

## **Tributación indirecta en el arrendamiento de viviendas de uso turístico**

**Dra. D<sup>a</sup> Belén Bahía Almansa \***

**Dr. D. Ignacio Cruz Padial**

Profesores de Derecho Financiero y Tributario  
Universidad de Málaga

### **Resumen**

El tratamiento fiscal aplicable a las viviendas de uso turístico es un factor relevante en los problemas que estas están generando en las grandes ciudades.

En el marco de las relaciones fiscales que se derivan de esta cuestión, este documento solo analiza la distinción de persona física y jurídica, residente y no residente.

También se hará hincapié en la fiscalidad indirecta que afecta a esta casuística, es decir, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP), y tangencialmente al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y al Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI) vigente en Ceuta y Melilla.

### **Palabras clave**

Viviendas turísticas, imposición indirecta, persona física.

*Recibido el 10-09-2018/Aceptado el 20/09/2018*

---

\* Código Orcid 0000-0002-6418-4668

## Indirect taxation on tourist rentals

### *Abstract*

The tax treatment of the houses for tourist accommodations is a relevant factor in the problems that these are generating in large cities.

Within the framework of the tax relations that derive from this issue, this paper only analyses the distinction of natural and legal person, resident and non-resident.

Focus will also be made on the indirect taxation that affects this casuistry, in other words, the Value Added Tax (VAT), the Capital Transfer Tax (CTT) and tangentially, the Canaries General Indirect Tax (CGIT) and the Tax on Production, Services and Imports (TPSI) in force in Ceuta and Melilla.

### *Keywords*

houses for tourist accommodation, indirect taxation, natural person.

## Sumario

---

1. Introducción.
2. Síntesis normativa.
3. Cesión de uso de vivienda de uso turístico por persona física sin ser considerada fiscalmente actividad económica.
  - 3.1. Propietario anfitrión gestiona el alquiler de su propia vivienda sin intervenir una empresa.
  - 3.2. Propietario anfitrión gestiona el alquiler de su propia vivienda con intervención de una empresa.
    - 3.2.1. Propietario anfitrión cede el uso de la vivienda de uso turístico a la empresa de gestión de alojamientos turísticos.
    - 3.2.2. Propietario anfitrión cede el uso de la vivienda al usuario huésped con mediación de una empresa de gestión de alojamientos turísticos.
4. Cesión de uso de vivienda de uso turístico ejerciendo anfitrión actividad económica.
5. Caso particular: el subarriendo de vivienda de uso turístico.
6. Especificaciones respecto del anfitrión persona jurídica.
7. Fiscalidad del usuario huésped.
8. A modo de reflexión final.
9. Bibliografía.

## 1. Introducción.

---

La fiscalidad de las viviendas de uso turístico constituye en la actualidad uno de los factores relevantes en la problemática que éstas están generando en las grandes ciudades, dando lugar al fenómeno conocido como turistificación.

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

Es por ello por lo que pretendemos poner de manifiesto las implicaciones tributarias que se derivan de esta modalidad de alojamientos turísticos en viviendas de uso vacacional y que usualmente son de corta duración.

No obstante, en el marco de las relaciones tributarias que se derivan de esta problemática, solo vamos a hacer referencia a la delimitación de persona física y jurídica, residente y no residente, y solo especificaremos su regulación para la imposición directa, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades, pero nuestra atención va a estar en la imposición indirecta que afecta a esta casuística. Es decir, nos centramos de forma primordial en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), aunque haremos alusión al Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) y al Impuesto sobre la producción, los servicios y la importación (IPSI) vigente en Ceuta y Melilla.

Igualmente, y de forma tangencial cuando ello proceda, incidiremos en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP) para recoger finalmente la imposición sobre estancias turísticas vigente en algunas Comunidades Autónomas.

## 2. Síntesis normativa.

---

A modo de síntesis normativa, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)<sup>1</sup>, eje central de este trabajo, es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, además de otros hechos imponibles, la entrega de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto, por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (arts. 1 y 4 LIVA).

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

Así pues, en principio, el anfitrión arrendador de una vivienda de uso turístico, al ser un prestador de servicios, en este caso de arrendamiento, y por tanto empresario o profesional a efectos de IVA estará sujeto a este impuesto. No obstante, conforme al artículo 20. uno. 23. b) están exentos de IVA los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta ley (concepto de prestación de servicios de los arrendamientos de bienes y la cesión de uso y disfrute de bienes) que tengan por objeto los edificios o partes de estos destinados exclusivamente a viviendas. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles arrendados juntamente con aquellos.

---

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

La DGT en numerosas Consultas —entre otras V4706-16<sup>2</sup>—, ha destacado que «la regulación que se contiene en este supuesto de exención no es una regulación de carácter objetivo que atienda al bien que se arrienda, para determinar la procedencia o no de la misma, sino que se trata de una exención de carácter finalista que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, siendo esta preceptiva cuando el destino efectivo del objeto del contrato es el de vivienda, pero no en otro caso».

En el caso de IGIC, la redacción de la norma es muy similar, y las conclusiones son equivalentes a las de la LIVA<sup>3</sup>; no obstante, en este aspecto, incidiremos con posterioridad en el tema de la exención en el arrendamiento de vivienda; en el caso del IPSI, los conceptos “prestación de servicios” y “empresario o profesional” se definen directamente por remisión a la Ley del IVA (algo habitual en este tributo)<sup>4</sup>.

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

### 3. Cesión de uso de vivienda de uso turístico por persona física sin ser considerada fiscalmente actividad económica.

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

#### 3.1 Propietario anfitrión gestiona el alquiler de su propia vivienda sin intervenir una empresa.

Vamos a establecer las implicaciones tributarias que se derivan en la imposición indirecta. No obstante, recogemos la normativa reguladora de los rendimientos obtenidos como consecuencia de esta actividad de cesión de viviendas de uso turístico.

Lo primero que tenemos que delimitar es el concepto de residente a efectos tributarios al objeto de determinar la normativa aplicable. Así, tenemos que, conforme a lo dispuesto en la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF), se considera que tienen la condición de residentes en España aquellas personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español, circunstancia que concurrirá cuando se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:

Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español, en cuyo caso, para determinar este periodo de permanencia en territorio español, se computarán las ausencias esporádicas, excepto en aquellos supuestos en los que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el caso de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la Administración

<sup>2</sup> Consulta V4706-16, de 08/11/2016. En el mismo sentido se pronunciaba anteriormente la Consulta V0901-12, de 25/04/2012.

<sup>3</sup> Véanse los artículos 4.1 y 5.4.a) de la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias

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

tributaria exigirá al contribuyente que se demuestre la permanencia en éste durante al menos 183 días en el año natural. Igualmente, para determinar el periodo de permanencia en cuestión, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones Públicas españolas. [art. 9.1.a) LIRPF]

Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, ya sea de forma directa o indirecta [art. 9.1.b) LIRPF]

De igual forma se presumirá, salvo prueba en contrario, que una persona tiene su residencia habitual en territorio español, y por tanto es residente en España, cuando su cónyuge no separado legalmente y sus hijos menores de edad que dependan de aquella persona siguiendo los citados criterios anteriores, residan habitualmente en España, y por tanto sean residentes en España (art. 9.2 LIRPF).

Es por ello que, por exclusión, cuando no se den los requisitos previstos en la norma descrita estaremos ante una persona física no residente.

Así pues, el anfitrión residente tributará por el rendimiento obtenido del usuario en concepto de alquiler, como rendimiento del capital inmobiliario conforme a lo dispuesto en los artículos 22 al 24 de la LIRPF. Para calcular el rendimiento que va a integrar la base imponible general del impuesto tenemos que ajustarnos a lo dispuesto en los artículos 23 y 24 LIRPF y 13-14 del Reglamento del IRPF<sup>5</sup>.

Al no residente persona física que obtiene rentas en territorio español consecuencia del arrendamiento de bienes inmuebles, artículo 13.g), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (LIRNR), si entendemos que dichas rentas son obtenidas sin establecimiento permanente, le es de aplicación la normativa contenida en la Ley 35/2006 del IRPF, por lo que la base imponible, cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo<sup>6</sup>, estará integrada por los ingresos menos los gastos necesarios para su obtención, siempre que el contribuyente acredite que estos guardan relación directa con los ingresos obtenidos provenientes del arrendamiento [artículo 24.6.1º.a) del IRNR]. En síntesis, en este caso nos referimos a los gastos contemplados en el artículo 23 de la LIRPF.

También es importante señalar que el concepto de actividad económica es diferente a efectos del IRPF y del IVA. Así, mientras que en el IRPF «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» (artículo 27.2 LIRPF)<sup>7</sup>, en el IVA, por contra «son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios» y se consideran empresarios y profesionales en particular a los arrendadores de bienes —como hemos señalado— conforme al artículo 5 LIVA.

Como puede observarse, una misma persona puede ser considerada como empresario o profesional a efectos de IVA simplemente por ser arrendador de un bien inmueble, mientras que en el IRPF solamente será actividad empresarial si, para gestionar la actividad de arrendamiento, utiliza al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa o presta algún servicio propio de la industria hotelera, teniendo en ambos casos una organización de medios para ello.

5 Decreto 439/2007, de 30 de marzo.

6 Se requiere ser Estado miembro del Espacio Económico Europeo y tener acuerdo de intercambio de información tributaria con España, en concreto, Islandia y Noruega.

7 A efectos de su consideración o no como actividad económica de los rendimientos obtenidos por la persona física, hay que analizar si se prestan servicios accesorios en la vivienda, véanse consultas: V3154-13 de 24 de octubre; V2504-14 de 24 de septiembre; V3095-14 de 14 de noviembre.

Cuando el anfitrión arriende o ceda directamente el uso de una vivienda de uso turístico a cambio de una contraprestación será considerada actividad empresarial o profesional a efectos de IVA, pero está exenta a tenor de lo dispuesto en el artículo 20.uno.23.b) ya que se está arrendando un edificio o una parte de este destinado exclusivamente a vivienda. Igual ocurre con el IPSI en Ceuta y Melilla (por la remisión de esta norma al LIVA) pero no es así en el IGIC, puesto que el arrendamiento turístico está sujeto y no exento.

En el IVA, de acuerdo con el artículo 20.1.23ºc), están exentos «los arrendamientos que tengan la consideración de servicios»; el arrendamiento se considera prestación de servicios de acuerdo con el artículo 11.2.2ª LIVA.

Sin embargo en Canarias el arrendamiento de inmuebles para uso turístico está sujeto y no exento al tipo del 7%<sup>8</sup>.

La discrepancia surge a raíz de aprobarse el Decreto 113/2015, de 22 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de las viviendas vacacionales de la Comunidad Autónoma de Canarias. Así, en su artículo 12.4 se decía que «con carácter previo a la efectiva ocupación de vivienda por los usuarios es preceptiva la firma de un documento que recoja [...] el precio a cobrar por el alojamiento, *con el IGIC incluida*». Por las dudas suscitadas, la Administración canaria manifestó que estas operaciones estaban sujetas.

A efectos de consolidar la tributación indirecta en el arrendamiento de viviendas de uso turístico, con efectos 1 de enero de 2016, se introdujo un último párrafo en el artículo 50.Uno.23ª de la Ley 4/2012, que consolidaba la interpretación administrativa<sup>9</sup>.

La referencia a la totalidad de la vivienda es importante, puesto que en el artículo 12.1 del Reglamento de las viviendas vacacionales de Canarias entonces vigente, se afirmaba que las viviendas vacacionales debían ser cedidas íntegramente a un usuario; es decir, no permitía el alquiler de habitaciones separadas, punto este que fue anulado por la sentencia 401/2017, de 21 de marzo, del Tribunal Superior de Justicia de las Islas Canarias, volviendo a estar permitido el alquiler de habitaciones separadas. Consecuencia de ello, la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, de Presupuestos de Canarias para 2018, volvió a modificar el alcance de la exención<sup>10</sup>.

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

El arrendatario de vivienda de uso turístico, aunque está exento de IVA, no implica que esté exento de tributación, pues la operación de arrendamiento en tales casos está gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP), siendo sujeto pasivo y, por tanto, obligado al pago del impuesto el usuario arrendatario conforme a lo dispuesto en artículo 8.f) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre

8 Véase consulta vinculante de la Viceconsejería de Hacienda y Planificación nº 1827, de 11 de mayo de 2017. Este hecho es relevante puesto que se alcanza una conclusión opuesta y, sin embargo, la exención en el IVA y en el IGIC estaban, en un primer momento, re-  
directadas en los mismos términos.

9 Disposición final primera, apartado dos de la Ley 1/2015, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales de la Comunidad Canaria para 2016. «en ningún caso el supuesto de exención previsto en este número será de aplicación a la prestación de servicio de alojamiento turístico en establecimientos hoteleros y extrahoteleros. Tampoco será de aplicación a cualquier supuesto de cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa».

10 El supuesto de exención previsto en este número tampoco será de aplicación a cualquier supuesto de cesión temporal de uso de la totalidad o parte de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa u onerosa.



*En nuestra opinión, todos los arrendamientos de viviendas turísticas que se realicen de forma habitual deberían estar sujetos y no exentos de IVA, y los que se realicen de forma ocasional, salvo que superaran el umbral de renta que se estableciera, deberían quedar exentos de IVA y de ITP.*

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos documentados (en adelante LITP y AJD). Se declara como responsable subsidiario del pago del impuesto al anfitrión arrendador, si hubiera percibido el primer plazo de renta sin exigir al arrendatario igual justificación [artículo 9.b) LITP y AJD].

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

La sujeción a este impuesto es, en nuestra opinión, difícil de aplicar en sentido técnico y formal. Piénsese en la dificultad de exigir la formalización de un contrato y de liquidar este impuesto cuando, en la mayoría de las ocasiones, el arrendamiento es por un brevísimo periodo de tiempo (varios días) aunque hemos de señalar que algunas normas autonómicas, como la andaluza (art. 7)<sup>11</sup>, exigen la formalización de un contrato en todos los casos.

Algunos autores<sup>12</sup> abogan por que en estos casos de arrendamientos turísticos se simplifique su gestión e incluso defienden establecer un umbral de renta o de días de duración del alquiler por debajo del cual no estarían sujetos o exentos de este impuesto. En nuestra opinión, y como avance de lo que después expondremos con mayor amplitud, todos los arrendamientos de viviendas turísticas que se realicen de forma habitual deberían estar sujetos y no exentos de IVA, y los que se realicen de forma ocasional, salvo que superaran el umbral de renta que se estableciera, deberían quedar exentos de IVA y de ITP. En síntesis, salvo por el tema del umbral de renta, si se estableciera, lo que estamos considerando es que todos los arrendamientos, salvo los regulados por la LAU, estén sujetos y no exentos de IVA.

## **3.2 Propietario anfitrión gestiona el alquiler de su propia vivienda con intervención de una empresa.**

### **3.2.1. Propietario anfitrión cede el uso de la vivienda de uso turístico a la empresa de gestión de alojamientos turísticos.**

En este caso el propietario anfitrión cede el uso de la vivienda de uso turístico a la empresa de gestión para que ésta, a su vez, la arriende al usuario final (la empresa se encarga de la comercialización de la vivienda en nombre propio).

A diferencia del supuesto anterior (propietario gestiona directamente el arrendamiento) no se trata de una cesión de uso del arrendamiento de un edificio o parte de este destinado a vivienda, puesto que es la empresa gestora quien gestionará el arrendamiento y, conforme al artículo 20.23.b), esta operación está sujeta y no exenta de IVA. El propietario anfitrión estará obligado a emitir factura por

11 Decreto 28/2016, de 2 de febrero, de las viviendas con fines turísticos.

12 M. RUIZ GARIJO, «Tratamiento fiscal de los arrendamientos de viviendas», en Y. GARCÍA CALVENTE, M. RUIZ GARIJO y M.M. SOTO MOYA, Innovaciones sociales en materia de vivienda: perspectiva tributaria, Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, 2016, págs. 121-154.



el importe pactado (fijo, porcentual...) repercutiendo IVA a un tipo general del 21%. Si el propietario anfitrión es persona física no residente, tendrá que expedir factura a la empresa de gestión y en el IVA se producirá la inversión del sujeto pasivo por tratarse de una operación efectuada por persona no establecida en el territorio de aplicación del impuesto en favor de empresario o profesional, [artículo 84.1º.2.a) LIVA].

Lo mismo sucede cuando los inmuebles (viviendas) se arrienden o cedan en uso directamente a la plataforma digital, actuando esta como arrendatario frente al propietario, en cuyo caso debe tenerse en cuenta un primer contrato de arrendamiento suscrito entre propietarios y plataforma digital que no cumplirá el requisito de su utilización como vivienda por el destinatario de la operación (la plataforma digital), por lo que dicho arrendamiento constituirá una prestación de servicios sujeta y no exenta<sup>13</sup>.

El propietario anfitrión será sujeto pasivo de IVA y podrá en sus declaraciones trimestrales de IVA (Modelo 303), deducir las cuotas soportadas en relación a los gastos y compras que estén relacionadas con el arrendamiento. Podrá deducirse incluso el IVA soportado en la construcción, rehabilitación o reparación de la vivienda si acredita en ese momento que el destino va a ser arrendarlo a la empresa de gestión o a la plataforma para su comercialización por estas, sin perjuicio de realizar la ulterior regularización si con posterioridad se diera a la vivienda un destino diferente que no da derecho a la deducción<sup>14</sup>.

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

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

### **3.2.2. El propietario anfitrión cede el uso de la vivienda al usuario huésped con mediación de una empresa de gestión de alojamientos turísticos.**

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

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

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

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

14 Véanse artículos 109-113 de LIVA.

No obstante, lo usual en estos casos es que la empresa de gestión que intermedia cobre una comisión sobre el importe de la facturación que realiza al usuario huésped. Tal comisión suele estar entre el 30 y el 35% del importe cobrado, y sobre esa cuantía le repercute el IVA al propietario, descontándole comisión e IVA de lo que le paga mensualmente a este último. Ambos importes, comisión e IVA serán gasto deducible para el propietario.

En el caso de que el propietario anfitrión sea una persona física no residente, la empresa de gestión le facturará igualmente la comisión por el servicio prestado, que se entiende realizado en el territorio de aplicación del impuesto y, por tanto, con el IVA vigente en nuestro país; en síntesis, igual que al residente persona física<sup>15</sup>.

#### **4. Cesión de uso de vivienda de uso turístico ejerciendo el anfitrión actividad económica.**

---

En esta situación consideramos que el propietario anfitrión está ejerciendo el arrendamiento de vivienda con la consideración de actividad económica, bien porque ha contratado a una persona a jornada laboral completa o porque presta servicios accesorios propios de la industria hotelera, requisitos básicos para su consideración como actividad económica.

Es por ello por lo que, conforme al artículo 20.uno.23,e') LIVA, la exención no comprenderá los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. Constituyen estos, un complemento normal del servicio de hospedaje prestado a los clientes.

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

Así se desprende también de numerosas consultas de la DGT<sup>16</sup>. Por ello, cuando el propietario anfitrión persona física arriende o ceda el uso de la vivienda de uso turístico o de parte de ella y preste, además, algunos de los servicios propios de la industria hotelera, tendrá que facturar al usuario huésped al que le cede la vivienda al tipo reducido del 10% de IVA por el importe de los servicios prestados complementarios al alquiler, y ello conforme a lo dispuesto en el artículo 91.uno.2.2º LIVA.

Estos servicios son, entre otros: recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, limpieza periódica, bar, restaurante, suministro de comidas o bebidas lavado y cambio de ropa de forma periódica, custodia de equipajes y objetos de valor, servicio de traslado, servicio de prensa, reservas y otros análogos.

En ningún caso se consideran servicios de hotelería: los de cambio de ropa y servicio de limpieza de la vivienda prestados a la entrada y a la salida, servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio, así como de la urbanización en que este situada la vivienda, servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones, servicio de información turística.

---

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

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



*Aunque la actividad de arrendamiento de vivienda de uso turístico pueda ser considerada a efectos de IRPF como actividad económica, solo cuando dicha actividad vaya acompañada de alguno de los servicios propios de la industria hotelera, a efectos de IVA tendrá la consideración de actividad sujeta y no exenta de IVA.*

Como el propietario en estos casos está sujeto y no exento de IVA, puede deducir las cuotas soportadas de los servicios recibidos y/o gastos realizados y de las inversiones o mejoras realizadas. Igualmente, como ocurre cuando arrienda la vivienda sin actividad económica, puede deducir el IVA soportado en la construcción, rehabilitación o reparación de la vivienda si acredita en ese momento que el destino de la vivienda de uso turístico va a ser arrendarlo con prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera, sin perjuicio de realizar la ulterior regularización si no fuera así.

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

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

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

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

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

En otros países de la Unión Europea, a la hora de excluir la exención aplicable en los arrendamientos de alojamientos turísticos, no es nada frecuente nuestra opción de vincular ésta a los servicios complementarios de la industria hotelera, aunque la encontramos en la normativa francesa<sup>17</sup>. Es más usual delimitar el arrendamiento turístico mediante un sistema de listas abiertas o bien limitar la exención a los arrendamientos residenciales. Cierto es que cualquier sistema de delimitación que se utilice puede acarrear problemas interpretativos.

17 Artículo 261D.4.C) del Code général des impôts.

Otra posible opción sería utilizar un elemento temporal, puesto que se conectaría la vivienda con la necesidad permanente de habitación. Esta opción la han tomado algunos Estados al establecer que el alquiler de inmuebles por plazos breves de tiempo esté sujeto y no exento bajo ciertas condiciones<sup>18</sup>.

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

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

En definitiva, el concepto de vivienda latente en el artículo 20.1.23ºc) del IVA es distinto del que informa el resto de la normativa tributaria y no encontramos justificación por ello<sup>19</sup>.

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

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

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

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

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

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

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

Por último, es importante señalar que tan solo en Canarias existe la obligación de tributar por la actividad de arrendamiento de vivienda de uso turístico por el Impuesto General Indirecto Canario, repercutiendo el 7% al precio del alojamiento, que debe ser incluido y reflejado en la factura (artículo 12 del Decreto 113/2015, Reglamento de las viviendas vacacionales de Canarias, de 22 de mayo). El arrendador debe hacer el alta censal en el impuesto bajo el epígrafe de la actividad económica 1.685 "Alojamiento turístico extra hotelero".

## 5. Caso particular: el subarriendo de vivienda de uso turístico.

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

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

Cuando el que arrienda o cede el uso de la vivienda de uso turístico es el arrendatario de la vivienda la operación está sujeta pero exenta de IVA siempre que la vivienda objeto de subarriendo se destine exclusivamente a vivienda. En el caso de que el arrendatario se obligue, además del alojamiento, a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, la operación de subarriendo estará sujeta y no exenta de IVA al tipo reducido del 10%<sup>20</sup>.

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

La Consulta de la DGT V0113-05<sup>21</sup>, y la más reciente V4706-16<sup>22</sup>, se manifiestan en el mismo sentido expuesto al señalar que: «el uso efectivo del edificio o parte del mismo como vivienda, aun siendo requisito necesario para la aplicación del supuesto de exención que se discute, no es, sin embargo, requisito suficiente, ya que de acuerdo con la redacción del precepto, ha de entenderse que el uso como vivienda de la edificación ha de realizarse necesaria y directamente por el arrendatario, consumidor final a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y no por terceras personas».

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

20 Es importante recordar en este aspecto que, a efectos del IRPF, los rendimientos obtenidos por el arrendatario, que son consecuencia del subarriendo, tienen la consideración de rendimientos del capital mobiliario, artículo 25.4, LIRPF.

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

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



*Los arrendamientos de edificaciones, que a su vez son objeto de una cesión posterior por parte de su arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial, dejan de estar exentos en el Impuesto sobre el Valor Añadido para pasar a estar sujetos y no exentos, y ello con independencia de que la ulterior cesión de estos se realice en virtud de un nuevo contrato de arrendamiento o en virtud de otro título.*

## 6. Especificaciones respecto del anfitrión persona jurídica.

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

De la definición de vivienda de uso turístico contenida en todas las normativas autonómicas que la regulan, se deduce que tales viviendas pueden ser comercializadas tanto por personas físicas como jurídicas, pues no se hace distinción alguna, e incluso algunas de ellas contemplan esta posibilidad expresamente. Así, por ejemplo, el Decreto 12/2017, de 26 de enero, de la Comunidad Gallega señala en su artículo 5 que las viviendas de uso turístico podrán ser comercializadas, además de por empresas turísticas reguladas en el artículo 33.1 de la Ley 7/2011, de 27 de octubre, por sus propietarios/as o persona física o jurídica que los represente.

A las personas jurídicas, en nuestro Ordenamiento tributario, les es de aplicación el Impuesto sobre Sociedades, que está regulado por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre (en adelante LIS) y por el Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba su Reglamento (en adelante RIS).

El IS es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con sus normas (artículo. 1 LIS). Constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen (artículo 4 LIS). Serán contribuyentes del impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español, las personas jurídicas excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil, así como las demás entidades señaladas en el propio artículo 7 LIS (fondos de inversión, uniones temporales de empresa,...). Los contribuyentes serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiera producido y cualquiera que sea la residencia del pagador (artículo 7.2 LIS).

Se consideran residentes en territorio español las entidades en quienes concurren algunos de estos requisitos: a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas; b) Que tengan su domicilio social en territorio español; c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español. Y se entenderán que la tienen cuando en el radique la dirección y control del conjunto de sus actividades (artículo 8 LIS).

Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de los recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En el caso del arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa<sup>23</sup>. El concepto de actividad económica es el mismo que rige para el IRPF.

Si el anfitrión que arrienda la vivienda de uso turístico es una persona jurídica residente en territorio español, deberá declarar los rendimientos obtenidos en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS). En estos casos da igual que el arrendamiento se ejerza o no como actividad económica, pues el rendimiento obtenido se integra dentro del resultado contable y va a tributar al tipo correspondiente del IS<sup>24</sup>.

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

Cabe plantearse, al igual que ocurre en el IRPF, qué sucede cuando la actividad de arrendamiento no se realiza de forma habitual y continuada durante el año, sino que existen periodos de tiempo en que la vivienda se queda vacía sin alquilar. La postura de la DGT, manifestada en contestación a Consulta V4258-16<sup>25</sup>, es considerar que los gastos en los que incurra la entidad en su actividad de arrendamiento de inmuebles tales como suministros (agua luz y gas), reparaciones, mantenimiento de jardines, piscinas y zonas interiores, limpieza, gastos de agentes inmobiliarios para publicitar y gestionar los alquileres; intereses de préstamos; IBI; tasas de basura, amortizaciones, etc. tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles a efectos del IS, aunque dentro del periodo impositivo existan periodos de tiempo en los que los inmuebles se queden vacíos, a la espera de un nuevo arrendamiento y siempre, claro está, que cumplan las condiciones legalmente establecidas, en los términos de inscripción contable, imputación con arreglo al devengo y justificación documental. Este criterio de deducción de gastos es aplicable tanto si la cesión de uso de la vivienda turística, que efectúa la sociedad, se considera que lo hace mediante actividad económica, como si hay ausencia de esta.

En este aspecto hay una diferencia fundamental con el IRPF, puesto que si en el IRPF cuando hay actividad económica se remite al impuesto societario, esta remisión hace que también debieran poder deducirse en la normativa del IRPF todos los gastos, independientemente del tiempo que esté arrendada, cosa que en la actualidad no ocurre, por lo que consideramos que en este punto existe discriminación entre ambas normas tributarias.

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

23 La DGT, según criterio manifestado en diversas consultas (entre otras, Consulta V2757-16, de 20/06/2016; V2095-16, de 13/05/2016; V3706-15, de 25/11/2015) ha admitido la posibilidad de externalizar la gestión de la actividad de arrendamiento considerando así por cumplido el requisito de la persona empleada. Pero ha exigido que se den ciertas condiciones: que el patrimonio inmobiliario sea relevante o se trate de bienes inmuebles de cierta importancia; la externalización debe hacerse con sociedades especializadas o terceros profesionalmente dedicados a la gestión de activos; la propia actividad desarrollada debe caracterizarse por su dimensión e importancia de sus ingresos y elevado número de arrendatarios. Véase L. GIL MACIÁ «El arrendamiento de inmuebles como actividad económica en el contexto actual», *Revista Quincena Fiscal*, núm. 6, marzo 2017, pág. 84 y 85.

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

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

siempre que se cumplan los requisitos y condiciones establecidos en dicha ley para los contratos de arrendamiento de vivienda (artículo 48 LIS).

Dado que los arrendamientos de viviendas de uso turístico están excluidos de la LAU e incluso, aunque estuvieran incluidos por falta del Decreto autonómico que los regule, no es del tipo de arrendamiento definido en su artículo 2.1, pues no se destina a uso de vivienda, las entidades dedicadas al arrendamiento de este tipo de viviendas no están sujetas a este régimen especial sino al general contemplado en el IS.

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

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

En este último caso, según doctrina de la DGT manifestada en diversas consultas<sup>26</sup>, los rendimientos derivados del arrendamiento de inmuebles tendrán la consideración de rendimientos del capital inmobiliario, salvo que se den los requisitos para su calificación como rendimientos de actividad económica.

Lo mismo sucede cuando el propietario anfitrión sea una sociedad civil que no tenga un objeto mercantil, pues si su objeto es mercantil, desarrollando el arrendamiento como actividad económica, tributará el rendimiento obtenido por el IS<sup>27</sup>.

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

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

En cuanto a que sea una empresa no residente la que arrienda, tal como sucede cuando es residente, solo repercute IVA al 10% cuando presta servicios accesorios; eso sí, con inversión del sujeto pasivo y al tipo de IVA vigente en nuestro país<sup>28</sup>.

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

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

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



## 7. Fiscalidad del usuario huésped.

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

El alquiler de vivienda para uso turístico sin prestar ningún servicio accesorio, está sujeto pero exento<sup>29</sup>, por lo que existirá la obligación de pagar ITP aplicando la tarifa que se recoge en el artículo 12 de esta norma<sup>30</sup>. Además, nos encontramos con la obligación de pagar el gravamen sobre los usuarios de viviendas de uso turístico, que en su configuración actual es bastante reciente<sup>31</sup>, dada la enorme polémica suscitada por el establecimiento de un impuesto sobre las estancias de establecimientos turísticos que es el impuesto que puede afectarles<sup>32</sup>.

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

Por lo que respecta a Cataluña, nos referimos al Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos, regulado por la Ley 5/2017, de 28 de marzo, 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 y envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono (en adelante Ley Catalana)<sup>33</sup> y el Real Decreto 141/2017, de 19 de septiembre, por el que se aprueba su Reglamento que sustituye al anterior Real Decreto 129/2012, de 9 de octubre.

Respecto a Baleares, el Impuesto sobre Estancias Turísticas en las Islas Baleares y de medidas de impulso al turismo sostenible, que se estableció por la Ley 2/2016, de 30 de marzo, (en adelante Ley Balear) y el Decreto 35/2016, de 23 de junio que desarrolla esta ley.

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

En relación con esta casuística, algunos autores se inclinan porque sean las Comunidades Autónomas<sup>34</sup> y no los entes locales quienes establezcan un impuesto de este tipo, no solo porque las competencias sobre turismo son autonómicas —y el impuesto se configura como extrafiscal—,

29 salvo en Canarias, donde se aplica el IGIC, pues en Ceuta y Melilla el IPSI se remite a la normativa IVA

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

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

32 Un análisis detallado sobre el Impuesto sobre Estancias Turísticas puede consultarse en A. BORJA SANCHÍS, «Los impuestos sobre estancias turísticas en España», en *Revista Quincena Fiscal*, núm.18, 2017, págs. 1-12.

33 Impuesto que ha venido a revisar y modificar el impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos que se creó mediante la Ley 5/2012, del 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos y que entró en vigor el 1 de noviembre del 2012.

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

sino porque permitirá unificar los criterios en los distintos municipios teniendo en cuenta las peculiaridades turísticas de cada comunidad<sup>35</sup>. Otros, sin embargo, entienden que este impuesto debe ser un impuesto local, que serviría a tales entes para financiarse y cubrir los gastos que generen los turistas en el municipio<sup>36</sup>.

Los motivos aducidos para establecer un gravamen sobre las actividades turísticas son, por un lado, la gran masificación que se produce en las zonas receptoras de turismo, que provoca impactos negativos y disfunciones urbanísticas, medioambientales, especialmente acústicas y un mayor uso de ciertos servicios, como los de agua y basura, entre otros; por otro, la capacidad económica manifestada por las personas físicas, que se pone de manifiesto con la estancia en establecimientos turísticos<sup>37</sup>.

El Impuesto sobre Estancias Turísticas es un impuesto propio de cada Comunidad y, por tanto, aplicable exclusivamente dentro de su ámbito territorial (artículo 22.2 Ley Catalana y 2.1 Ley Balear). El objeto gravado es un gasto específico o singular, como es el consumo de servicios de alojamiento turísticos; es decir, las estancias en establecimientos turísticos<sup>38</sup>. Se trata de impuestos instantáneos, que se devengan al inicio de cada estancia turística (artículo 28.1 Ley Catalana y 2.1 Ley Balear).

Ambos son impuestos afectos a finalidad específica porque su recaudación se destina a integrar un fondo determinado legalmente. En el impuesto balear se denomina “Fondo para favorecer el turismo sostenible” (artículo 19 Ley Balear) y en Cataluña, “Fondo para el fomento del turismo” (artículo 48 Ley Catalana)<sup>39</sup>.

Constituye el hecho imponible del impuesto las estancias por días o fracciones, con o sin pernoctación, que los contribuyentes realicen en los establecimientos turísticos que señala la Ley situados en el territorio de cada una de las respectivas Comunidades (artículo 26.1 Ley Catalana y 4.1 Ley Balear). Por lo que a nosotros afecta, la Ley Balear recoge expresamente como establecimientos turísticos afectados por este impuesto: las viviendas turísticas de vacaciones, las viviendas objeto de comercialización de estancias turísticas y las viviendas objeto de comercialización turística susceptibles de inscripción de acuerdo con las leyes que las regulan [artículo 4.1.h), Ley Balear]. Se recogen, incluso, las viviendas objeto de comercialización turística que no cumplan con los requisitos establecidos para ello en la normativa autonómica y, por tanto, que no sean susceptibles de inscripción de acuerdo con la legislación turística vigente [ artículo. 4.1.j) Ley Balear].

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

La Ley Catalana no recoge de forma expresa como establecimientos turísticos a este tipo de viviendas de uso turístico, pero podemos entender que se incluyen dentro de la letra a) del apartado tercero

35 Véase S. BOKOBO MOICHE, «La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la tasa turística», *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 102, 1999, págs. 256 y 257.

36 Véase F. ADAME MARTÍNEZ, «Turismo y Financiación Municipal. Estudio sobre posibles nuevos Tributos Locales vinculados al turismo», en *Tributos Locales*, nº 112, 2013, pág. 57 y 58.

37 Véase el artículo 23 de la Ley 5/2017 (Ley Catalana).

38 E. BUENO GALLARDO y L. URBANO SÁNCHEZ, «Algunas reflexiones en relación con los impuestos Catalán y Balear sobre Estancias turísticas», *International Journal of Scientific Management and Tourism*, Vol. 3, nº 3, 2017, pág.74. Ambas autoras examinan la verdadera naturaleza y fines de estos impuestos

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

del artículo 26, que hace referencia a «los alojamientos turísticos establecidos en cada momento por la normativa vigente en materia de turismo»; o en la letra *d*) de este apartado tercero «cualquier establecimiento o equipamiento en el que se presten servicios turísticos de alojamiento».

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

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

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

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

Señalar también, por lo que a nosotros afecta, que están exentas de la aplicación del impuesto, conforme al artículo 27 de la Ley Catalana, las estancias efectuadas por personas de edad igual o inferior a 16 años, y las menores de 16 en el impuesto balear [artículo 5.1.a) Ley Balear].

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

Según la legislación balear, es sujeto pasivo contribuyente la persona física que efectúa la estancia; es decir, el usuario huésped (artículo 6.1 Ley Balear). Solo las personas físicas pueden ser contribuyentes. En la legislación catalana se permite que sea contribuyente tanto la persona física que efectúa la estancia como la persona jurídica a cuyo nombre se entrega la correspondiente factura o documento análogo por la estancia de personas físicas en dichos establecimientos (artículo 29 Ley Catalana). Se amplía el concepto de sujeto pasivo a las personas jurídicas que contratan la estancia, aunque no sean quienes realicen el hecho imponible<sup>40</sup>.

40 Esta consideración de la persona jurídica como contribuyente del impuesto, ha sido objeto de crítica por la doctrina, ya que en nuestro sistema fiscal solo es contribuyente la persona que realiza el hecho imponible, según señala el artículo 36.2 LGT. Véase, entre otros, A. BORJA SANCHÍS, «Los impuestos sobre estancias turísticas en España», op. cit., pág.4.

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

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

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

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

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

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

En otros países europeos las tasas turísticas son recaudadas directamente por las plataformas donde se ofertan las viviendas por lo que se resuelven de forma más eficiente los problemas que puede generar la liquidación de tales impuestos (tasas turísticas)<sup>41</sup>. Como señala la profesora RUIZ GARJO<sup>42</sup>, esta iniciativa podría ser incorporada por nuestra Administración tributaria, no limitándose al pago de las tasas ecoturísticas, sino que debe extenderse incluso a otros impuestos como el IVA. El mecanismo de repercusión es sencillo para estas plataformas: en el momento del pago, la plataforma repercutirá la cuantía correspondiente al usuario, ingresándola en la Hacienda Pública.

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

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

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

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

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

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

En Europa hay países que no cobran la tasa turística (Dinamarca, Estonia, Finlandia, Grecia, Irlanda, Noruega, Suecia, Luxemburgo Reino Unido) y otros que sí lo hacen. En Austria se cobra una tasa de alojamiento por pernoctación, con carácter provincial, que va de 0,15 a 2,88 euros por persona. En Bélgica a nivel ciudad, varía entre municipios. También viene determinada en función del barrio donde este el alojamiento y está aproximadamente en el 10% de la tarifa de la habitación. En Francia se cobra una tasa que va de 0,20 a 1,50 euros. En Alemania la tasa se cobra en algunas ciudades, y va de 0,25 a 5 euros por persona o el 5% del importe de la factura, dependiendo del tipo, nivel y localización del alojamiento. En Italia tenemos la denominada "Tasa de Soggiorno", que va de 0,35 a 5 euros por noche, dependiendo de la región. En Malta se ha introducido un impuesto a la contribución ecológica de 50 cántimos por turista, a pagar a su llegada a Malta. En Hungría se cobra una tasa de aproximadamente 1,50 euros por noche, que varía regionalmente. En Budapest la tasa es calculada como un porcentaje de la tarifa del importe de la habitación (4% en 2014). Suiza sigue un sistema complejo, basado en un porcentaje de la cantidad que está determinada por la categoría del hotel (alojamiento), pudiendo cada Cantón determinar su propio modelo de impuesto.

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

42 M. RUIZ GARIJO, «La economía colaborativa en el ámbito de la vivienda: cuestiones fiscales pendientes», *Lex social. Revista Jurídica de los Derechos Sociales*, vol. 7, núm. 2, 2017, págs. 53-76.

Por último, hemos de precisar que el impuesto sobre estancias turísticas forma parte de la base imponible del IVA, de las prestaciones de servicio de alojamiento en virtud del artículo 78.Dos.4º LIVA. En este sentido se pronuncian también varias Consultas de la DGT<sup>43</sup>.

Para finalizar con la fiscalidad indirecta que afecta a los usuarios de alojamiento en viviendas de uso turístico, tenemos que hacer referencia a la existencia en algunos municipios de ciertas tasas relacionadas con el suministro de agua, recogida y tratamiento de residuos, así como servicios de saneamiento y depuración, en las que la figura de sujeto pasivo contribuyente de las mismas suele recaer en la persona que solicita el servicio, apareciendo el propietario del inmueble como sustituto del contribuyente. Dada la corta duración de los arrendamientos de viviendas de uso turístico se hace difícil, desde el punto de vista técnico, que el huésped encarne la figura de contribuyente, a diferencia de lo que ocurre con los arrendamientos para uso de vivienda regulados en la LAU. Por ello en estos casos es difícil que el propietario sustituto pueda repercutir el impuesto en el huésped contribuyente<sup>44</sup>.

## 8. **A modo de reflexión final.**

---

Analizadas las implicaciones tributarias que tiene la imposición indirecta en los arrendamientos de viviendas de uso turístico podemos, a modo de síntesis, extraer las siguientes conclusiones:

- El arrendamiento de vivienda de uso turístico por propietario persona física al usuario está sujeto pero exento del IVA, salvo en Canarias, que lo hace por el IGIC.
- Si el propietario persona física presta algún servicio accesorio al arrendamiento, éste estará sujeto y no exento, y tributará al 10%.
- Si el propietario efectúa el arrendamiento utilizando una empresa de gestión o plataforma, caben dos posibilidades:
  - Cesión de la vivienda de uso turístico a la empresa para que esta la gestione, la operación está sujeta y no exenta y tributa al 21%.
  - La empresa solo hace de intermediaria, cobrando una comisión, en este caso el arrendamiento de propietario a usuario es una operación sujeta pero exenta; sólo en el caso de que preste servicios accesorios será una operación sujeta y no exenta tributando al 10%. La empresa le factura al propietario y le cobra una comisión por prestación de servicios tributando al 21%.
- La exención en IVA no implica ausencia de tributación, sino que lo hará por ITP.
- Cuando se ejerce el arrendamiento mediante actividad económica, no existen diferencias en la imposición indirecta respecto de cuando se hace sin dicha actividad, lo mismo ocurre si se realiza mediante persona jurídica.
- Si el propietario es un no residente, cuando es él quién factura y la operación está sujeta y no exenta de IVA, se produce la inversión del sujeto pasivo.
- El usuario es quién, cuando procede, está obligado a pagar el impuesto que corresponda, IVA o ITP.

---

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

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

- En aquellas C.C.A.A. que hayan establecido imposición sobre las estancias turísticas, el usuario es el contribuyente obligado al pago de esta, aunque el titular del inmueble actúe como sustituto de este.
- El impuesto sobre estancias turísticas tiene una incidencia notable en Europa, y usualmente en las ciudades que se aplica se hace por una cantidad fija por día o bien con un porcentaje sobre la facturación, considerando entre otras, categoría y localización del hospedaje.
- Finalmente, por los problemas que plantea, sobre todo, la imposición por ITP y la imposición sobre estancias turísticas, somos de la opinión que, o bien se pone un umbral mínimo, a partir del cual se aplica esta imposición, o directamente se establece que toda cesión de uso de vivienda que no esté sometida a la LAU, esté sujeta y no exenta de IVA, como ocurre en Canarias, puesto que la exención del IVA en vivienda es finalista, vivienda habitual, y en los arrendamientos de viviendas de uso turístico, en ningún caso, se da ese requisito.

## 9. Bibliografía.

---

- ADAME MARTÍNEZ, F.: «Turismo y Financiación Municipal. Estudio sobre posibles nuevos Tributos Locales vinculados al turismo», *Tributos Locales*, nº 112, 2013.
- BOKOBO MOICHE, S.: «La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la tasa turística», *Civitas. Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 102, 1999.
- BORJA SANCHÍS, A.: «Los impuestos sobre estancias turísticas en España», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2017.
- BUENO GALLARDO, E y URBANO SÁNCHEZ, L.: «Algunas reflexiones en relación con los impuestos Catalán y Balear sobre Estancias turísticas», *International Journal of Scientific Management and Tourism*, Vol.3, núm. 3, 2017.
- GIL MACIÁ, L.: «El arrendamiento de inmuebles como actividad económica en el contexto actual», *Quincena Fiscal*, núm. 6, marzo 2017.
- LUCAS DURÁN, M.: «¿Se aplica la reducción del 60% prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF para arrendamientos de bienes inmuebles con destino a vivienda en supuestos de alquileres de temporada y, particularmente, en alquileres turísticos?», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 423, 2018.
- RUIZ GARJO, M.: «Tratamiento fiscal de los arrendamientos de viviendas», en Y. GARCÍA CALVENTE, M. RUIZ GARJO y M.M. SOTO MOYA, *Innovaciones sociales en materia de vivienda: perspectiva tributaria*, Thomson Reuters, Aranzadi, Cizur Menor, 2016.  
«La economía colaborativa en el ámbito de la vivienda: cuestiones fiscales pendientes», *Lex social. Revista Jurídica de los Derechos Sociales*, vol. 7, núm. 2, 2017.

