

«La fiscalidad de los alquileres turísticos en la imposición directa e indirecta»

Juan Calvo Vérguez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Extremadura
Miembro de AEDAF

Title

The taxation of tourist rentals in direct and indirect taxation

Resumen

El presente trabajo analiza el régimen fiscal aplicable, tanto en el ámbito de la imposición directa como en el de la indirecta, a la explotación de viviendas para uso turístico, que constituye una nueva una modalidad de alojamiento turístico de gran arraigo en nuestra economía actual, debido en buena medida a la irrupción de novedosas plataformas digitales de la llamada economía colaborativa.

Palabras clave

Economía colaborativa, alquiler turístico, fiscalidad, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Valor Añadido.

Abstract

This paper analyzes the tax regime applicable, in the area of direct and indirect taxation, to the exploitation of housing for tourist use, which constitutes a new form of tourist accommodation deeply rooted in our current economy, due in large part to the emergence of innovative digital platforms of the so-called collaborative economy.

Keywords

Collaborative economy, tourist rental, taxation, Income Tax, Value Added Tax.

Recibido el 25-05-2019/Aceptado el 18/07/2019/Revisado el 20/07/2019

Sumario

1. Consideraciones generales
2. La tributación de los alquileres turísticos en el ámbito de la imposición indirecta
3. La declaración de los rendimientos procedentes de alquileres turísticos en el IRPF y en el IRNR
4. La tributación de los alquileres turísticos en el ámbito de la fiscalidad local. La aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas
5. Alcance de la nueva obligación de facilitar información introducida al efecto
6. Reflexiones finales

1. Consideraciones generales

Con carácter general hasta el año 2013 los contratos de arrendamientos de vivienda para uso turístico se regían por el Título III de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (LAU), quedando asimilados a los arrendamientos de temporada, sin perjuicio de la debida habilitación administrativa¹. Con anterioridad estos contratos de arrendamiento no se regían a todos los efectos por la normativa sectorial turística, no pudiendo garantizarse la calidad de los servicios turísticos prestados, en claro perjuicio de los destinos turísticos en los que operaba y del sector hotelero. Fue a raíz de la aprobación de la Ley 4/2013 de, 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado de alquiler de viviendas, cuando se excluyeron los arrendamientos de uso turístico del ámbito objetivo de la normativa civil especial de arrendamientos urbanos, con la finalidad de que los mismos quedarán sujetos a la normativa sectorial específica de la respectiva Comunidad Autónoma², quedando solamente sujetos a la LAU en defecto de dicha normativa sectorial (art. 5.e) de la Ley 29/1994).³

Se considera arrendamiento para uso distinto de vivienda aquel arrendamiento que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial uno distinto que el de satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario. Por tanto, cuando se produzca 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 se tratará de un alquiler turístico, que se someterá a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial, según establece el art.5 e) de la Ley 29/1994.

Como es sobradamente conocido a lo largo de estos últimos años se viene produciendo un aumento cada vez más significativo del uso del alojamiento privado para el turismo, circunstancia a la que comúnmente se le designa con el término «alquiler turístico» y que se ha de diferenciar de los servicios que presta la industria hotelera.

¹ Tal y como se afirmó en el Preámbulo de la citada Ley 29/1994 «(...) La Ley abandona la distinción tradicional entre arrendamientos de vivienda y arrendamientos de locales de negocio y asimilados para diferenciar entre arrendamientos de vivienda, que son aquellos dedicados a satisfacer la necesidad de vivienda permanente del arrendatario, su cónyuge o sus hijos dependientes, y arrendamientos para usos distintos al de vivienda, categoría ésta que engloba los arrendamientos de segunda residencia, los de temporada, los tradicionales de local de negocio y los asimilados a éstos. Este nuevo categorismo se asienta en la idea de conceder medidas de protección al arrendatario sólo allí donde la finalidad del arrendamiento sea la satisfacción de la necesidad de vivienda del individuo y de su familia, pero no en otros supuestos en los que se satisfagan necesidades económicas, recreativas o administrativas. Para ello, en la regulación de los arrendamientos para uso distinto al de vivienda, la ley opta por dejar al libre pacto de las partes todos los elementos del contrato, configurándose una regulación supletoria del libre pacto que también permite un amplio recurso al régimen del Código Civil».

² Téngase presente que dentro de nuestro ordenamiento jurídico las responsables de la regulación del turismo son las distintas Comunidades Autónomas, encargadas de aprobar las leyes que regulan el arrendamiento de las viviendas turísticas y de establecer los requisitos necesarios para tener la condición de vivienda turística.

³ Concretamente la citada Ley 4/2013, de 4 de junio, modificó el art. 5 de la Ley de Arrendamientos Urbanos introduciendo, entre los supuestos excluidos del ámbito de dicha norma, 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. En efecto, al amparo de lo establecido en la letra e) del citado art. 5 de la LAU se excluye de su aplicación (y, por ende, del concepto de arrendamiento de vivienda) 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». Tal y como se afirmaba a este respecto en la Exposición de Motivos de la Ley 4/2013 «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». En consecuencia a resultas de la citada modificación quedaron fuera del concepto de arrendamiento de inmuebles sujetos a tributación en el IRPF todas aquellas viviendas turísticas que son ofertadas en sitios web y que son alquiladas con fines turísticos por cortos periodos de tiempo y con fines lucrativos. Se produjo pues la exclusión de la LAU de las viviendas turísticas, que pasaron a regularse en base a lo establecido en el Código Civil en materia de arrendamientos. Si bien la citada redacción fue modificada por el apartado Dos del artículo primero del Real Decreto-Ley 21/2018, de 14 de diciembre, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, que añadió la mención «o por cualquier otro modo de comercialización o promoción adicional a la promoción en canales de oferta turística», dicho Real Decreto-Ley sería derogado por Resolución de 22 de enero de 2019 del Congreso de los Diputados, que no aprobó su convalidación, de manera que la vigencia de dicha mención suplementaria se limitó al periodo de 19 de diciembre de 2018 hasta 21 de enero de 2019. Con posterioridad sin embargo se aprobaría el Real Decreto-Ley 7/2019, de 1 de marzo, que recuperaría el conjunto de medidas introducidas.

2. La tributación de los alquileres turísticos en el ámbito de la imposición indirecta

Dentro del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) quien realiza arrendamientos de alojamientos turísticos tiene, a efectos del citado Impuesto, la condición de empresario (art 5.Uno.c de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto). Así, en tanto que realizados por empresarios, los arrendamientos de alojamientos turísticos están sujetos al IVA (art 4.uno LIVA). La sujeción a este Impuesto determina además la no sujeción al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP), salvo que sea de aplicación la exención en el IVA (art 4. cuatro LIVA).

La normativa reguladora del IVA diferencia según la forma en que el propietario vaya a explotar su inmueble como apartamento turístico, pudiendo llegar a producirse la cesión a una empresa para que explote ésta el inmueble, el arrendamiento del inmueble por parte del propietario sin prestar servicios hoteleros complementarios o el arrendamiento del inmueble en el que el propietario se obliga a prestar algún servicio hotelero.

Teniendo lugar la cesión a una empresa para que explote ésta el inmueble el propietario será sujeto del IVA, debiendo darse de alta en la Administración tributaria y repercutir el IVA a la empresa de que se trate la cual, a su vez, repercutirá el Impuesto a sus clientes. Produciéndose el arrendamiento del inmueble por parte del propietario sin prestar servicios hoteleros complementarios el propietario no prestará ningún servicio de naturaleza hotelera (caso de los servicios alimentario y de restauración, de limpieza diaria de los apartamentos, de lavado de ropa o análogos, recepción permanente y atención al cliente, etc.), limitándose a utilizar una plataforma de internet para la comercialización de su inmueble. En dicho supuesto el alquiler que se cobra al cliente no estará sujeto al IVA, no teniendo en consecuencia que repercutir el Impuesto al mismo, y no siendo deducible el IVA soportado por los servicios que reciba el propietario, como son los de pago de suministros, limpieza de empresas externas, gastos de la vivienda, etc.

En cambio, teniendo lugar el arrendamiento del inmueble en el que el propietario se obliga a prestar algún servicio hotelero habrá que diferenciar si el propietario arrienda la vivienda a una empresa turística o lo hace directamente él con los clientes. Mientras que en el primer supuesto la empresa será la titular del arrendamiento turístico con sus clientes, prestando el servicio propio de la industria hotelera el propietario del inmueble que lo factura a la empresa comercializadora y debiendo aquél darse de alta en Hacienda como empresario y liquidar el IVA ante la Administración tributaria, en el segundo caso indicado (esto es, siendo el propio propietario el que presta los servicios hoteleros a los clientes utilizando a la empresa intermediaria solamente para buscar clientes), al ser aquél quien factura a sus clientes tendrá que facturar con IVA y liquidar periódicamente el gravamen ante la Hacienda Pública.

De acuerdo con la doctrina administrativa elaborada por la Dirección General de Tributos (DGT)⁴ están exentos del IVA y, por tanto, sujetos a la Modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP aquellos arrendamientos de alojamientos turísticos en los que el arrendador no presta servicios típicos de la industria hotelera. En estos casos el arrendador no debe presentar ni ingresar el IVA. En caso de prestarse servicios propios de la industria hotelera, el arrendamiento de un apartamento turístico no estará exento del IVA y deberá tributar al tipo reducido del 10 por 100 como un establecimiento hotelero por aplicación del art 91.uno.2. 2º LIVA y de acuerdo con el criterio de la DGT.

La Ley 37/1992 alude como ejemplos de «servicios complementarios propios de la industria hotelera» a los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos (art 20.uno.23º. b.' de la LIVA). En este sentido los servicios de hospedaje se caracterizan por extender la atención a los clientes más allá de la

⁴ Pueden consultarse a este respecto, entre otras, la contestación de la DGT a Consulta de 19 de febrero de 2018 (V0420-18), entre otras.

mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo. La citada actividad de hospedaje se define (a diferencia de lo que sucede con 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 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 restauración⁵.

En particular, se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera, además de los citados, los servicios de limpieza del interior del apartamento, así como los servicios de cambio de ropa en el apartamento, ambos prestados con periodicidad. Por el contrario, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los siguientes: servicio de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario; servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario; servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles); y servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos. Así las cosas los servicios prestados en las viviendas de uso turístico a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario, relativos a la limpieza del apartamento y al cambio de ropa, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera.

En definitiva, se encuentran sujetos y no exentos de IVA los arrendamientos de viviendas completas o por habitaciones en los que el arrendador se obliga a prestar los servicios propios de la industria hotelera. En cambio si no se prestan otro tipo de servicios propios de la industria hotelera y, además, la vivienda se arrienda únicamente a arrendatarios que sean personas físicas que la destinen para su uso exclusivo como vivienda, tales servicios de arrendamiento de vivienda se han de considerar exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, por tanto, sujetos a la Modalidad de TPO del ITPyAJD.

Respecto del tipo aplicable, si se produce la sujeción al IVA tributan al tipo reducido del 10% los servicios prestados por la consultante (arrendamiento con servicios propios de la industria hotelera) cuando lo alquila directamente a los clientes-inquilinos. Por el contrario, la cesión del inmueble a una empresa de servicios que lo arrendará ulteriormente con servicios hoteleros tributará al tipo general del 21% sin perjuicio del tipo que corresponda repercutir por la empresa al inquilino.

Por otra parte, e igualmente dentro del ámbito de los servicios turísticos, la Sentencia del TJUE de 2 de mayo de 2019 (As. C-225/18) vino a poner de manifiesto que la denominada cláusula de *standstill* contenida en el art. 176 de la Directiva 2006/112/CE autoriza a los Estados miembros a excluir del derecho a deducción del IVA determinadas categorías de gastos que tienen un carácter estrictamente profesional, siempre que estos estén definidos de manera suficientemente precisa. A juicio del Tribunal el art. 168.a) de la citada Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que prevé la extensión del ámbito de una exclusión del derecho a deducción del IVA, con posterioridad a la adhesión del Estado miembro de que se trata a la Unión Europea, y que implica que un sujeto pasivo que presta servicios turísticos se vea privado, a partir de la entrada en vigor de esa extensión, del derecho a deducir el IVA por la compra de servicios de alojamiento y de restauración que factura a su vez a otros sujetos pasivos en el marco de la prestación de servicios turísticos. Por el contrario, no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que prevé la exclusión

⁵ Véanse a este respecto, entre otras, las contestaciones de la DGT a Consultas de 13 de enero de 2016 (V0081-16), 13 de febrero de 2015 (V0575-15) y de 23 de octubre de 2017 (V2693-17); de acuerdo con esta última Resolución se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera el servicio de limpieza del interior del apartamento y el de cambio de ropa en el apartamento, prestados ambos con periodicidad semanal. En cambio de conformidad con lo declarado en la Consulta DGT V3154-13, de 24 de octubre, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los que a continuación se citan: servicio de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario; servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario; servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles); y servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos.

del derecho a deducción del IVA satisfecho con ocasión de la compra de servicios de alojamiento y de restauración, introducida con anterioridad a la adhesión del Estado miembro de que se trata a la Unión y mantenida después de esa adhesión, con arreglo a dicha cláusula de *standstill* y que implica que un sujeto pasivo que no presta servicios turísticos se vea privado del derecho a deducir el IVA por la compra de tales servicios de alojamiento y de restauración que factura a su vez a otros sujetos pasivos.

Para finalizar el análisis de la presente cuestión en el ámbito de la imposición indirecta, dentro de la Modalidad TPO del ITPyAJD la cuota tributaria de los arrendamientos se obtendrá aplicando sobre la base liquidable la tarifa que fije la Comunidad Autónoma. Y, en el supuesto de que la Comunidad no hubiese aprobado dicha tarifa, se aplicará la escala del art. 12.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del citado Impuesto (TRLITPyAJD).

3. La declaración de los rendimientos procedentes de alquileres turísticos en el IRPF y en el IRNR

Dentro del ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con carácter general los rendimientos derivados del alquiler de apartamentos turísticos⁶ tendrán la consideración de rendimientos del capital inmobiliario. Ahora bien para que proceda esa calificación el alquiler se tiene que limitar a la mera puesta a disposición de un inmueble durante un periodo de tiempo, sin que vaya acompañado de la prestación de servicios propios de la industria hotelera. Así, a modo de ejemplo, no se consideran como tales los servicios de limpieza realizados antes de la llegada de los inquilinos o tras la salida de éstos o la entrega y recogida de llaves en el momento de la entrada y salida de los clientes.

Los rendimientos obtenidos por el arrendamiento se declararán por el titular del inmueble o del derecho que le habilita para la cesión (por ejemplo, en el caso de un usufructuario del inmueble que cede el mismo) por la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos fiscalmente deducibles. Al rendimiento neto resultante de esa operación no le resultará aplicable la reducción del 60% prevista en el art. 23.2 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, reguladora del Impuesto (LIRPF), ya que los apartamentos de uso turístico no tienen por finalidad satisfacer una necesidad permanente de vivienda sino cubrir una necesidad de carácter temporal.

En efecto, sólo si el contrato de arrendamiento está sujeto a la Ley de Arrendamientos Urbanos (lo que determina que tenga una duración mínima) existirá una ventaja fiscal para el titular del inmueble que no actúe como empresario y que lo alquile, concretándose la citada ventaja en una reducción en el rendimiento obtenido por el alquiler del 60% del mismo. En consecuencia aquel alquiler que no es permanente no tiene derecho a la citada reducción en el IRPF, tributando las rentas derivadas del arrendamiento de un inmueble con fines turísticos al tipo del contribuyente sin la reducción del 60%. Y ello con independencia del número de días que se tenga alquilada la vivienda al cabo del año con

⁶ Los apartamentos turísticos se encuentran integrados en bloques o edificios destinados, de forma exclusiva, a prestar servicios de alojamiento temporal. Deben tener visible en el exterior una placa identificativa acorde a su categoría: las iniciales AT (apartamento turístico), con el número de llaves del que son acreedores, acorde a los servicios ofrecidos. Al entrar en la misma categoría legal a la que pertenecen los hoteles suele ser frecuente que la normativa aplicable en el ámbito de las distintas Comunidades Autónomas establezca la obligatoriedad para dichos apartamentos turísticos de ofrecer una recepción que preste servicio continuo las veinticuatro horas del día. Con carácter adicional suelen asumir los servicios de limpieza de las estancias, ofreciendo una frecuencia mínima. En resumen, en función de la amplitud de estos servicios pueden ser prestadores de servicios de hostelería. Por su parte las denominadas viviendas de uso turístico constituyen unidades aisladas dentro de edificaciones, conjuntos residenciales u otros espacios en las que frecuentemente existirán otros vecinos que no consentan en ceder el uso de las viviendas de forma temporal. Al igual que sucede con las empresas de apartamentos turísticos es frecuente que dichas viviendas asuman la obligación de registrarse ante los servicios correspondientes en cada Comunidad Autónoma. Sus propietarios pueden contratar los servicios de empresas especializadas para la promoción, administración y gestión de sus propiedades como lugares de alojamiento temporal. En todo caso la ordenación municipal de usos en la que se encuentra ubicada la vivienda o los estatutos de la comunidad de propietarios pueden limitar o condicionar su uso.

finés turísticos. Al no tratarse de un arrendamiento con carácter permanente no existirá derecho a reducción⁷.

Dentro del ámbito del IRPF tratándose del alquiler vacacional de la vivienda habitual, durante el período de tiempo en el que la vivienda no esté alquilada no se generarán rendimientos en el citado Impuesto. Sin embargo, cuando sí lo esté, bien sea en su integridad o, en su caso, alguna habitación, se entenderá que se obtienen rendimientos de capital inmobiliario. Para el cómputo de dichos rendimientos, de los ingresos hay que descontar los gastos deducibles, teniendo dicha consideración de una parte todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos (el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, los intereses del préstamo hipotecario, la tasa de recogida de basuras, el pago de las primas derivadas de los seguros que cubran riesgos de la vivienda, gastos de comunidad, etc.) y, de otra, la amortización efectiva del inmueble⁸. Dichos gastos deducibles sólo podrán serlo en proporción a la duración anual del arrendamiento⁹. Con carácter adicional la deducción de los intereses y demás gastos de financiación, así como la de los gastos de reparación y conservación, se limita, como máximo, a la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos (importe del arrendamiento). El exceso que no se pueda deducir durante un ejercicio podrá deducirse en los cuatro años siguientes.

Otro factor a considerar a este respecto es el relativo al coste fiscal que puede llegar a suponer el alquiler turístico de la vivienda habitual para aquel contribuyente que viniera aplicándose la deducción por inversión en vivienda habitual. Al amparo de lo dispuesto en la doctrina administrativa se pierde el carácter de habitual de la vivienda por su arrendamiento (aunque sea por cortos períodos de tiempo) y, por ende, el derecho a aplicar la deducción por adquisición de vivienda habitual a la que se tuviese derecho. Y ello en tanto en cuanto para que la vivienda en cuestión constituya la residencia habitual del contribuyente éste debe residir de manera continuada durante al menos tres años. Y, al alquilarla, aunque sea por períodos de tiempo pequeños, pierde ese carácter. No obstante si con posterioridad la vivienda volviera a adquirir el carácter de habitual el contribuyente volvería a poder practicarse dicha deducción por adquisición de vivienda habitual desde el primer ejercicio en el que volviera a residir en ella con la intención de habitarla con carácter permanente durante, al menos, tres años desde esa fecha.¹⁰

Produciéndose el alquiler vacacional de la vivienda habitual por el inquilino cuando la vivienda vacacional es subarrendada, el rendimiento recibido por el subarrendador tendrá la consideración de

⁷ Véase a este respecto la contestación de la DGT a Consulta de 9 de diciembre de 2013, en la que se señaló que «Al tratarse del arrendamiento de un inmueble cuyo destino primordial no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario, no resultará aplicable la reducción del rendimiento neto prevista en el apartado 2 del artículo 23 de la Ley del Impuesto». Este mismo criterio aparece reiterado en la Resolución del citado Centro Directivo de 7 de agosto de 2018.

⁸ Como es sabido dicha amortización se considera efectiva cuando, en cada ejercicio, no exceda del resultado de aplicar el 3% sobre el mayor valor de los siguientes: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo.

⁹ Así, por ejemplo, de cara al cómputo en el IRPF del alquiler turístico de una vivienda en la que se pernocta un sólo día, si bien como se ha indicado el arrendamiento de una vivienda con fines turísticos y sin que suponga el ejercicio de una actividad económica habría de imputarse como rendimiento de bienes inmuebles en el IRPF, a los efectos de deducir los gastos, y de cara a computar éstos, hallándose el inmueble alquilado sólo una noche y poniéndose a disposición del inquilino desde las 12:00 horas de un día hasta las 12:00 horas del día siguiente, si se considera que dicho inmueble ha estado arrendado 1 ó 2 días a efectos de imputar los gastos correspondientes a la hora de calcular el rendimiento neto de capital inmobiliario por dicho arrendamiento sólo se podrían deducir los gastos correspondientes al período de tiempo en que el inmueble haya estado efectivamente alquilado. De este modo si sólo lo ha estado desde las 12:00 de un día hasta las 12:00 horas del día siguiente únicamente se podrán deducir los gastos necesarios para la obtención del rendimiento y las cantidades destinadas a la amortización de un día. Así se encargó de precisarlo la contestación de la DGT a Consulta V2527-18, de 18 de septiembre. En todo caso los rendimientos del trabajo y del capital se imputarán al período impositivo en que sean exigibles por su perceptor.

¹⁰ Recuérdese igualmente a este respecto que, si bien la deducción por adquisición de vivienda habitual fue eliminada en la normativa estatal con efectos desde el 1 de enero de 2013, aquellos contribuyentes que viniesen practicando esta deducción con anterioridad y que hubieran adquirido su vivienda habitual con carácter previo a dicha fecha pueden seguir aplicando la deducción. Y, si lo que se alquila no es la vivienda habitual sino una habitación dentro de ella, no se perdería el carácter de vivienda habitual que permite la deducción.

rendimiento de capital mobiliario en el IRPF, ya que para que exista un rendimiento de capital inmobiliario es preciso que el perceptor del rendimiento y el titular del inmueble coincidan¹¹.

En caso de alquiler vacacional de la segunda vivienda el alquiler vacacional podrá generar en el IRPF rendimientos de la actividad económica o rendimientos de capital inmobiliario. Concretamente constituirían rendimientos de capital inmobiliario los provenientes de bienes inmuebles que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente, debiendo diferenciarse a tal efecto dos períodos, a saber, aquél en el que la vivienda está alquilada y aquél otro en el que no lo está. Cuando la vivienda esté alquilada el rendimiento se determinará del modo indicado para el alquiler vacacional de la vivienda habitual del contribuyente. Y, cuando la vivienda no esté alquilada, la normativa tributaria aplicable también obligará a la imputación de una renta, al no tener la vivienda la consideración de habitual, debiendo por tanto tributarse en proporción a esos días en los que la vivienda ha estado libre y a disposición de sus dueños. La imputación será de un 2% del valor catastral o de un 1,1% en el caso de inmuebles localizados en Municipios en los que los valores catastrales hayan sido revisados, modificados o determinados mediante un procedimiento de valoración colectiva de carácter general y hayan entrado en vigor en el período impositivo o en el plazo de los diez períodos impositivos anteriores, debiendo determinarse proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo.

Por tanto los periodos de tiempo en los que el inmueble no haya sido objeto de cesión generarán la correspondiente imputación de renta inmobiliaria, al igual que cualquier otro inmueble, cuya cuantía vendría determinada por el resultado de aplicar el porcentaje de imputación que corresponda (1,1% ó 2%) al valor catastral del inmueble, en función del número de días que no haya estado cedido con fines turísticos (o, en su caso, arrendado). No obstante el arrendamiento se puede entender también como una actividad empresarial, teniendo entonces los rendimientos derivados de la misma la consideración de rendimientos de actividades económicas cuando, además de ponerse a disposición el inmueble se ofrezcan, durante la estancia de los arrendatarios, servicios propios de la industria hotelera tales como servicios periódicos de limpieza, de cambio de ropa, de restauración, de ocio u otros de naturaleza análoga o bien cuando, sin prestar tales servicios, se disponga de una persona con contrato laboral y jornada completa para la ordenación de la actividad.¹²

Téngase presente por otra parte que, de conformidad con lo declarado por la DGT en su contestación a Consulta de 12 de febrero de 2019 (V0265/2019), relativa a la posibilidad de continuar aplicando la deducción por inversión en vivienda habitual cuando la misma se destina a uso turístico, resulta admisible la aplicación de la citada deducción hasta el momento en el que la vivienda en cuestión deje de constituir su residencia habitual, momento en el cual perderá la consideración de vivienda habitual.

¹¹ Así, por ejemplo, tal y como tiene declarado la Hacienda Foral de Gipuzkoa en su contestación a Consulta de 14 de mayo de 2019 el arrendamiento de un inmueble con fines turísticos por parte del propietario del mismo a una empresa que se encarga de su gestión y que es la que se relaciona directamente con el cliente final constituye un subarrendamiento de una actividad económica, debiendo el propietario calcular el rendimiento neto del capital inmobiliario por diferencia resultante entre el rendimiento íntegro (constituido por los ingresos facturados a la empresa, una vez descontada la comisión) y los gastos necesarios para la obtención de los ingresos, incluido el importe de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición, rehabilitación o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, demás gastos de financiación y el importe del deterioro sufrido por el uso o por el transcurso del tiempo en los bienes de los que procedan los rendimientos, siempre que se cumplan las condiciones establecidas en los arts. 35 y 36 del Decreto Foral 33/2014.

¹² Así, según Consulta DGT V4929-16, de 15 de noviembre, si el alquiler de la vivienda de uso turístico no se limita a la mera puesta a disposición de la misma durante periodos de tiempo, sino que se complementase con la prestación de servicios propios de la industria hotelera (en caso objeto de la consulta desayuno-buffet), las rentas derivadas de los mismos tendrán la calificación de rendimientos de actividades económicas, de acuerdo con lo previsto en el art. 27.1 de la LIRPF. Véase asimismo a este respecto la contestación a Consulta V3169-18, de 12 de diciembre, en virtud de la cual si el alquiler de la vivienda vacacional no se limita a la mera puesta a disposición del inmueble durante periodos de tiempo sino que se complementa con la prestación de servicios propios de la industria hotelera (como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos) las rentas que deriven del mismo tendrán la calificación de rendimientos de actividades económicas, de acuerdo con lo previsto en el citado art. 27.1 de la LIRPF; en palabras del citado Centro Directivo «*Si el contribuyente presta este tipo de servicios estaríamos ante rendimientos derivados de actividades económicas, mientras que si no lo hace estaríamos ante rendimientos del capital inmobiliario, salvo que concurrieran las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la LIRPF, en cuyo caso, también podríamos estar ante rendimientos derivados de actividades económicas*». En suma, la existencia de servicios complementarios o, en ausencia de los mismos, la infraestructura de

A tal efecto carece de toda relevancia el mero hecho de formular el alta como vivienda turística mientras siga constituyendo su residencia habitual.

¿Qué criterios se han de seguir dentro del IRPF respecto del alquiler vacacional como actividad económica? En el citado Impuesto el alquiler vacacional tendrá la consideración de actividad económica y los rendimientos obtenidos podrán recibir dicha calificación cuando para la ordenación de dicha actividad se cuente, al menos, con una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. También tienen la consideración de rendimientos de actividades económicas las rentas derivadas de alquileres de vivienda de uso turístico que no se limitan a la mera puesta a disposición de parte de los inmuebles durante periodos de tiempo, sino que se complementan con la prestación de servicios propios de la industria hotelera, tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos (art. 21 LIRPF).¹³

Por lo que respecta al Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR) el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del citado Impuesto (TRLIRNR) considera renta obtenida en territorio español los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos. Con carácter general los Convenios para evitar la doble imposición (CDIs) suscritos por España atribuyen potestad para gravar las rentas de los bienes inmuebles al Estado donde están situados los mismos. De acuerdo con lo dispuesto en dichos Convenios las rentas de bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado de situación de los mismos, tanto si derivan de la utilización o disfrute directo como del arrendamiento o cualquier otra forma de explotación de los mismos. Por tanto las rentas derivadas de bienes inmuebles situados en España pueden ser gravadas conforme a la Ley española.

La forma de tributación será diferente dependiendo de si el arrendamiento del inmueble sito en España constituye o no una actividad económica. Si no constituye actividad económica sería calificado como rendimiento de capital inmobiliario. Teniendo esta última consideración (rendimiento de capital inmobiliario) el alquiler se limita a la mera puesta a disposición de la vivienda, sin que se complemente con la prestación de servicios propios del sector de hostelería. Y el rendimiento a declarar lo constituirá el importe íntegro que se recibe del arrendatario, sin deducir ningún gasto. No obstante tratándose de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea (y desde 1 de enero de 2015, también en Islandia y Noruega) para la determinación de la base imponible del Impuesto podrán deducirse los gastos previstos en la Ley del IRPF si se trata de personas físicas, o bien los previstos en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades (LIS), si se trata de personas jurídicas, siempre que se acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que

personal mínima que contempla el art. 27.2 de la LIRPF determina la existencia de rendimientos empresariales. Por su parte la contestación a Consulta Vinculante V2297-18, de 7 de agosto, matiza a este respecto que si se alquila la vivienda a una empresa de servicios que sería la que contratase directamente con los inquilinos y les prestase los servicios contratados los rendimientos derivados del arrendamiento se calificarían como rendimientos del capital inmobiliario, por aplicación de lo dispuesto en los arts. 21 y 22 de la LIRPF. En cambio si se procediese a alquilar la vivienda directamente a los inquilinos y a prestar los servicios indicados anteriormente, aunque sea a través de la empresa de servicios, las rentas derivadas del arrendamiento se calificarían como rendimientos de actividades económicas por aplicación del art. 27.1 de la LIRPF. Destaca además la DGT a través de esta última Resolución que si, en el supuesto de que las rentas percibidas por el arrendamiento del inmueble (bien a través de una empresa de servicios bien de forma directa) fuesen calificadas de actividades económicas, podría resultar de aplicación la exención del Impuesto sobre el Patrimonio (IP) prevista en el art. 4.Ocho.Uno de la Ley 19/1991, de 6 de junio, reguladora del citado Impuesto, en tanto en cuanto dichas rentas constituyeran su principal fuente de renta; de acuerdo con lo manifestado a este respecto por la DGT «Dado que el artículo 1.2 del Real Decreto 1704/1999, de 5 de noviembre, se remite para la calificación como económica de la actividad de arrendamiento de inmuebles, a efectos de la exención en el impuesto patrimonial, a lo previsto en la normativa del IRPF, sólo procedería tal consideración si se cumplieran los requisitos del artículo 27, apartados 1 ó 2, de la Ley 25/2006, circunstancia que no se produce, en los términos del escrito, ni el supuesto de la contratación de una empresa de servicios ni en la gestión directa del arrendamiento. Además, en el primer caso tampoco la actividad se ejercería de forma 'personal y directa', tal y como exige la norma de la Ley 19/1991. Consecuentemente, no procedería la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio».

¹³ Como es sabido, respecto de la individualización de rentas, y de acuerdo con el art. 11 de la Ley del IRPF, la renta se entenderá obtenida por los contribuyentes en función del origen o fuente de aquella, cualquiera que sea, en su caso, el régimen económico del matrimonio. Así las cosas cuando los rendimientos obtenidos tengan la consideración de rendimientos de capital inmobiliario, se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso. Y, cuando tengan la consideración de rendimientos de 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, presumiéndose que concurren dichos requisitos en quienes figuren como titulares de las actividades económicas.

tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España. Este rendimiento se entiende devengado cuando resulte exigible por el arrendador o en la fecha de cobro si es anterior, siendo el tipo de gravamen aplicable el general vigente según el año de devengo.¹⁴

Si el arrendamiento del inmueble tuviese la consideración de rendimiento de actividad económica obtenido por medio de Establecimiento Permanente (EP) existirá actividad económica realizada a través del EP siempre y cuando se disponga en España para la ordenación de la actividad de al menos una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. Y si el alquiler de la vivienda de uso turístico se complementase con la prestación de servicios propios de la industria hostelera tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos estos servicios podrán prestarse de forma directa o a través de la subcontratación a terceros.

Los EPs han de presentar declaración por el IRNR en los mismos modelos y en los mismos plazos que las entidades residentes sujetas al Impuesto sobre Sociedades. El tipo de gravamen aplicable en el presente caso será, para períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015, el que corresponda de entre los previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades, siendo el tipo general de gravamen el 25%. No obstante sería aplicable el 28% en el período impositivo 2015. Como es lógico atendiendo a la normativa reguladora del Impuesto los EPs podrán aplicar a su cuota íntegra las mismas deducciones y bonificaciones que los contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades. El período impositivo coincidirá con el ejercicio económico que declare, sin que pueda exceder de doce meses, devengándose el Impuesto el último día del período impositivo.¹⁵

En resumen, por lo que al IRNR se refiere habrá que diferenciar si la explotación se realiza en el ámbito de una actividad económica de apartamentos turísticos o como un arrendamiento sin prestación de servicios de ninguna clase para los clientes. En este último caso el rendimiento por el que deberá tributarse en España vendrá determinado por la diferencia resultante entre los ingresos totales que se obtengan menos los gastos ocasionados para el mantenimiento del inmueble, tales como los impuestos que gravan el mismo, los gastos de comunidad de propietarios, suministros que vayan a su cargo, amortización del edificio, etc. Y, sobre el rendimiento obtenido, deberá tributarse en España por el IRNR al tipo fijo del 19%, con independencia de la posible deducción que se aplique en el otro Estado por el Impuesto satisfecho. En cambio si se está realizando una actividad económica se puede entender que

¹⁴ A efectos meramente formales se ha de presentar el Modelo de declaración 210 consignando el tipo de renta 01 o 35, el cual se utilizará tanto para declarar de forma separada cada devengo de renta como para declarar de forma agrupada varias rentas obtenidas en un período determinado. Por lo que respecta a los supuestos de agrupación de rentas, podrán agruparse rentas del arrendamiento obtenidas por un mismo contribuyente siempre que procedan del mismo pagador, sea aplicable el mismo tipo de gravamen y procedan del mismo inmueble (consignando como Tipo de renta: 01). No obstante tratándose de rendimientos de inmuebles arrendados no sujetos a retención y devengados a partir de 1 de enero de 2018 podrán agruparse rentas del arrendamiento que procedan de varios pagadores siempre que sea aplicable el mismo tipo de gravamen y procedan del mismo inmueble, consignando en dicho caso como Tipo de renta: 35. En ningún caso las rentas agrupadas pueden compensarse entre sí. El período de agrupación será trimestral si se trata de autoliquidaciones con resultado a ingresar o bien anual si se trata de autoliquidaciones de cuota cero o con resultado a devolver. La presentación de la declaración podrá tener en lugar en papel o bien por Internet, quedando condicionado el plazo de presentación por el resultado de la autoliquidación. Así, siendo con resultado a ingresar la presentación habrá de tener lugar en los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las rentas cuya fecha de devengo esté comprendida en el trimestre natural anterior, teniendo presente además que en caso de presentación telemática podrá domiciliarse el pago entre el 1 y el 15 de los meses de abril, julio, octubre y enero. Siendo la declaración con resultado de cuota cero el plazo de presentación irá del 1 al 20 de enero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas. Y, por lo que respecta a aquellas declaraciones con resultado a devolver su presentación tendrá lugar a partir del 1 de febrero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas y dentro del plazo de cuatro años contados desde el término del período de declaración e ingreso de la retención, entendiéndose concluido el plazo para la presentación de la autoliquidación en la fecha de su presentación.

¹⁵ Recuérdese que los EPs están sometidos al mismo régimen de retenciones que las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades por las rentas que perciban, estando además obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del impuesto en los mismos términos que las entidades sujetas al IS. Los pagos fraccionados han de realizarse en los veinte primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre a través de la presentación del Modelo 202. No obstante cuando no deba efectuarse ingreso alguno en concepto de pago fraccionado no será obligatoria la presentación del citado Modelo 202, salvo para aquellos EPs que tengan la consideración de Gran Empresa, que deberán presentar el modelo, aún cuando no deba efectuar ingreso alguno, lo que originará la existencia de autoliquidaciones negativas. La declaración ha de presentarse en los 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo. Los EPs están además obligados al cumplimiento de las mismas obligaciones de índole contable, registral o formal que son exigibles a las entidades residentes, debiendo solicitar, antes del inicio, su inscripción en el Censo de Empresarios a través del Modelo 036. Esta declaración también servirá para solicitar, en el caso de contribuyente persona jurídica, la asignación del Número de Identificación Fiscal del EP. También existe la obligación de nombrar un representante con domicilio en España.

existe Establecimiento Permanente, exigiéndose el alta en Hacienda y liquidar el Impuesto con carácter anual por los rendimientos netos que generen.

4. La tributación de los alquileres turísticos en el ámbito de la fiscalidad local. La aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas

Como es sabido el art. 78 del 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 (TRLRHL) define la naturaleza y hecho imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), señalando que se trata de un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible 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. Por su parte el art. 79 del citado Texto Refundido regula la actividad económica gravada, disponiendo que se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico 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.

La Regla 2ª de la Instrucción para la aplicación de las Tarifas del IAE, aprobadas ambas (Instrucción y Tarifas) por Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, establece que el mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que en la presente Instrucción se disponga otra cosa. Por su parte la Regla 4ª.1 de dicha Instrucción dispone que, con carácter general, el pago 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.

Por tanto de acuerdo con la citada Regla 4ª.1 se han de entrar a analizar las diferentes posibilidades existentes dentro de la actividad de alquiler de apartamentos turísticos con la finalidad de realizar una correcta clasificación en las Tarifas del IAE. En primer lugar, cabe analizar la actividad por la que una persona o entidad cede, a cambio de un precio a arrendatarios, apartamentos por periodos de tiempo determinado prestando servicios de hospedaje. Entendiendo que la actividad de hospedaje se caracteriza porque normalmente comprende la prestación de una serie de servicios tales como 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.

En este sentido las Tarifas del IAE clasifican en la Agrupación 68 de la Sección primera el «Servicio de hospedaje». Dentro de dicha Agrupación, se encuentra el Grupo 685 «Alojamientos turísticos extrahoteleros», en el que se clasificarán aquellas actividades que tengan la naturaleza de servicios de hospedaje pero que se presten 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. En particular, tienen su encuadre en dicho Grupo 685 los servicios de hospedaje prestados en fincas rústicas, casas rurales y hospederías en el medio rural, así como albergues juveniles, pisos y similares que no tengan, objetivamente, la condición de ninguno de los establecimientos enumerados anteriormente. Debe recordarse además que, según señala la Nota adjunta al citado Grupo 685, si los establecimientos de hospedaje en él clasificados permanecen abiertos menos de ocho meses al año, la cuota de Tarifa será del 70% de la cuota señalada en el mismo.

Por otro lado, y conforme establece la letra F) del apartado 2 de la regla 4ª de la Instrucción, los sujetos pasivos que ejerzan la actividad de servicios de hospedaje podrán prestar, sin pago de cuota adicional alguna, servicios complementarios, tales como servicios de limpieza, cambio de sábanas, internet,

televisión etc. En consecuencia el Grupo 685 de la Sección Primera de las Tarifas del IAE clasifica la actividad de explotación de apartamentos turísticos extrahoteleros.¹⁶

En segundo término, se ha de entrar a analizar el supuesto en el que una persona o entidad propietaria de un apartamento turístico lo arrienda a una entidad mercantil o persona física que lo explota como establecimiento extrahotelero, contratando ésta, su ocupación con touroperadores y/o el personal necesario y asumiendo todos los riesgos de la explotación. En el presente caso la persona o entidad propietaria del apartamento turístico desarrollará la actividad de arrendamiento de inmuebles clasificada en el epígrafe 861.2 de la sección 1ª del IAE «Alquiler de locales industriales y otros alquileres NCOP».¹⁷

Por último cabría estudiar el supuesto en que dicha actividad consista, exclusivamente, en el arrendamiento por períodos de tiempo de casas o parte de las mismas, sin prestar ningún servicio propio de la actividad de hospedaje y limitándose a poner a disposición del arrendatario las instalaciones. En la medida en que ello sea así, estaremos ante una actividad propia del Epígrafe 861.1 «Alquiler de viviendas» de la Sección Primera de las Tarifas, debiendo el titular de la actividad, en principio, darse de alta y tributar por el mismo. No obstante lo anterior la Nota 2ª de dicho Epígrafe establece que *«los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad sean inferiores a 601,01 euros tributarán por cuota cero»*, en cuyo caso, de acuerdo con lo dispuesto en la Regla 15ª de la Instrucción, *«los sujetos pasivos no satisfarán cuota alguna por el impuesto, ni estarán obligados a formular declaración alguna»*.¹⁸

En conclusión, el simple alquiler de pisos o apartamentos para fines de semana o períodos determinados de tiempo sin que el titular de la actividad de alquiler preste ningún otro tipo de servicio al inquilino constituye una actividad propia del Epígrafe 861.1 de la Sección primera de las Tarifas, «Alquiler de viviendas»¹⁹

No debemos olvidar además que, una vez clasificada la actividad en su grupo o epígrafe correctamente, resulta de aplicación el régimen de exenciones reguladas en el art. 82.1 c) TRLRHL, en virtud del cual están exentas del IAE las personas físicas residentes y los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros. Dicha exención supone, a efectos del IAE, la no obligación de darse de alta en la matrícula del Impuesto ni de tributar por el mismo, con independencia de las obligaciones de carácter censal que le pueda corresponder cumplimentar al sujeto pasivo en aplicación de lo dispuesto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión

¹⁶ Así queda recogido además, entre otras, en las contestaciones de la DGT a Consultas de 31 de enero de 2018 (V0215-18) y de 22 de marzo de 2017 (V0731-17).

¹⁷ Véanse a este respecto, entre otras las Consultas de la DGT de 30 de diciembre de 2008 (V2540-08) y de 31 de julio de 2002 (núm. 1160-02).
¹⁸ Así se encargó de reconocerlo en su día la DGT en su contestación a Consulta de 25 de noviembre de 2002 (núm. 1821-02). En este sentido, por ejemplo, el alquiler de pisos o apartamentos para fines de semana o períodos determinados de tiempo sin que el titular de la actividad de alquiler preste ningún otro tipo de servicio al inquilino constituye una actividad propia del Epígrafe 861.1 de la Sección Primera de las tarifas, «alquiler de viviendas», aunque la Nota 2.ª de dicho Epígrafe establece que *«los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad sean inferiores a 601,01 euros tributarán por cuota cero, y no estarán obligados a formular declaración alguna»*. Recuérdese no obstante que están exentas del IAE las personas físicas residentes y los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros, en cuyo caso no existe obligación de darse de alta en la matrícula del Impuesto ni de tributar por el mismo. Con carácter adicional se hallan exentos del citado gravamen los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español durante los dos primeros períodos impositivos del Impuesto en que se desarrolle aquélla y las personas físicas (ya sean residentes o no residentes). Por lo que respecta de manera específica a los contribuyentes por el IRNR, la exención sólo alcanza a los que operen en España mediante Establecimiento Permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros. Dado el amplio espectro de este conjunto de exenciones coincidimos con ÁLAMO CERRILLO, R., «Viviendas turísticas: fiscalidad, fraude e intercambio de información», *Carta Tributaria Opinión*, 2018 (consultado en www.laleydigital.com) cuando afirma que *«La dirección y gestión de viviendas turísticas deberá estar inscrita en el IAE, pero el pago efectivo del impuesto no tendrá lugar. Ya que tan solo tendrán que hacer frente al mismo aquellas personas jurídicas que tengan una cifra de negocios superior a un millón de euros. Y teniendo en consideración que el tejido empresarial español está formado por pequeñas y medianas empresas, y el sector turístico no es una excepción, por tanto, podrá beneficiarse de las exenciones previstas en la normativa del IAE»*.

¹⁹ Así lo tiene declarado la DGT, entre otras, en sus contestaciones a Consultas de 11 de abril de 2017 (V0898-17), 7 de abril de 2011 (V0931-11) y de 2 de octubre de 2002 (núm. 1482-02). Con carácter adicional en la primera de las citadas Resoluciones, relativa al alquiler de vivienda con fines turísticos, sin servicio de restauración ni limpieza periódica, se precisa que la diferencia entre tributar como alquiler de vivienda o alojamientos turísticos extrahoteleros dependerá de que se limite a la mera puesta a disposición de un inmueble, en el primer caso, o se presten servicios de limpieza, cambios de ajuar, etc., en el segundo supuesto.

e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), que regula en el Capítulo I de su Título II las obligaciones censales.

5. Alcance de la nueva obligación de facilitar información introducida al efecto

Como es sabido con efectos desde 2018 se establece una nueva obligación de suministro de información relativo a las cesiones de viviendas con fines turísticos a través del Modelo 179, que deben presentar las personas o entidades que intermedien en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos (ya sean analógicos o digitales) y, en particular, las denominadas «plataformas colaborativas» que intermedien en dichas cesiones. Esta nueva obligación de información tendrá pleno efecto en la campaña de la declaración de Renta 2018, a presentar en 2019, sin perjuicio de la obligación de declarar las rentas percibidas por la cesión de estas viviendas con fines turísticos en el ejercicio en que se devenguen, al igual que el resto de rendimientos de capital inmobiliario.

Los intermediarios de estas operaciones han de informar a la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) a partir del ejercicio 2018 de cada una de las cesiones de inmuebles con fines turísticos situadas en territorio español, incluyéndose las cesiones de viviendas turísticas (art. 5.e de la LAU) y el alquiler de temporada (art. 3 de dicha Ley²⁰).

La información a suministrar en el Modelo 179 comprende las siguientes cuestiones: titular de la vivienda; titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda (si es distinta del titular de la vivienda); identificación de las personas o entidades cesionarias; inmueble objeto de cesión; número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos; importe percibido por el titular cedente del derecho; número de contrato asignado por el intermediario; fecha de inicio de la cesión; fecha de intermediación; e identificación del medio de pago utilizado.

De este modo, y sobre la base de la citada obligación de proporcionar información de las viviendas ofertadas en plataformas colaborativas, esto es, a través del intercambio de información sobre las viviendas turísticas entre el intermediario del alquiler (las citadas plataformas colaborativas) y la Administración Tributaria, ésta última ejercerá un mayor control sobre las viviendas turísticas que se ofrecen en el marco de la economía colaborativa, persiguiéndose que las mismas hagan tributar sus beneficios obtenidos.

6. Reflexiones finales

Sin lugar a dudas la explotación de viviendas para uso turístico constituye una nueva una modalidad de alojamiento turístico de gran arraigo en nuestra economía actual, debido en buena medida a la irrupción de novedosas plataformas digitales de economía colaborativa que han suprimido los costes de escala necesarios para poder comercializar alojamientos en un mercado global, permitiendo así a simples propietarios de viviendas el acceso a dicho mercado en condiciones de igualdad con grandes empresas hoteleras y centrales de reservas.

20 De acuerdo con lo dispuesto en dicho precepto de la Ley «Se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda, aquel arrendamiento que recayendo sobre una edificación tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior. En especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra». En efecto, de acuerdo con lo dispuesto por el citado precepto se podría considerar también como arrendamiento, aunque para uso distinto de vivienda, los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada así como los celebrados para ejercerse en la finca una actividad industrial, comercial, artesanal, profesional, recreativa, asistencial, cultural o docente, cualesquiera que sean las personas que lo celebren. En consecuencia podría estimarse que el arrendamiento de viviendas por temporadas, para uso vacacional, se encuentra recogido en la norma, de manera que éste se puede llevar a cabo sin impedimento legal alguno por parte de particulares, y en este caso, el mismo se encontraría sujeto a tributación como rendimientos del capital inmobiliario en el IRPF. Véase a este respecto ÁLAMO CERRILLO, R., «Viviendas turísticas: fiscalidad, fraude e intercambio de información», ob. cit. (consultado en www.laleydigital.com).

Con carácter general se ha de reconocer que la explotación de las viviendas con fines turísticos supone una serie de importantes retos para el conjunto de las Administraciones Públicas, que se aprestan a incluir nuevas regulaciones, como es el caso de la relativa a su tributación, distorsionada por la propia naturaleza de las plataformas que intermedian el negocio.

El conjunto de las Comunidades Autónomas (competentes en materia de turismo en virtud de lo establecido en el art. 148.1.18 de la Constitución) han procedido hasta la fecha a regular en sus respectivos territorios esta nueva realidad económica. Ello ha dado lugar al surgimiento de un tratamiento jurídico totalmente distinto en cada Comunidad. En efecto, el hecho de que cada Región haya regulado según sus propios intereses los arrendamientos de uso turístico o vacacional ha provocado la coexistencia en el territorio español de una multiplicidad de cuerpos normativos con un tratamiento jurídico de estos contratos totalmente distinto hasta en la definición del concepto de arrendamiento de uso turístico, con la consiguiente inseguridad jurídica que se desprende de la citada situación. A ello se ha de sumar, además, el hecho de que varios Ayuntamientos han venido aprobando normas urbanísticas que inciden directamente en el régimen de las viviendas y alojamientos turísticos y que han sido objeto de impugnación ante los órganos de la jurisdicción contencioso-administrativa²¹.

Desde nuestro punto de vista se hace necesario aprobar una ley marco de arrendamientos de uso turístico que fije las bases jurídicas de esta regulación para la coordinación y armonización de la normativa sectorial turística en todo el territorio español en aras de garantizar el respeto al principio de seguridad jurídica de nuestro sistema jurídico. En efecto, sería conveniente proceder a aprobar una regulación única del alquiler vacacional con el objetivo de establecer unas líneas maestras generales que arrojen luz a la maraña normativa actual sobre viviendas de uso turístico. Y ello teniendo presente que las viviendas de uso vacacional han tenido un impacto importante en la subida de los precios del alquiler.²²

Dicha regulación habría de contemplar la creación de un Registro estatal único en el que figuren todas las viviendas de uso turístico de España y que sirva como instrumento de control y regulación, otorgando además seguridad jurídica a los usuarios. Dicho Registro habría de estar además conectado con los Ministerios de Interior y de Hacienda.

En definitiva, se ha de tratar de alcanzar una armonización coordinada por el Estado que, sin vulnerar las transferencias realizadas en su día a las diferentes CC.AA. en materia turística, permita introducir unas

²¹ Así, por ejemplo, el Ayuntamiento de Palma de Mallorca ha prohibido casi por completo la explotación de viviendas con fines turísticos, al permitirla únicamente en viviendas unifamiliares. El resto de medidas aprobadas (o en trámite de aprobación) son variadas, y van desde la exigencia de contar con salida independiente a la vía pública (Madrid) hasta la limitación del número total de viviendas en una determinada zona y en todo el municipio (Barcelona), pasando por la imposición de importantes limitaciones en cuanto a su ubicación dentro del edificio. En este sentido el Ayuntamiento de Valencia exige que las viviendas de uso turístico no tengan una vivienda residencial ni por debajo ni en la misma planta. Por su parte la normativa aprobada por el Ayuntamiento de Barcelona contempla la obligación de reagruparse en edificios completos en un determinado periodo de tiempo. Asimismo se exige que los titulares de las viviendas soliciten una licencia que acredite que cumple todos los requisitos establecidos por la ley y no pueden alojarse en ella más personas de las que ésta determine. En cuanto al interior de la vivienda, debe estar en perfecto estado de higiene, amueblado y contener todos los utensilios necesarios para habitarla. Todo ello con el objetivo último de evitar la masificación turística y de alcanzar un turismo de mayor calidad.

²² Cuestiones concretas que habrían de ser objeto de reforma en la LAU serían, entre otras, las relativas a la distinción entre alquileres turísticos y de corta duración. Se ha de saludar con satisfacción la reciente reforma de la Ley de Propiedad Horizontal destinada a posibilitar a las comunidades de vecinos vetar la llegada de pisos turísticos. Partiendo del hecho de que siempre que se cumplan los requisitos que establece cada Comunidad Autónoma un vecino puede decidir por su cuenta si quiere o no alquilar su vivienda para uso turístico, mientras que con anterioridad si los restantes vecinos quisieran prohibir expresamente ese tipo de alquileres era necesaria la unanimidad (la cual no podría alcanzarse desde el momento en que el interesado en alquilar su vivienda se opusiese), tras la reforma operada en la Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre Propiedad Horizontal, la oposición de ese solo vecino no será suficiente, ya que si tres quintos de los vecinos no están de acuerdo no se podrá alquilar la vivienda para ese uso. Se facilita así el veto de los vecinos a las viviendas turísticas. La reforma introducida a través del Real Decreto-Ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, se sitúa en línea con la reciente jurisprudencia del TSJ. de Cataluña (Sentencia de 13 de septiembre de 2018) en virtud de la cual se avala que las comunidades de propietarios puedan cambiar los estatutos para prohibir los pisos turísticos, si bien este veto no puede tener efecto en el propietario que adquirió su piso sin ninguna restricción de uso si ya tiene la licencia aprobada. Tal y como declaró el citado Tribunal el acuerdo comunitario prohibiendo el destino turístico de los pisos

directrices comunes estableciendo por ejemplo una definición de lo que es una vivienda de uso turístico que afiance su clasificación residencial.

Desde un punto de vista tributario con carácter general se ha de diferenciar el tratamiento fiscal de los alquileres turísticos respecto a los servicios que presta a la industria hotelera. Así, por ejemplo, los servicios de limpieza del apartamento prestado a la entrada o salida del periodo contratado corresponden a servicios del alquiler turístico. Sin embargo, la limpieza periódica del inmueble y el alojamiento, cambio periódico de ropa de cama y baño se consideran a servicios hoteleros.

El alquiler de un apartamento con fines turísticos de forma habitual exige darse de alta en el Impuesto de Actividades Económicas. En cuanto al IRPF, los ingresos obtenidos por esta actividad tendrán la consideración de rendimientos de capital inmobiliario. Para que se entienda que el dinero obtenido por el alquiler de estos apartamentos debe considerado como rendimiento del capital inmobiliario en el citado Impuesto el alquiler se tiene que limitar a la puesta a disposición de un inmueble durante un periodo de tiempo, sin que vaya acompañado de la prestación de servicios propios de la industria hotelera. Este sería el caso de los servicios de limpieza realizados antes de la llegada de los inquilinos o tras la salida de éstos o la entrega y recogida de llaves en el momento de la entrada y salida de los clientes.

Los rendimientos obtenidos por el arrendamiento se declararán por el titular del inmueble o del derecho que le habilita para la cesión (por ejemplo, en el caso de un usufructuario del inmueble que cede el mismo) por la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos fiscalmente deducibles. A estas declaraciones no le resultará aplicable la reducción del 60%, ya que los apartamentos de uso turístico no tienen por finalidad satisfacer una necesidad permanente de vivienda sino cubrir una necesidad de carácter temporal.²³

Los periodos de tiempo en los que el inmueble no haya sido objeto de cesión generan la correspondiente imputación de renta inmobiliaria cuya cuantía sería el resultado de aplicar el porcentaje de imputación que corresponda (1,1% ó 2%) al valor catastral del inmueble, y en función del número de días que no haya estado cedido con fines turísticos. No obstante el arrendamiento se puede entender como una actividad empresarial y los rendimientos derivados de la misma tendrán la consideración de

«es válido para el futuro pero no es oponible a la demandante que compró su piso antes y votó en contra de la modificación de los estatutos». Inicialmente el Juzgado Primera Instancia núm. 31 de Barcelona y, posteriormente, la Audiencia de Barcelona, consideraron válido el acuerdo de la comunidad de vecinos porque contaba con la mayoría suficiente, y también determinó que dicho acuerdo afectaba a la demandante. Ambos tribunales concluían que esta propietaria sabía que sus vecinos se oponían a que hubiera pisos turísticos con anterioridad, si bien no tenían en cuenta que el acuerdo comunitario fue tomado una vez ella ya había manifestado su voluntad de utilizar su piso para esa actividad y obtenido las licencias administrativas correspondientes. En el presente caso la propietaria sabía que sus vecinos se oponían a que hubiera pisos turísticos con anterioridad, si bien no tenían en cuenta que el acuerdo comunitario fue tomado una vez que la interesada ya había manifestado su voluntad de utilizar su piso para esa actividad y obtenido las licencias administrativas correspondientes. Cuando la recurrente adquirió su finca no existía ninguna limitación de los usos posibles de la vivienda en los estatutos de la comunidad. Tampoco ésta los modificó hasta que tuvo conocimiento de que la recurrente pensaba destinarlo a vivienda turística. La modificación estatutaria se hizo cuando la actora había consolidado su expectativa al uso después prohibido, al tener concedida la licencia para iniciar la actividad la cual, si pudo obtenerse, fue porque no se hallaba prohibida en aquel momento por los estatutos comunitarios. En consecuencia el acuerdo adoptado no le podía afectar, pudiendo destinar su piso a las actividades que estimase adecuadas. Pues bien a juicio del TSJ. de Cataluña es válido el acuerdo que restrinja o limite las actividades que pueden realizarse en los elementos privativos de una finca siempre que se adopte por los órganos competentes de la comunidad con el quórum requerido. Ahora bien no considera el citado Tribunal que dichos acuerdos puedan tener efectos retroactivos en aquellos copropietarios que adquirieron los pisos o locales sin que constase inscrita la limitación en el Registro si ya tenían vigente los permisos correspondientes. El TSJ. de Cataluña estimó así la demanda de dicha propietaria contra la comunidad declarando que el acuerdo comunitario prohibiendo el destino turístico de los pisos es válido para el futuro, pero no resulta oponible a la demandante que compró su piso antes y votó en contra de la modificación de los estatutos. El Tribunal determina que la propietaria no puede impedir la adopción del acuerdo por parte de la comunidad, que es válido en tanto que fue tomado con el *quorum* exigido por la ley, si bien el mismo no ha de afectarle en el sentido de que la comunidad debe respetar el destino turístico decidido por la propietaria antes de su aprobación. Estableció además el citado Tribunal en su Sentencia de 8 de julio de 2019, al hilo de esta cuestión relativa a la legitimación activa del comunero para ejercitar acciones en defensa de elementos comunes, que el propietario de un elemento privativo de un inmueble sujeto al régimen de propiedad horizontal no puede accionar contra otro propietario que ha realizado obras en elementos comunes y en defensa de los intereses comunitarios, habiéndose adoptado por la Junta de Propietarios de una comunidad el acuerdo de no interponer pretensión contra el propietario que ha realizado las obras, sin deducir previa o simultáneamente acción de impugnación contra dicho acuerdo por ser contrario a los intereses de la comunidad o perjudicial para uno de los propietarios.

²³ Véase a este respecto la contestación de la DGT a Consulta 0099-05, de 8 de mayo, de conformidad con la cual no se aplicaría la reducción del 60% de los arrendamientos destinados a vivienda (art. 23.2 LIRPF) por ser su destino el de alojamiento turístico, aunque cabría plantear su aplicación en el arrendamiento de temporada.

rendimientos de actividades económicas cuando, además de poner a disposición el inmueble, se ofrezcan, durante la estancia de los arrendatarios, servicios propios de la industria hotelera como pueden ser servicios periódicos de limpieza, de cambio de ropa, de restauración, de ocio u otros de naturaleza análoga o cuando, sin prestar tales servicios, se disponga de una persona con contrato laboral y jornada completa para la ordenación de la actividad.

Respecto al IVA, quien realiza arrendamientos de alojamientos turísticos tiene, a efectos del IVA, la condición de empresario. En efecto, dentro del ámbito del citado Impuesto están sujetos a gravamen los arrendamientos realizados en el desarrollo de una actividad empresarial, teniendo el arrendador de una vivienda el carácter de empresario por la explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. Sin embargo están exentos los arrendamientos que tengan por objeto edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, extendiéndose la exención a los garajes y anexos accesorios a éstas y a los muebles alquilados conjuntamente con ellos. Ahora bien la citada exención no comprende 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. A estos efectos no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario, los de limpieza de las zonas comunes del edificio o de la urbanización en que está situado y los servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones.

Si se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera se aplica un IVA del 10%, siendo necesario emitir una factura en la que así conste, así como la presentación por parte del contribuyente de las declaraciones de IVA donde consten los ingresos por IVA, del que se restará el Impuesto correspondiente a los gastos deducibles. Asimismo, si el alquiler no se lleva a cabo directamente con el inquilino sino a través de una empresa gestora, en la factura a dicha gestora habrá que incluir el IVA del 21%.

Por tanto los arrendamientos de alojamientos turísticos están sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante están exentos del IVA (y, por tanto, sujetos a la Modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITPyAJD) aquellos arrendamientos de alojamientos turísticos en los que el arrendador no presta servicios típicos de la industria hotelera. En estos casos el arrendador no debe presentar ni ingresar el IVA, pero sí ITP. En caso de prestarse servicios propios de la industria hotelera el arrendamiento de un apartamento turístico no estará exento del IVA y deberá tributar al tipo reducido del 10% como un establecimiento hotelero. En el ITP la cuota tributaria de los arrendamientos se obtendrá aplicando sobre la base liquidable la tarifa que fije la Comunidad Autónoma.

Por último, con efectos desde el año 2018 se establece una nueva obligación de suministro de información relativo a las cesiones de viviendas con fines turísticos a través del Modelo 179, que deben presentar las personas o entidades que intermedien en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos (ya sean analógicos o digitales); y, en particular, las denominadas «plataformas colaborativas» que intermedien en dichas cesiones.

A priori nos hallamos en presencia de una actuación normativa que ha de permitir regular y clarificar el desarrollo de la actividad económica de las innovadoras plataformas digitales y que ha de servir para limitar el impacto de la competencia fiscal originada por la escasa regulación específica de la economía colaborativa, frente a la exhaustiva regulación que incide en las actividades que se enmarcan en la denominada economía tradicional.

Cabe plantearse no obstante en qué medida esta nueva regulación impone un régimen de información contrario a la normativa digital e inadecuado según la naturaleza de las plataformas y de la actividad que llevan a cabo. Y ello en tanto en cuanto las plataformas colaborativas son prestadores de servicios de la sociedad de la información y, como tales, están sometidos a la Directiva de comercio electrónico y a su correspondiente normativa nacional de transposición. Dicho régimen jurídico exime a las plataformas de ejercer una actividad general de supervisión o monitorización de sus contenidos, motivo

por el cual no están obligadas a recabar información de manera activa (ya sea para transmitirla o no a las autoridades públicas).²⁴

Cabe plantearse por tanto si las obligaciones tributarias contenidas en el Real Decreto 1070/2017 son contrarias a la normativa de comercio electrónico así como injustificadas, desproporcionadas e irreales por lo que respecta al propio funcionamiento de las plataformas y del entorno digital, representando una barrera de entrada al mercado que desincentiva la aparición de nuevos competidores digitales, lo que obstaculiza el desarrollo de la innovación y la digitalización. En este sentido se pronuncia GONZÁLEZ DE LEÓN²⁵, para quien *«Las plataformas digitales son muy diferentes entre sí, desde algunas que se limitan a ser un portal de anuncios que facilita el contacto entre particulares, hasta otras que tienen funcionalidades adicionales para aportar más seguridad a la intermediación. De esta manera, la información que maneja cada tipo de plataforma es muy dispar y, en ningún caso, llega hasta los extremos que pretende Hacienda. En otras palabras, la Agencia Tributaria está pidiendo a las plataformas digitales una información sobre la actividad subyacente (la de arrendamiento de viviendas con fines turísticos) que se produce en el entorno digital que ellas habilitan, pero que es una actividad en la que no intervienen y sobre la que no disponen de toda la información, ya que no tiene relación con el servicio concreto que prestan a sus usuarios»*.

Por su parte SÁNCHEZ HUETE²⁶ destaca al respecto que *«La obligación de información sobre datos que han de ser requeridos es una obligación compleja al requerir que el intermediario indague y demande información al cedente, sobre su titularidad y sobre la titularidad del bien inmueble, y también en relación con el bien inmueble, particularmente, su referencia catastral. De manera simultáneamente a la exigencia de información, también se establece la obligación de calificar jurídicamente algunos extremos de la información demandada concretamente en lo que se refiere a la titularidad requerida»*.

Ciertamente se ha de reconocer que en el presente caso se exige al intermediario que requiera al tercero con quien se relaciona la información demandada en el art. 54 *ter* del Real Decreto 1070/2017. Se impone así a aquellos una obligación de información sobre datos que no se derivan de su tráfico habitual y que aquél ha de poseer como consecuencia de su relación económica con el cedente y el cedido. Se trata, además, de una obligación que no se reduce a la información de datos ajenos, proyectándose sobre un contenido que no resulta propio de su tráfico, al exigírsele determinar el derecho del cedente en relación con la vivienda cedida, comprendiendo dicha obligación, además de la identificación de aquél (del cedente) la identificación y determinación del derecho en virtud del cual se cede la vivienda.

En definitiva al intermediario se le exige, no ya sólo la identificación del cedente y de su titularidad, sino también la necesidad de averiguar la titularidad del inmueble y de valorar la misma a tales efectos, debiendo proceder a identificar al titular así como la relación jurídica de titularidad existente en relación con el inmueble. La información que se requiere al intermediario podría no derivar de su relación negocial, viéndose así éste compelido a requerir aquélla a través del

²⁴ Se ha de hacer referencia además al necesario respeto que se ha de producir a la Directiva europea de Servicios (2006/123/CE) la cual, al amparo de lo establecido por la Sentencia del TJUE de 30 de enero de 2018 (Ass. C-360/15 y C-31/16), resulta de aplicación a este tipo de normas en cuanto *«se dirigen exclusivamente a las personas que pretenden desarrollar esas actividades en dichas zonas geográficas, con exclusión de los particulares en su capacidad privada»*. A resultados de lo anterior la regulación municipal, para ser válida, debe cumplir con los requisitos establecidos en la Directiva de Servicios, al tratarse de una restricción al ejercicio de una actividad económica, debiendo ser además el Ayuntamiento el que acredite el cumplimiento de la Directiva para cada una de las medidas adoptadas y en función de las concretas circunstancias concurrentes. Tal y como ha señalado a este respecto ALCOVER POVO, M., «La regulación municipal de las viviendas de uso turístico: el gran salto al vacío», *Diario Cinco Días*, www.cincodias.com (consultada el 27 de julio de 2018) la restricción debe estar justificada por una razón imperiosa de interés general, pudiendo tenerse por tal, según el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, la protección del entorno urbano. Dichas medidas municipales no deben resultar discriminatorias ni en relación con otros tipos de alojamiento turístico ni en lo relativo a la prestación de servicios en el mercado europeo, evitándose que la medida suponga un cierre de mercado. Las medidas que se adopten por los Entes Locales deben ser además adecuadas a la finalidad perseguida y necesarias, de manera que la finalidad perseguida no pueda alcanzarse por medio de medidas menos restrictivas. Asimismo las medidas en cuestión no podrán ser desproporcionadas en relación con las concretas consecuencias que impliquen. En este sentido opina el citado autor que *«existen importantes obstáculos para que estas normas (o algunas de ellas) sean declaradas válidas por los Tribunales, lo que podría tener importantes consecuencias (incluso de carácter patrimonial) para los Ayuntamientos»*.

²⁵ GONZÁLEZ DE LEÓN, A., «Hacienda no entiende la economía digital», *Diario Cinco Días*, www.cincodias.com (consultada el 16 de agosto de 2017).

²⁶ SÁNCHEZ HUETE, M. A., «Existe un deber tributario a obtener datos ajenos? La información en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos», *Quincena Fiscal*, núm. 14, 2018 (consultado en www.aranzadigital.es).

desarrollo de una actividad de indagación que podría ir más allá de lo que constituye una obligación de facilitar información de trascendencia tributaria, al imponerse con carácter previo su obtención. No se trata por tanto de una simple obligación de facilitar datos ajenos, sino del deber de obtención de información.

Debe reflexionarse además acerca de si el hecho de que nos hallemos en presencia de una obligación establecida reglamentariamente (en el art. 54 *ter* del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre) y que no aparece amparada por una norma de rango legal podría llegar a vulnerar el principio de reserva de ley, que exige como es sabido la determinación a través de una ley de los obligados tributarios.

Con fecha 13 de marzo de 2018 el Tribunal Supremo (TS) admitió a trámite recurso contencioso-administrativo interpuesto por una asociación contra la presente regulación relativa a las nuevas obligaciones de información para las plataformas digitales que intermedian en el arrendamiento de viviendas con fines turísticos en España establecida a través del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre. Dicho recurso interpuesto se fundamentaba en el hecho de que las obligaciones introducidas exceden lo necesario y proporcional, imponiendo una carga administrativa y operativa a ciertos modelos de negocio que resulta asimismo contraria a la normativa existente, tanto nacional como comunitaria, e introduciendo un conjunto de trabas innecesarias y desproporcionadas a la competencia efectiva en el mercado.

No obstante, mediante Sentencia de 10 de octubre de 2018 terminó resolviendo el Alto Tribunal que el coste derivado de la adaptación a las obligaciones de información de los intermediarios en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos no justifica la suspensión del art. 54 *ter* del RGAT. En efecto el Alto Tribunal, aceptando los argumentos alegados por la Abogacía del Estado y valorando las circunstancias concurrentes, denegó la suspensión de la ejecutividad del apartado Once del artículo primero del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se introdujo en el Real Decreto 1065/2007 un nuevo art. 54 *ter* encargado de regular esta obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos, que había sido solicitada como medida cautelar.

De acuerdo con la argumentación efectuada por el Alto Tribunal el recurrente no probó los perjuicios irreparables derivados de la aplicación de la norma en cuestión y que, como hemos tenido ocasión de analizar, obligan a realizar cambios técnicos, a incorporar nuevos procesos informáticos o a adaptar las aplicaciones existentes, con el coste económico que ello supone lo que, a su juicio, podría terminar produciendo una «fuga» de clientes en atención a la mayor complejidad de manejo. Asimismo tampoco se probaron los perjuicios relativos a la necesidad de los prestadores de servicios de alojamiento de datos de adoptar un comportamiento activo de captación de datos que supone una modificación de su régimen jurídico y de su modelo de negocio, resultando alterado su régimen de responsabilidad. Tal y como razona el TS las referencias efectuadas relativas al régimen jurídico y a la necesidad de adaptar el modelo de negocio más bien parecían expresar dudas jurídicas acerca de si algunas de las empresas o entidades representadas por la entidad recurrente quedaban o no obligadas al suministro de información dispuesto en el mencionado precepto, lo que convertía la impugnación en una impugnación hipotética y no justificaba la suspensión cautelar. Y, en todo caso, destaca el Tribunal la existencia de un interés público prevalente y fundado en la necesidad de obtener información que garantice la aplicación del sistema tributario (la lucha contra el fraude fiscal) y de prevenir el blanqueo de capitales, el cual legitima a su juicio su implantación.

Con posterioridad la Sentencia del TS de 10 de septiembre de 2019 procedería a desestimar el recurso de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia contra diversos artículos del Decreto 3/2017, de 16 de febrero, de la Junta de Castilla y León, por el que se regulan los establecimientos de alojamiento en la modalidad de vivienda de uso turístico, concluyendo al respecto que las CC.AA. se hallan facultadas para imponer una regulación de la actividad de alojamiento turístico a las viviendas que superen unos umbrales de tiempo y habitualidad, así como para imponer condiciones de identificación, higiene y salubridad, y un servicio de atención al cliente las 24 horas del día.

De acuerdo con lo declarado por el Alto Tribunal las Administraciones Públicas pueden imponer umbrales de habitualidad y tiempo a la actividad de alojamiento turístico sin que por ello atenten contra la libertad de empresa (art. 38 CE), ni se vulneren, además, las leyes de libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio y de Garantía de Unidad de Mercado. Y ello en tanto en cuanto la habitualidad y la limitación en el tiempo en el arrendamiento de la vivienda con fines turísticos, aunque pueda incidir en las facultades de organización del operador, tiene cobertura en el art. 29 de la Ley 14/2010, de 9 de diciembre, de Turismo de Castilla y León, que establece que la prestación del servicio de hospedaje debe tener carácter temporal, de modo que la fijación del límite de duración de dos meses, por su propia naturaleza, no puede considerarse como una restricción ilegítima al ejercicio de la actividad.

Asimismo estima el TS acordes con la legislación vigente la exigencia de que la empresa prestadora del servicio de alojamiento de uso turístico deba exhibir en la entrada de la vivienda una placa identificativa de la actividad, así como el cumplimiento de determinados requisitos sobre las condiciones de habitabilidad, salubridad, higiene y confortabilidad de los establecimientos y fija estándares mínimos en la prestación de los servicios de hospedaje. De acuerdo con lo señalado por el Tribunal no resulta irrazonable entender que se trata de un elemento idóneo para dar seguridad al usuario de que el alojamiento turístico seleccionado cumple con la normativa vigente.

Respecto de los estándares de habitabilidad rechaza el Tribunal que se cuestione, entre otros elementos del alojamiento, el oscurecimiento de los salones comedores, las dimensiones de las camas, soportes del papel higiénico y cunas. Se avaló así el criterio manifestado por el tribunal de instancia en virtud del cual la imposición de condiciones estándares referidas al acondicionamiento de las viviendas está justificada, en la medida que trata de garantizar una determinada calidad del producto turístico en defensa y protección de los derechos de los consumidores. El Alto Tribunal rechazó que la mera fijación de estándares mínimos referidos al acondicionamiento de las viviendas de uso turístico favorezca a los establecimientos tradicionales y provoque la exclusión de operadores del mercado. Se reconoce asimismo que el Decreto autonómico 3/2017 establece, aunque excepcionalmente, la posible dispensa del cumplimiento de alguno o algunos de los requisitos establecidos en aquellos preceptos, cuando las circunstancias concurrentes permitan compensar el incumplimiento con la valoración conjunta de las instalaciones, servicios y de las mejoras que incorporen y, en particular, cuanto se instalen en inmuebles integrantes del Patrimonio Cultural de Castilla y León.

Refiriéndose en particular a la obligación de facilitar a los clientes un servicio de asistencia telefónica disponible durante las 24 horas del día estima el Tribunal que dicho requisito no constituye una carga innecesaria y excesiva carente de justificación, ya que está destinado a resolver las incidencias que pudieran surgir durante la estancia y, por ello, a garantizar la protección de los derechos de los usuarios a la prestación de un buen servicio de hospedaje.

Por último, se estima ajustada a Derecho la habilitación a las Administraciones Públicas de recabar datos sobre los precios de los servicios de alojamiento turístico con fines estadísticos, informativos o publicitarios así como su inclusión en catálogos, guías o sistemas de aplicación informáticas de carácter turístico, argumentándose al respecto que resulta convincente el razonamiento efectuado por el tribunal de instancia, que sostuvo que dicha previsión reglamentaria no limita el ejercicio de la actividad comercial del operador ni obstaculiza la existencia de competencia en el mercado.

