando verdaderamente lo que se ha arrendado es un inmueble, ese caso sí que quedaría incluido en este epígrafe, en virtud del art. 13 LGT.

En cuanto a la persona que cede el inmueble, debemos tomar como referencia los arts. 6.5, 22.1, 24, 40.1 y 85.1 LIRPF. Concretamente, podemos encontrarnos tres supuestos. De probar que existe retribución, que se consideraría rendimiento de capital inmobiliario (art. 22.1 LIRPF), en caso de que concurra parentesco en los términos del art. 24 LIRPF, aquella no podrá ser inferior a la que resultaría del art. 85.1 LIRPF. En segundo lugar, de no existir retribución, operaría la presunción, *iuris tantum*, de que la cesión es retribuida (art. 6.5 LIRPF), a valor de mercado (art. 40.1 LIRPF, también salvo prueba en contrario), teniendo la categoría de rendimiento de capital inmobiliario (art. 22.1 LIRPF). De probarse que la cesión es gratuita (mediante cualquier medio válido en derecho), habrá de aplicar la imputación del art. 85 LIRPF.

Respecto a la persona a la que le es cedido un inmueble, en cuyo caso no estaríamos ante un subarrendamiento, sino que tendría el mismo tratamiento que el ejercicio directo del alquiler turístico, resultando los ingresos que obtenga la consideración de rendimiento de actividades económicas o rendimiento de capital inmobiliario, según constituya actividad económica o no. Por ello, nos remitimos al Capítulo IV sobre cuándo es actividad económica, a los epígrafes anteriores del presente Capítulo sobre el tratamiento cuando es rendimiento de capital inmobiliario, y al Capítulo V para el caso en que constituya actividad económica.

⁸¹³ Resolución de la DGT de 24 de junio de 2019, en respuesta a la Consulta nº V1531-19.

CAPÍTULO X. EL ALQUILER TURÍSTICO COMO ACTIVIDAD EXENTA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Como veíamos en el Capítulo VI, al tratar las cuestiones generales del IVA, el arrendamiento de un inmueble está sujeto a IVA, resultando crucial el análisis de la exención por arrendamiento de vivienda del art. 20.Uno.23º.b) LIVA⁸¹⁴. Conforme a esta exención, cuando una vivienda⁸¹⁵ (elemento objetivo de la exención) se arrienda a una persona física que vaya a darle tal uso (elemento teleológico de la exención), el arrendamiento estará sujeto pero exento. Dicha exención, en el campo del alquiler turístico, resulta aplicable siempre que no se presten servicios propios de la industria hotelera, pues de prestarlos estaría sujeto y no exento el negocio jurídico. Cuando el inmueble se arrienda para subarrendamiento o se interpone comisionista que actúa en nombre propio, la cesión del mismo está sujeta y no exenta, porque evidentemente, la causa del negocio jurídico no es un arrendamiento de vivienda.

Así las cosas, nos centramos ahora en aquellos supuestos en que el negocio jurídico está sujeto y exento. Como ya introdujimos en el Capítulo VI, al tratar las cuestiones generales del IVA, los arrendamientos que se benefician de la exención por arrendamiento de vivienda pierden la no sujeción al ITPAJD prevista en el art. 4.Cuatro LIVA, pero manteniendo la sujeción a IVA, aunque estén exentos.

Por ello, hemos de plantearnos en el presente Capítulo, cuál es el régimen aplicable en ITPAJD y qué obligaciones formales, en su caso, quedan latentes respecto al IVA.

Una de las consecuencias más inmediatas y relevantes de la aplicación de la exención en IVA es la no deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en la actividad, piénsese especialmente en cuotas soportadas en la adquisición y/o reforma de la vivienda que se va a destinar a uso turístico⁸¹⁶. Téngase presente que la exención de la actividad de alquiler turístico no implica la exención de los bienes y servicios que el titular de la

⁸¹⁴ Conforme al art. 20.Uno.23º.b) LIVA:

“Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

[...]

23.º Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

[...]

b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos”.

⁸¹⁵ Apta para dicho uso, resultando esencial que cuente con cédula de habitabilidad.

⁸¹⁶ Resolución de la DGT de 3 de enero de 2017, en respuesta a la Consulta nº V0026-17.

actividad consume, como puede ser un servicio de mediación, se va a soportar un IVA que no se va a poder deducir⁸¹⁷.

Como ya advertíamos en el Capítulo VI, en materia de tributación indirecta, una herramienta interesante que la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ha puesto a disposición de los contribuyentes es el Calificador Inmobiliario, que ofrece información sobre el régimen de tributación indirecta aplicable a una determinada operación.

X. 1. Sujeción a ITPAJD

Comúnmente, asociamos el ITPAJD a las relaciones entre particulares, entre pares, precisamente, uno de los rasgos característicos, como hemos tenido oportunidad de ver, del alojamiento colaborativo. Ello, podría conducirnos a la errónea convicción de que cuando el servicio lo preste un empresario, la operación estará sujeta al IVA y cuando lo preste un particular, entraremos en el ámbito del ITPAJD.

Concretamente, el hecho imponible en la modalidad de TPO se define en el art. 7 del TRLITPAJD⁸¹⁸, e incluye tanto una compraventa de un apartamento turístico como la perfección de un arrendamiento sobre el mismo.

Una de las cuestiones básicas que no puede pasarse por alto es que este impuesto no gira en torno al concepto de empresario, diferencia primordial respecto al IVA. Obviando esta primera diferencia, cabría plantearse que un arrendamiento puede, en principio, suponer la realización del hecho imponible tanto en IVA como en ITPAJD en su modalidad TPO. Otra diferencia importante es que en el ITPAJD el sujeto pasivo es el arrendatario, art. 8.f) del TRLITPAJD.

Lo cierto es que la constitución de un arrendamiento genera, sin más consideraciones (sea empresario o particular), la realización del hecho imponible del ITPAJD en su modalidad TPO, art. 7 TRLITPAJD. Pero también hemos visto que el art. 5.Uno.c) LIVA, incluye dentro del concepto de empresario, a efectos de IVA, a los arrendadores de bienes, como es el caso de quienes desarrollan la actividad de alquiler turístico. Ello, como vimos, destaca la doctrina⁸¹⁹, independientemente de que, a efectos de IRPF, en su caso, la renta obtenida constituya o no rendimientos de actividades económicas.

Nos encontramos así, con una posible doble sujeción. Para salvar esa doble imposición y compatibilizar ambos impuestos, IVA e ITPAJD, ha de estarse a lo

⁸¹⁷ Resolución de la DGT de 30 de abril de 2018, en respuesta a la Consulta nº V1122-18.

⁸¹⁸ De acuerdo con el art. 7 TRLITPAJD:

“1. Son transmisiones patrimoniales sujetas:

A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas.

B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.

Se liquidará como constitución de derechos la ampliación posterior de su contenido que implique para su titular un incremento patrimonial, el cual servirá de base para la exigencia del tributo”.

⁸¹⁹ ARRIBAS LEÓN, M.: “Tributación del arrendamiento y la titularidad de viviendas de uso turístico”, *op. cit.*, p. 13.

dispuesto por el art. 4.Cuatro LIVA⁸²⁰, priorizando la sujeción al IVA, es decir, determinando un supuesto de no sujeción al ITPAJD en su modalidad de TPO cuando una operación esté sujeta a IVA.

En el caso que nos atañe, de arrendamiento de inmuebles, la exención en IVA, determinará la sujeción al ITPAJD en el concepto TPO. Como veíamos en el Capítulo VI, la exención del art. 20.Uno.23º.b) LIVA, comprendía aquellos supuestos de alquiler turístico en que no se prestan servicios propios de la industria hotelera.

Así, en los casos en que se prestan servicios propios de la industria hotelera, la sujeción al IVA determina la no sujeción al ITPAJD por el concepto TPO. Sin embargo, cuando no se prestan tales servicios, resulta aplicable la exención, lo que a su vez determina la sujeción de la operación a ITPAJD, sin que esté prevista una posible renuncia en el art. 20.Dos LIVA⁸²¹.

Por tanto, en el supuesto analizado en el presente Capítulo, el alquiler turístico sin que se presten servicios complementarios propios de la industria hotelera, estamos ante una operación sujeta y exenta en IVA y sujeta y no exenta en ITPAJD.

En el caso el ITPAJD, el ámbito de aplicación espacial del impuesto (art. 6.1.A) del TRLITPAJD) no plantea mayor problema en tanto no presenta diferencias respecto al IVA, al ser un servicio relacionado con un inmueble, se tendrá en cuenta la situación del mismo.

X. 2. El sujeto pasivo

El hecho de someter al ITPAJD el alquiler turístico anteriormente descrito genera una diferenciación, en cierto modo, sustancial, puesto que pasamos de que el sujeto pasivo sea el prestador del servicio, cuando se prestan servicios propios de la industria hotelera (art. 84 LIVA) a que sea el arrendatario o huésped (art. 8.f) TRLITPAJD), si bien se establece un responsable subsidiario, que sería el arrendador (art. 9.1.b) TRLITPAJD).

Así, de entrada, vemos que aplicar el régimen que tradicionalmente se viene aplicando al arrendamiento de vivienda, presenta una importante dificultad recaudatoria y de comprobación, aunque se atribuya al huésped la figura de responsable subsidiario (art. 9 TRLITPAJD).

⁸²⁰ Conforme a lo establecido en el art. 4.Cuatro LIVA:

“Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos”.

⁸²¹ El precepto hace referencia a los apartados 20º y 22º del art. 20.Uno LIVA, por lo que no se prevé la renuncia a la exención del apartado 23º. Y así lo confirma PRIETO MORAGUES, L.: “Implicaciones fiscales del arrendamiento de los pisos turísticos”, *op. cit.*, p. 1.

Pero quien tributa es el huésped, es el sujeto pasivo, no el prestador del servicio. Es decir, el huésped pasa de soportar la repercusión de IVA a asumir la obligación de satisfacer el ITPAJD⁸²².

En este aspecto, la doctrina⁸²³ ofrece dos propuestas, una de ellas relacionada precisamente con el sujeto pasivo del impuesto. Por un lado, la calificación como sustitutos tributarios de las plataformas colaborativas que intermedien en el negocio jurídico. Por otro lado, el establecimiento de tipos de gravamen específicos para el alquiler turístico, planteándose un tipo del 10 por ciento para equiparlo al IVA repercutido por los establecimientos hoteleros.

En cuanto a la primera propuesta, más allá de nuestra conformidad, nos interesa destacar la necesidad de una mejora en la recaudación que desprende el actual régimen fiscal al alquiler turístico sin servicios complementarios. Sin embargo, lo que tenemos que plantearnos es la eficacia de esta medida, cuántas veces la plataforma colaborativa tiene una certeza de que se ha perfeccionado un contrato de alquiler turístico. Es decir, aunque la medida, como señala la doctrina, contribuya a una mejor recaudación, advertimos que el problema de eficacia en la recaudación va a permanecer.

En cuanto al establecimiento de un tipo específico en TPO para el alquiler turístico, equiparable al IVA repercutido por los establecimientos hoteleros, entendemos que la equiparación de tipos impositivos no soluciona nada, pero ni a nivel de competencia ni a nivel de consumo. Ha de tenerse en cuenta que la exención hace imposible la deducción de cuotas soportadas en la actividad por el empresario, en la medida en que se trata de una actividad exenta, lo que hace que el precio del alojamiento deba incrementarse para asumir el IVA soportado no deducible, eliminando la neutralidad del Impuesto. Es decir, cualquier solución que pase por mantener el alquiler turístico en el ámbito del ITPAJD nos parece inadecuada.

X. 3. La base imponible y la cuota tributaria en TPO

La base imponible en TPO vendrá determinada por la cantidad que haya de satisfacerse durante todo el período de duración del contrato, en este caso de arrendamiento, conforme al art. 10.2.e) TRLITPAJD.

Sobre la base liquidable, se aplicará la tarifa aprobada por la Comunidad Autónoma competente, previéndose una escala de gravamen supletoria (art. 12 TRLITPAJD)⁸²⁴.

En el caso de Andalucía, la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía ha supuesto una importante novedad respecto al ya derogado, en su mayor parte, Decreto Legislativo 1/2018, de 19 de junio, por el que se aprueba el Texto Refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma

⁸²² GOROSPE OVIEDO, J. I.: “Las viviendas turísticas y los arrendamientos de temporada...”, *op. cit.*, p. 157.

GONZÁLEZ ORTIZ, D.: “Fiscalidad del alojamiento turístico extrahotelero”, *op. cit.*, p. 1

⁸²³ ARRIBAS LEÓN, M.: “Tributación del arrendamiento y la titularidad de viviendas de uso turístico”, *op. cit.*, p. 12. Remitiéndose a LUCAS DURÁN, M.: “Viviendas de uso turístico y Derecho Tributario”, en DESDENTADO DAROCA, E., DÍAZ VALES, F. y LUCAS DURÁN, M.: *Los problemas jurídicos del “Alojamiento colaborativo”: un estudio interdisciplinar*. Documento de trabajo 198/2018, pp. 77 a 79.

⁸²⁴ Resolución de la DGT de 8 de marzo de 2005, en respuesta a la Consulta nº 0099-05.

de Andalucía en materia de tributos cedidos. En efecto, el art. 42 de la citada Ley 5/2021 establece un tipo de gravamen del 0,3% específicamente para los arrendamientos.

X. 4. Cuestiones subyacentes del IVA

Como comentábamos al inicio del presente Capítulo, el hecho de que el arrendamiento esté exento en IVA, pasando a estar sujeto a ITPAJD, no significa que podamos descartar cualquier repercusión de la normativa de IVA a la actividad sujeta y exenta. En efecto, hay que plantearse qué ocurre con el IVA soportado por el titular de la actividad y con determinadas obligaciones formales que nos planteamos si continúan recayendo en el empresario, que conserva el carácter de sujeto pasivo de IVA.

El derecho a deducción de las cuotas soportadas de IVA lo origina el ejercicio de una actividad sujeta y no exenta de IVA, conforme al art. 94.Uno.1º.a) LIVA. Por tanto, no va a resultar deducible el IVA soportado en la actividad de alquiler turístico cuando no se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera y tiene el tratamiento de actividad sujeta y exenta en IVA⁸²⁵⁸²⁶. Pensamos no sólo en los gastos corrientes sino en las posibles cuotas soportadas en la adquisición o construcción del inmueble.

Distinto sería que se construya un inmueble con la intención de cambiar su destino a una actividad sujeta y no exenta, momento a partir del cual sí resultaría deducible el IVA soportado en la construcción o adquisición. Y ello dado que el sujeto pasivo podrá realizar la regularización de cuotas a partir del período en que acredite la finalidad del edificio⁸²⁷. Eso sí, no estaríamos ya en el supuesto analizado en el presente Capítulo.

Como comentábamos al inicio del presente Capítulo, el hecho de que el arrendamiento esté exento en IVA, pasando a estar sujeto a ITPAJD, no significa que podamos descartar cualquier repercusión de la normativa de IVA a la actividad sujeta y exenta. En efecto, hay determinadas obligaciones formales que nos planteamos si continúan recayendo en el empresario, que conserva el carácter de sujeto pasivo de IVA.

Respecto a las obligaciones derivadas del propio ITPAJD, cuya concreción depende fundamentalmente de la normativa dictada por cada Comunidad Autónoma, entendemos que no plantean ninguna especialidad ni complejidad en el ámbito del alquiler turístico, más allá de que debamos de poner en tela de juicio que siendo sujeto pasivo el huésped, este realice la autoliquidación del impuesto, debiendo mostrar nuestro rechazo a esta modalidad de tributación para este modelo de negocio, el alquiler turístico cuando no se prestan servicios propios de la industria hotelera, es tanto como no someterlo a tributación en la práctica.

Concretamente, partiendo de que la persona que desempeña la actividad de alquiler turístico sujeta y exenta continúa siendo sujeto pasivo del IVA, el art. 164 LIVA,

⁸²⁵ GONZÁLEZ ORTIZ, D.: “Fiscalidad del alojamiento turístico extrahotelero”, *op. cit.*, p. 1.

⁸²⁶ A modo de ejemplo, Resolución de la DGT de 12 de diciembre de 2019, en respuesta a la Consulta nº V3358-19.

⁸²⁷ STSJ de Comunidad Valenciana, de 27 de febrero de 2004 (rec. núm. 81/2003). En el caso analizado, el destino inicial del inmueble podía ser el arrendamiento de viviendas como actividad sujeta y exenta de IVA, y se estaba procediendo a la calificación del inmueble como apartamentos turísticos para desempeñar una actividad sujeta y no exenta, momento a partir del cual, una vez acreditada dicha circunstancia, podrá procederse a la deducción del IVA soportado en la construcción mediante la correspondiente regularización de cuotas.

establece las obligaciones que recaen sobre dichos sujetos pasivos, si bien, veremos que las mismas se relajan cuando se trata de una actividad sujeta y exenta.

Este régimen se aplica igualmente al arrendatario que explota el inmueble ejerciendo el alquiler turístico sin prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera⁸²⁸. No se aplicaría al arrendador, que ejerce una actividad sujeta y no exenta en IVA, su régimen de obligaciones se recoge en Capítulo VII relativo al alquiler turístico como actividad sujeta y no exenta en IVA.

La primera de las obligaciones contempladas en el art. 164 LIVA, es la de comunicar, mediante la correspondiente declaración, el inicio, modificación y cese de las actividades sujetas al Impuesto.

Dicha obligación se sustancia en la formación del Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, regulada en el art. 3.2 RGGIT.

Precisamente, dicho art. 3.2.a) exceptúa de la obligación de causar alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores, a aquellos sujetos pasivos que desempeñen, exclusivamente, los arrendamientos de inmuebles exentos contemplados en el art. 20.Uno.23º.b) LIVA, siempre y cuando dicha actividad no revista el carácter de actividad empresarial conforme a la normativa reguladora del IRPF⁸²⁹.

En este sentido, si bien podemos acudir al Capítulo IV sobre las cuestiones generales del alquiler turístico en IRPF, hemos de recordar que la prestación de servicios propios de la industria hotelera obliga a considerar que el alquiler turístico es una actividad económica en IRPF. Pero estamos analizando el supuesto en que es actividad exenta en IVA y, por tanto, no se prestan servicios propios de la industria hotelera; por ello, partiendo de que no se prestan tales servicios, habrá obligación de causar alta en el censo cuando exista actividad económica conforme al resto de criterios del art. 27 LIRPF, ya analizados, si no se cumplen tales criterios, no habrá obligación de causar alta en el censo; todo va a depender de que en IRPF no exista actividad económica, y ello, como hemos visto, es posible.

La solicitud de número de identificación fiscal, comunicarlo y acreditarlo es una obligación recogida en el art. 18 RGGIT, sin que establezca excepción alguna.

La solicitud del número de identificación fiscal, se realiza mediante la cumplimentación del modelo 036 o 037, regulados por la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, que aprueba los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores. Modificada por la Orden HAP/2484/2014, de 29 de diciembre.

Entre las obligaciones de los sujetos pasivos, el art. 164 LIVA recoge la de expedir y entregar factura de todas sus operaciones (apartado Uno.3.º), encontrando su desarrollo reglamentario en el Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

⁸²⁸ A título de ejemplo, resolución de la DGT de 27 de marzo de 2019, en respuesta a la Consulta nº V0690-19).

⁸²⁹ Resoluciones de la DGT de 19 de noviembre de 2012 y de 20 de noviembre de 2017, en respuesta a las Consultas nº V2220-12 y V3023-17.

En efecto, el art. 2.1 del citado Reglamento, establece la obligación genérica de los empresarios y profesionales de expedir factura y copia de la misma por las entregas de bienes y prestaciones de servicios, incluyendo aquellos casos en que exista no sujeción o sujeción y exención. Sin embargo, el art. 3.1.a) del mismo texto, exceptúa de la obligación de emitir factura a las operaciones exentas en virtud del art. 20 LIVA, excluyendo de dicha excepción una serie de excepciones, entre las que no se encuentra la prevista por el arrendamiento para uso exclusivo de vivienda del art. 20.Uno.23.º LIVA.

Por tanto, cuando en el alquiler turístico no se presten servicios complementarios, propios de la industria hotelera, no hay obligación de facturar⁸³⁰.

En este ámbito ha habido un cambio normativo desde que el Real Decreto 2402/1995, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura, pese a que igualmente eximiera de emitir factura a los empresarios del alquiler turístico sin servicios propios de la industria hotelera, contemplaba la posibilidad de que el destinatario del servicio pudiera exigir la correspondiente factura, estando el empresario obligado a expedirla⁸³¹. Dicha posibilidad desapareció en el siguiente Reglamento de Facturación, aprobado por Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre⁸³².

Llama la atención que la DGT lleva a advertir⁸³³ la obligación de expedir factura, en todo caso, cuando el destinatario de la operación sea un empresario o profesional⁸³⁴, pero no debe perderse de vista que en ese caso no se va a aplicar la exención por arrendamiento de vivienda. Resulta irrelevante que sea un empresario persona física, si es persona jurídica, es indiscutible que, en ningún caso, se va a poder explicar la exención por arrendamiento de vivienda, pero si es persona física que actúa como empresario o profesional, estamos diciendo que el aprovechamiento de la vivienda tiene dicho carácter, perdiendo el posible uso como vivienda y, por tanto, el elemento teleológico de la exención.

En suma, la respuesta a la posible obligación de emitir factura en un alquiler turístico propio de la industria hotelera, ha de ser negativa.

En la medida en que el sujeto pasivo no incurre en la obligación de expedir factura, es consecuencia lógica que no esté obligado a la llevanza de los Libros Registro de facturas expedidas y recibidas, regulados en los arts. 63 y 64, respectivamente, del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido (RIVA)⁸³⁵.

⁸³⁰ Resoluciones de la DGT de 2 de octubre de 2018 y de 15 de octubre de 2019, en respuesta a las Consultas nº V2655-18 y V2834-19.

⁸³¹ Resolución de la DGT de 25 de noviembre de 2002, en respuesta a la Consulta nº 1821-02.

⁸³² Resolución de la DGT de 26 de febrero de 2007, en respuesta a la Consulta nº V0373-07.

⁸³³ De nuevo, Resoluciones de la DGT de 26 de febrero de 2007 y de 2 de octubre de 2018, en respuesta a las Consultas nº V0373-07 y V2655-18.

⁸³⁴ Art. 2.2.a) del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

⁸³⁵ Aunque la norma sea clara, lo recuerda la resolución de la DGT de 26 de febrero de 2007, en respuesta a la Consulta nº V0373-07.

La declaración anual de operaciones con terceras personas, se presenta mediante la confección del modelo 347, aprobado por Orden EHA/3012/2008, de 20 de octubre. De su regulación se encarga el RGGIT, arts. 31 a 35.

Precisamente, el art. 33.2.c) RGGIT, excluye del deber de declaración las operaciones exentadas de IVA. Por tanto, las personas que se dediquen a la actividad de alquiler turístico como actividad sujeta y exenta de IVA, no están obligadas a efectuar la declaración anual de operaciones con terceras personas mediante la confección del modelo 347.

El desarrollo reglamentario de la obligación de presentación de declaraciones-liquidaciones e ingreso del importe correspondiente lo encontramos en el art. 71 RIVA. Así, el mero hecho de realizar una operación exenta, no supone que no se esté obligado a presentar la declaración-liquidación periódica (modelo 303, mensual o trimestral, según proceda) y la declaración resumen anual (modelo 390), la obligación de atribuye al empresario y al profesional, esto es, al sujeto pasivo, como es nuestro caso, incluso cuando no existan cuota devengadas ni se efectúe la deducción de cuotas soportadas.

Esta obligación, latente conforme a lo dicho hasta ahora, hace necesaria una mención expresa que excluya al sujeto pasivo que desempeña la actividad de alquiler turístico sin prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera.

Esa mención existe, y la encontramos en el mismo art. 71, al que nos estamos remitiendo. En efecto, dicho precepto, excluye de la obligación de presentar declaraciones-liquidaciones (art. 71.1), así como de la declaración resumen anual (art. 71.7), a los sujetos pasivos que realicen exclusivamente las actividades exentas recogidas en los art. 20 y 26 LIVA.

Por tanto, el sujeto pasivo cuya única actividad sea la de alquiler turístico sin prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera, no va a estar obligado a presentar las declaraciones-liquidaciones periódicas (modelo 303) ni la declaración resumen anual (modelo 390)⁸³⁶.

A lo que sí podría estarse obligado, pese a ser actividad sujeta y exenta, es a la presentación de la declaración-liquidación especial de carácter no periódico del art. 71.8 del citado Reglamento, y ello cuando se reciban servicios de personas no establecidas en el TAI y proceda la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo del art. 84.Uno.2º LIVA⁸³⁷.

En cuanto al nombramiento de un representante cuando resulte preceptivo, esto ocurre en el ámbito de no residentes. En efecto, el art. 10 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, establece una serie de supuestos en que el nombramiento de representante resulta obligatorio:

- 1) Cuando se ostente un establecimiento permanente en España.
- 2) En los casos de actividades o explotaciones económicas realizadas en España sin mediación de establecimiento permanente, en que resultan deducibles los

⁸³⁶ Esta cuestión ha llegado al ámbito administrativo, resolución de la DGT de 13 de junio de 2016, en respuesta a la Consulta nº V2588-16.

⁸³⁷ Resolución de la DGT de 3 de julio de 2018, en respuesta a la Consulta nº V1993-18; en este caso por un servicio de mediación prestado por una plataforma web no establecida en el TAI.

gastos de personal, materiales y suministros, en las condiciones establecidas reglamentariamente (art. 24.2 del mencionado Real Decreto Legislativo 5/2004).

- 3) En el supuesto de una entidad en régimen de atribución de rentas, constituida en el extranjero, que realice una actividad en territorio español “y toda o parte de ésta se desarrolle, de forma continuada o habitual, mediante instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, o actúe en él a través de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad” (art. 38 del citado Real Decreto Legislativo 5/2004).
- 4) Cuando así lo requiera la Administración Tributaria, por razones cuantitativas o cualitativas de la renta obtenida en territorio español por el contribuyente.
- 5) En el caso de personas o entidades residentes en países o territorios con los que no exista un efectivo intercambio de información tributaria y sean titulares de bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, excluyéndose expresamente los valores negociados en mercados secundarios oficiales.

CONCLUSIONES

Partiendo de la importante proliferación del alquiler turístico, nos preocupa la amplia variedad de modalidades y relaciones jurídicas complementarias a la principal de cesión del inmueble que se derivan. Por ello, para analizar el régimen tributario del alquiler turístico, hemos de partir de la determinación de la naturaleza del conjunto de hechos imposables que se dan en el seno de este concepto, analizando los mismos desde el prisma del Derecho Privado, planteándonos cuál es el negocio jurídico que se celebra, qué obligaciones y derechos genera y qué partes resultan implicadas, directa o indirectamente, en virtud del mismo.

El alquiler turístico parte, en el Derecho Privado, de dos figuras contractuales, el contrato de arrendamiento y el contrato de hospedaje. La diferencia fundamental entre ambas figuras es la concurrencia de servicios complementarios que van más allá de la cesión de un inmueble, implicando la ordenación de factores de producción para intervenir en el mercado con una finalidad de lucro.

Lo cierto es que ambos contratos, arrendamiento y hospedaje, los separa una fina línea que no encuentra una determinación taxativa en nuestro ordenamiento. Ello, genera una inseguridad jurídica que se traslada al prisma tributario.

Hemos visto que el contrato de alquiler turístico queda excluido de la LAU, debiendo estar a lo dispuesto en el Derecho Privado para el contrato de arrendamiento o, en su caso, de hospedaje y, en los aspectos dispositivos, a la voluntad de las partes. Lo anterior, sin perjuicio de la regulación que de la ordenación de la actividad económica de alquiler turístico establezca cada Comunidad Autónoma.

Esta última circunstancia, unida a la rápida evolución que internet ha supuesto para la economía y la contratación, ha traído una amplia variedad de posibles formas de ejercicio del alquiler turístico, tanto de contenido como de estructuras empresariales en aras de una explotación más eficiente o simplemente más cómoda para el titular del inmueble, siendo habitual la cesión del inmueble o la encomienda de la gestión del mismo a un tercero.

Esa rápida evolución de esta figura que denota una falta de precisión la regulación del negocio jurídico ha generado, sin duda alguna, un régimen fiscal con muchas carencias, empezando por algo tan básico como una separación clara entre cuándo hay actividad económica y cuando no, que actualmente se basa en los preceptos previstos para arrendamientos tradicionales. En este sentido la normativa sectorial encargada de la ordenación de la actividad tampoco ayuda, no pudiendo deducirse ni un denominador común respecto a los tipos de alojamiento turístico.

Como decíamos, la canalización de la oferta de alquiler turístico a través de internet y, más concretamente, la aparición de plataformas colaborativas en el sector ha favorecido enormemente la proliferación de esta figura, adoptando el nombre de alojamiento colaborativo. A diferencia de lo que ocurre en otros sectores en que también han irrumpido las plataformas colaborativas, como puede ser el del transporte, en el alojamiento, el titular del inmueble conserva la titularidad de la actividad, siendo la plataforma un mero intermediario.

El alojamiento colaborativo, surge en el ámbito de un concepto mayor que es la economía colaborativa, que podemos definir como un “modelo de organización industrial en el que una plataforma electrónica facilita la contratación de servicios, incluyendo el servicio de arrendamiento de bienes, ofertados por un grupo de usuarios (prestadores) y demandados por otro grupo de usuarios (consumidores)”, donde puede apreciarse el

protagonismo de la plataforma colaborativa como punto de encuentro entre prestadores y consumidores.

Concretamente, el alojamiento colaborativo puede definirse como aquel que “permite encuadrar diferentes posibilidades de poner a disposición de particulares, eventualmente turistas, alojamiento bien en viviendas bien en habitaciones, a través de plataformas tecnológicas”. Es decir, no es más que aplicar al alquiler turístico la definición de economía colaborativa.

Por tanto, si tenemos en cuenta que es alojamiento turístico la mera cesión de un inmueble con fines turísticos (en palabras de la Comisión Europea, “cualquier estructura empresarial que presta un servicio de alojamiento regularmente”), podemos decir que todo alojamiento colaborativo es alojamiento turístico, siendo, no obstante, el alojamiento turístico un concepto más amplio, que contempla de forma adicional aquellas cesiones ajenas a la economía colaborativa.

Tales afirmaciones son ajenas a la normativa sectorial autonómica, incluso a la posible influencia de los entes locales, no afectando por consiguiente para determinar el conjunto y naturaleza de hechos impositivos, objeto de nuestro estudio.

En cuanto a la relación contractual de alquiler turístico entre huésped y anfitrión, resulta interesante poner de relieve que, en el margen que otorga la autonomía de la voluntad, es habitual la prestación de servicios complementarios que suponen una separación lógica del arrendamiento tradicional y un elemento no esencial pero sí muy característico del alquiler turístico. Además, aunque no generan mayor problemática en el ámbito contractual, veremos que la prestación de servicios complementarios resulta una diferencia radical en el tratamiento del alquiler turístico en algunas figuras impositivas.

De una forma ya más específica, desde la perspectiva contractual, podemos decir que alquiler turístico es un negocio jurídico privado en el que a través de un contrato de arrendamiento (o de hospedaje, en el caso de que se incluyan servicios propios de la industria hotelera), concertado o no a través de una plataforma colaborativa (en caso afirmativo, hablamos de alojamiento colaborativo), el anfitrión pone a disposición del huésped una unidad de alojamiento para su uso y disfrute durante un tiempo coherente con la finalidad turística.

Paralelamente, deben tenerse en cuenta además las habituales relaciones de las partes con la plataforma colaborativa en el seno de un contrato de mediación con características peculiares como es el hecho de su perfección por medios electrónicos y su objeto, en la medida que la plataforma pone a disposición de las partes los medios para lograr la realización del negocio jurídico que les interesa (y no es la plataforma la que activamente busca al oferente o demandante).

Adicionalmente, la presencia de la plataforma colaborativa también determina la aplicación de la LSSI, lo que no significa que el alquiler turístico que no es alojamiento colaborativo no esté sujeto a la misma si se utilizan otros servicios de la sociedad de la información distintos de una plataforma colaborativa.

Por otro lado, por si el esquema todavía no es lo suficientemente complejo, cabe la posibilidad de que concurra una empresa gestora de arrendamientos turísticos, con la que el anfitrión concierte la gestión del arrendamiento de los inmuebles en el seno de un contrato de arrendamiento de servicios o de un mandato, si bien la forma contractual dependerá de la configuración que a tales efectos decidan las partes.

Adicionalmente, el anfitrión debe tener en cuenta no sólo sus obligaciones con el huésped sino con la comunidad de propietarios, en caso de existir esta, pudiendo estos tomar medidas contra una posible actividad molesta. Pudiendo derivarse incluso la obligación para el anfitrión de pagar una mayor cuota de comunidad, gasto a tener en cuenta a efectos de determinar los rendimientos sometidos a tributación.

De la normativa sectorial autonómica, podemos destacar la dispersión normativa y el margen tan amplio que queda a la autonomía de la voluntad, sin perjuicio de las limitaciones que establezca la normativa administrativa respecto de la actividad turística. Ello, hasta el punto de ser incapaces de dar una nomenclatura común, desde la perspectiva del sector normativo que regula el negocio jurídico privado, a las distintas unidades de alojamiento que se pueden encontrar.

Entrando en el régimen fiscal aplicable al alquiler turístico, hemos analizado en primer lugar cuestiones particulares de IS, IP e ISD, así como la obligación de información materializada en el modelo 179; analizando posteriormente IRPF e IVA, distinguiendo cuándo hay actividad económica o no y cuándo resulta aplicable la exención por arrendamiento o no, respectivamente.

La primera incoherencia que nos encontramos viene heredada de las previsiones establecidas para el arrendamiento de inmuebles en general, observándose que los criterios para considerar que las sociedades pertenecientes a un mismo grupo ejercen actividad económica de arrendamiento de inmuebles son distintos en el Impuesto sobre Sociedades, donde el requisito se observa a nivel de grupo, frente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones e Impuesto sobre el Patrimonio, donde el requisito debe cumplirse en cada sociedad.

En este sentido, resultaría interesante que la normativa reguladora de IP e ISD estableciese las cautelas necesarias para evitar estas situaciones no deseables en nuestro ordenamiento tributario. La doctrina se refiere a la aplicación directa del carácter actividad económica en IRPF a IP e ISD, sin embargo, si ya el IP e ISD reciben un trato desfavorable respecto a IAE e IVA en cuanto a criterios para determinar si hay actividad económica en el arrendamiento de inmuebles, la situación se agrava si respecto a IS también se aprecia un trato desfavorable exigiendo que el requisito concurra en cada sociedad.

También hemos visto la reincorporación a nuestro ordenamiento de la obligación de información para los intermediarios del alquiler turístico a través del modelo 179, de carácter trimestral. Así, del Real Decreto 1070/2017 que inicialmente contemplaba la introducción del art. 54 *ter* RGGIT, pese a la declaración de nulidad del mismo por motivos procedimentales, se pasa a aprobar el régimen idéntico mediante el Real Decreto 366/2021.

La opinión de la doctrina respecto a esta obligación de información es mayormente reticente, especialmente, por el difícil encaje que encuentra la misma en la LGT. Ello, pese a que el propio TS ha encontrado compatible dicha obligación de información con el art. 93 LGT, que es, en definitiva, el precepto con el que podría guardar cierta identidad dicha obligación, aunque no termine de encontrar base suficiente en el mismo.

Pese a la puesta en tela de juicio de su ajuste a Derecho por parte de la doctrina y la alta probabilidad de su impugnación con éxito, la DAC 7 sitúa al legislador en una posición compleja, obligándole a reforzar dicha obligación y ofrecerle una sólida base

legal en nuestro ordenamiento, realizando las modificaciones legislativas que resulten necesarias.

De ahí que, en nota de prensa del 22 de febrero de 2022, el Ministerio de Hacienda y Función Pública, haya comunicado el inicio de los trámites por parte del Consejo de Ministros para la aprobación de un Anteproyecto de Ley por el que se modifica la Ley General Tributaria, introduciendo la obligación de intercambiar información con otros EEMM, así como las características generales de la obligación de información, reservando su desarrollo reglamentario a un Real Decreto y una orden ministerial para aprobar el modelo de declaración (siguiendo, en definitiva, la estructura normativa que ha aprobado el modelo 179 actual).

Bastante acertada sería la postura de la doctrina cuando ya se ha manifestado la intención de modificar la LGT para introducir las bases de dicha obligación de información. En definitiva, ha sido necesaria la influencia del legislador europeo para que la regulación de dicha obligación de información en nuestro ordenamiento nacional se dote de una calidad mínima.

Adentrándonos ya en el ámbito del IRPF, el concepto de actividad económica, primera cuestión por determinar respecto a este impuesto en nuestro estudio, tiene como punto de referencia el art. 27 LIRPF. Junto al carácter tan abierto del art. 27.1 LIRPF, encontramos una previsión específica en el art. 27.2 LIRPF para la actividad arrendaticia. Más allá de la exigencia de contar con una persona contratada a jornada completa, podemos encontrarnos el supuesto de que se subcontrate la ordenación de la actividad, y también debemos plantearnos la posibilidad de que exista actividad económica cuando no se cuente con persona empleada.

Para ello, debemos acudir, en principio, al art. 27.2 LIRPF, el cual parece que determina cuándo nos vamos a encontrar ante una actividad económica en el caso de arrendamiento de inmuebles. Concretamente, el precepto exige que “para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa”.

Respecto a la persona empleada, debe ser mediante contrato laboral, a jornada completa y cuyo contenido consista en servicios relacionados con la gestión de la actividad de arrendamiento. En este sentido, sin perjuicio del pormenorizado análisis realizado en nuestro estudio, puede destacarse la remisión a la normativa laboral respecto a tales requisitos.

En la actualidad, los nuevos modelos de negocio han proliferado la práctica de la externalización, que en el caso de la actividad de arrendamiento de inmuebles puede traducirse en la contratación de otra empresa o profesional independiente de los servicios de ordenación de la actividad, circunstancia admitida por la DGT y que lleva a admitir la sustitución del requisito del art. 27.2 LIRPF por la externalización de dichos servicios, si bien resulta más difícil delimitar cuándo una externalización resulta equivalente a aquel requisito. Deben atenderse, conforme a la DGT, a tres criterios: la calificación del gestor subcontratado, el patrimonio inmobiliario arrendado y las características concretas de la actividad de arrendamiento.

Del gestor contratado, lo importante es qué parte de ese personal se destina y qué tiempo emplean en la gestión de la actividad de arrendamiento. Lo relevante es si el servicio subcontratado es del peso suficiente como para considerar que es necesario contar con una persona a jornada completa.

En lo que se refiere al patrimonio inmobiliario arrendado, ha de tratarse de un patrimonio inmobiliario relevante o de cierta importancia, lo que debemos tratar como un concepto jurídico indeterminado.

Lo mismo ocurre con las características particulares de la propia actividad de arrendamiento, sobre la que deben considerarse tres factores: dimensión de la actividad, volumen e importancia de los ingresos que genera y el número de arrendatarios.

En suma, nos encontramos que los criterios adoptados por la DGT no son muy esclarecedores. De hecho, de los tres factores indicados, a excepción del primero, entendemos que más que arrojar luz sobre el art. 27.2 LIRPF, se invade el ámbito del art. 27.1 LIRPF, en tanto se atiende a los factores de producción empleados (patrimonio arrendado) y al nivel de intervención en el mercado (dimensión de la actividad, volumen e importancia de los ingresos que genera y el número de arrendatarios).

Si verdaderamente se quiere atender a los rasgos propios de la subcontratación, como una alternativa del propio art. 27.2 LIRPF, junto a la cualificación del gestor contratado, hay otros rasgos que bien casarían con tal objetivo, como puede ser el precio abonado por tales servicios de ordenación de la actividad (así, por ejemplo, si estos ascienden, como mínimo, al 75% de lo que se abonaría a la persona a que hace mención el art. 27.2 LIRPF, podría entenderse que hay una equivalencia) o, de especificarse, el número de horas contratadas.

Del caso de externalización sólo queda decir que este supuesto opera como una excepción del art. 27.2 LIRPF, derivada de la interpretación de dicho precepto conforme a la realidad socioeconómica del momento.

De este modo, el supuesto de la externalización tal y como lo concibe la DGT debería verse, más que como una excepción del art. 27.2 LIRPF, como una alternativa basada en el art. 27.1 LIRPF, debiendo analizarse, más que el gestor contratado, la dimensión de la actividad, cuyo régimen pasamos a abordar.

No encontramos una postura unánime respecto a la posibilidad de que el arrendamiento de inmuebles en general constituya actividad económica cuando no se cuenta con persona empleada en los términos del art. 27.1 LIRPF o, en su defecto, se externalice la ordenación de la actividad.

En este sentido, la doctrina administrativa, pese a cambios de criterio a lo largo del tiempo, se ha mantenido negativa a tal posibilidad, sin embargo, la jurisprudencia sí que la admite, a través de cualquier medio de prueba válido. Habiendo de acudir, entendemos, a los criterios generales del art. 27.1 LIRPF para poder determinar si existe o no actividad económica.

Es decir, en este caso no estamos ante una excepción del art. 27.2 LIRPF, sino que la jurisprudencia, a nuestro parecer, permite incluir a la actividad arrendaticia, además, en el régimen del art. 27.1 LIRPF, como una posibilidad separada de la contemplada en el art. 27.2 LIRPF. Y lo entendemos así porque, como señala la doctrina administrativa, el art. 27.2 LIRPF sólo brinda una posibilidad al arrendamiento de inmuebles para ser considerada actividad económica (contando con persona contratada en los términos exigidos o, excepcionalmente, externalizando la ordenación), por lo que la única base de la *ratio decidendi* de los tribunales reside en el art. 27.1 LIRPF.

Y si atendemos a la letra del art. 27.2 LIRPF, al especificar cómo ha de interpretarse el art. 27.1 LIRPF a efectos de la actividad de arrendamiento de inmuebles, puede apreciarse que el art. 27.2 LIRPF no está complementando sino sustituyendo al art.

27.1 LIRPF, lo que nos lleva a no ver cabida a la postura de los tribunales en el esquema del art. 27 LIRPF, pues por aplicación del principio de especialidad el apartado 2 debe prevalecer sobre el apartado 1.

Esta interpretación sistemática de los dos apartados del art. 27 LIRPF nos lleva a pensar que los criterios para apreciar que existe actividad económica en el arrendamiento de inmuebles no cambiarían sustancialmente si el apartado 2 del artículo 27 LIRPF no existiera, pues la contratación de una persona a jornada completa sería un supuesto que determinaría la existencia de actividad económica ya con el apartado 1 del art. 27 LIRPF.

Tampoco podemos decir que la postura de los tribunales carezca de fundamento, de hecho, si aplicamos el canon lógico, es decir, el sentido común, sin perder de vista la *ratio legis*, no cabe interpretación distinta a la apuntada por la jurisprudencia.

Vemos así resultados divergentes en función de los cánones de la hermenéutica que se apliquen, sin que ninguna interpretación (ni la administrativa ni la jurisprudencial) pueda resultar plenamente satisfactoria, lo que hace necesario una revisión legislativa del art. 27.2 LIRPF.

Por otro lado, entrando ya a analizar los supuestos concretos del alquiler turístico, la DGT añade un supuesto adicional en que va a constituir actividad económica en IRPF, la prestación de servicios propios de la industria hotelera.

En suma, el ejercicio directo del alquiler turístico constituirá actividad económica en los siguientes casos:

- 1) Cuando se cuente con persona empleada con contrato laboral, a jornada completa, para la ordenación de la actividad (art. 27.2 LIRPF).
- 2) Cuando la ordenación de la actividad se externaliza atendiendo a la cualificación del gestor, el patrimonio inmobiliario arrendado y las características concretas de la actividad de arrendamiento, como excepción contenida implícitamente dentro del art. 27.2 LIRPF.
- 3) La jurisprudencia ha venido admitiendo que pueda apreciarse que el arrendamiento de inmuebles constituya actividad económica, pudiendo demostrarse a través de cualquier medio de prueba válido en Derecho. Ello, en el ámbito del art. 27.1 LIRPF.
- 4) Como supuesto adicional específico del alquiler turístico, cuando se presten servicios propios de la industria hotelera, en tanto que se entiende que ello supone “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” (art. 27.1 LIRPF).

El término servicios propios de la industria hotelera ha de verse como un concepto jurídico indeterminado, si bien podemos decir que forman parte de este “restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos”, y también sabemos que no se incluye la limpieza efectuada a la salida o entrada de cada arrendatario.

No afecta el título que habilita al anfitrión a explotar el alojamiento (propiedad, usufructo, etc.). Los servicios complementarios se pueden subcontratar, lo importante es quién se obliga frente al huésped, si una persona arrienda un inmueble obligándose a prestar servicios propios de la industria hotelera, aunque los subcontrate, está ejerciendo la actividad y está prestando tales servicios igual que si los desempeñara directamente. Si el inmueble se inscribe en un registro de alojamientos turísticos, se trata de una cuestión

ajena al hecho de que en IRPF los rendimientos constituyan actividad económica. Tampoco es relevante el hecho de que el alquiler se concierte a través de internet.

Tampoco influye si se arrienda una vivienda completa o una parte de ella, en este último supuesto el régimen es idéntico al señalado anteriormente.

En último lugar, analizamos el supuesto en que el inmueble se arrienda a un tercero para que sea este el que desempeñe la actividad de alquiler turístico. Dicho arrendamiento puede ser simplemente del inmueble o, por el contrario, junto a ese inmueble, es posible la transmisión del negocio en él establecido, es decir, una “unidad patrimonial con vida propia y susceptible de ser inmediatamente explotada o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas. Ello supone la existencia previa de una empresa o negocio que el arrendador explotaba y posteriormente alquila”, es decir, si ejercía la actividad como persona física el titular del negocio vendría tributando en rendimientos de actividades económicas; aquellos rendimientos se identifican para el arrendador con el supuesto del art. 25.4.c) LIRPF como rendimientos de capital mobiliario. Y ello siempre, claro está, que el arrendamiento de negocio no constituya para el sujeto pasivo una actividad económica, lo cual sucedería cuando el arrendamiento de negocio suponga para el arrendador “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”, art. 27.1 LIRPF.

Pues bien, en el caso de que se produzca un mero arrendamiento de inmueble, para el arrendador puede constituir rendimientos de capital inmobiliario o rendimientos de actividades económicas. Los supuestos para que constituya actividad económica son los mismos que para el ejercicio directo del alquiler turístico dado que es posible que en virtud del contrato de arrendamiento, el arrendador se obligue a prestar a los huéspedes los servicios complementarios propios de la industria hotelera. Para el arrendatario habrá actividad económica cuando la actividad de subarrendamiento suponga para el arrendatario “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”, art. 27.1 LIRPF.

El supuesto de hecho del art. 27.1 LIRPF concurre, entre otros casos, cuando se prestan servicios complementarios de la industria hotelera que los puede prestar el arrendatario directamente o puede subcontratarlos, ya sea a una empresa de servicios o al propio arrendador en el mismo contrato de arrendamiento.

En el caso de que se articule un arrendamiento de negocio, para el arrendador va a constituir actividad económica cuando la actividad de arrendamiento de negocios sea para este “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”, art. 27.1 LIRPF. Una consecuencia lógica del arrendamiento de negocio es que el arrendatario explote tal negocio, existiendo por tanto actividad económica. No es una consecuencia segura pero un negocio de explotación turística, para que se considere como tal, va a comprender, por definición, la prestación de servicios propios de la industria hotelera y, en el improbable caso de que no sea así, va a encajar igualmente en el concepto de actividad económica del art. 27.1 LIRPF. Si ello no se cumple entonces el problema es que no es un arrendamiento de negocio sino un mero arrendamiento de inmueble, y estaríamos ante el primer caso analizado, de un mero subarrendamiento.

En IRPF nos encontramos dos supuestos que son tan similares en la práctica como distintos en cuanto a régimen tributario aplicable. El primer supuesto consistiría en

instrumentar un arrendamiento o cesión, recibiendo el sujeto rendimientos de capital inmobiliario, encargándose la empresa, arrendataria o cesionaria, de ejercer la actividad económica. El segundo supuesto es aquel en que el sujeto que ejerce el alquiler turístico subcontrata la ordenación de la actividad y la prestación de los servicios complementarios, ejerciendo directamente la actividad económica. Como puede apreciarse, son dos supuestos separados por una fina línea, siendo determinante quién asume el riesgo de la actividad.

Lo cierto es que ambas posibilidades se prestan a que una persona física se valga de un modelo de negocio u otro en función de si le interesa más tributar por una actividad económica o por un rendimiento de capital inmobiliario. O simplemente porque así el riesgo de la actividad lo depura en una sociedad de capital valiéndose de su régimen de responsabilidad limitada y obteniendo la renta del arrendamiento libre de riesgos y responsabilidades, evitando, en caso de que sea una sociedad participada íntegramente por dicha persona física, una doble tributación si obtuviera los rendimientos vía retribución de capital (porque el abono de la renta sería deducible del resultado del ejercicio para la mercantil, lo que no ocurre con el reparto de dividendos). No obstante, sería cuanto menos discutible la calificación de esta práctica como una mera medida de planificación fiscal o un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma tributaria.

Una vez determinados los casos en que los rendimientos procedentes de alquiler turístico constituyen rendimientos de actividades económicas, pasamos a analizar el régimen aplicable en IRPF a dichos rendimientos.

La primera cuestión que nos planteábamos era la afección del inmueble a esa actividad económica de alquiler turístico, resultando evidente que, conforme a los arts. 29 LIRPF y 22 RIRPF, que el alojamiento turístico, en el que se desarrolla la actividad, va a ser considerado un elemento patrimonial afecto a la misma.

Pero junto a aquellos alojamientos en que concurre titularidad dominical, lo que no genera dudas, recordamos que también puede afectarse a la actividad un inmueble arrendado. Concretamente, en caso de que la actividad del arrendador (de arrendamiento tradicional de inmuebles) y del arrendatario (de alquiler turístico) constituyan actividad económica, puede darse que el bien inmueble esté afecto, en los términos del art. 29 LIRPF y 22 RIRPF a ambas actividades económicas. Pero desde un punto de vista contable, el alojamiento turístico aparecerá en el activo no corriente del arrendador, mientras que el arrendatario se imputará el correspondiente gasto por arrendamiento.

También se prevé la afectación parcial de un inmueble a una actividad económica. El caso que suele darse es aquel en que el sujeto pasivo destina parte de su vivienda habitual al ejercicio de una actividad económica. La doctrina entiende que cabría una afectación parcial, así como el TEAC y la DGT, si bien se plantea una doble problemática en este punto. Se plantea la doctrina si es trasladable al alquiler turístico la exigencia de contar con un acceso separado a la parte de vivienda habitual destinada a la actividad económica de alquiler turístico, como la DGT ha venido exigiendo, sin que haya actualmente pronunciamiento al respecto.

En el caso de rendimientos de actividades económicas, a diferencia de lo que ocurre en rendimientos de capital inmobiliario, donde se prevé que las zonas comunes las compartan huésped y anfitrión, no puede haber zonas comunes compartidas, y ello por dos motivos. En primer lugar porque el aprovechamiento no tendría el carácter de separado e independiente, y en segundo lugar porque el uso por parte del anfitrión que ejerce la actividad económica del alquiler turístico de zonas comunes no puede considerarse accesorio y notoriamente irrelevante como exige el art. 22.4 RIRPF, está

claro que un baño o un salón que anfitrión y huésped comparten no es usado por el primero en días u horas inhábiles durante los que se interrumpa el ejercicio de la actividad.

En cuanto al cálculo del rendimiento neto, regulado en los arts. 28 y ss. LIRPF y la Sección 3ª del Capítulo II del Título II del RIRPF, conforme a los arts. 28.1 y 32.1 RIRPF ni el epígrafe 861 ni el 685 del IAE se consideran actividades incluidas en el método de estimación objetiva, por lo que la única manera de determinar el rendimiento de actividades económicas es mediante el método de estimación directa, ya sea en su modalidad simplificada o normal.

Por su parte, el art. 28 LIRPF se remite a la normativa del IS para determinar los rendimientos de actividades económicas, teniendo en nuestro caso que observar, además y con carácter preferente, el art. 30 LIRPF y más especialmente el art. 30 RIRPF, que contiene una serie de normas especiales para el método de estimación directa. Y conforme al 10.3 LIS, ha de partirse del resultado contable, realizando los ajustes que procedan para obtener el resultado fiscal.

En términos generales, los gastos serán deducibles en la medida en que guarden la debida correlación con los ingresos, de modo que si no existe tal vinculación o no resulta probada la deducción de tales gastos sería improcedente. Adicionalmente, deben respetar los principios de “correcta imputación temporal, de registro en la contabilidad o en los libros registros que el contribuyente deba llevar, así como estar convenientemente justificados mediante el original de la factura normal o simplificada”.

Una comisión por intermediación satisfecha para adquirir el inmueble no es un gasto deducible, es un mayor valor de adquisición, a tener en cuenta tanto para calcular la cuota de amortización como para calcular la correspondiente ganancia o pérdida patrimonial.

Pensando principalmente en la compatibilidad con la vivienda habitual, nos planteamos la afectación parcial del inmueble a la actividad económica de alquiler turístico, en los términos del apartado dos del art. 29 LIRPF y los apartados tres y cuatro del art. 22 RIRPF. La doctrina entiende que cabría una afectación parcial, así como el TEAC y la DGT, si bien se plantea una doble problemática en este punto. Por un lado, para la afectación de la parte del elemento patrimonial es necesario que realmente se utilice para la actividad; por otro lado, se exige que el elemento patrimonial sea susceptible de un aprovechamiento separado e independiente del resto. Sin que hayamos encontrado una respuesta específica en el alquiler turístico, se plantea la doctrina si es trasladable al alquiler turístico la exigencia de contar con un acceso separado a la parte de vivienda habitual destinada a la actividad económica de alquiler turístico, como la DGT ha venido exigiendo en otras actividades. Encontramos en este punto un aspecto más a mejorar en la regulación del régimen fiscal del alquiler turístico.

Es cierto que cuando hay actividad económica parece que la separación entre el alojamiento y la vivienda ha de ser más escrupulosa, pero más allá de esta diferenciación, una vez determinado qué es vivienda habitual y qué es alojamiento turístico, el régimen de aplicación de los beneficios fiscales y la pérdida de los mismos no varía, se obtengan rendimientos de actividades económicas o rendimientos de capital inmobiliario, siendo en este último supuesto donde analizamos los beneficios aplicables a la vivienda habitual.

Una vez determinado qué parte de la vivienda se afecta a la actividad, hemos analizado el cálculo del rendimiento neto en estos casos, siendo fundamental la resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2015, en la que la doctrina se ha venido basando y que

ha llevado a la DGT a abandonar su postura anterior y hacer suya la manifestada en dicha resolución por el TEAC.

En base a dicha resolución y el resto de doctrina administrativa citada, el conjunto de gastos del inmueble derivados de la titularidad del mismo va a ser deducible en proporción a los metros de la vivienda afectos a la actividad. Sin embargo, para los gastos en concepto de suministros del inmueble, tal proporción sólo puede ser un indicio, debiendo atenderse a una verdadera correlación de gastos e ingresos cuya justificación queda a cargo del contribuyente dependiendo del caso concreto, si bien en el caso del alquiler turístico como actividad económica (téngase en cuenta que no hay doctrina administrativa con ocasión de una actividad económica de alquiler turístico), si supone un uso continuo del inmueble, entendemos que cabría aplicar el criterio de proporción de metros afectos a la actividad en exclusividad.

Categoría independiente es la relativa a los gastos de reparaciones y conservación, cuya deducibilidad simplemente va a depender de su repercusión en la parte del inmueble que conforma el alojamiento turístico.

Tampoco debe perderse de vista los costes de renovación, ampliación y mejora de un bien de inmovilizado material, los cuales, siempre que haya una verdadera repercusión en la capacidad, productividad o vida útil del bien, van a suponer un mayor valor del inmovilizado (NRV 3^a.f) del PGC), permitiéndose su deducción vía amortización.

Por ello, insistimos en que más allá de las exigencias de la normativa autonómica en materia de alojamientos turísticos, y a falta de pronunciamientos específicos en el ámbito tributario sobre esta casuística, lo recomendable es realizar una separación entre el alojamiento turístico que pretende afectarse a una actividad económica y el resto de la vivienda, al menos cuando esta última constituye vivienda habitual, pues el uso compartido de zonas comunes impediría la afectación de estas a la actividad (salvo que el contribuyente esté dispuesto a asumir esta consecuencia, claro está). Ya de camino, esa separación nos va a facilitar determinar el grado de afectación del elemento patrimonial.

Respecto al caso de ejercicio del alquiler turístico mediante subarrendamiento, ha de tenerse en cuenta, respecto a la relación arrendaticia principal, la existencia de una doble posibilidad, que ya hemos tratado a distintos efectos a lo largo de nuestro estudio. Podemos encontrarnos ante un mero arrendamiento de inmueble pero también cabe la posibilidad de que el inmueble se transmita dentro de un conjunto que forme un auténtico negocio, en palabras de la DGT una “unidad patrimonial con vida propia y susceptible de ser inmediatamente explotada o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas. Ello supone la existencia previa de una empresa o negocio que el arrendador explotaba y posteriormente alquila”, es decir, si ejercía la actividad como persona física el titular del negocio vendría tributando en rendimientos de actividades económicas; aquellos rendimientos se identifican para el arrendador con el supuesto del art. 25.4.c) LIRPF, si bien en este espacio hacemos alusión al arrendador cuando tal arrendamiento se encuadra en una actividad económica (art. 27 LIRPF), cuyo régimen hemos omitido dado que no se separa del de cualquier actividad económica, y trasciende de nuestro objetivo que es analizar el alquiler turístico como actividad económica

Por otra parte, hay dos cuestiones relativas al arrendador que sí interesan ahora. Por un lado el régimen de afectación del inmueble y, por otro lado, la obligación del arrendatario a efectuar retenciones por las rentas satisfechas al arrendador.

En cuanto al régimen de afectación del inmueble, para el arrendador, el inmueble se va a considerar afecto a la actividad y, por tanto, va a figurar en el activo no corriente, resultando deducible la amortización que corresponda.

Y, realmente, poco cambia sobre la obligación de retención que debe soportar el arrendador que obtiene rendimientos del capital, pues los rendimientos de actividades económicas están igualmente sometidos a retención por el art. 75.2 RIRPF, letras a) y b), advertencia hecha de las excepciones de la letra g) del apartado 3 del mismo precepto, y siempre que el arrendatario sea un sujeto obligado a efectuar retención conforme al art. 76 RIRPF, siendo esto último lo habitual en este tipo de negocios jurídicos. En definitiva, la renta estará sometida a retención si el arrendatario es persona jurídica o persona física en el ejercicio de una actividad económica, por lo que será fundamental determinar si el arrendatario que ejerce la actividad de alquiler turístico genera simplemente rendimientos de capital mobiliario o si, por el contrario, constituye una actividad económica.

Nada nuevo decimos del tipo de retención dado que al ser arrendamiento de inmueble se aplica el 19% del art. 100 RIRPF, cualquiera que sea la calificación de la renta (es decir, aunque sea actividad económica para el arrendador). Incluso aunque sea rendimientos de capital mobiliario por un arrendamiento de negocio, se aplicaría el 19%, si bien con base en el art. 90.1 RIRPF.

En cualquier caso, el tipo de retención aplicable al arrendamiento de un inmueble sería el 19%, lo que no queda claro en nuestro ordenamiento es cuál sería el tipo aplicable al arrendamiento de negocio si este constituye actividad económica para el arrendador, entendemos que igualmente se aplicaría el 19% conforma al art. 100 RIRPF, pues no hay un supuesto específico entre los recogidos para actividades económicas y no deja de haber un arrendamiento de un inmueble, aunque se complementa con otros elementos patrimoniales.

Lo que no compartimos es el sometimiento a retención de una casa rural, dado que lo normal es que esta no sea un inmueble urbano y no entraría en el supuesto de hecho del art. 75.2.A) RIRPF, como pretende la DGT (la cual ni se plantea la naturaleza del inmueble).

Hay que tener en cuenta que si el arrendatario lo fuera de un arrendamiento de negocio, es decir, que junto al inmueble, se transmita el negocio en él establecido, la consecuencia lógica de dicho negocio jurídico es que el arrendatario ejerza tal actividad y, por tanto, los rendimientos que obtenga se calificarán como rendimientos de actividades económicas resultando un sujeto obligado a retener, la doctrina administrativa no se detiene en realizar esta precisión.

Manteniéndonos en el mismo supuesto, pero desde la perspectiva del arrendatario, de la relación arrendaticia principal sólo resta decir respecto a la obligación de retener que si el arrendador fuera una persona jurídica, debemos acudir al art. 128 LIS, desarrollado principalmente por los arts. 60.1.e) y 62.1.b) RIS, cuyo régimen, en síntesis no se distancia del expuesto respecto al establecido en IRPF, por lo que, dado que estamos analizando ahora el alquiler turístico como actividad económica, el arrendatario sería un sujeto obligado a retener a cuenta del IS.

Respecto al régimen de afectación del inmueble, decíamos que el inmueble se puede encontrar formalmente afecto, según la definición del art. 29 LIRPF a dos actividades, la actividad del arrendador de arrendamiento tradicional de inmuebles y la actividad de alquiler turístico del arrendatario, pues para este la afectación es independiente al título por el que obtiene la posesión del inmueble, lo relevante es que

ejerza en esta actividad. Sin embargo, el inmueble no va a formar parte del activo corriente del arrendatario, ni va a haber amortización, simplemente un gasto por arrendamientos y cánones (cuenta 621).

Merece un análisis específico, aunque no sea una cuestión exclusiva del alquiler turístico, el caso de los gastos de obras de reforma o, en general, de los costes de renovación, ampliación y mejora de un bien de inmovilizado material, siempre que supongan una utilidad superior a un año y son económicamente relevantes para el valor del inmueble, como podría ser el coste de acondicionamiento del alojamiento turístico, tales costes se van a contabilizar como un inmovilizado, siempre que haya una verdadera repercusión en la capacidad, productividad o vida útil del bien, debiendo dar de baja a los elementos sustituidos del mismo. Por tanto, respecto al rendimiento neto, tales costes van a resultar deducibles vía amortización.

En cuanto a la vida útil, ha de tomarse en consideración el menor de los siguientes períodos: la duración del contrato y la vida económica de la obra. Por tanto, si en el momento de acometer la obra, la vigencia restante del contrato es inferior a un año, no cumpliría la definición de activo y no podría contabilizarse como un activo.

Por lo demás, como ya hemos apuntado respecto a rendimientos de actividades económicas en general, para el arrendatario que ejerce la actividad de alquiler turístico los gastos serán deducibles en la medida en que guarden la debida correlación con los ingresos.

En caso de cesión gratuita del inmueble para que el cesionario desarrolle en el mismo la actividad de alquiler turístico, para el cedente, debemos acudir a los arts. 6.5, 22.1, 24, 40.1 y 85.1 LIRPF. En virtud de los cuales, si se acredita que la cesión se efectúa con carácter gratuito, el cedente no obtendría rendimientos de capital inmobiliario pero sí que deberá efectuar una imputación de renta en los términos de los artículos anteriormente citados. Identificamos tres supuestos. De probar que existe retribución, que se consideraría rendimiento de capital inmobiliario (art. 22.1 LIRPF), en caso de que concurra parentesco en los términos del art. 24 LIRPF, aquella no podrá ser inferior a la que resultaría del art. 85.1 LIRPF. En segundo lugar, de no existir retribución, operaría la presunción, *iuris tantum*, de que la cesión es retribuida (art. 6.5 LIRPF), a valor de mercado (art. 40.1 LIRPF, también salvo prueba en contrario), teniendo la categoría de rendimiento de capital inmobiliario (art. 22.1 LIRPF). De probarse que la cesión es gratuita (mediante cualquier medio válido en derecho), habrá de aplicar la imputación del art. 85 LIRPF.

Para el cesionario, el hecho de no disfrutar del inmueble mediante título dominical o arrendamiento operativo, impide que las obras que el cedente realice sobre el inmueble puedan formar parte de su inmovilizado material, debiendo contabilizarse como un gasto corriente a deducir en el período impositivo en que se devengue. Debiendo, observarse los requisitos generales de deducibilidad a los que ya hemos hecho referencia.

La última cuestión que hemos abordado respecto a los rendimientos de actividades económicas y que, además, cobra una especial relevancia en el caso de titulares de actividades económicas, es el conjunto de obligaciones formales que se derivan de tal circunstancia, sin que presenten especialidad alguna en el caso del alquiler turístico.

De las cuestiones generales del tratamiento del alquiler turístico en IVA, la conclusión fundamental y que no deja lugar a dudas por su delimitación suficientemente específica en el derecho positivo, es el hecho de que el alquiler turístico está exento de IVA cuando no se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera y,

en caso contrario, estará sujeto y no exento. A ello, como ya hemos venido advirtiendo en estas conclusiones y a lo largo de nuestro trabajo, hemos de unir la variedad de fórmulas empresariales que encontramos para explotar el inmueble, resultando fundamental determinar quién ejerce el alquiler turístico a efectos de determinar la aplicabilidad de la exención, estando sujeta y no exenta toda cesión de inmueble que no se destine a vivienda directamente.

Para determinar la sujeción del alquiler turístico al IVA, partimos del art. 5.Uno.c) LIVA, que incluye dentro del concepto de empresario, a efectos de IVA, a los arrendadores de bienes, como es el caso de quienes desarrollan la actividad de alquiler turístico. Ello, independientemente de que, a efectos de IRPF, en su caso, la renta obtenida constituya o no rendimientos de actividades económicas. Además, esa sujeción a IVA, determina, a su vez, que no hay sujeción a ITPAJD (art. 4.Cuatro LIVA), salvo que resulte aplicable exención, cuestión que abordaremos a continuación.

Resulta fundamental, a efectos de sujeción, el carácter retribuido, no habiendo sujeción cuando la cesión se realiza a cambio de una donación cuyo importe es determinado libremente por cada usuario.

Dentro del régimen de sujeción, también resulta de interés el régimen aplicable a la fianza, como garantía de posibles daños y perjuicios, que puntualmente se prestara para disfrutar de un alojamiento turístico. Pues bien, no está sujeta a IVA, esta postura ha supuesto un cambio de criterio por parte de la DGT, que inicialmente la consideraba sujeta y exenta de IVA.

No obstante, la cuestión angular respecto a la tributación indirecta del alquiler turístico, la constituye la exención del art. 20.Uno.23º.b) LIVA, prevista para el arrendamiento de vivienda. Esta resulta aplicable al alquiler turístico siempre que no se presten servicios complementarios propios de la industria hotelera (supuesto excluido en el apartado e' del precepto). Dicha exención, además, se extiende a elementos instrumentales del alojamiento, como puede ser una plaza de aparcamiento que se arrienda conjuntamente con aquel, así como a los servicios conexos (no todos dan lugar a la no aplicación de la exención), entendiendo por tales, según el TJUE aquellos que no satisfacen por sí mismos una necesidad sino que contribuyen a disfrutar en mejores condiciones de una prestación principal.

Para que dicha exención resulte aplicable, es necesario que el inmueble tenga carácter de vivienda, y esa aptitud sólo puede deducirse cuando el inmueble en cuestión disponga de cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación. Independientemente de ello, la jurisprudencia niega la posibilidad de que la calificación del inmueble conforme a la legislación sectorial pueda influir en la aplicabilidad de la exención (excepto cuando el inmueble sólo requiera licencia para iniciar la actividad económica y no una cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación), tampoco influye el hecho de que el inmueble pertenezca a un complejo turístico.

En el caso concreto de un local de negocio, si este se adapta a vivienda, obteniendo cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación, y se arrienda o subarrienda a persona física para vivienda, sin servicios complementarios propios de la industria hotelera, es aplicable la exención.

Adicionalmente, el uso exclusivo como vivienda, resulta claro que sólo lo va a poder cumplir una persona física, por lo que se excluye de la exención aquellos arrendamientos a personas jurídicas.

Una cuestión fundamental de la exención reside en los servicios complementarios propios de la industria hotelera, dado el carácter abierto con que se mencionan en la citada exención. Lo que sí está claro es que debe obligarse al arrendador titular de la actividad a prestar tales servicios complementarios, aunque los subcontrate.

En efecto, el art. 20.Uno.23º.b).e') LIVA, ofrece una primera aproximación al aludir a servicios “tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos”.

Es cierto que la doctrina asocia contrato de hospedaje con aquellos casos en que se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera. Sin embargo, la calificación del negocio jurídico en el ámbito tributario va a ser independiente a la que las partes otorguen en el ámbito privado (art. 13 LGT), máxime cuando se trata de un contrato que ni siquiera hay que elevar a escritura pública. Lo importante va a ser analizar el contenido obligacional del contrato para determinar, caso por caso, si se prestan servicios complementarios o no.

Concretamente, la DGT precisa que la LIVA ofrece una serie de ejemplos, pero que lo relevante es que los servicios de hospedaje se caracterizan por ir más allá de la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo, revistiendo esas prestaciones accesorias una entidad propia, añadiendo el Centro Directivo otros supuestos, también con carácter ejemplificativo, de servicios complementarios propios de la industria hotelera:

- 1) Recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto.
- 2) Limpieza periódica del inmueble y el alojamiento.
- 3) Cambio periódico de ropa de cama y baño.
- 4) Otros servicios como lavandería, custodia de maletas, prensa, reservas etc.
- 5) Prestación de servicios de alimentación y restauración.

Por otro lado, también ofrece un elenco de servicios que no se consideran propios de la industria hotelera:

- 1) Servicio de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del período contratado por cada arrendatario.
- 2) Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado a la entrada y a la salida del período contratado por cada arrendatario.
- 3) Servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles).
- 4) Servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos.
- 5) Disponibilidad de un número de teléfono las 24 horas del día para atender posibles incidencias.
- 6) Puesta a disposición de equipamientos para el apartamento, tales como vajilla, enseres, aparatos de cocina y otros similares para el hogar.

Teniendo en cuenta el carácter abierto del elenco anterior, la doctrina hace referencia a otros posibles servicios análogos como servicio de recepción, custodia de

maletas, entrega de prensa, gestión de reservas, etc.; así como a servicios que no se van a considerar propios de la industria hotelera, como es la limpieza de zonas comunes, limpieza a la entrada y salida del huésped y reparaciones puntuales del inmueble.

La idea, coincide la doctrina, es que se va a considerar que se prestan servicios propios de la industria hotelera cuando en el caso concreto, el conjunto de servicios complementarios reviste tal carácter que cobra una entidad propia, lejos del carácter residual y accesorio de la mera puesta a disposición del inmueble. Resulta fundamental, y así lo manifiesta la doctrina del TEAC, que el arrendamiento se haga a una persona física concreta y que no se ejerza en el inmueble una actividad económica.

Respecto a la prueba de la prestación de tales servicios, la jurisprudencia ha admitido la declaración ante notario de varios arrendatarios. Lo que no resulta muy relevante es el contenido, en su caso, de la documentación propagandística que haga referencia al estado en que los huéspedes deben dejar la habitación o si el precio incluye el IVA o no, dado que el régimen de sujeción y exención no depende de la decisión del anfitrión sino del resultado de un análisis técnico del contenido de los servicios en relación a dicho régimen.

Esta exención ha suscitado gran escepticismo, pues estamos ante una exención que, en principio, parece tener un marcado carácter teleológico, persiguiendo la protección del derecho a una vivienda digna del art. 47 CE, por lo que se ha cuestionado en innumerables ocasiones si un alojamiento turístico cumple dicha finalidad. Elemento teleológico que parece que el alquiler turístico no cumple en la LIRPF al no aplicarse la reducción por arrendamiento de vivienda del art. 23.2 de dicha norma.

Nuestra postura se aproxima a la del TJUE, que coincide con la jurisprudencia nacional: la Directiva reconoce un amplio margen a los EE. MM., cuyo límite está en el respeto a la finalidad del precepto, que es distinguir aquellas operaciones de alojamiento que se producen en el marco del sector hotelero de aquellos simples arrendamientos de inmuebles, dejando en manos de los EE. MM. la definición de los criterios a aplicar para efectuar tal distinción, hasta el punto que avala el respeto de la Directiva por parte LIVA.

Ahí es donde identificamos que tenemos un problema de seguridad jurídica importante, en la delimitación del hospedaje frente al mero arrendamiento. En este punto, hemos de apreciar que el legislador español entendió que una manera objetiva de distinguir cuándo el arrendamiento se aproxima más a un arrendamiento de vivienda y cuándo está más cercano a un servicio de alojamiento hotelero, reside en los servicios complementarios que se ofrecen, lo cual entendemos que casa perfectamente con el art. 135 de la Directiva, máxime cuando el propio art. 135 incluye como cláusula complementaria el posible establecimiento de exclusiones suplementarias de la exención de la letra l) del apartado 1.

Por supuesto que el elemento de los servicios complementarios no es plenamente satisfactorio, sin embargo, atender a la finalidad sería excesivamente subjetivo y difícilmente comprobable. Como posibles alternativas, quizás un elemento característico del alquiler turístico es el establecimiento de su duración por noches, y no por meses, como es más propio de un arrendamiento de vivienda. Incluso podría tomarse en consideración la duración mínima del contrato de arrendamiento de vivienda de 5 o 7 años del art. 9 de la LAU.

Atender simplemente a la duración de la relación arrendaticia encuentra el escepticismo de la doctrina administrativa, en el ámbito del IRPF, el TEAR de Valencia ha concluido no hace mucho que la necesidad de vivienda puede resolverse de una manera

no permanente, por la movilidad geográfica de determinadas profesiones, generando una discriminación no ya sólo a los arrendadores sino a los propios arrendatarios turísticos, que pueden sufrir un encarecimiento del alquiler.

Pero es que además la reducción del 60% por arrendamiento de vivienda en IRPF tenía otro fin puramente fiscal, que sigue justificando la aplicación de la reducción aun cuando no se satisfaga una necesidad de vivienda, el de incentivar la declaración de los arrendamientos posibilitando un mayor control por parte de la Hacienda Pública sobre los mismos, cuestión que nadie negará que donde más se acentúa es en el alquiler turístico, especialmente en aquellos casos en que no haya una plataforma colaborativa de por medio o que, habiéndola, no registre el negocio jurídico porque se burle tal vía (por ejemplo, cuando los usuarios intercambian sus teléfonos y no siguen el cauce establecido en la plataforma).

El propio TJUE ha puesto de manifiesto que no es esencial la duración de la relación arrendaticia, lo que no impide que sea un elemento clarificador muy importante, sobre cuándo estamos ante un alojamiento turístico y cuándo se arrienda el inmueble para vivienda. La pena es que, como señala la doctrina, el TJUE no se manifiesta sobre cuál es la finalidad de la exención en la Sexta Directiva y, posteriormente, en la Directiva de IVA, aunque se deduce que es, precisamente, el fomento de la vivienda, como vemos que el TEAR de Valencia alude al analizar la reducción por arrendamiento de vivienda en IRPF.

En suma, vemos hasta qué punto se ha puesto en tela de juicio la aplicabilidad de esta exención al alquiler turístico, especialmente el distinto tratamiento respecto al IRPF.

Este régimen jurídico ha generado, en la práctica, una gran problemática, siendo innumerables los casos en que la Administración Tributaria ha impuesto sanciones a sujetos pasivos que, no prestando servicios complementarios propios de la industria hotelera, y ejerciendo, por tanto, una actividad exenta, han tratado la actividad como sujeta y no exenta, repercutiendo IVA y deduciéndose el IVA soportado. Queda en manos de las autoridades tributarias autonómicas, detectar estos casos para reclamar las correspondientes cuotas de ITPAJD, en su modalidad de transmisiones patrimoniales, no declaradas.

Independientemente de la labor de las distintas autoridades administrativas, esto nos aporta un motivo más para poner en tela de juicio la utilidad de aplicar la exención por arrendamiento de vivienda al alquiler turístico, que impide que los sujetos pasivos puedan deducirse el IVA soportado en la actividad.

A modo de conclusión, lo fundamental respecto a la aplicación de la exención en alquiler turístico es que se cumplan tres requisitos. Por un lado, que el inmueble tenga aptitud de uso como vivienda, contando con la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación. En segundo lugar, el aprovechamiento como vivienda sólo podrá llevarlo a cabo una persona física, por lo que se excluyen de la exención aquellos arrendamientos a personas jurídicas. Por último, que no se presten servicios complementarios propios de la industria hotelera.

La solución adoptada por el legislador respecto a la aplicabilidad de la exención al alquiler turístico no es pacífica, siendo recomendable una puesta en común con el régimen previsto en IRPF, debiendo atender no solamente a la concurrencia de servicios complementarios propios de la industria hotelera, sino también a otros factores como la duración de los alojamientos. Alternativamente, sería deseable permitir la renuncia a la exención, facilitando que aquellos sujetos que no presten servicios complementarios

puedan deducirse el IVA soportado, facilitando la gestión fiscal de la actividad, en comparación con las obligaciones que se derivarían de la aplicación del ITPAJD.

En efecto, el alquiler turístico representa la realización del hecho imponible tanto de IVA como de ITPAJD, para salvar esa doble imposición y compatibilizar ambos impuestos, IVA e ITPAJD, ha de estarse a lo dispuesto por el art. 4.4 LIVA, priorizando la sujeción al IVA, es decir, determinando un supuesto de no sujeción al ITPAJD en su modalidad de TPO cuando una operación esté sujeta a IVA.

En el caso que nos atañe, de arrendamientos de inmuebles, la exención en IVA, determinará la sujeción al ITPAJD en el concepto TPO. Así, en los casos en que se prestan servicios propios de la industria hotelera, la sujeción al IVA determina la no sujeción al ITPAJD por el concepto TPO. Sin embargo, cuando no se prestan tales servicios, resulta aplicable la exención, lo que a su vez determina la sujeción de la operación a ITPAJD, sin que esté prevista una posible renuncia en el art. 20.Dos LIVA.

También resulta de interés la cuestión relativa al establecimiento en el TAI del titular de la actividad, para que el alojamiento turístico se considere establecimiento permanente, no basta con adquirir el mismo, es necesario que se cuente con una estructura mínima de medios materiales y/o humanos, y en el caso que nos ocupa, el alquiler turístico, resulta imprescindible contar con una estructura de medios materiales y humanos, mobiliario, lencería, etc., así como personal que se encargue de la comercialización, gestión, trato con los huéspedes, etc. Por ello, lo más habitual es que paralelo a la adquisición del alojamiento turístico, el sujeto no establecido concierte un contrato de gestión turística con una empresa dedicada a ello. Y todo ello se hace necesario, en mayor o menor medida, ya se presten servicios complementarios propios de la industria hotelera o no. En estos casos, en base a lo anterior, vamos a tener un verdadero establecimiento permanente.

La consecuencia más inmediata de no contar con establecimiento permanente es la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo. Es decir, cuando no se cuente con establecimiento permanente el sujeto pasivo será el empresario destinatario de los servicios. Y lo más importante para el sujeto no establecido que adquiere un alojamiento turístico en España y soporta IVA en dicha adquisición (obra nueva), si no lo explota directamente y se limita a arrendarlo para que otra persona lo explote, al no considerársele establecido no se va a poder deducir la cuota de IVA soportado en la compraventa. Por ello, cuestiona en este punto la doctrina el respeto al principio de neutralidad del Impuesto.

Respecto a las distintas fórmulas o estructuras jurídicas que orbitan alrededor del alquiler turístico, hemos identificado cuatro que son las más comunes: el arrendamiento para subarrendamiento, el arrendamiento a través de comisionista destacando la figura del contrato de gestión de viviendas de uso turístico, la participación en cuentas y la puesta en común de ingresos.

En cuanto al arrendamiento para subarrendamiento, hemos de partir de que existen dos relaciones arrendaticias, debiendo analizarlas como arrendamientos independientes. La relación arrendaticia principal no va a poder beneficiarse de la exención por arrendamiento de vivienda, porque no es la causa del negocio jurídico, porque el arrendatario no va a ser el usuario de la vivienda, salvo que se trate de una cesión posterior gratuita para uso de vivienda, en este caso sí se puede aplicar la exención por arrendamiento de vivienda del art. 20.Uno.23º.b) LIVA.

En cuanto al subarrendamiento, el régimen aplicable coincide con el aplicable al alquiler turístico realizado directamente por el titular del inmueble. Así, conforme al art. 20.Uno.23º.b) LIVA, el subarrendamiento estará exento cuando el subarrendador no preste servicios propios de la industria hotelera y así ostente el carácter de arrendamiento de vivienda conforme al precepto citado, lo cual determina la sujeción y no exención en ITPAJD. En cambio, cuando el subarrendador acompañe el alquiler turístico de servicios propios de la industria hotelera, la actividad estará sujeta y no exenta.

En el caso en que hay un arrendamiento de vivienda convencional y el arrendatario destina parte de la vivienda a alquiler turístico, continuando su uso como vivienda habitual respecto al resto del inmueble, si se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera, no resulta aplicable la exención al subarrendamiento, sin embargo, el arrendamiento principal deja de ser, exclusivamente, para vivienda, de hecho, el propio art. 20.Uno.23º LIVA excluye aquellos arrendamientos de edificios o parte de los mismos con la intención de ser subarrendados. Esta pérdida de la aplicación de la exención al arrendamiento principal genera cierto rechazo en la doctrina.

Otra posibilidad es la colaboración de un comisionista, destacando la figura del “contrato de gestión de viviendas de uso turístico”, en virtud del cual el propietario de un apartamento de uso turístico lo cede a otra persona, normalmente una sociedad, para que esta lo explote en nombre propio y por cuenta del cedente. Hemos de distinguir dos prestaciones de servicios. Por un lado, el servicio de cesión del inmueble por parte del cedente y, por otro lado, el servicio de alojamiento, de la entidad explotadora a los usuarios finales, ya se acompañe de servicios complementarios propios de la industria hotelera o no.

El art. 11.Dos.15º LIVA, establece que cuando el agente o comisionista actúa en nombre propio y medie en una prestación de servicios, se entiende que ha recibido y prestado tales servicios por sí mismo. Por ello, hemos de entender que hay un arrendamiento sujeto y no exento entre el propietario y el cesionario, tributando al 21%, pudiendo aplicarse o no la exención por arrendamiento de vivienda al arrendamiento que haga el cesionario.

Por el contrario, cuando el comisionista actúa en nombre ajeno, no se cumpliría el supuesto del art. 11 LIVA, dándose una mera prestación de servicios de mediación por parte del comisionista y una única relación arrendaticia entre el propietario y el usuario final.

Para determinar cuándo un mediador actúa en nombre propio y cuándo en nombre ajeno, la DGT identifica varios criterios para determinar las diferencias entre un supuesto y otro: la relación (directa o indirecta) entre el arrendador y los usuarios finales, quién fija las condiciones del servicio (arrendador o mediador), quién ordena el cobro y lo recibe (arrendador o mediador). Esto nos recuerda a los criterios que ofrece la Comisión Europea que ayudan a determinar el grado de control que la plataforma ejerce sobre el servicio subyacente, determinando así a su vez si se puede decir que esta asume la titularidad de dicho servicio: el precio, la fijación de condiciones contractuales clave y la propiedad de activos clave.

Otra fórmula que hemos encontrado en el ámbito del alquiler turístico ha sido la del contrato de participación en cuentas. En efecto, el art. 239 del CCom, prevé que los comerciantes pueden interesarse los unos por las operaciones de los otros, aportando capital y asumiendo el riesgo de la actividad en la proporción que acuerden, y ello, continuando la titularidad del negocio en el gestor y sin que intervenga en el negocio el partícipe.

Más concretamente, mediante el contrato de participación en cuentas hay una cesión del inmueble, sujeta (conforme a los arts. 5 y 11 LIVA, concretamente, se trata de una prestación de servicios del art. 11.Dos.2º LIVA) y no exenta, no cabiendo la aplicación de la exención por arrendamiento para uso exclusivo como vivienda del art. 20.Uno.23º.b) LIVA, tributando al tipo general del 21%. Ocurre lo mismo que en el arrendamiento para subarrendamiento y en la designación de comisionista que actúe en nombre propio, la finalidad de la cesión no es el uso como vivienda del inmueble.

Una última posibilidad analizada por la doctrina administrativa sería la constitución como entidad por parte de los propietarios de apartamentos turísticos junto a empresas de servicios, compartiendo los ingresos de la actividad. En efecto, el art. 84 LIVA, atribuye la condición de sujeto pasivo a entidades que constituyan una unidad económica o patrimonio separado, susceptible de imposición. En este caso no hay arrendamiento entre las partes, ni mediación, ni cesión del inmueble a la actividad de otro, simplemente se ponen en común bienes y servicios para el ejercicio de la actividad por parte de varias personas, compartiendo, igualmente, el riesgo de la actividad.

Por último, hemos planteado que, más allá del clásico análisis de compatibilidad entre el IVA y el ITPAJD, en el concreto ámbito del alquiler turístico hay que tener en cuenta la aparición de determinados impuestos especiales de carácter autonómico, concretamente en Cataluña y Baleares, que han venido a gravar los alojamientos en establecimientos turísticos.

De lo analizado sobre ambas figuras impositivas, se deduce una notable similitud con el IVA. El tributo que ha sido objeto de más recursos en las liquidaciones derivadas del mismo, ha sido el balear. Tanto es así que han sido innumerables los recursos presentados alegando una doble imposición prohibida por el art. 6.2 LOFCA, lo cual ha negado la jurisprudencia autonómica argumentando, como decíamos anteriormente, que no se grava una prestación de servicios sino una capacidad económica. A este respecto, ya hemos dejado claro que la capacidad económica tiene distintas manifestaciones y en este caso es el consumo de bienes y servicios y no una obtención de renta o una titularidad de bienes lo que se grava.

También se ha planteado ante el TSJ de Islas Baleares el posible gravamen de hechos ya sometidos a tributación por el IAE, si bien se trata este de un impuesto de carácter directo que recae sobre el titular de una actividad económica, por lo que no encontramos que exista solapamiento con el IAE.

Lo cierto es que la jurisprudencia citada carece de relevancia en el caso que nos atañe, más allá del ámbito del recurso contencioso-administrativo correspondiente. Así, el procedimiento adecuado para determinar el ajuste a Derecho de estos tributos autonómicos, fue el iniciado mediante el recurso de inconstitucionalidad número 4407/2001, presentado por la Abogacía del Estado y al que acompañó un desistimiento (20 de noviembre de 2003), causándose la terminación del proceso sin que se dictara sentencia sobre el fondo del asunto.

Este procedimiento llegó incluso a suponer la suspensión temporal de la Ley del ISEETA, si bien a los pocos meses, el Tribunal Constitucional entendió que no existían motivos para mantener dicha suspensión.

Respecto a la posible finalidad extrafiscal del impuesto, entiende la doctrina que la vinculación del impuesto a un fondo en concreto, tanto en Cataluña como en Baleares, no es una condición suficiente para encontrarnos ante una finalidad extrafiscal. Es más, no encontramos circunstancias que nos lleven a apreciar la observancia del principio de

“quien contamina, paga”; por el contrario, no se busca desincentivar la actividad turística, sino promocionarla, en el caso de Cataluña ni siquiera se trata de evitar el turismo intensivo, como sí ocurre en Baleares.

A nuestro parecer, como ya hemos comentado, atendiendo únicamente al intercambio de forma aislada, en el alojamiento turístico sólo hay dos capacidades económicas que gravar, la que se manifiesta en el titular de la actividad, que se concreta en una obtención de renta y la que se manifiesta en el usuario, que se concreta en un consumo de bienes y servicios. La primera es gravada por el IRPF o IS y la segunda es gravada por el IVA, la posible existencia de una finalidad extrafiscal queda descartada en el presente caso. Por todo ello, estimamos vulnerado el art. 6 LOFCA e incompatibles las figuras impositivas autonómicas analizadas con el IVA.

Ahora bien, tampoco decimos que no sea posible la promoción del turismo por parte de la Administración Autonómica, nos hemos limitado a analizar la fórmula adoptada. De manera alternativa, cabría plantearse acudir a otras figuras del ordenamiento tributario como es el caso de la contribución especial, que la encontramos más adecuada para el caso estudiado.

Una vez determinadas las cuestiones generales relativas al IVA, en caso de que se presten servicios complementarios propios de la industria hotelera, no operará la exención del art. 20.Uno.23.b) LIVA, quedando el hecho imponible no sujeto a ITPAJD por el concepto TPO.

Resulta de especial interés el tipo impositivo aplicable, que es el tipo reducido del 10%, en virtud del art. 91.Uno.2.2º LIVA. Distinto sería el tipo aplicable al arrendamiento que el titular del inmueble haga a un tercero para que este desempeñe la actividad de alquiler turístico. En este caso, el tipo impositivo aplicable sería el general del 21%, art. 90. Uno LIVA.

Los servicios complementarios, tienen carácter accesorio de la prestación principal, puesto que conforme al TJUE no satisfacen una necesidad propia, sino que contribuye a un disfrute en mejores condiciones del bien o servicio principal. Por tanto, se someten al mismo régimen fiscal y, consiguientemente, al mismo tipo impositivo. Ello, salvo que tengan una importancia económica suficiente para atribuirles una entidad propia, es lo que ocurre con el uso de instalaciones deportivas como campos de golf o piscinas, que tributan al tipo general del 21%, así como con excursiones o sesiones de entretenimiento.

También hemos analizado el denominado “contrato de gestión de viviendas de uso turístico”, en virtud del cual el propietario de un apartamento de uso turístico lo cede a otra persona, normalmente una sociedad, para que esta lo explote en nombre propio y por cuenta del cedente. En este caso, cuando el agente o comisionista actúa en nombre propio y medie en una prestación de servicios, se entiende que ha recibido y prestado tales servicios por sí mismo. Así, la cesión del apartamento turístico, va a estar sujeta y no exenta, tributando al 21%, mientras que el arrendamiento al usuario final por parte de la cesionaria, podrá beneficiarse de la exención, ya analizada, del art. 20.Uno.23º.b) LIVA, como ya sabemos, siempre que no se presten servicios complementarios propios de la industria hotelera, y aplicándose, en caso contrario, el tipo impositivo reducido del 10%, conforme al art. 91.Uno.2.2º LIVA. Este tipo aplicable es igualmente aplicable al caso de arrendamiento para subarrendamiento.

También se aplica el tipo general del 21% a otras cesiones como el arrendamiento de negocio, o el mero arrendamiento para subarrendamiento, que no tienen una previsión específica a efectos de tipo impositivo.

Respecto al régimen de deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad, hemos visto que el empresario que ejerce una actividad sujeta y no exenta, puede deducirse las cuotas soportadas de IVA comprendidas en el art. 92 LIVA.

Es habitual la prestación de una serie de servicios por parte de la plataforma colaborativa. Junto al servicio típico de mediación, podemos encontrarnos con un servicio de cobro y un servicio de publicidad. Insistimos, el análisis que vamos a dar parte de la premisa de que, en todo caso, sean retribuidos. En definitiva, la deducibilidad del servicio de mediación prestado por una plataforma colaborativa y, en su caso, las prestaciones accesorias van a generar cuotas de IVA deducibles. Tampoco las reglas de localización plantean mayor problema, debiendo entenderse, conforme a la normativa nacional, efectuado en el TAI, sin perjuicio de Convenios de Doble Imposición que puedan resultar aplicables pero que difícilmente van a modificar la localización de un servicio relacionado con un bien inmueble.

Por otro lado, en la adquisición o reforma del inmueble es donde se genera, posiblemente, el componente más importante del IVA soportado en la actividad. De ahí la importancia de su régimen de deducibilidad, máxime si se tiene en cuenta que lo habitual es que la adquisición o reforma se produzca en el seno de un conjunto de actividades preparatorias para el inicio de la actividad y, por tanto, con carácter previo a este.

El régimen de deducibilidad propiamente dicho del IVA soportado no varía de lo ya apuntado, fundamentalmente basta con ejercer una actividad sujeta y no exenta, ser destinatario del bien o servicio y contar con una factura válidamente emitida. Incluso puede ocurrir que se construya un inmueble con la intención de cambiar su destino a una actividad sujeta y no exenta, momento a partir del cual sí resultaría deducible el IVA soportado en la construcción o adquisición. Y ello dado que el sujeto pasivo podrá realizar la regularización de cuotas a partir del período en que acredite la finalidad del edificio

Sin embargo, hay que tener en cuenta que para que la adquisición del inmueble esté sujeta a IVA, debe adquirirse de un empresario, pues en su defecto, tributaría en ITPAJD, modalidad TPO. Además, ha de tenerse en cuenta la exención de segundas y ulteriores entregas de edificaciones que se produzcan tras su construcción o rehabilitación, con carácter renunciante, siempre que el adquirente sea sujeto pasivo en el ejercicio de actividades empresariales y profesionales, como es el caso analizado en este capítulo.

De tributar en IVA, la adquisición tributaría al tipo general del 21%, salvo que se trate de un edificio apto para su uso como vivienda que se aplicaría el tipo reducido del 10% (art. 91.Uno.1.7º LIVA, incluyendo las plazas de garaje, hasta un máximo de dos, y anexos transmitidos conjuntamente, sin que tengan tal consideración los locales de negocio. En principio esa aptitud de uso como vivienda se deduce de la cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación, sin embargo, los pronunciamientos más recientes de la DGT exigen, además, que el inmueble sea susceptible de uso como vivienda desde un punto de vista objetivo.

El Tribunal Supremo es más concreto respecto a los requisitos para que resulte aplicable el tipo reducido: la vivienda ha de estar terminada (tras la cual se obtiene la

correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación); el tipo sólo se aplica a la entrega de la vivienda (y no a otras operaciones relacionadas con la vivienda que no sean una entrega, principalmente prestaciones de servicios); ha de contar objetivamente con aptitud para su destino "a habitación o moradas de una persona física o familia, constituyendo su hogar o sede de su vivienda doméstica"; y, por último, el uso de vivienda debe ser un destino legal posible.

Consecuentemente, si se adquiere una vivienda de un promotor, el tipo aplicable sería del 10%, entendemos que no afectaría el hecho de que posteriormente se varíe el uso de la misma, aunque sí afecte al régimen de deducibilidad; sin embargo, si se adquiere, de un empresario, un alojamiento turístico se aplicaría el 21% a la compraventa.

Si el inmueble se adquiere con carácter previo al inicio de la actividad, el régimen de deducción aplicable sería el recogido en el art. 107 LIVA, en la medida en que el inmueble tendría la condición de bien de inversión conforme al art. 108 LIVA, debiendo realizarse una regulación definitiva en caso de transmisión del inmueble, art. 110 LIVA. El elemento determinante para poder realizar la deducción es que las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios de acompañen de la intención de destinarlos a la realización de una actividad empresarial o profesional, constatable mediante elementos objetivos, recogidos en el art. 27 RIVA.

En cambio, si el inmueble se obtiene en la transmisión de un patrimonio empresarial, dicha transmisión estará no sujeta a IVA, art. 7.1ª LIVA, tributando en ITPAJD.

Respecto a meras reparaciones, no cabe duda de que se trata de un servicio vinculado con un bien inmueble, localizado en el TAI si el inmueble lo está, sujeto y no exento y, por tanto, susceptible de deducción.

En el caso del servicio de intermediación (ajeno a una plataforma colaborativa, ya analizado), sometido al tipo general del 21%, la doctrina obvia la deducibilidad del mismo junto a las cuotas soportadas por suministros, servicios de limpieza, mantenimiento o asesoramiento; siempre que se traten de conceptos efectivamente soportados por el titular de la actividad y, por otro lado, que el bien inmueble objeto de tales servicios (suministros, mantenimiento, etc.), se encuentre afecto, exclusivamente, a la actividad turística. Se excluye, por tanto, la deducibilidad de los servicios o suministros destinados a una vivienda completa cuando sólo parte de ella se destina a la actividad de alquiler turístico sujeta y no exenta.

En cuanto a las cuotas soportadas en las actividades preparatorias para el inicio de la actividad, su régimen de deducción, conforme al art. 93.º *in fine* LIVA, se contiene en los arts. 111, 112 y 113 LIVA, permitiéndose el ejercicio de la deducción en los términos del art. 111 procediendo posteriormente a la regularización de las cuotas soportadas en gastos corrientes (art. 112 LIVA) o en la realización de inversiones (art. 113 LIVA). Este régimen resulta igualmente aplicable en los casos en que ya se ostente la condición de empresario o profesional respecto a una actividad, pero se comiencen a llevar a efecto los costes preparatorios de un sector diferenciado de actividad.

En caso de que no se hayan podido deducir todas las cuotas soportadas en un período de liquidación, por superar las cuotas repercutidas (escenario probable respecto al IVA soportado en la adquisición de un inmueble), se podrá solicitar la devolución del importe no deducido a 31 de diciembre (art. 115 LIVA), salvo que el sujeto pasivo opte por acogerse al régimen de devolución mensual del art. 116 LIVA.

En este aspecto, resulta fundamental el art. 27 RIVA, conforme al cual, han de concurrir elementos objetivos que acrediten la intención real y efectiva de destinar los bienes y servicios a la actividad que aún no se ha iniciado. El hecho de que, llegado el momento, la actividad no se inicie, no da lugar a la pérdida del derecho a deducir las cuotas soportadas, siempre que, como apuntamos, concurren elementos objetivos que acrediten esa intención de iniciar la actividad destinando a la misma los bienes y servicios cuyas cuotas soportadas se deducen. Según cierta jurisprudencia de Tribunales Superiores de Justicia, debe poder apreciarse que la actividad que se pretende iniciar está sujeta y no exenta, es decir, debe apreciarse que se van a prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera.

No resulta procedente la deducción de cuotas soportadas en gastos que son anteriores al momento en que se aprecie esa intencionalidad.

Al ejercerse una actividad sujeta y no exenta, la normativa no contempla excepciones a las obligaciones del art. 164 LIVA que recaen en el sujeto pasivo. Así, deberá causar alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores y, en su caso, solicitar un NIF, comunicarlo y acreditarlo (ambas gestiones a través de los modelos 036 y 037), emitir factura cuando resulte procedente y con los requisitos del Reglamento de Facturación, llevanza de la contabilidad y registros (destacando la llevanza de los libros registro de facturas expedidas y recibidas), presentación de información sobre operaciones realizadas con terceras personas (mediante confección del modelo 347, de carácter anual), presentación de declaraciones-liquidaciones e ingreso del importe correspondiente (a través de la cumplimentación de los modelos 303, mensuales o trimestrales, y 390, resumen anual, cuando este último resulte obligatorio) y nombrar a un representante cuando, en su caso, resulte preceptivo conforme a la regulación del Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Por último, se ha planteado a la DGT la aplicabilidad del régimen simplificado al alquiler turístico, obteniéndose una respuesta negativa, en la medida en que el epígrafe 685 de IAE no se ha venido incluyendo en las órdenes reguladoras del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Del IAE, se destaca la importancia de la matrícula en el Impuesto por medio del modelo 840 (que se sustituye, para los sujetos exentos, por el alta en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores cuando se presente este por medio de los modelos 036 o 037), mediante el que se lleva a efecto su carácter censal, más relevante que la tributación efectiva de este impuesto que tiene un menor peso.

En el IAE, podemos concluir que el alquiler turístico constituye actividad económica en todo caso, diferencia fundamental respecto a IRPF, de hecho, la DGT establece que “tanto el arrendamiento como el subarriendo de bienes inmuebles constituye hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas y por lo tanto están sujetos a dicho impuesto, ya que, en su ejercicio, se ordena por cuenta del arrendador (en caso de arrendamiento) o del arrendatario (en caso de subarriendo) medios de producción y/o recursos humanos con la finalidad de intervenir en la distribución de un servicio y al tratarse ésta de una actividad económica de carácter empresarial con clasificación propia en las Tarifas del IAE, aprobadas junto con la Instrucción para su aplicación, por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre”.

Las plataformas colaborativas adoptan un papel que en determinados casos no queda claro si asume la titularidad del servicio que ofrece o es una simple intermediaria. Para poder determinar si la plataforma ostenta o no la titularidad del servicio, la doctrina

propone acudir a la jurisprudencia del TJUE, no poco consultada por la DGT en los últimos años, puesta de relieve por la Comisión Europea. Entiende el TJUE que si la intermediación es una parte de un servicio global cuyo núcleo es el servicio ofrecido en la plataforma, esta está realmente ejerciendo la actividad de prestación del servicio que ofrece en su espacio web. La Comisión Europea va más allá, ofreciendo una serie de criterios que podrían resultar indicativos de que la plataforma ostenta la titularidad del servicio. Tales criterios son el poder de influir en el precio del servicio y en otras condiciones contractuales clave así como tener la propiedad de activos clave.

Desde el punto de vista de los particulares la AEAT identifica tres supuestos posibles, la cesión de vivienda prestando servicios de hospedaje, la misma cesión, pero sin prestar tales servicios y el arrendamiento ordinario a un tercero para que este explote el inmueble como alojamiento turístico (dentro de este último supuesto, incluimos el caso en que el arrendador presta servicios de hospedaje pese a que sea el subarrendador el que explote el alojamiento turístico, no analizado por la AEAT). Adicionalmente, nosotros estudiamos el caso de una persona física que actúa como intermediaria, en la medida en que también es analizado por la DGT y producido en el seno de la actividad de alquiler turístico.

Dentro de tales supuestos, lo primero que debemos plantearnos es qué se entiende por servicios de hospedaje. Al principio parece que la DGT se plantea la creación de una lista cerrada de los servicios que se pueden considerar dentro de la actividad de hospedaje, sin embargo, dada el amplio abanico de servicios que pueden ofrecerse la DGT concluye que “la actividad de hospedaje se caracteriza, a diferencia de la actividad de alquiler de viviendas, porque normalmente comprende la prestación de una serie de servicios tales como recepción y atención permanente al cliente, limpieza de inmuebles y cambio de ropa, custodia de maletas, puesta a disposición del cliente de vajilla, enseres y aparatos de cocina, etc.”, además “la resolución puntual de incidencias al inquilino cuando se produzcan, se entiende que no supone la prestación de un servicio de recepción”.

Una cuestión que llama mucho la atención es la posibilidad de determinar que se prestan servicios de hospedaje en base a otros criterios distintos de la propia oferta, hablamos de la posibilidad de que más allá de lo que la empresa oferte, en función del personal contratado y de las instalaciones con que el arrendador cuente, pueda determinarse que efectivamente se prestan servicios de hospedaje, cuestión que se sustenta en jurisprudencia del TS a efectos de IRPF y que quedaría reservada más bien a la labor de los órganos de inspección tributaria.

En los términos anteriores, cuando pueda entenderse de la lista abierta que ofrece la DGT que se prestan servicios propios de la actividad de hospedaje, debemos acudir, dentro de las Tarifas del IAE, a la Agrupación 68 de la sección primera, “Servicio de Hospedaje” y, dentro de esta, al grupo 685, “Alojamientos turísticos extrahoteleros”. También se incluye dentro de este supuesto de hecho aquellos casos en que el arrendador presta servicios propios de la industria hotelera aunque sea un subarrendador el que explote el inmueble como alquiler turístico. Tampoco influye, como es lógico, el hecho de que el arrendador haya acudido a una plataforma colaborativa para promocionar su alojamiento.

En cambio, cuando nos encontramos ante una cesión del alojamiento sin prestar servicios de hospedaje, la DGT entiende que la actividad se clasifica en el grupo 861, “Alquiler de bienes inmuebles de naturaleza urbana”, de la sección primera. Dentro de dicho epígrafe, la clasificación correcta sería el epígrafe 861.1 “Alquiler de viviendas”.

Si se trata de una actividad exenta de IVA y no tiene la consideración de actividad empresarial a efectos de IRPF, el sujeto pasivo no estaría obligado a presentar la declaración censal mediante modelo 036 o 037.

Supuesto distinto sería que el arrendamiento a un tercero que efectúe el propietario se acompañe de servicios propios de la industria hotelera, aunque luego sea ese tercero el que subarriende las viviendas a los turistas, entiende la DGT que en este caso es el propietario el que está ejerciendo la actividad de hospedaje, procediendo su alta en el epígrafe 685.

Por otro lado, cuando se efectúa un arrendamiento tradicional para que el arrendatario explote el inmueble como alojamiento turístico, la DGT estima que tal actividad se encuadra en el epígrafe 861.2 “Alquiler de locales industriales y otros alquileres n. c. o. p.”, dentro del grupo 861 de la sección primera “Alquiler de bienes inmuebles de naturaleza urbana”.

Plantea la posibilidad la DGT, respecto al IRPF, de que la cesión del inmueble a un tercero para que este explote, se produzca en el seno de un conjunto más amplio de elementos. Es decir, hablamos del supuesto en que no (sólo) se entrega un inmueble, sino un negocio o industria, en palabras de la DGT “una unidad patrimonial con vida propia y susceptible de ser inmediatamente explotada o pendiente para serlo de meras formalidades administrativas”. Claro está que en estos casos, como el propio Órgano Directivo advierte, necesita la existencia previa de una empresa o negocio explotada por el arrendador y que ahora alquila. Estaríamos en este caso ante un arrendamiento de negocio y no ante el arrendamiento de un inmueble. Para este caso el epígrafe en que debería calificarse esta actividad a efectos de IAE es igualmente el 861.2.

Un matiz importante que podría resultar aplicable a cualquiera de los tres supuestos anteriores está establecido en la Instrucción del IAE, en base al cual cuando “un bien se destine conjuntamente a vivienda y al ejercicio de una actividad gravada, sólo tendrá la consideración de local a efectos del impuesto, la parte del bien en la que, efectivamente, se ejerza la actividad de que se trate”.

En el caso de que el sujeto pasivo preste servicios de hospedaje en unos inmuebles y en otros no, deberá distinguir dos actividades, imputando cada inmueble a la que corresponda, clasificándose una en el epígrafe 685 y otra en el 861.1.

En suma, se aprecia bastante claridad respecto a la clasificación que corresponde en cada caso, resultando aún problemática la diferenciación de los servicios que se consideran propios de la actividad de hospedaje y los que quedan fuera de tal concepto.

Analizados los casos en que en IRPF se obtienen rendimientos de actividades económicas y no resulta de aplicación la exención de IVA, pasamos ahora a analizar los casos contrarios, aquellos en que, a efectos de IRPF, se obtienen rendimientos de capital inmobiliario y, a efectos de IVA, opera la exención por arrendamiento de vivienda.

En los casos en que, conforme a las directrices aportadas en estas conclusiones, consideramos que no se obtienen rendimientos de actividades económicas en IRPF, debemos distinguir dos grandes supuestos. Así, debemos diferenciar si el alquiler turístico lo realiza el propio titular del inmueble o, por el contrario, el titular cede el inmueble en arrendamiento a un tercero para que este ejerza el alquiler turístico. A su vez, en el primer supuesto es posible que el anfitrión explote en régimen de alquiler turístico toda una vivienda o, por el contrario, solo una parte, siendo posible que aproveche el resto de la vivienda como vivienda habitual. Y dentro del segundo supuesto debemos analizar las dos partes de la relación arrendaticia principal, el régimen aplicable al arrendador y el

régimen al que se somete el arrendatario que desarrolla el alquiler turístico vía subarrendamiento. También cabe la mera cesión del inmueble para que el cesionario ejerza el alquiler turístico sobre el mismo.

Respecto al alquiler de vivienda completa, nos planteamos qué gastos y con qué grado mantienen esa correlación respecto a los ingresos generados por un inmueble, que lo normal es que no permanezca arrendado todo el año. Debemos diferenciar dos tipos de gasto, los de carácter periódico y los de carácter no periódico. Así, los primeros serán deducibles en proporción al tiempo que permanece arrendado el inmueble, mientras que los segundos, se deducirán con el límite de los rendimientos obtenidos en el período impositivo en cuestión, pudiendo deducirse en los cuatro años siguientes el exceso que no haya podido aplicarse.

Una vez tenemos claro qué gastos y en qué medida van a resultar deducibles, es el momento de determinar qué días ha permanecido arrendado el inmueble. Así, lo habitual es que el huésped tome posesión del alojamiento turístico durante parte de dos días, de entrada y de salida, independientemente de que haya días completos de por medio dado que estos últimos no plantean problema.

Se plantean varias opciones, que van desde computar dos días, por el de entrada y el de salida, hasta tomar en consideración las horas efectivas en que se encuentra un huésped disfrutando del alojamiento. En principio, consideramos que la postura intermedia y menos problemática sería aquella en que se computen las noches contratadas, que es realmente el elemento temporal relevante en el hospedaje, facilitando tanto la gestión fiscal como el control que los entes públicos pueden ejercer sobre la actividad.

A estos efectos, en el caso en que el huésped entra a las 12:00 horas de un día y sale a las 12:00 del día siguiente, la DGT estima que el inmueble permanece un día arrendado. Nada dice de los días intermedios, aunque, como ya decíamos, no plantea mayor problema dado que son días enteros y deben computar como tales.

El problema es que, en el caso (teórico) planteado, el huésped pasa exactamente 24 horas, por lo que no resuelve aquellos casos más habituales en que entre la entrada prevista y la salida prevista pasan menos de 24 horas dado que es habitual dejar un margen entre la salida de un huésped y la entrada del otro para limpieza y preparación del alojamiento. También puede plantear dudas el hecho habitual de que el huésped llegue a última hora del día de entrada y salga a primera hora el último día.

Todas estas cuestiones nos obligan regresar a las primeras líneas de esta tesis en las que decíamos que el contrato de arrendamiento es un contrato consensual, no siendo necesaria la efectiva toma de posesión de la cosa para que se perfeccione la relación contractual. Es por ello que, cuando exista reserva, que es lo habitual, el inmueble está arrendado desde el primer minuto hasta el último que se haya determinado en la reserva.

No obstante, insistimos en que la conclusión que debe alcanzarse del pronunciamiento citado es que lo relevante, el elemento que debe tenerse en cuenta es el número de noches, independientemente de la hora de entrada y de salida.

Quizás en este punto sí que sería necesario que la normativa del IRPF previera, en lo que a rendimientos de capital inmobiliario se refiere, que en el ámbito del alquiler turístico los días en que el inmueble se considera arrendado se computarán por noches contratadas, independientemente de las horas efectivas de entrada y salida. Cuestión relevante tanto a efectos de deducibilidad de gastos como de una posible imputación de rentas inmobiliarias.

También encontramos problemático el caso de los inmuebles arrendados por horas, si bien en el caso del alquiler turístico como tal tiene poca cabida este supuesto. Dado que no ha habido pronunciamientos al respecto, sería interesante que la normativa estipulara, para el caso de inmuebles arrendados por horas, que el inmueble se considera arrendado durante un día completo cuando efectivamente se haya producido un arrendamiento durante dicho día, independientemente de que no sea efectivamente de 24 horas, y ello porque tal negocio jurídico obliga al anfitrión a llevar a cabo actividades preparatorias, así como labores de limpieza y preparación del inmueble para otra posible ocupación tras la salida del huésped, que en definitiva conllevan una serie de gastos necesarios para la obtención de los rendimientos e impiden al anfitrión disponer del inmueble para uso propio.

Otro supuesto conflictivo es aquel en que el cliente reserva un alojamiento pero finalmente cancela la reserva. En este caso, si el cliente cancela la reserva antes de la fecha de entrada no generaría problema. La duda vendría en el caso en que se pretenda cancelar durante el período que se había reservado, es decir, durante el tiempo que el huésped tiene ya a su disposición el inmueble. En este caso hay que acudir al derecho civil, a la regulación (ya descrita al comiendo de este estudio) del arrendamiento, que como veíamos es un contrato consensual, sin que sea necesario la efectiva toma de posesión de la cosa para que se perfeccione el contrato, ello nos lleva a estimar que ha habido arrendamiento y que el huésped pierda el derecho a la devolución del precio del arrendamiento, con lo cual ha de considerarse que el inmueble permaneció arrendado durante ese día. De hecho, lo más probable es que el huésped asuma la pérdida del importe abonado al formalizar la reserva, produciéndose un rendimiento pese a la cancelación.

Un supuesto adicional sería aquel en que pese a dicha cancelación, el anfitrión logre arrendar el alojamiento a otro huésped, encontrándose con un doble rendimiento, el del huésped que finalmente no acudió y desistió del negocio jurídico y el del huésped que efectivamente disfrutó. En este caso resulta evidente que el inmueble solo permanece arrendado un día, independientemente de que se haya obtenido un mayor rendimiento, pero en ningún caso resultaría procedente imputar dos días de arrendamiento. Y ello porque se podría dar el caso de que el inmueble encadenara arrendamientos todos los días del año y dicho planteamiento nos llevara a declarar que el inmueble permanece arrendado más días de los que tiene el año, y además porque, a efectos de IRI (que después abordaremos), atendiendo a la *ratio legis* del art. 85 LIRPF, se debe considerar que el titular del inmueble solo encuentra indisponible su inmueble durante un día.

Abordamos así los supuestos que pueden generar mayor problemática en el ámbito del alquiler turístico, ofreciendo los criterios que nos llevarían a determinar qué días ha permanecido arrendado el inmueble durante el período impositivo, pero vamos más allá, esta necesidad del cómputo por noches no sólo debe plasmarse en la normativa del IRPF sino también debe ser elemento esencial del concepto de alquiler turístico. De hecho, en el caso de que exista plataforma colaborativa, va a resultar determinante el modelo 179, en el que debe figurar el número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos.

En cuanto a la reducción por arrendamiento de vivienda, del art. 23.2 LIRPF, entiende la DGT que no resulta aplicable en tanto no trata de satisfacer una necesidad permanente de vivienda, postura compartida por la doctrina mayoritaria. Sin embargo, el TEAR de Valencia ha concluido no hace mucho que la necesidad de vivienda puede resolverse de una manera no permanente, por la movilidad geográfica de determinadas profesiones, generando una discriminación no ya sólo a los arrendadores sino a los propios huéspedes, que pueden sufrir un encarecimiento del alquiler.

En torno al concepto de vivienda habitual, orbitan un gran número de beneficios fiscales, latentes en nuestro ordenamiento tributario que se van a ver afectados por el ejercicio del alquiler turístico. Respecto a estos, en definitiva cuando se ejerce el alquiler turístico sobre la vivienda habitual completa, esta va a perder tal consideración, perdiendo el derecho a continuar beneficiándose de los beneficios fiscales. Y ello pese a que hay cierto sector doctrinal que defiende que el alquiler puntual de la vivienda habitual debe tratarse como una ausencia esporádica, no perdiendo aquella tal condición.

Distintas son las cuestiones que revisten una especial complejidad cuando se alquila parte de la vivienda; concretamente, nos planteamos en qué proporción resultan deducibles aquellos gastos generados por el inmueble en su totalidad y qué ocurre, en su caso, con el carácter de vivienda habitual del inmueble.

Pues bien, a efectos de la deducción por inversión en vivienda habitual, la DGT entiende que esta conservará tal condición respecto a las zonas comunes (aquellas que comparte con el huésped) y las zonas privativas del anfitrión. De este modo, resulta fundamental la proporcionalidad; la deducción continuará resultando procedente pero en la proporción que continúe siendo el inmueble la vivienda habitual del anfitrión.

Este postulado lo consideramos aplicable respecto a los beneficios fiscales relacionados con la vivienda habitual y respecto a la proporción en que han de deducirse aquellos gastos generados por el inmueble en su conjunto.

En cuanto a las IRI del art. 85 LIRPF, al arrendar parte de la vivienda habrá que aplicar una doble ratio, por un lado, la referente a la proporción de superficie y, en segundo lugar, en proporción al número de días que el inmueble permanece sin arrendar a disposición de su titular. Otra interpretación que plantea la doctrina lleva a considerar que mientras que la parte de la vivienda destinada a alquiler turístico no está arrendada debe considerarse que vuelve a formar parte de la vivienda habitual, excluyendo la aplicabilidad del art. 85 LIRPF. No obstante, estimamos que tal división del inmueble impediría que esa parte volviera a considerarse vivienda habitual mientras este no vuelva a reunir los requisitos que para esta se exigen.

En los supuestos en que el titular del inmueble lo arrienda para que un tercero sea el que ejerce el alquiler turístico (excluyendo aquellos casos en que el titular interviene en la actividad y es el que presta los servicios propios de la industria hotelera, dado que estaríamos ante una actividad económica del titular del inmueble), debemos diferenciar dos supuestos: el arrendamiento de un inmueble o el arrendamiento de un negocio, generando rendimientos de capital inmobiliario o rendimientos de capital mobiliario respectivamente.

En ambos casos las rentas obtenidas por el arrendador están sometidas a retención siempre que el arrendatario sea persona física en el ejercicio de una actividad económica o una persona jurídica.

Puede ocurrir que el arrendador se reserve el derecho a usar durante parte del año el alojamiento turístico. En este caso, el art. 23 LIRPF sobre cálculo del rendimiento neto en rendimientos de capital inmobiliario, debe aplicarse teniendo en cuenta la proporcionalidad de la que hablábamos respecto al alquiler turístico ejercido directamente por el titular del inmueble, con la diferencia de que ahora en lugar de tomar como referencia la superficie ocupada por el huésped durante todo el año, debe atenderse al tiempo que el inmueble está a disposición del arrendador, cuya determinación depende del contrato, independientemente de que el arrendador efectivamente disfrute el inmueble

todo ese tiempo o no, debiendo imputarse por el mismo una Imputación de Renta Inmobiliaria del art. 85 LIRPF.

Entendemos que nada impediría, partiendo de un arrendamiento de vivienda, que si el arrendatario solo destina una parte de su vivienda habitual al alquiler turístico, el arrendador pueda continuar beneficiándose de la reducción por arrendamiento de vivienda del art. 23.2 LIRPF, si bien de manera proporcional a la parte que continúa aplicándose un uso de vivienda; en este sentido, van a resultar fundamentales las especificaciones que a tales efectos se prevean en el contrato de arrendamiento.

Por su parte el arrendatario va a obtener, vía subarrendamiento, rendimientos del capital mobiliario, respecto a cuyo rendimiento neto, en desarrollo del art. 26 LIRPF, el art. 20 RIRPF hace remisión a los arts. 13 y 14 de su propio texto, excluyendo la aplicación del límite de la deducibilidad de intereses y demás gastos de financiación, así como de los gastos de reparación y conservación.

En cuanto a la posible obligación de retener del arrendatario sobre las rentas abonadas al arrendador, ya sea rendimientos de capital inmobiliario o rendimientos de capital mobiliario lo que reciba este, van a estar sujetas a retención, pero teniendo en cuenta que es sujeto obligado a retener aquella persona física que ejerce una actividad económica o una persona jurídica, en nuestro caso no va a existir esa obligación, dado que es una persona física que obtiene rendimientos de capital mobiliario, y no rendimientos de actividades económicas. Y respecto a las rentas recibidas por el subarrendador, estas están igualmente sometidas a retención siempre que el subarrendatario sea una persona física que ejerce una actividad económica o una persona jurídica, lo cual no es lo habitual en un alquiler turístico.

De manera complementaria, no podemos descartar la posibilidad de que el arrendatario lo fuera en virtud de un contrato de arrendamiento de vivienda y viniera beneficiándose de la D. T. 15ª LIRPF. Dejando a un lado las limitaciones y obligaciones formales que la LAU y el contrato puedan establecer respecto al uso del inmueble para una finalidad distinta a la de vivienda y del ejercicio del subarrendamiento, puede ocurrir que una persona arrendataria de un inmueble que constituía su vivienda habitual, decida destinar todo o parte del mismo al alquiler turístico. Entendemos que si sólo destina parte de la vivienda al alquiler turístico, sería posible que el resto de la vivienda continúe constituyendo vivienda habitual, pudiendo seguir aplicando proporcionalmente el arrendatario la D. T. 15ª LIRPF, y el arrendador la reducción del 60% del art. 23.2 LIRPF. En este sentido, van a resultar fundamentales las especificaciones que a tales efectos se prevean en el contrato de arrendamiento.

No es menos cierto que podrá deducir, en el rendimiento de capital mobiliario obtenido, los gastos del inmueble, beneficio fiscal que antes no tenía, pero muy probablemente inferior a esta deducción. Esta es la perspectiva al menos a nivel tributario, aunque desde un punto de vista económico sea más beneficioso el ejercicio del alquiler turístico.

Nos planteamos por último el supuesto en que en lugar de articular un arrendamiento para que el arrendatario ejerza el alquiler turístico sobre el inmueble, se efectúe una mera cesión del mismo.

En cuanto a la persona que cede el inmueble, debemos tomar como referencia los arts. 6.5, 22.1, 24, 40.1 y 85.1 LIRPF. En virtud de los cuales, si se acredita que la cesión se efectúa con carácter gratuito, el cedente no obtendría rendimientos de capital

inmobiliario pero sí que deberá efectuar una imputación de renta en los términos de los artículos anteriormente citados.

Concretamente, podemos encontrarnos tres supuestos. De probar que existe retribución, que se consideraría rendimiento de capital inmobiliario (art. 22.1 LIRPF), en caso de que concurra parentesco en los términos del art. 24 LIRPF, aquella no podrá ser inferior a la que resultaría del art. 85.1 LIRPF. En segundo lugar, de no existir retribución, operaría la presunción, *iuris tantum*, de que la cesión es retribuida (art. 6.5 LIRPF), a valor de mercado (art. 40.1 LIRPF, también salvo prueba en contrario), teniendo la categoría de rendimiento de capital inmobiliario (art. 22.1 LIRPF). De probarse que la cesión es gratuita (mediante cualquier medio válido en derecho), habrá de aplicar la imputación del art. 85 LIRPF.

Respecto a la persona a la que le es cedido un inmueble, en este caso no estaríamos ante un subarrendamiento, sino que tendría el mismo tratamiento que el ejercicio directo del alquiler turístico, teniendo los ingresos que obtenga la consideración de rendimientos de actividades económicas o rendimientos de capital inmobiliario, según constituya actividad económica o no.

En el ámbito de la tributación indirecta, hemos de conjugar la concurrencia de dos grandes figuras impositivas, IVA e ITPAJD. Como ya hemos visto, cuando el arrendamiento se beneficie de alguna exención en IVA, deja de operar dicha sujeción a ITPAJD, tributando la operación de facto en dicho impuesto.

Eso es precisamente lo que ocurre en el alquiler turístico cuando no se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera, el destinatario es persona física y el inmueble es apto para ser usado como vivienda (cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación), que resulta aplicable la exención por arrendamiento de vivienda prevista en el art. 20.Uno.23º.b) de la LIVA, la cual, además, no admite renuncia conforme al art. 20.Dos de la LIVA.

En suma, cuando no se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera, el destinatario es persona física y el inmueble es apto para ser usado como vivienda (cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación), el alquiler turístico está sujeto y exento en IVA y sujeto y no exento en ITPAJD, modalidad TPO.

La base imponible sí que continúa siendo la cantidad satisfecha por toda la duración del contrato. Sin embargo, el IVA soportado en la actividad no es deducible, en la medida en que el prestador del servicio desempeña una actividad, como hemos dicho exenta, ello hace que aquel se vea obligado a subir el precio en la medida en que el IVA pasa a ser un coste más que cubrir.

Una de las diferencias fundamentales al trasladarnos del IVA al ITPAJD, es que el sujeto pasivo pasa a ser el arrendatario o huésped, generándose una importante dificultad recaudatoria y de comprobación, aunque se atribuya al huésped la figura de responsable subsidiario.

En este aspecto, la doctrina ofrece dos propuestas. Por un lado, la calificación como sustitutos tributarios de las plataformas colaborativas que intermedien en el negocio jurídico. Por otro lado, el establecimiento de tipos de gravamen específicos para el alquiler turístico, planteándose un tipo del 10 por ciento para equipararlo al IVA repercutido por los establecimientos hoteleros.

Ante dichas propuestas, hemos de mostrar nuestro rechazo a cualquier solución que pase por mantener el alquiler turístico en el ámbito del ITPAJD. Las plataformas

colaborativas no siempre participan en la reserva de alojamientos y no siempre son conecedoras de que los arrendamientos se perfeccionan. Establecer un tipo de 10% en ITPAJD no es efectivo en tanto el prestador del servicio va a incrementar el precio para compensar la no deducibilidad del IVA soportado, faltando al principio de neutralidad del IVA, siendo además un precio no competitivo respecto a los empresarios que sí ofrecen servicios complementarios y pueden deducirse el IVA soportado.

Esa sujeción a IVA que continúa latente debe hacer a los titulares de la actividad de alquiler turístico, no perder de vista las obligaciones formales que, en el ámbito del IVA, recaen sobre ellos, pese a la exención. Estas obligaciones son

Respecto a las obligaciones formales del art. 164 de la LIVA, el sujeto pasivo de IVA que ejerce el alquiler turístico como actividad sujeta y exenta, sólo está obligado a disponer de NIF y a nombrar un representante cuando resulte preceptivo, lo cual ocurre en los supuestos analizados, todos ellos en el ámbito de no residentes. Se le exime, por tanto, del resto de obligaciones formales.

La conclusión más importante en este punto es que la atribución del régimen tradicionalmente aplicado al arrendamiento de vivienda, pasando el huésped a ostentar la figura de sujeto pasivo en el ITPAJD, presenta una seria dificultad recaudatoria, aunque se reserve la figura de responsable subsidiario para el anfitrión, hablamos de un elevado número de declarantes y declaraciones. Esta circunstancia pone, aún más si cabe, en tela de juicio, la aplicabilidad de la exención por arrendamiento de vivienda al alquiler turístico, pues su no aplicabilidad, determinaría una gestión recaudatoria incomparablemente más eficaz y un ordenamiento tributario más coherente, mirando hacia la reducción por arrendamiento de vivienda en IRPF.

Podría pensarse que el huésped es el principal beneficiado, en la medida en que el tipo de gravamen en TPO va a ser inferior que en IVA, sin embargo, hay que tener en cuenta que el IVA soportado por el anfitrión, no deducible, va a provocar que este aumente el precio del alojamiento trasladando la carga efectiva al anfitrión. El perjuicio causado al titular de la actividad es manifiesto, habiéndose detectado innumerables casos en que los sujetos pasivos de IVA han tratado de aplicarse el régimen previsto para el caso en que el alquiler turístico es actividad sujeta y no exenta, deduciéndose las cuotas de IVA soportadas y obteniendo la correspondiente regularización y sanción por parte de la Administración Tributaria, aunque aumenten el precio para cubrir el IVA soportado que pasa a convertirse en un coste, sus precios dejan de ser competitivos respecto a los empresarios que sí pueden deducirse el IVA, vulnerando de manera directa el principio de neutralidad del Impuesto.

Quizás el caso más paradójico sea aquel en que, efectivamente, una persona o entidad desarrolla el alquiler turístico a gran escala, pero sin servicios complementarios propios de la industria hotelera. El perjuicio de no poder deducirse el IVA soportado sería antieconómico, y tratar de apreciar que dicha exención está, en ese caso, incentivando el arrendamiento de vivienda sería faltar a la realidad jurídica.

A modo de reflexiones finales, podemos decir que a través del presente estudio y de los resultados plasmados en las conclusiones expuestas hasta ahora, podemos afirmar que el alquiler turístico representa para el legislador un desafío importante, al demandar un trato diferenciado que, de entrada, aporte seguridad jurídica respecto al concepto de alquiler turístico.

Si ni del Derecho Privado, ni de la normativa aplicable a la ordenación de la actividad se puede determinar y delimitar con precisión el concepto de alquiler turístico, entramos a analizar el régimen tributario del mismo con una base legal insuficiente.

Así, determinar el régimen tributario de una figura tan espectral, nos obliga a recopilar de nuestra doctrina administrativa, científica y jurisprudencial todos los casos posibles que, en el ámbito tributario, se plantean. El análisis de un elenco innumerable de referencias doctrinales, administrativas y jurisprudenciales denota el enorme esfuerzo que ha sido necesario para integrar el régimen tributario del alquiler turístico, lo cual no es deseable.

Analizar caso a caso, siguiendo un método más cercano a un ordenamiento propio del *civil law*, nos lleva a concluir que el régimen tributario aplicable al alquiler turístico tiene un amplio margen de mejora.

Por un lado, como cuestión más flagrante, ha sido ampliamente criticada la contradicción entre la aplicabilidad de la exención de IVA por arrendamiento de vivienda cuando no se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera y se impide la aplicabilidad de la reducción por arrendamiento de vivienda en IRPF.

Igualmente, vemos que en IAE el alquiler turístico constituye actividad económica en todo caso, al igual que en IVA, sin embargo, en IRPF hay criterios distintos para determinar que nos encontramos ante rendimientos de actividades económicas. Y esta no cuestión no termina aquí, pues el concepto de actividad económica en IRPF se aplica a ISD e IP. Por si ello no fuera suficiente, en el IS en un grupo de sociedades basta con que los requisitos para que exista actividad económica de arrendamiento de inmuebles (persona empleada) se cumplan a nivel de grupo, en cambio en ISD e IP ha de cumplirse en cada sociedad del grupo para que se considere que existe actividad económica y, por tanto, se pueda aplicar la reducción en ISD y la exención en IP

En el caso de las figuras impositivas de carácter autónomico que gravan el alquiler turístico, no cabe duda que se produce una doble imposición y que, de querer contribuir al fomento del turismo y la preservación del medio ambiente, debe acudir a otras figuras que la LGT crea precisamente para eso, como es la contribución especial.

Otro desafío que el legislador no va a poder ignorar estriba en la obligación de información, parece que el proyecto de ley comprende la necesaria modificación de la LGT para transponer la DAC 7, entendiendo que la actual obligación de información regulada en nuestro ordenamiento nacional no tiene cabida en la citada LGT, como ya ha advertido la doctrina.

RECOPIACIÓN DE JURISPRUDENCIA Y OTRAS RESOLUCIONES DE RELEVANCIA

1. TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

- STJUE de 4 de julio de 1985, Gunter Berkholz, C-168/84, EU:C:1985:299.
- STJUE de 15 de diciembre de 1993, Lubbock Fine, C-63/92, EU:C:1993:929.
- STJUE de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80.
- STJUE de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, EU:C:1996:184.
- STJUE de 20 de febrero de 1997, DFDS A/S, C-260/95, EU:C:1997:77.
- STJUE de 17 de julio de 1997, ARO Lease BV, C-190/95, EU:C:1997:374.
- STJUE de 12 de febrero de 1998, Elisabeth Blasi, C-346/95, EU:C:1998:51.
- STJUE de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, C-308/96 y C-94/97, EU:C:1998:496.
- STJUE de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan LTD, C-349/96, EU:C:1999:93.
- STJUE de 3 de febrero de 2000, Amengual Far, C-12/98, EU:C:2000:62.
- STJUE de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300.
- STJUE de 8 de marzo de 2001, Laszlo Bakcsi, C-415/98, EU:C:2001:136.
- STJUE de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes Sàrl, C-497/01, EU:C:2003:644.
- STJUE de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, C-41/04, EU:C:2005:649.
- STJUE de 21 de febrero de 2006, BUPA Hospitals Ltd y Goldsborough Developments Ltd, C-419/02, EU:C:2006:122.
- STJUE de 7 de septiembre de 2006, Heger Rudi GMBH, C-166/05, EU:C:2006:533.
- STJUE de 21 de junio de 2007, Volker Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369.
- STJUE de 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg Sàrl, C-73/06, EU:C:2007:397.
- STJUE de 19 de febrero de 2009, Athesia Druck Srl, C-1/08, EU:C:2009:108.
- STJUE de 23 de marzo de 2010, Google France/Luis Vuitton, C-236/08 a C-238/08, EU:C:2010:159.
- Auto del TJUE de 29 de octubre de 2010, eDate, C-161/10, EU:C:2010:656.
- STJUE de 2 de diciembre de 2010, Ker-Optika, C-108/09, EU:C:2010:725.
- STJUE de 16 de diciembre de 2010, MacDonald Resorts Ltd, C-270/09, EU:C:2010:780.
- STJUE de 12 de julio de 2011, L'Oréal/eBay, C-324/09, EU:C:2011:474.

STJUE de 27 de septiembre de 2012, Field Fisher Waterhouse LLP, C-392/11, EU:C:2012:597.

STJUE de 18 de julio de 2013, Medicom, C-210/11 y C-211/11, EU:C:2013:479.

STJUE de 26 de septiembre de 2013, Comisión Europea con Reino de España, C-189/11, EU:C:2013:587.

STJUE de 11 de diciembre de 2014, Comisión contra España, C-678/11, EU:C:2014:2434.

STJUE de 22 de enero de 2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne, C-55/14, EU:C:2015:29.

STJUE de 20 de diciembre de 2017, Profesional Elite Taxi/Uber Systems Spain, S.L., C-434/15, EU:C:2017:981.

STJUE de 19 de diciembre de 2019, Airbnb Ireland UC, C-390/18, EU:C:2019:1112.

STJUE de 22 de septiembre de 2020, Cali Apartments, C-724/18 y C-727/18, EU:C:2020:743.

2. TRIBUNAL CONSTITUCIONAL

STC de 26 de abril de 1990 (rec. núm. 695/1985).

STC de 30 de noviembre de 2000 (rec. núm. 1463/2000).

Providencia del TC de 18 de septiembre de 2001 (rec. núm. 4407/2001).

Auto del TC de 15 de enero de 2002 (rec. núm. 4407/2001).

3. TRIBUNAL SUPREMO

STS de 2 de julio de 1991 (rec. núm. 1844/1989).

STS de 4 de diciembre de 1992 (rec. núm. 2254/1991).

STS de 20 de junio de 1995 (rec. núm. 495/1992).

STS de 23 de noviembre de 1995 (rec. núm. 1391/1992).

STS 20 de febrero de 1997 (rec. núm. 628/1993).

STS de 5 de febrero de 1998 (rec. núm. 1663/1995).

STS de 21 de octubre de 2000 (rec. núm. 3023/1995).

STS de 13 de marzo de 2003 (rec. núm. 2204/1997).

STS de 23 de febrero de 2006 (rec. núm. 1374/1999).

STS de 20 de septiembre de 2007 (rec. núm. 3788/2000).

STS de 30 de septiembre de 2010 (rec. núm. 1902/2006).

STS de 28 de octubre de 2010 (rec. núm. 218/2006).
STS de 30 de diciembre de 2010 (rec. núm. 81/2007).
STS de 14 de noviembre de 2011 (rec. núm. 5782/2009).
STS de 18 de julio de 2011 (rec. núm. 2790/2009).
STS de 2 de febrero de 2012 (rec. núm. 2318/2010).
STS de 16 de abril de 2012 (rec. núm. 1658/2008).
STS de 8 de noviembre de 2012 (rec. núm. 3766/2010).
STS de 10 de enero de 2013 (rec. núm. 4167/2010).
STS de 10 de enero de 2013 (rec. núm. 6250/2011).
STS de 20 de marzo de 2013 (rec. núm. 289/2010).
STS de 1 de octubre de 2013 (rec. núm. 1059/2010).
STS de 16 de octubre de 2013 (rec. núm. 812/2011).
STS de 28 de noviembre de 2013 (rec. núm. 5692/2011).
STS de 17 de marzo de 2014 (rec. núm. 5149/2010).
STS de 30 de julio de 2014 (rec. núm. 2886/2012).
STS de 20 de octubre de 2014 (rec. núm. 1414/2012).
STS de 15 de diciembre de 2014 (rec. núm. 3565/2012).
STS de 25 de abril de 2016 (rec. núm. 2870/2014).
STS de 18 de mayo de 2016 (rec. núm. 1131/2014).
STS de 30 de mayo de 2016 (rec. núm. 570/2015).
STS de 14 de noviembre de 2016 (rec. núm. 1940/2015).
STS de 25 de enero de 2018 (rec. núm. 313/2016).
STS de 12 de diciembre de 2018 (rec. núm. 4959/2017).
STS de 15 de enero de 2019 (rec. núm. 6255/2.017 y 3760/2017).
STS de 23 de julio de 2020 (rec. núm. 80/2018).
STS de 19 de noviembre de 2020 (rec. núm. 5958/2019).
STS de 23 de noviembre de 2020 (rec. núm. 2818/2018).
STS de 25 de noviembre de 2020 (rec. núm. 1921/2019).
STS de 15 de septiembre de 2021 (rec. núm. 5664/2019).

4. AUDIENCIA NACIONAL

SAN de 22 de octubre de 1996 (rec. núm. 207168/1990 y 207582/1990).
SAN de 11 de marzo de 1997 (rec. núm. 208452/1990).
SAN de 15 de septiembre de 2004 (rec. núm. 1148/2001).
SAN de 26 de noviembre de 2007 (rec. núm. 420/2006).
SAN de 29 de enero de 2009 (rec. núm. 421/2005).
SAN de 4 de noviembre de 2009 (rec. núm. 461/2007).
SAN de 13 de octubre de 2011 (rec. núm. 745/2010)
SAN de 19 de enero de 2012 (rec. núm. 122/2009).
SAN de 28 de junio de 2012 (rec. núm. 395/2009).
SAN de 19 de julio de 2012 (rec. núm. 389/2009).
SAN de 14 de febrero de 2013 (rec. núm. 58/2010).
SAN de 28 de febrero de 2013 (rec. núm. 176/2010).
SAN de 15 de julio de 2018 (rec. núm. 277/2017).
SAN de 16 de diciembre de 2020 (rec. núm. 575/2018).

5. TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA

STSJ de Cantabria de 18 de septiembre de 2000 (rec. núm. 610/1999).
STSJ de Comunidad Valenciana, de 27 de febrero de 2004 (rec. núm. 81/2003).
STSJ de Cantabria de 19 marzo de 2004 (rec. núm. 220/2004).
STSJ de Comunidad Valenciana de 21 de julio de 2004 (rec. núm. 2313/2002).
STSJ de Cataluña de 18 de noviembre de 2004 (rec. núm. 861/2000).
STSJ de Cataluña de 23 de diciembre de 2004 (rec. núm. 862/2000).
STSJ de Cataluña de 31 enero de 2005 (rec. núm. 36/2001).
STSJ de Islas Baleares de 21 de marzo de 2006 (rec. núm. 102/2004).
STSJ de Comunidad Valenciana, de 12 de septiembre de 2007 (rec. núm. 58/2006).
STSJ de Islas Baleares de 29 de septiembre de 2008 (rec. núm. 19/2007).
STSJ de Islas Baleares de 15 de enero de 2009 (rec. núm. 16/2007).
STSJ de Islas Baleares de 29 de enero de 2009 (rec. núm. 36/2007).
STSJ de Islas Baleares de 30 de abril de 2009 (rec. núm. 534/2005).
STSJ de Islas Baleares de 5 de mayo de 2009 (rec. núm. 760/2004).
STSJ de Islas Baleares, de 5 de mayo de 2009 (rec. núm. 779/2004).

STSJ de Galicia de 28 de octubre de 2010 (rec. núm. 15904/2009).
STSJ de Cantabria, de 9 de noviembre de 2011 (rec. núm. 182/2010).
STSJ de Murcia de 30 de octubre de 2015 (rec. núm. 235/2013).
STSJ de Comunidad Valenciana, de 28 de enero de 2014 (rec. núm. 433/2011).
STSJ de Andalucía de 31 de enero de 2014 (rec. núm. 1318/2011).
STSJ de País Vasco, de 8 de octubre de 2014 (rec. núm. 263/2013).
STSJ de Comunidad Valenciana de 15 de octubre de 2015 (rec. núm. 166/2012).
STSJ de Murcia de 10 de marzo de 2016 (rec. núm. 21/2013).
STSJ de Cataluña de 19 de mayo de 2016 (rec. núm. 114/2015).
STSJ de Asturias de 15 julio de 2016 (rec. núm. 263/2015).
STSJ de Islas Baleares de 30 noviembre de 2016 (rec. núm. 35/2016).
STSJ de Islas Baleares de 13 de junio de 2017 (rec. núm. 303/2015).
STSJ de Cantabria de 21 de septiembre de 2017 (rec. núm. 145/2017).
STSJ de Castilla y León de 2 de febrero de 2018 (rec. núm. 259/2017).
STSJ de Madrid, de 22 de febrero de 2018 (rec. núm. 550/2016).
STSJ de Cataluña, de 3 de abril de 2018 (rec. núm. 363/2015).
STSJ de Andalucía de 19 de septiembre de 2019 (rec. núm. 385/2018).

6. AUDIENCIA PROVINCIAL

SAP de Alicante de 8 de octubre de 2003 (rec. núm. 370/2003).
SAP de Islas Baleares de 22 de mayo de 2014 (rec. núm. 222/2014).
SAP de Alicante de 12 de marzo 2015 (rec. núm. 439/2014).
SAP Barcelona de 15 de abril de 2015 (rec. núm. 606/2013).
SAP de Barcelona de 3 de febrero de 2017 (rec. núm. 432/2015).
SAP de Barcelona de 5 de julio de 2017 (rec. núm. 597/2016).
SAP Barcelona de 19 de octubre de 2017 (rec. núm. 228/2016).
SAP Barcelona de 27 de diciembre de 2017 (rec. núm. 1163/2015).
SAP Guadalajara de 29 de diciembre de 2017 (rec. núm. 29/2017).

DOCTRINA ADMINISTRATIVA

1. TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución TEAC de 6 de noviembre de 1998.

Resolución TEAC de 28 de abril de 1999.

Resolución TEAC de 19 de julio de 2000.

Resolución TEAC de 24 de octubre de 2001.

Resolución TEAC de 15 de diciembre de 2004.

Resolución TEAC de 2 de febrero de 2006.

Resolución TEAC de 3 de diciembre de 2009.

Resolución TEAC de 15 de septiembre de 2010.

Resolución TEAC de 30 de junio de 2011.

Resolución TEAC de 2 de febrero de 2012.

Resolución TEAC de 20 de diciembre de 2012.

Resolución TEAC de 28 de mayo de 2013.

Resolución TEAC de 2 de junio de 2015.

Resolución TEAC de 10 septiembre 2015.

Resolución TEAC de 20 de octubre de 2016.

Resolución TEAC de 15 de diciembre de 2016.

Resolución TEAC de 25 de enero de 2018.

2. DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Resolución DGT de 17 de marzo de 1998 (Consulta nº 0411-98).

Resolución DGT de 5 de junio de 1998 (Consulta 0975-98).

Resolución DGT de 17 de julio de 1998 (Consulta nº 1294-98).

Resolución DGT de 22 de febrero de 2000 (Consulta nº 0296-00).

Resolución DGT de 12 de mayo de 2000 (Consulta nº 1115-00).

Resolución DGT de 7 de junio de 2001 (Consulta nº 1118-01).

Resolución DGT de 23 de julio de 2001 (Consulta nº 1517-01).

Resolución DGT de 31 de julio de 2002 (Consulta nº 1160-02).

Resolución DGT de 2 de octubre de 2002 (Consulta nº 1482-02).

Resolución DGT de 25 de noviembre de 2002 (Consulta nº 1821-02).

Resolución DGT de 11 de noviembre de 2003 (Consulta nº 1871-03).

Resolución DGT de 3 de mayo de 2004 (Consulta nº 1167-04).

Resolución DGT de 19 de noviembre de 2004 (Consulta nº 1994-04).

Resolución DGT de 8 de marzo de 2005 (Consulta nº 0099-05).

Resolución DGT de 16 de febrero de 2005 (Consulta nº V0237-05).

Resolución DGT de 25 de abril de 2005 (Consulta nº V0690-05).

Resolución DGT de 15 de julio de 2005 (Consulta nº V2171-05).

Resolución DGT de 2 de diciembre de 2005 (Consulta nº V2464-05).

Resolución DGT de 18 de enero de 2006 (Consulta nº V0088-06).

Resolución DGT de 29 de junio de 2006 (Consulta nº V1248-06).

Resolución DGT de 5 de julio de 2006 (Consulta nº V1344-06).

Resolución DGT de 6 de julio de 2006 (Consulta nº V1364-06).

Resolución DGT de 15 de diciembre de 2006 (Consulta nº V2526-06).

Resolución DGT de 26 de febrero de 2007 (Consulta nº V0373-07).

Resolución DGT de 21 de mayo de 2007 (Consulta nº V0992-07).

Resolución DGT de 25 de mayo de 2007 (Consulta nº V1101-07).

Resolución DGT de 29 de mayo de 2007 (Consulta nº V1112-07).

Resolución DGT de 8 de agosto de 2007 (Consulta nº V1759-07).

Resolución DGT de 24 de septiembre de 2007 (Consulta nº V1965-07).

Resolución DGT de 27 de septiembre de 2007 (Consulta nº V2043-07).

Resolución DGT de 18 de diciembre de 2007 (Consulta nº V2693-07).

Resolución DGT de 16 de enero de 2008 (Consulta nº V0087-08).

Resolución DGT de 1 de abril de 2008 (Consulta nº V0635-08).

Resolución DGT de 22 de abril de 2008 (Consulta nº V0842-08).

Resolución DGT de 27 de mayo de 2008 (Consulta nº V1043-08).

Resolución DGT de 19 de junio de 2008 (Consulta nº V1298-08).

Resolución DGT de 14 de julio de 2008 (Consulta nº V1473-08).

Resolución DGT de 1 de diciembre de 2008 (Consulta nº V2270-08).

Resolución DGT de 4 de diciembre de 2008 (Consulta nº V2305-08).
Resolución DGT de 30 de diciembre de 2008 (Consulta nº V2530-08).
Resolución DGT de 30 de diciembre de 2008 (Consulta nº V2540-08).
Resolución DGT de 16 de abril de 2009 (Consulta nº V0824-09).
Resolución DGT de 28 de abril de 2009 (Consulta V0905-09).
Resolución DGT de 27 de mayo de 2009 (Consulta nº V1253-09).
Resolución DGT de 29 de mayo de 2009 (Consulta nº V1287-09).
Resolución DGT de 15 de junio de 2009 (Consulta nº V1399-09).
Resolución DGT de 11 de agosto de 2009 (Consulta nº V1905-09).
Resolución DGT de 16 de diciembre de 2009 (Consulta nº V2779-09).
Resolución DGT de 19 de enero de 2010 (Consulta nº V0055-10).
Resolución DGT de 8 de febrero de 2010 (Consulta nº V0208-10).
Resolución DGT de 11 de febrero de 2010 (Consulta nº V0239-10).
Resolución DGT de 22 de febrero de 2010 (Consulta nº V0328-10).
Resolución DGT de 29 de junio de 2010 (Consulta nº V1482-10).
Resolución DGT de 22 de julio de 2010 (Consulta nº V1678-10).
Resolución DGT de 10 de septiembre de 2010 (Consulta nº V1972-10).
Resolución DGT de 24 de septiembre de 2010 (Consulta nº V2120-10).
Resolución DGT de 1 de diciembre de 2010 (Consulta nº V2604-10).
Resolución DGT de 28 de febrero de 2011 (Consulta nº V0472-11).
Resolución DGT de 7 de abril de 2011 (Consulta nº V0931-11).
Resolución DGT de 3 de mayo de 2011 (Consulta nº V1114-11).
Resolución DGT de 16 de junio de 2011 (Consulta nº V1561-11).
Resolución DGT de 11 de julio 2011 (Consulta nº V1779-11).
Resolución DGT de 11 de julio de 2011 (Consulta nº V1782-11).
Resolución DGT de 4 de agosto de 2011 (Consulta nº V1928-11).
Resolución DGT de 7 de septiembre de 2011 (Consulta nº V2008-11).
Resolución DGT de 26 de diciembre de 2011 (Consulta nº V3056-11).
Resolución DGT de 2 de abril de 2012 (Consulta nº V0685-12).
Resolución DGT de 2 de abril de 2012 (Consulta nº V0687-12).

Resolución DGT de 25 de abril de 2012 (Consulta nº V0890-12).

Resolución DGT de 12 de septiembre de 2012 (Consulta nº V1768-12).

Resolución DGT de 19 de noviembre de 2012 (Consulta nº V2220-12).

Resolución DGT de 14 de diciembre de 2012 (Consulta nº V2438-12).

Resolución DGT de 29 de enero de 2013 (Consulta nº V0230-13).

Resolución DGT de 7 de febrero de 2013 (Consulta nº V0357-13).

Resolución DGT de 28 de febrero de 2013 (Consulta nº V0632-13).

Resolución DGT de 1 de marzo de 2013 (Consulta nº V0638-13).

Resolución DGT de 27 de mayo de 2013 (Consulta nº V1720-13).

Resolución DGT de 30 de mayo de 2013 (Consulta nº V1782-13).

Resolución DGT de 4 de julio de 2013 (Consulta nº V2193-13).

Resolución DGT de 9 de julio de 2013 (Consulta nº V2260-13).

Resolución DGT de 15 de julio de 2013 (Consulta nº V2348-13).

Resolución DGT de 10 de septiembre de 2013 (Consulta nº V2699-13).

Resolución DGT de 1 de octubre de 2013 (Consulta nº V2896-13).

Resolución DGT de 10 de octubre de 2013 (Consulta nº V3024-13).

Resolución DGT de 24 de octubre de 2013 (Consulta nº V3154-13).

Resolución DGT de 4 de noviembre de 2013 (Consulta nº V3239-13).

Resolución DGT de 5 de noviembre de 2013 (Consulta nº V3246-13).

Resolución DGT de 9 de diciembre de 2013 (Consulta nº V3555-13).

Resolución DGT de 13 de enero de 2014 (Consulta nº V0030-14).

Resolución DGT de 27 de enero de 2014 (Consulta nº V0170-14).

Resolución DGT de 21 de mayo de 2014 (Consulta nº V1356-14).

Resolución DGT de 24 de julio de 2014 (Consulta nº V1995-14).

Resolución DGT de 1 de agosto de 2014 (Consulta nº V2102-14).

Resolución DGT de 24 de septiembre de 2014 (Consulta nº V2504-14).

Resolución DGT de 5 de noviembre de 2014 (Consulta nº V3012-14).

Resolución DGT de 14 de noviembre de 2014 (Consulta nº V3095-14).

Resolución DGT de 26 de noviembre de 2014 (Consulta nº V3157-14).

Resolución DGT de 1 de diciembre de 2014 (Consulta nº V3212-14).

Resolución DGT de 13 de febrero de 2015 (Consulta nº V0575-15).
Resolución DGT de 17 de febrero de 2015 (Consulta nº V0600-15).
Resolución DGT de 18 de febrero de 2015 (Consulta nº V0615-15).
Resolución DGT de 4 de marzo de 2015 (Consulta nº V0714-15).
Resolución DGT de 26 de marzo de 2015 (Consulta nº V0941-15).
Resolución DGT de 16 de abril de 2015 (Consulta nº V1171-15).
Resolución DGT de 29 de abril de 2015 (Consulta nº V1332-15).
Resolución DGT de 11 de mayo de 2015 (Consulta nº V1458-15).
Resolución DGT de 27 de mayo de 2015 (Consulta nº V1632-15).
Resolución DGT de 23 de julio de 2015 (Consulta nº V2308-15).
Resolución DGT de 29 de julio de 2015 (Consulta nº V2407-15).
Resolución DGT de 21 de septiembre de 2015 (Consulta nº V2703-15).
Resolución DGT de 5 de octubre de 2015 (Consulta nº V2863-15).
Resolución DGT de 7 de octubre de 2015 (Consulta nº V2907-15).
Resolución DGT de 3 de noviembre de 2015 (Consulta nº V3383-15).
Resolución DGT de 4 de noviembre de 2015 (Consulta nº V3393-15).
Resolución DGT de 4 de noviembre de 2015 (Consulta nº V3394-15).
Resolución DGT de 17 de noviembre de 2015 (Consulta nº V3530-15).
Resolución DGT de 3 de diciembre de 2015 (Consulta nº V3860-15).
Resolución DGT de 4 de diciembre de 2015 (Consulta nº V3886-15).
Resolución DGT de 13 de enero de 2016 (Consulta nº V0081-16).
Resolución DGT de 19 de enero de 2016 (Consulta nº V0133-16).
Resolución DGT de 25 de enero de 2016 (Consulta nº V0276-16).
Resolución DGT de 2 de marzo de 2016 (Consulta nº V0829-16).
Resolución DGT de 10 de marzo de 2016 (Consulta nº V0946-16).
Resolución DGT de 14 de marzo de 2016 (Consulta nº V0984-16).
Resolución DGT de 31 de marzo de 2016 (Consulta nº V1330-16).
Resolución DGT de 27 de abril de 2016 (Consulta nº V1843-16).
Resolución DGT de 13 de mayo de 2016 (Consulta nº V2095-16).
Resolución DGT de 1 de junio de 2016 (Consulta nº V2393-16).

Resolución DGT de 13 de junio de 2016 (Consulta nº V2582-16).
Resolución DGT de 13 de junio de 2016 (Consulta nº V2588-16).
Resolución DGT de 22 de junio de 2016 (Consulta nº V2887-16).
Resolución DGT de 4 de julio de 2016 (Consulta nº V3069-16).
Resolución DGT de 5 de julio de 2016 (Consulta nº V3125-16).
Resolución DGT de 3 de octubre de 2016 (Consulta nº V4185-16).
Resolución DGT de 24 de octubre de 2016 (Consulta nº V4548-16).
Resolución DGT de 31 de octubre de 2016 (Consulta nº V4618-16).
Resolución DGT de 3 de noviembre de 2016 (Consulta nº V4639-16).
Resolución DGT de 15 de noviembre de 2016 (Consulta nº V4929-16).
Resolución DGT de 15 de noviembre de 2016 (Consulta nº V4942-16).
Resolución DGT de 3 de enero de 2017 (Consulta nº V0012-17).
Resolución DGT de 3 de enero de 2017 (Consulta nº V0026-17).
Resolución DGT de 20 de enero de 2017 (Consulta nº V0109-17).
Resolución DGT de 23 de enero de 2017 (Consulta nº V0122-17).
Resolución DGT de 23 de febrero de 2017 (Consulta nº V0478-17).
Resolución DGT de 17 de marzo de 2017 (Consulta nº V0715-17).
Resolución DGT de 22 de marzo de 2017 (Consulta nº V0731-17).
Resolución DGT de 3 de abril de 2017 (Consulta nº V0822-17).
Resolución DGT de 6 de abril de 2017 (Consulta nº V0860-17).
Resolución DGT de 11 de abril de 2017 (Consulta nº V0898-17).
Resolución DGT de 17 de abril de 2017 (Consulta nº V0949-17).
Resolución DGT de 12 de mayo de 2017 (Consulta nº V1145-17).
Resolución DGT de 16 de mayo de 2017 (Consulta nº V1158-17).
Resolución DGT de 18 de mayo de 2017 (Consulta nº V1185-17).
Resolución DGT de 18 de mayo de 2017 (Consulta nº V1195-17).
Resolución DGT de 7 de junio de 2017 (Consulta nº V1453-17).
Resolución DGT de 19 de junio de 2017 (Consulta nº V1573-17).
Resolución DGT de 21 de junio de 2017 (Consulta nº V1604-17).
Resolución DGT de 7 de julio de 2017 (Consulta nº V1765-17).

Resolución DGT de 26 de julio de 2017 (Consulta nº V2032-17).

Resolución DGT de 3 de octubre de 2017 (Consulta nº V2474-17).

Resolución DGT de 9 de octubre de 2017 (Consulta nº V2545-17).

Resolución DGT de 23 de octubre de 2017 (Consulta nº V2693-17).

Resolución DGT de 13 de noviembre de 2017 (Consulta nº 2915-17).

Resolución DGT de 16 de noviembre de 2017 (Consulta nº V2959-17).

Resolución DGT de 16 de noviembre de 2017 (Consulta nº V2970-17).

Resolución DGT de 20 de noviembre de 2017 (Consulta nº V3023-17).

Resolución DGT de 13 de diciembre de 2017 (Consulta nº V3199-17).

Resolución DGT de 14 de diciembre de 2017 (Consulta nº V3208-17).

Resolución DGT de 26 de enero de 2018 (Consulta nº V0154-18).

Resolución DGT de 31 de enero de 2018 (Consulta nº V0215-18).

Resolución DGT de 8 de febrero de 2018 (Consulta nº V0346-18).

Resolución DGT de 20 de febrero de 2018 (Consulta nº V0440-18).

Resolución DGT de 12 de marzo de 2018 (Consulta nº V0644-18).

Resolución DGT de 16 de marzo de 2018 (Consulta nº V0719-18).

Resolución DGT de 11 de abril de 2018 (Consulta nº V0934-18).

Resolución DGT de 30 de abril de 2018 (Consulta nº V1122-18).

Resolución DGT de 8 de mayo de 2018 (Consulta nº V1163-18).

Resolución DGT de 29 de mayo de 2018 (Consulta nº V1413-18).

Resolución DGT de 6 de junio de 2018 (Consulta nº V1545-18).

Resolución DGT de 6 de junio de 2018 (Consulta nº V1548-18).

Resolución DGT de 12 de junio de 2018 (Consulta nº V1651-18).

Resolución DGT de 29 de junio de 2018 (Consulta nº V1933-18).

Resolución DGT de 3 de julio de 2018 (Consulta nº V1993-18).

Resolución DGT de 9 de julio de 2018 (Consulta nº V2030-18).

Resolución DGT de 7 de agosto de 2018 (Consulta nº V2297-18).

Resolución DGT de 7 de agosto de 2018 (Consulta nº V2308-18).

Resolución DGT de 12 de septiembre de 2018 (Consulta nº V2459-18).

Resolución DGT de 18 de septiembre de 2018 (Consulta nº V2508-18).

Resolución DGT de 18 de septiembre de 2018 (Consulta nº V2541-18).
Resolución DGT de 20 de septiembre de 2018 (Consulta nº V2571-18).
Resolución DGT de 2 de octubre de 2018 (Consulta nº V2655-18).
Resolución DGT de 16 de octubre de 2018 (Consulta nº V2742-18).
Resolución DGT de 24 de octubre de 2018 (Consulta nº V2768-18).
Resolución DGT de 28 de noviembre de 2018 (Consulta nº V3083-18).
Resolución DGT de 12 de diciembre de 2018 (Consulta nº V3169-18).
Resolución DGT de 19 de diciembre de 2018 (Consulta nº V3231-18).
Resolución DGT de 19 de diciembre de 2018 (Consulta nº V3244-18).
Resolución DGT de 16 de enero de 2019 (Consulta nº V0101-19).
Resolución DGT de 12 de febrero de 2019 (Consulta nº V0265-19).
Resolución DGT de 15 de febrero de 2019 (Consulta nº V0326-19).
Resolución DGT de 28 de febrero de 2019 (Consulta nº V0442-19).
Resolución DGT de 1 de marzo de 2019 (Consulta nº V0457-19).
Resolución DGT de 26 de marzo de 2019 (Consulta nº V0651-19).
Resolución DGT de 27 de marzo de 2019 (Consulta nº V0680-19).
Resolución DGT de 27 de marzo de 2019 (Consulta nº V0682-19).
Resolución DGT de 27 de marzo de 2019 (Consulta nº V0690-19).
Resolución DGT de 7 de mayo de 2019 (Consulta nº V0962-19).
Resolución DGT de 29 de mayo de 2019 (Consulta nº V1185-19).
Resolución DGT de 14 de junio de 2019 (Consulta nº V1433-19).
Resolución DGT de 19 de junio de 2019 (Consulta nº V1477-19).
Resolución DGT de 24 de junio de 2019 (Consulta nº V1520-19).
Resolución DGT de 24 de junio de 2019 (Consulta nº V1531-19).
Resolución DGT de 27 de junio de 2019 (Consulta nº V1583-19).
Resolución DGT de 9 de julio de 2019 (Consulta nº V1694-19).
Resolución DGT de 9 de julio de 2019 (Consulta nº V1725-19).
Resolución DGT de 17 de julio de 2019 (Consulta nº V1874-19).
Resolución DGT de 13 de septiembre de 2019 (Consulta nº V2431-19).
Resolución DGT de 17 de septiembre de 2019 (Consulta nº V2479-19).

Resolución DGT de 17 de septiembre de 2019 (Consulta nº V2507-19).

Resolución DGT de 8 de octubre de 2019 (Consulta nº V2737-19).

Resolución DGT de 9 de octubre de 2019 (Consulta nº V2771-19).

Resolución DGT de 15 de octubre de 2019 (Consulta nº V2834-19).

Resolución DGT de 28 de octubre de 2019 (Consulta nº V2991-19).

Resolución DGT de 5 de noviembre de 2019 (Consulta nº V3103-19).

Resolución DGT de 12 de diciembre de 2019 (Consulta nº V3358-19).

Resolución DGT de 18 de febrero de 2020 (Consulta nº V0369-20).

BIBLIOGRAFÍA

AEAT, *La tributación de los alquileres turísticos*, 2018.

ÁLAMO CERRILLO, R.: “El sistema tributario y su inadecuación al sector turístico”, *Diario La Ley* núm. 8735, 2016.

ALBALADEJO, M.: “Derecho de Obligaciones”, *Derecho Civil*, Edisofer, Madrid, 2008.

ALONSO ALONSO, R.: “Unidad 7. Rendimientos de Capital Inmobiliario”, *Impuesto sobre la renta de las personas físicas. Comentarios y casos prácticos*, CEF, 2016.

ANEIROS PEREIRA, J.: “IVA y economía colaborativa: cuestiones fiscales del arrendamiento de inmuebles a través de plataformas digitales (el caso de Airbnb)”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 5/2018.

ANGUITA RÍOS, R. M.: “La vivienda integrada en una doble dimensión: como residencia y como alojamiento turístico”, *Revista de Derecho Civil*, vol. VIII, núm. 3 (julio-septiembre 2021), p. 43.

ARRIBAS LEÓN, M.: “Tributación del arrendamiento y la titularidad de viviendas de uso turístico”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.11/2019.

BANACLOCHE PALAO, C.: “Algunas cuestiones sobre la fiscalidad de los agentes en la economía colaborativa”, *Fiscalidad de la colaboración social*, Aranzadi, 2018.

BERCOVITZ RODRÍGUEZ-CANO, R.: “Contratos”, *Manual de Derecho Civil*, Bercal, Madrid, 2016.

BILBAO ESTRADA, I.: “Fiscalidad directa del consumo colaborativo, deberes de información y derecho comparado”, *Fiscalidad de la colaboración social*. Aranzadi, 2018.

BONET CORREA, J.: *Régimen jurídico del hospedaje y hostelería*, Rialp, Madrid, 1955.

BOSTMAN, R. y ROGERS, R.: *What's mine is yours: the rise of collaborative consumption*, Harper Collins Publishers, New York, 2010.

CABEZUELO ARENAS, A. L.: “Edificios sometidos a propiedad horizontal y arriendo turístico de pisos: tres vías de prevención y/o defensa de la Comunidad frente a una actividad potencialmente molesta”, *Aranzadi Doctrinal*, núm. 5/2018.

CAÑIZARES LASO, A.; DE PABLO CONTRERAS, P.; ORDUÑA MORENO, J.; VALPUESTA FERNÁNDEZ, R.: “Libro IV – de las obligaciones y contratos. Contratos en particular, derecho de daños y prescripción (arts. 1445 al final)”, *Código Civil Comentado*, Volumen IV, Aranzadi, Pamplona, 2016.

CASTAÑOS CASTRO, P.: “Naturaleza jurídica del contrato de hospedaje”, *Revista Doctrinal Aranzadi Civil-Mercantil* num.6/2014.

CNMC, *Conclusiones preliminares sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa*, 2016.

Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación local, *Análisis de propuestas de reforma del sistema de financiación local*, 2017.

Comisión Europea, *Guía para la implementación/aplicación de la Directiva 2005/29/CE sobre prácticas comerciales desleales*, 2016.

Comisión Europea, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, 2016.

CORRECHER MATO, C. J.: “Economía colaborativa y recaudación tributaria: especial consideración al papel de la plataforma”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.22/2018.

COSTAS RODAL, L.: “Principales novedades introducidas en la LAU/94 por la Ley 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado del alquiler de viviendas”, *Revista Doctrinal Aranzadi Civil-Mercantil*, núm. 6/2013.

DE CASTRO VÍTORES, G.: “Vivienda en alquiler turístico y propiedad horizontal: reformas legislativas recientes y cuestiones pendientes”, *La protección del consumidor en la vivienda colaborativa*, La Ley, 2019.

DE URRUTIA CODURAS, H. G. y CÁCERES TORRENS, J.: “El IVA en las inversiones inmobiliarias por no residentes: ¿sigue disponiendo de un EP?”, *Revista Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 952/2019.

DÍEZ-PICAZO, L. y GULLÓN, A.: “Contratos en especial, cuasi contratos, enriquecimiento sin causa, responsabilidad extracontractual”, *Sistema de Derecho Civil*, Tomo 2, Volumen II, Tecnos, Madrid, 2015.

EPRS, European Parliamentary Research Service, *The Cost of Non-Europe in the Sharing Economy. Economic, Social and Legal Challenges and Opportunities*, 2016.

FERNÁNDEZ HERNÁNDEZ, C.: “Estructura y contenido de la nueva Ley Orgánica de Protección de Datos Personales y garantía de los Derechos Digitales”, *Diario La Ley*, 6 de diciembre de 2018.

FERNÁNDEZ PÉREZ, N.: “Capítulo I. El alojamiento colaborativo como manifestación del turismo colaborativo”, *El alojamiento colaborativo*, Tirant Lo Blanch, 2018.

FERNÁNDEZ PÉREZ, N.: “Capítulo II. Marco jurídico aplicable al alojamiento colaborativo”, *El alojamiento colaborativo*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018

FERNÁNDEZ PÉREZ, N.: “Capítulo III. La relación contractual entre el anfitrión y el huésped”, *El alojamiento colaborativo*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018.

FERNÁNDEZ PÉREZ, N.: “Capítulo IV. La relación contractual de las partes (anfitrión y huésped) con la plataforma”, *El alojamiento colaborativo*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018.

FERNÁNDEZ PÉREZ, N.: “Capítulo V. La relación contractual entre empresa gestora y titular de la vivienda”, *El alojamiento colaborativo*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2018.

FRAILE FERNÁNDEZ, R.: “Interpretación de la norma tributaria. ¿Por qué no aplicar la reducción del 60% al alquiler vacacional?”, *Revista Quincena Fiscal*, núm.18/2018.

FRAILE FERNÁNDEZ, R.: “La tributación de las pequeñas cosas, imprescindible el suministro de información sobre actividades colaborativas”, *Fiscalidad de la colaboración social*, Aranzadi, 2018.

GALLEGO SÁNCHEZ E., *Derecho Mercantil. Parte Segunda*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017.

GARCÍA CALVENTE, Y.: “Aprovechamiento por turno de los bienes inmuebles: análisis del régimen jurídico y su perspectiva financiera”, *Aspectos financieros y tributarios del patrimonio inmobiliario*, Wolters Kluwer, 2018.

GARCÍA CALVENTE, Y.: “Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los Apartamentos Turísticos”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, núm. 2713/2005.

GARCÍA NOVOA, C.: “Hacia un nuevo modelo de aplicación de los tributos (Reflexiones sobre el cumplimiento cooperativo)”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 183/2019.

GIL MACIÁ, L.: “El arrendamiento de inmuebles como actividad económica en el contexto actual. Especial referencia a los últimos criterios de la DGT”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6/2017.

GONZÁLEZ ORTIZ, D.: “Fiscalidad del alojamiento turístico extrahotelero”, *Nueva Fiscalidad*, núm. 1-2004.

GOROSPE OVIEDO, J. I.: “Las viviendas turísticas y los arrendamientos de temporada: delimitación, tributación y control fiscal en la economía colaborativa”, VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario “Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario” (2ª Parte), Documento de Trabajo 11/2018, IEF.

GUERRERO MUÑOZ, M. D.: “Actividades empresariales realizadas por las EE.LL. sujetas al IVA”, *El IVA y los ayuntamientos: cuestiones prácticas*, El Consultor de los Ayuntamientos, Madrid, 2010.

INE, *Alojamientos turísticos. Principales resultados de la demanda*, 2017.

INE, Encuesta de ocupación en *alojamientos turísticos extrahoteleros*, 2020.

INE, *Principales magnitudes según actividad principal (CNAE-2009 a 1, 2, 3 y 4 dígitos)*, 2021.

LETE ACHIRICA, J.: “La configuración de la multipropiedad en España: la Ley 42/1998, de 15 de diciembre, sobre derecho (s) de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico y normas tributarias”, *Actualidad Civil, Sección Doctrina*, Wolters Kluwer, 1999.

LINDNER, A.: “Alquiler de vivienda para uso turístico: desorden legislativo y problemas de competencia”, *Actualidad Jurídica Aranzadi* núm. 920/2016.

MACHANCOSES GARCÍA, E.: “Economía de plataforma en los servicios de transporte terrestre de pasajeros: Retos tributarios de la imposición directa sobre el usuario y la plataforma”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15/2017.

MACHO CARRO, A.: “Derecho a la vivienda y ordenación del mercado del alquiler turístico en la Unión Europea: comentarios a raíz de la Sentencia Cali apartments y su recepción en España”, *Revista de Estudios Europeos*, núm. 79, 2022.

MAGRANER MORENO, F. J.: “La calificación jurídica del arrendamiento de inmuebles como actividad económica: más sombras que luces”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 188/2020.

MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. M.: “Comentarios a la declaración informativa sobre alquileres turísticos (modelo 179)”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 17/2018.

MONTERO PASCUAL, J. J.: “Capítulo 1. La regulación de la economía colaborativa”, *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, Blablacar, Uber y otras plataformas*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017.

MONTERO PASCUAL, J. J.: “Capítulo 3. El régimen jurídico de las plataformas colaborativas”, *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, Blablacar, Uber y otras plataformas*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017.

MONTERO PASCUAL, J. J.: “Capítulo 6. Economía colaborativa y consumidores”, *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, Blablacar, Uber y otras plataformas*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2017.

PÉREZ DE LA SOTA, F.: “La nueva regulación del aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico (vulgo multipropiedad)”, *Diario La Ley*, núm. 7867, Wolters Kluwer, 2012.

PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J. J.: “La aplicación del ITP y AJD a las operaciones inmobiliarias: ITP onerosas y operaciones societarias”, *Carta Tributaria*, núm. 15, 2007.

PÉREZ SERRANO, N.: *El contrato de hospedaje en su doble aspecto civil y mercantil*, Ilustre Colegio de Abogados de Madrid, Madrid, 1930.

PRIETO MORAGUES, L.: “Implicaciones fiscales del arrendamiento de los pisos turísticos”, *Revista Fórum Fiscal*, núm. 248, 2018.

RODRÍGUEZ FLORIDO, I.: “La regulación de las actividades turísticas a través los instrumentos urbanísticos”, *Revista Aranzadi de Urbanismo y Edificación*, num.47/2021.

RUIZ DESCALVO, P.: “Impuestos Locales”, *Introducción al Sistema Tributario Español*, Aranzadi, 2018.

RUIZ GARIJO, M.: “Capítulo V. Fiscalidad sobre el Tráfico Turístico”, *Fiscalidad de la Empresa Turística*, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 2002.

RUIZ GARIJO, M.: “El régimen de exención del arrendamiento de bienes inmuebles en la Sexta Directiva. Un paso más del TJCE”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 2/2006.

SAN JULIÁN, V.: “El Contrato de Hospedaje ¿categoría unitaria que aglutina alojamiento hotelero y extrahotelero?”, *Revista de Derecho Patrimonial* núm. 27/2011, 2ª parte.

SÁNCHEZ GARCÍA, N.: “Impuesto sobre Actividades Económicas. Unidad 7, Naturaleza y Hecho Imponible”, *Tributos Locales. Comentarios y casos prácticos*, CEF, Madrid, 2017.

SÁNCHEZ HUETE, M. A.: “¿Existe un deber tributario a obtener datos ajenos? La información en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 14/2018.

SÁNCHEZ HUETE, M. A.: “Obligación informativa de los intermediarios y economía colaborativa”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 15/2021.

SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E.: “Reflexiones en torno al deber de información impuesto a los intermediarios de alquileres turísticos”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 14/2019.

SÁNCHEZ PINO, A. J.: “El intercambio de información tributaria en la imposición directa en la Unión Europea y su propuesta de reforma”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 19/2010.

SANZ CLAVIJO, A.: “La obligación de revelar mecanismos de planificación fiscal agresiva: su posible configuración atendiendo al plan BEPS y a la experiencia de otros estados”, *Revista Quincena Fiscal*, núm. 20/2015.

SANZ GÓMEZ, R.: “Cuestiones tributarias sobre los arrendamientos online de viviendas para uso turístico”, *Revista española de Derecho Financiero*, núm. 178/2018.

SCHOR, J.: *Debating the Sharing Economy*, 2014 - <http://www.greattransition.org/publication/debating-the-sharing-economy>.

VALLADARES RASCÓN, E. y ORDÁS ALONSO, M.: “Comentario al Artículo 5 de la Ley de Arrendamientos Urbanos”, *Comentarios a la Ley de Arrendamientos Urbanos*, Aranzadi, 2013.

ZAPATERO GASCO, A.: “Economía colaborativa y vivienda habitual, una relación complicada”, *Fiscalidad de la Colaboración Social*, Aranzadi, 2018.