



---

# Universidad de Valladolid

## Facultad de Derecho

### Grado en Derecho

# FISCALIDAD DE LA VIVIENDA DE USO TURÍSTICO (AIRB&B, BOOKING, ETC)

Presentado por:

***Irene Robredo Alfonso***

Tutelado por:

***Susana Aníbarro Pérez***

*Valladolid, 15 de Junio de 2023*

1. INTRODUCCIÓN .....	6
2. LA VIVIENDA DE USO TURÍSTICO EN ESPAÑA.....	9
2.1. Concepto .....	9
2.2. La necesaria distinción entre el alquiler de una vivienda de uso turístico y de una habitación para el mismo uso en un piso particular.....	10
2.3. Evolución y situación jurídica del alquiler vacacional en España.....	14
2.4. Economía colaborativa. Plataformas digitales de alquiler de viviendas turísticas.....	17
3. LA TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR EL PROPIETARIO EN EL ALQUILER DE UNA VIVIENDA DE USO TURÍSTICO .....	21
3.1. Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	21
3.1.1. Tributación como rendimientos del capital.....	22
3.1.2. Tributación como rendimiento de la actividad económica.....	24
3.2. Tributación en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes.....	26
3.3. Tributación en el Impuesto sobre Sociedades .....	29
4. LA TRIBUTACIÓN DE LA TITULARIDAD DEL DOMINIO DE UNA VIVIENDA DE USO TURÍSTICO .....	31
4.1. Tributación de la titularidad de una vivienda de uso turístico que permanece a disposición de su propietario, persona física particular.....	32

4.2.	Tributación de la titularidad de una vivienda de uso turístico ocupada como residencia habitual por su propietario.....	33
4.3.	Tributación de la titularidad de una vivienda de uso turístico afecta a la actividad empresarial de su propietario.....	35
5.	LA IMPOSICIÓN INDIRECTA DEL ALQUILER DE UNA VIVIENDA DE USO TURÍSTICO.....	36
5.1.	Alquiler de viviendas turísticas sujetas al impuesto sobre el Valor Añadido y no exentas.....	36
5.2.	Alquiler de viviendas turísticas sujetas al impuesto sobre el Valor añadido y exentas (ITPO).....	38
5.3.	La sujeción del subarrendamiento al IVA.....	40
6.	LA FISCALIDAD DE LAS PLATAFORMAS DE INTERMEDIACIÓN.....	42
6.1.	La imposición directa.....	44
6.2.	La imposición indirecta. IVA.....	45
6.3.	El Modelo 179.....	46
6.	CONCLUSIONES.....	49
7.	BIBLIOGRAFÍA .....	52

## RESUMEN

La fiscalidad de la vivienda de uso turístico en España ha experimentado un gran desarrollo en los últimos años, debido a la creciente popularidad de plataformas de alquiler vacacional como AirBnB, Booking, etc.

El objetivo de este trabajo de fin de grado (TFG) es analizar las implicaciones fiscales de las viviendas de uso turístico, con especial énfasis en las obligaciones tributarias que recaen sobre los propietarios y usuarios de estas viviendas. Se abordarán cuestiones como la aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), o el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), entre otras. Se estudiará cómo estas obligaciones afectan a los propietarios de viviendas, especialmente aquellos que alquilan de manera esporádica, y cómo afectan a las plataformas digitales que facilitan estos alquileres. Además, pretendo proporcionar una visión detallada y actualizada sobre la fiscalidad de las viviendas de uso turístico en España, así como la regulación y las posibles soluciones para regularizar estas actividades, basado en la investigación documental y jurisprudencial, y en la interpretación del Derecho tributario español.

## ABSTRACT

The taxation of holiday homes in Spain has experienced a great development in recent years, due to the increasing popularity of vacation rental platforms such as AirBnB, Booking, etc.

The goal of this end-of-degree project (TFG) is to analyze the tax implications of holiday homes, with a special emphasis on the tax obligations that are imposed upon the owners and users of these homes. Issues such as the application of the Personal Income Tax (PIT), or the Value Added Tax (VAT), among others. It will be studied how these obligations affect the owners of homes, especially those who rent them occasionally, and how they affect the digital platforms that facilitate these rentals. Additionally, one of the goals of this project is to provide a detailed and updated overview of the taxation of holiday homes in Spain, as well as the regulation and possible solutions to regularize these activities, based on documentary and jurisprudential research and the interpretation of Spanish tax law.

## PALABRAS CLAVE

Arrendamiento de apartamento turísticos, Fiscalidad, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Impuesto sobre el Valor añadido

## KEY WORDS

Private holiday home rental, Income tax, Personal Income Tax, Value Added Tax

## 1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de fin de grado tiene como objetivo analizar la fiscalidad de la vivienda turística en España, con especial énfasis en el contexto del alojamiento colaborativo y las plataformas digitales intermediadoras, cuyo interés es destacable debido a su relevante influencia en la economía actual. Además, se examinará la importancia de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (LAU) en la regulación de la vivienda turística y su impacto en el ámbito fiscal.

En los últimos años, España ha experimentado un significativo crecimiento en el sector turístico, consolidándose como uno de los destinos más populares a nivel mundial. Este auge ha sido impulsado por diversos factores, como la riqueza de su patrimonio cultural, su clima atractivo y la diversidad de sus paisajes. Como resultado, el turismo se ha convertido en un pilar fundamental de la economía española, generando empleo, atrayendo inversiones y contribuyendo de manera significativa al Producto Interno Bruto (PIB) del país.

Paralelamente al desarrollo turístico, ha surgido una nueva forma de alojamiento que ha revolucionado la industria: las viviendas de uso turístico. Estas viviendas, que son alquiladas temporalmente a turistas, han experimentado un crecimiento exponencial en España, en gran parte gracias a la popularidad de las plataformas intermediadoras digitales, como Airbnb, Booking.com, HomeAway, entre otras. Estas plataformas han facilitado el acceso a una amplia gama de opciones de alojamiento, ofreciendo a los viajeros una alternativa a los hoteles tradicionales y permitiéndoles vivir una experiencia más auténtica y personalizada.

La economía colaborativa, impulsada por la tecnología y la conectividad digital, ha sido un elemento clave en la expansión de las viviendas de uso turístico. A través de estas plataformas intermediadoras, propietarios particulares pueden poner a disposición sus viviendas y habitaciones para alquiler temporal, mientras que los viajeros pueden encontrar fácilmente opciones de alojamiento adecuadas a sus necesidades y preferencias. Esta forma de intercambio ha generado un impacto significativo en la economía, fomentando la participación activa de particulares en el mercado turístico y generando ingresos adicionales para los propietarios de viviendas.

Sin embargo, este auge de las viviendas de uso turístico y la economía colaborativa ha planteado desafíos en el ámbito de la fiscalidad. La rápida evolución de este sector ha llevado a que existan lagunas legales, generando interrogantes sobre la adecuación de las normas tributarias existentes y la necesidad de adaptarlas a las particularidades de este sector. La

capacidad de los propietarios de viviendas de uso turístico para eludir o evadir el pago de impuestos ha sido objeto de debate, generando preocupación tanto en las autoridades fiscales como en otros actores del mercado.

La Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (LAU) establece los derechos y obligaciones tanto de los arrendadores como de los arrendatarios, abordando aspectos relacionados con la duración del contrato, las garantías, las condiciones de uso y mantenimiento de la vivienda, entre otros. No obstante, es importante destacar que la LAU no aborda la fiscalidad de la vivienda turística, ni se adentra en los aspectos tributarios específicos de esta actividad. Por lo tanto, resulta necesario acudir a las normas fiscales aplicables a la vivienda turística y el alojamiento colaborativo, ámbito donde las normativas autonómicas juegan el papel fundamental y conforman la base de la regulación del alquiler vacacional.

En este contexto, es fundamental analizar el marco fiscal vigente y los diferentes regímenes impositivos que se aplican a los ingresos generados por la vivienda turística. Las autoridades fiscales han adoptado medidas para regular esta actividad y garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los propietarios y las plataformas intermediadoras. Por tanto, este trabajo de fin de grado se propone analizar los aspectos fiscales relacionados con la vivienda turística, como he indicado, considerando tanto los ingresos generados por el alquiler de viviendas, la tributación de las plataformas digitales intermediadoras, al igual que los impuestos indirectos aplicables a este negocio inmobiliario.

En este contexto, el presente trabajo de fin de grado tiene como objetivo analizar y evaluar la fiscalidad de las viviendas de uso turístico en España. Por ello, en primer lugar, y a modo de introducción, abordaré el concepto de apartamento turístico y su evolución hasta el actual desarrollo de dos clases de alojamientos: alquiler de vivienda completa y el de una sola parte de ella. Igualmente, haré un recorrido por algunas regulaciones autonómicas dentro del territorio español, por tener las Comunidades Autónomas el poder de establecer sus propias normas en materia de turismo, con competencia para legislar sobre su propio modelo de hospedaje turístico.

También se expondrá cada uno de los impuestos a los que se enfrentan los propietarios de viviendas de uso turístico por las rentas obtenidas por su alquiler, tributando por el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF), distinguiendo en el mismo entre la tributación como rendimientos de capital o de actividad económica; por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), derivado de situaciones en las que el individuo que reside en un país

extranjero, miembro de la Unión Europea o no, obtiene ingresos en territorio español debido a sus actividades económicas o fuentes de ingresos, en este caso, derivadas del arrendamiento de viviendas turísticas; y por último, por el Impuesto sobre Sociedades (IS), en caso de que la entidad que alquila la vivienda vacaciones sea una entidad jurídica contribuyente de dicho impuesto.

Igualmente, se analizará la tributación de la titularidad de viviendas de uso turístico, examinando diversos escenarios posibles, como por ejemplo la titularidad de una vivienda de uso turístico que permanece a disposición de su propietario, persona física; la titularidad de una vivienda de uso turístico ocupada como residencia habitual por su propietario; o, por último, la titularidad de una vivienda de uso turístico en caso de que se halle afecta a la actividad empresarial de su propietario.

Tras exponer la imposición directa, daré paso a la imposición indirecta, con especial atención a la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido y los supuestos de no exención y de exención (ITPO), al igual que trataré el tema de la economía colaborativa en la industria del turismo y las plataformas digitales de intermediación, actualmente en auge debido a la transformación digital que está sufriendo la sociedad, dando lugar a estos nuevos modelos de negocio, centrándome en la fiscalidad de las mismas, epígrafe con el cual finalizaré mi trabajo de fin de grado.



## 2. LA VIVIENDA DE USO TURÍSTICO EN ESPAÑA

### 2.1. Concepto

El concepto de apartamento turístico en el ámbito legislativo se estableció, inicialmente, en 1982 a través del Real Decreto 2877/1982, de 15 de octubre, de ordenación de apartamentos turísticos y de viviendas turísticas vacacionales, el cual fue derogado posteriormente<sup>1</sup>. Este decreto definía, en su Capítulo primero, los apartamentos turísticos como bloques o conjuntos de apartamentos, villas, chalés, bungalows y otros similares que son ofrecidos por empresas para su alquiler de forma habitual y que cuenten con mobiliario, instalaciones, servicios y equipo para ser ocupados de forma inmediata por motivos turísticos, es decir, para vacaciones. Solo los alojamientos que cumplieran con estas características podían recibir la denominación oficial de apartamentos turísticos y beneficiarse de las acciones de promoción turística que lleve a cabo el Estado en el ámbito del turismo.

El Real Decreto anteriormente mencionado también incluía, en su Capítulo segundo, el concepto de viviendas turísticas, las cuales son unidades aisladas de apartamentos, villas, bungalows o chalets, y cualquier otra vivienda que se ofrezca en alquiler por motivos turísticos o vacacionales, independientemente de las condiciones de mobiliario, equipo, instalaciones y servicios. Al igual que los apartamentos turísticos, estas viviendas deben ser gestionadas por empresas.

Posteriormente, podemos acudir a la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (LAU), en su artículo 5 e), donde se define la vivienda de uso turístico, de manera negativa, excluyéndola de la propia ley y establece: *“La cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística o por cualquier otro modo de comercialización o promoción, y realizada con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial turística.”*

Además, en España, cada Comunidad Autónoma tiene el poder de establecer sus propias normas en materia de turismo, y serán éstas las que tengan la competencia para legislar sobre este modelo de hospedaje vacacional, de acuerdo con lo establecido en el artículo 148.1.18 de la Constitución Española y con la LAU. Toda Comunidad Autónoma se basará en cinco aspectos esenciales para analizar y desarrollar este concepto: habitualidad, temporalidad, canales de oferta turística, régimen de cesión y exclusiones.

---

<sup>1</sup> Derogado por el Real Decreto 39/2010, de 15 de enero, por el que se derogan diversas normas estatales sobre acceso a actividades turísticas y su ejercicio



tipo: por un lado, el alquiler de la vivienda completa y, por otro, el de solo una parte de la misma.

- Alquiler de vivienda completa

En este caso, el inquilino tiene el derecho exclusivo de uso y disfrute de todas las estancias y servicios de la vivienda, asumiendo las obligaciones y responsabilidades correspondientes.

El alquiler de la vivienda completa se basa en una serie de derechos y deberes tanto del arrendador como del arrendatario, donde las partes deben cumplir con lo acordado en el contrato de arrendamiento, incluyendo el pago de la cuantía acordada durante la estancia y el mantenimiento de la vivienda en condiciones adecuadas.

- Alquiler solo una parte de la vivienda.

También se contempla el alquiler de una sola parte de la vivienda, como por ejemplo el alquiler de habitaciones vacacionales. En este caso, el arrendador cede el uso de una o varias habitaciones de su vivienda a cambio de una contraprestación económica. El arrendatario tiene derecho a utilizar la habitación arrendada y, en algunos casos, a compartir el uso de los espacios comunes, como la cocina o el baño, con el arrendador u otros arrendatarios.

El alquiler de habitaciones o de una parte de la vivienda ha adquirido relevancia en los últimos años, especialmente con el auge de las plataformas digitales intermediadoras, como Airbnb o Booking, que facilitan la conexión entre propietarios y potenciales arrendatarios. Estas plataformas han revolucionado el mercado del alojamiento turístico, permitiendo a los propietarios poner a disposición sus habitaciones o espacios no utilizados y a los viajeros encontrar opciones más flexibles y económicas.

No obstante, a pesar de que las Comunidades Autónomas tienen competencia en esta área, la regulación municipal de los usos del sector donde se encuentre situada la vivienda puede imponer restricciones o requisitos para su utilización con fines turísticos. Asimismo, los estatutos de las comunidades de propietarios tienen la facultad de limitar o condicionar el uso de estas viviendas. El peso las normativas autonómicas en este sector se ve en la práctica, existiendo diferencias en función del territorio español, donde, por ejemplo, en el caso particular de Cataluña, observamos una posición más restrictiva, con una normativa que no contempla la opción de alquilar turísticamente una habitación en un piso compartido y que prohíbe al propietario residir en el inmueble que se ofrece a los turistas, en contraposición

con Andalucía, que aprueba el alquiler de habitaciones a turistas en su Decreto 28/2016, de 2 de febrero, de las viviendas con fines turísticos y de modificación del Decreto 194/2010, de 20 de abril, de establecimientos de apartamentos turísticos.

Respecto a la normativa turística en la que se regula el alquiler de habitaciones, nos podemos encontrar con tres situaciones: Comunidades autónomas que han permitido de forma expresa dicho alquiler en su territorio; otras que lo prohíben de manera, no siempre explícita (planteando una verdadera polémica, todavía no resuelta por el Tribunal Supremo); y, por último, las minoritarias que han excluido de su ordenamiento jurídico el alquiler de dichas habitaciones.

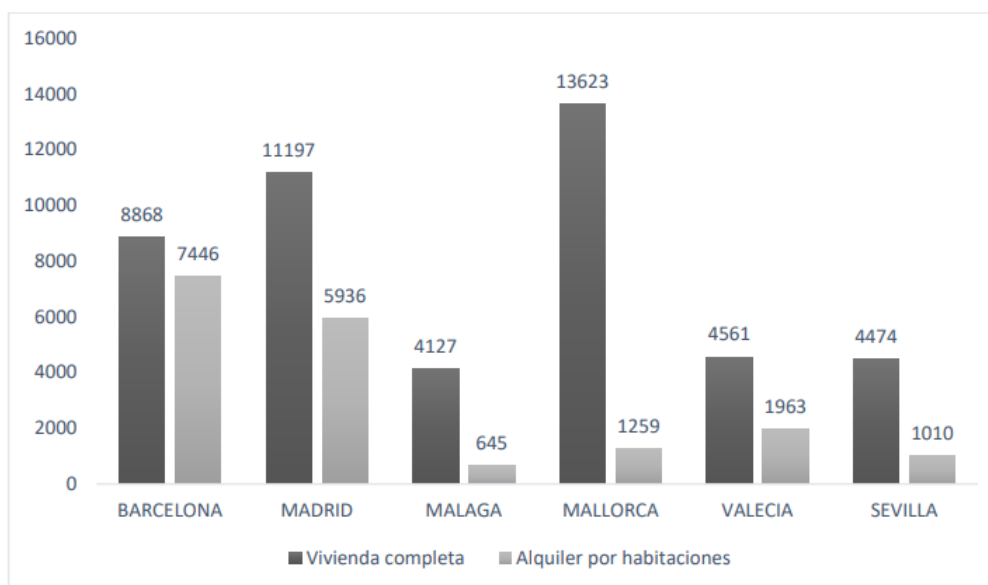
Así, por ejemplo, en el caso de la Comunidad Autónoma de Andalucía, en Decreto 28/2016, de 2 de febrero, de las viviendas con fines turísticos y de modificación del Decreto 194/2010, de 20 de abril, de establecimientos de apartamentos turísticos, en su artículo 3.1. establece la siguiente definición: *“se entiende por viviendas con fines turísticos aquellas ubicadas en inmuebles situados en suelo de uso residencial, donde se vaya a ofrecer mediante precio el servicio de alojamiento en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Andalucía, de forma habitual y con fines turísticos”*. También se recoge en el artículo 5 de este mismo Decreto la posibilidad de **alquiler por habitaciones**, pero con una restricción importante: el propietario deberá vivir en la vivienda. En estos casos, se permitirá el uso de las denominaciones internacionalmente reconocidas para este tipo de alojamiento. Sin embargo, las viviendas completas que se ofrezcan como alojamiento turístico no podrán superar las 15 plazas, mientras que para el alquiler por habitaciones, la capacidad máxima permitida será de 4 plazas.

En otros casos, como en el Decreto 159/2012, de 20 de noviembre, de establecimientos de alojamiento turístico y de viviendas de uso turístico de Cataluña, actualmente derogado, se consideraba que la vivienda debía ser cedida al completo, sin permitir su cesión por estancia, debiendo el propietario/arrendador residir en otra vivienda diferente a la alquilada; quedando de esta forma sujetas a la regulación del Decreto las viviendas de uso turístico, cumpliendo con las condiciones, limitaciones y obligaciones que se prevén en la mencionada normativa; y fuera de dicha regulación el alquiler turístico de una habitación en un piso particular.

Sin embargo, acudiendo al vigente Decreto 75/2020, de 4 de agosto, de turismo de Cataluña, el cual deroga al Decreto 159/2012 anteriormente mencionado, y en concordancia con la LAU, tratando de adaptar la normativa turística a la situación actual, incluye la regulación de

tres nuevas modalidades de alojamiento turístico: áreas de acogida de autocaravanas, alojamientos singulares y hogares compartidos, éstos últimos, definidos como “la posibilidad de alquilar una habitación en una vivienda particular, compartiendo con los propietarios los espacios comunes de la casa. En este caso, el propietario debe residir en la vivienda, aunque se permite el alquiler de hasta tres habitaciones en su casa”.

Para ver el impacto del alquiler de habitaciones en pisos particulares, y su comparativa con el alquiler de viviendas completas he incluido esta tabla, en la que se muestra la disparidad en el tipo de alquiler turístico entre diferentes ciudades españolas, incluyendo el número de viviendas turísticas alquiladas completas o solo parte de ellas. En ciudades más grandes como Madrid y Barcelona, la distribución entre viviendas completas y parciales es más equitativa, mientras que, en otras ciudades como Málaga, Mallorca y Sevilla, la mayoría de las viviendas turísticas son alquiladas completas, con porcentajes que oscilan entre el 81.4% y el 91.4%.



Gráfica 1: Comparación entre el número de plazas disponibles en vivienda completa o en vivienda compartida. Elaboración propia a partir de datos de InsideAirbnb (InsideAirbnb, 2019)

### 2.3. Evolución y situación jurídica del alquiler vacacional en España

El informe más reciente de Eurostat, la oficina de estadísticas de la Unión Europea, indica que España es el segundo país de Europa con mayor número de estancias en alquileres vacacionales, después de Francia. De acuerdo con FEVITUR (Federación Española de Asociados de Viviendas y Apartamentos Turísticos), las viviendas turísticas constituyen

alrededor del 31,5% de la oferta de alojamiento vacacional en España, mientras que, según el INE, en agosto de 2022 había un total de 311.518 propiedades de este tipo en el país.<sup>4</sup>

Estos datos reflejan que cada vez más viajeros eligen las viviendas turísticas como su opción preferida de alojamiento, lo que ha llevado a muchos propietarios de pisos en zonas atractivas a considerar la posibilidad de publicar su propiedad en plataformas como Airbnb, Booking, etc.

En cuanto a su regulación, la vivienda de uso turístico en España ha experimentado una evolución significativa en estos años. Durante un tiempo, estas actividades no estaban reguladas específicamente, lo que dificultaba la aplicación de las obligaciones fiscales correspondientes. Ello se debe a que en España no existe una norma única que regule esta actividad a nivel estatal, dejándole a las Comunidades Autónomas esta competencia exclusiva (artículo 148.1.18º de la Constitución Española); es decir, pueden establecer sus propias regulaciones de turismo, sus propias normas en cuanto al alquiler vacacional; todo ello motivado por el Estado autonómico que caracteriza a España, y las diferencias obvias entre el mercado turístico entre Aragón respecto de Canarias, por ejemplo.

Sin embargo, desde el año 2015, varias comunidades autónomas comenzaron a regular estas actividades, aunque con carácter supletorio, de modo que, en caso de que una Comunidad Autónoma no tenga una regulación propia, habrá que acudir a la LAU y su “régimen de arrendamiento de temporada”. Ello apareció con la modificación en el 2013 de la LAU<sup>5</sup>, la cual incluía un contrato de alquiler vacacional (un “contrato temporal”) para que, de este modo, el arrendador y el arrendatario regulasen su relación; y más tarde, en julio del 2019, el Gobierno aprobó diversas modificaciones relativas a la LAU, las cuales se basaron en siete requisitos para los contratos firmados a partir de dicha fecha.

Respecto de estas modificaciones, los cuatro requisitos principales previstos en la LAU 2013 son: la cesión debe ser temporal, la cesión debe abarcar la totalidad de un alojamiento (exceptúa el alquiler de habitaciones), la propiedad debe ser comercializada en canales de oferta turística, y el deber de encontrarse el inmueble debidamente equipado para su uso inmediato.

---

<sup>4</sup> [¿Cuál es la normativa del alquiler vacacional en España? \(2023\) \(lodgify.com\)](https://www.lodgify.com/blog/es/normativa-alquiler-vacacional/) Disponible en: <https://www.lodgify.com/blog/es/normativa-alquiler-vacacional/>

<sup>5</sup> Ley 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado de alquiler de viviendas. Disponible en: [BOE-A-2013-5941 Ley 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado del alquiler de viviendas.](https://www.boe.es/boe/BOE-A-2013-5941)

En orden a establecer la normativa vigente en 2023 de los alquileres vacaciones, podemos elaborar un listado de las diferentes comunidades y sus respectivas regulaciones, ya que en función del lugar donde se quiera llevar a cabo el negocio de dicho alquiler, deberá ser de aplicación una normativa diferente:

- Andalucía: Decreto 28/2016, de 2 de febrero, de las viviendas con fines turísticos y de modificación del Decreto 194/2010, de 20 de abril, de establecimientos de apartamentos turísticos.
- Aragón: Decreto 1/2023, de 11 de enero, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Reglamento de las viviendas de uso turístico en Aragón.
- Asturias: Decreto 48/2016, de 10 de agosto, de viviendas vacacionales y viviendas de uso turístico.
- Baleares: Ley 6/2017, de 31 de julio, de modificación de la Ley 8/2012, de 19 de julio, del turismo de las Illes Balears, relativa a la comercialización de estancias turísticas en viviendas.
- Canarias: Decreto 113/2015 de 22 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de las viviendas vacacionales de la Comunidad Autónoma de Canarias.
- Cantabria: Decreto 225/2019, de 28 de noviembre, por el que se regulan las viviendas de uso turístico en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Cantabria.
- Castilla y León: Decreto 3/2017, de 16 de febrero, por el que se regulan los establecimientos de alojamiento en la modalidad de vivienda de uso turístico en la Comunidad de Castilla y León.
- Castilla-La Mancha: Decreto 36/2018, de 29 de mayo, por el que se establece la ordenación de los apartamentos turísticos y las viviendas de uso turístico en Castilla-La Mancha.
- Cataluña: Decreto 75/2020, de 4 de agosto, de turismo de Cataluña.
- Comunidad Valenciana: Decreto 10/2021, de 22 de enero, del Consell, de aprobación del Reglamento regulador del alojamiento turístico en la Comunitat Valenciana.
- Extremadura: Ley 2/2011, de 31 de enero, de desarrollo y modernización del turismo de Extremadura.

- Galicia: Decreto 12/2017, de 26 de enero, por el que se establece la ordenación de apartamentos turísticos, viviendas turísticas y viviendas de uso turístico en la Comunidad Autónoma de Galicia.
- Madrid: Decreto 79/2014, de 10 de julio, del Consejo de Gobierno, por el que se regulan los apartamentos turísticos y las viviendas de uso turístico de la Comunidad de Madrid.
- Murcia: Decreto 256/2019, de 10 de octubre, por el que se regulan las viviendas de uso turístico en la Región de Murcia.
- Navarra: Decreto Foral 230/2011, de 26 de octubre, por el que se aprueba el reglamento de ordenación de los apartamentos turísticos en la comunidad foral de Navarra.
- País Vasco: Decreto 101/2018, de 3 de julio, de viviendas y habitaciones de viviendas particulares para uso turístico.
- La Rioja: Decreto 10/2017, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento General de Turismo de La Rioja en desarrollo de la Ley 2/2001, de 31 de mayo de Turismo de La Rioja.

Haciendo hincapié en la regulación propia que han llevado a cabo las diferentes comunidades autónomas, Castilla y León, en concreto, ha sido una de las primeras en regular esta actividad. En 2017 se aprobó el Decreto 3/2017, de 16 de febrero, por el que se regulan los establecimientos de alojamiento en la modalidad de vivienda de uso turístico en la Comunidad de Castilla y León, con el objetivo de evitar el intrusismo en el alojamiento turístico y la competencia desleal derivada de la oferta de alojamiento privado, debiendo controlar igualmente su comercialización en páginas web, promoviendo la calidad y excelencia del turismo.

Por lo tanto, podríamos señalar que la característica principal de estas viviendas es que son comercializadas por medio de canales de oferta turística, como agencias de viajes, centrales de reserva, empresas de mediación, plataformas virtuales y sitios web especializados en materia turística; todos ellos canales que dan la posibilidad al cliente de reservar un alojamiento.



Continuando con la regulación en la Comunidad Autónoma de Castilla y León, con la ley 2/2016, de 22 de julio, se regula la actividad de alquiler turístico de viviendas, ya sea de forma habitual o esporádica, y se establecen las obligaciones para los propietarios de estas viviendas, como la obligación de inscribirlas en un registro específico y cumplir con las normas de seguridad y accesibilidad.

Además, se han establecido medidas para garantizar la seguridad de los turistas y el cumplimiento de las normas de accesibilidad, también se han establecido sanciones para aquellos propietarios que no cumplan con las normativas establecidas.

#### **2.4. Economía colaborativa. Plataformas digitales de alquiler de viviendas turísticas.**

En un contexto de crisis económica y un elevado número de propiedades vacías, el turismo colaborativo ha surgido como respuesta a las nuevas necesidades del turista. Este fenómeno ha convertido el uso de viviendas de particulares con fines turísticos en una tipología más de alojamiento. Las plataformas web se han convertido en una herramienta eficiente de conexión entre el turista y el propietario de la vivienda, lo que ha generado un debate sobre su regulación legal. En este sentido, recientes pronunciamientos judiciales han resuelto algunos interrogantes sobre la actividad de estas plataformas y han puesto freno a las limitaciones impuestas en favor de las tipologías clásicas de alojamiento.

La oportunidad de los propietarios de obtener beneficios a través del alquiler turístico ha impulsado aún más este fenómeno, lo que ha generado controversias con los sectores regulados, que ven en esta situación una ruptura del equilibrio de la libre competencia. Además, la incapacidad de las administraciones para controlar el gran número de viviendas con una finalidad turística ilegal ha agravado la situación.<sup>6</sup>

La Comisión Europea define la economía colaborativa en su “Agenda Europea para la economía colaborativa” (2016) como:

*“El término «economía colaborativa» se refiere a modelos de negocio en los que se facilitan actividades mediante plataformas colaborativas que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o servicios ofrecidos a menudo por particulares. La economía colaborativa implica a tres categorías de*

---

<sup>6</sup> GUILLERMO CERDEIRA BRAVO DE MANSILLA. *Viviendas de uso turístico: régimen civil, administrativo y fiscal*. Páginas 19-20

*agentes i) prestadores de servicios que comparten activos, recursos, tiempo y/o competencias —pueden ser particulares que ofrecen servicios de manera ocasional («pares») o prestadores de servicios que actúan en actividad profesional («prestadores de servicios profesionales»); ii) usuarios de dichos servicios; y iii) intermediarios que —a través de una plataforma en línea— conectan a los prestadores con los usuarios y facilitan las transacciones entre ellos («plataformas colaborativas»). Por lo general, las transacciones de la economía colaborativa no implican un cambio de propiedad y pueden realizarse con o sin ánimo de lucro »<sup>7</sup>.*

La Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) describe la economía colaborativa como una forma emergente de mercados que facilitan el intercambio de servicios entre personas en igualdad de condiciones o con el concepto de compartir recursos (Juul, 2017); pudiendo, de este modo, encontrar numerosas definiciones del concepto por parte de diversos expertos del derecho.

Indudablemente, los avances tecnológicos y el acceso mejorado a la información han contribuido a la rápida popularización de la economía colaborativa. Esta forma de organización, tanto entre individuos como empresas o entidades sociales, se basa en la construcción de redes de colaboración a nivel internacional. En estas redes, se comparten bienes, servicios, información y conocimiento, lo que incrementa la eficiencia colectiva, fomenta la creatividad social y promueve una participación democrática más activa. Además, la economía colaborativa reduce los costos de transacción y elimina intermediarios.

Este tipo de economía se enmarca dentro de las innovaciones socio-digitales que se apoyan en la tecnología, siendo las plataformas en línea las que permiten a los usuarios formar parte de estructuras económicas bajo demanda, conocidas como peer-to-peer (p2p). Estas plataformas virtuales, que han surgido en paralelo al crecimiento acelerado de la economía colaborativa, han encontrado oportunidades en diversos sectores de la economía y la sociedad, destacando especialmente en el ámbito del alojamiento colaborativo. Por esta razón, se ha propuesto el término "prestación de servicios a través de plataformas virtuales" como una alternativa más descriptiva y neutral para describir este nuevo modelo de negocio, en lugar del concepto de economía de igual a igual (peer-to-peer economy).

---

<sup>7</sup> COMISIÓN EUROPEA. *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité económico y social europeo y al Comité de las regiones. Una Agenda Europea para la comunicación colaborativa*. Bruselas 2/6/2016. Disponible en: [EUR-Lex - 52016DC0356 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)

En la actualidad, la mayoría de las iniciativas colaborativas se concentran en el sector del alojamiento turístico. Si la premisa fundamental de la economía colaborativa es aprovechar los recursos disponibles y permitir su uso por parte de terceros, es lógico que también se pueda redirigir este sistema a las viviendas. Lo que estuvo muy de moda hace unos años y que solía conocerse como intercambio de casas, consistente en el intercambio temporal y gratuito de viviendas durante las vacaciones, ha surgido como una oportunidad rentable para ciertos individuos debido a la expansión de plataformas digitales especializadas en el arrendamiento de viviendas y espacios habitacionales. Estas emergentes compañías, con una amplia base de usuarios en Europa y Estados Unidos, se posicionan como actores disruptivos en el convencional mercado hotelero. Mediante esta innovadora modalidad de alojamiento, los propietarios de viviendas y otros espacios habitables promocionan sus ofertas en línea, brindando la oportunidad a potenciales clientes de acceder a ellos a cambio de una contraprestación económica.

Es evidente que el enfoque colaborativo también ha llegado al sector inmobiliario, y las nuevas oportunidades de intermediación tecnológica favorecen esta tendencia al reducir los costos de transacción y ampliar las redes de intercambio de manera prácticamente ilimitada. Las plataformas colaborativas, que se han convertido en los nuevos participantes del mercado del alojamiento turístico, según indica la CNMC (Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia) en las “*Conclusiones preliminares sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa*”<sup>8</sup> en marzo del 2016, son mercados de múltiples lados en los cuales cada uno de los lados del mercado obtiene valor de la existencia del otro o de los otros dos lados, al tiempo que se benefician mutuamente de un efecto de red y actúan como catalizadores entre los diferentes lados del mercado, facilitando la coordinación entre la oferta y la demanda.

Sin embargo, hay varios aspectos a considerar en relación a estas nuevas formas de alojamiento vacacional, los cuales giran en torno a tres motivos principales.

- En primer lugar, la diversidad de ofertas disponibles en las plataformas actuales va más allá del alquiler de viviendas completas, incluyendo también el alquiler de habitaciones dentro de una misma vivienda, abarcando así todas las posibilidades de

---

<sup>8</sup> CNMC. *Conclusiones preliminares sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa*. Marzo 2016 Págs 5-6. Disponible en: [05.CNMC GOVERNMENT PRO SP.pdf \(ka-au.net\)](#)

estancias. Sin embargo, algunas de estas situaciones aún carecen de un marco legal adecuado en nuestro sistema jurídico.

- En segundo lugar, se genera otra inquietud es la ausencia de salvaguardias, de garantías, tanto para los huéspedes de los alojamientos turísticos como para el entorno que rodea a estas viviendas, planteando supuestos de falta de protección y seguridad de los usuarios. Esta circunstancia puede dar lugar a una reducción en la calidad del turismo en España y su oferta, siendo dicha calidad del servicio fundamental en el turismo, junto con la eventualidad de que los proveedores de alojamiento cometan transgresiones en el ámbito administrativo.
- Por último, la nueva filosofía del colaboracionismo plantea dos ideas clave: el reaprovechamiento de bienes y el uso de tecnologías de información para visibilizarlos. Sin embargo, hay dudas sobre si este enfoque puede considerarse verdaderamente colaborativo o simplemente un nuevo modelo de negocio. Aunque el consumo colaborativo ha ganado popularidad en Europa, especialmente en España, donde la mayoría de la población ha utilizado servicios de consumo colaborativo, menos del 20% lo ve como economía colaborativa<sup>9</sup>. En el caso del alojamiento colaborativo, plataformas como couchSurfing y Airbnb han evolucionado de servicios gratuitos a cobrar comisiones, lo que ha generado críticas sobre su verdadera naturaleza colaborativa. Aunque Airbnb se presenta como un mercado comunitario basado en la confianza, su función como intermediario y su obtención de beneficios económicos cuestionan su carácter igualitario. En resumen, existe un debate sobre si estas plataformas de alojamiento colaborativo se ajustan a los principios de la economía colaborativa y si brindan las garantías necesarias bajo la regulación administrativa correspondiente.

---

<sup>9</sup> ANA MARÍA DE LA ENCARNACIÓN. *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica. Nueva Época. El alojamiento colaborativo: Viviendas de uso turístico y plataformas virtuales*. N. 5, enero-junio 2016 Disponible online en: [Vista de El alojamiento colaborativo: Viviendas de uso turístico y plataformas virtuales \(inap.es\)](http://www.inap.es)

### **3. TRIBUTACIÓN DE LAS RENTAS OBTENIDAS POR EL PROPIETARIO EN EL ALQUILER DE UNA VIVIENDA DE USO TURÍSTICO**

#### **3.1. Tributación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.**

Los ingresos y gastos asociados a un inmueble propiedad de un contribuyente del IRPF deben tributar junto con el resto de sus ingresos personales bajo esta figura impositiva. Las personas obligadas a tributar por este impuesto están establecidas en el artículo 8 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, y pueden ser tanto aquellas que tengan su residencia habitual en España, según se define en el artículo 9 de la misma ley, como aquellas personas físicas que residan en el extranjero debido a cualquiera de las circunstancias descritas en el artículo 10 de la LIRPF.

Dependiendo de si la cesión del uso del inmueble a los usuarios constituye o no una actividad económica, dichos ingresos se considerarán rendimientos del capital inmobiliario o rendimientos de actividad económica.

Surge una pregunta conceptual sobre si el alquiler de una vivienda para uso turístico debería considerarse siempre como una actividad económica. El artículo 27 de la LIRPF define los rendimientos de actividad económica como aquellos que implican por parte del contribuyente la organización de recursos humanos o medios de producción para intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios. Al ceder un inmueble para uso turístico y obtener ingresos, ¿no se está llevando a cabo una organización de medios de producción? Aunque las normas no se pronuncian sobre este tema, es posible que la respuesta sea afirmativa, ya que el propietario tiene que realizar al menos algunas tareas mínimas, como entregar y recoger llaves, limpiar el inmueble después de cada turista y proporcionar ropa de cama y toallas limpias. Estas tareas mínimas conllevan una actividad personal continua (entrada y recogida de llaves, limpieza del inmueble tras salida de cada turista, etc), aunque puede ser realizada a través de terceros, lo que implicaría que las rentas se califiquen siempre como rendimientos de actividad económica. Sin embargo, pueden existir opiniones

contrarias, basando sus argumentos en los rasgos de la economía colaborativa que establece la Comisión Europea en el COM (2016) 356 final.<sup>10</sup>

A continuación, se analizará cuál es el tratamiento que estas ventas tienen, conforme a lo establecido en la LIRPF y la interpretación de la misma.

### **3.1.1. Tributación como rendimientos del capital.**

El artículo 21 de la LIRPF, en su apartado 1, establece que los ingresos obtenidos por los contribuyentes de elementos patrimoniales, bienes o derechos de su titularidad que no se encuentren vinculados a actividades económicas, se considerarán rendimientos íntegros del capital. Además, el apartado 2 de dicho artículo indica que los ingresos procedentes de bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se encuentren afectos a actividades económicas también se considerarán como rendimientos del capital.

Los ingresos percibidos por la cesión temporal de un apartamento a terceros deben ser considerados como rendimientos del capital inmobiliario si el propietario no realiza actividades económicas y se limita a la simple puesta a disposición del bien sin prestar servicios accesorios propios de la industria hotelera. Asimismo, si el propietario arrienda el alojamiento turístico a un tercero que lo explota con fines turísticos, independientemente de si el tercero proporciona servicios complementarios o no, los ingresos obtenidos también deben ser clasificados como rendimientos del capital inmobiliario.

El artículo 22.2 de la LIRPF establece que al calcular los ingresos se debe tener en cuenta el importe total que se recibirá por todos los conceptos, incluyendo los bienes cedidos junto con el inmueble, pero excluyendo el impuesto indirecto correspondiente (IVA (Impuesto sobre el Valor Añadido), IGIC (Impuesto General Indirecto Canario) o IPSI (Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación)).

El artículo 27.2 de la misma ley establece que los ingresos obtenidos por el alquiler de bienes inmuebles se consideran rendimientos del capital inmobiliario, a menos que el arrendamiento se realice como actividad económica. Para que el alquiler sea considerado una actividad

---

<sup>10</sup> “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. Una Agenda Europea para la economía colaborativa” Bruselas, 2 de junio del 2016. COM(2016) 356 final, página 8. Disponible en: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0356&from=GA>

económica, es necesario que se utilice al menos a una persona contratada a tiempo completo para la gestión de la misma.

En resumen, si el arrendador presta servicios propios de la industria hotelera, entonces los ingresos se consideran rendimientos de actividades económicas y si no se prestan tales servicios, entonces los ingresos se consideran rendimientos del capital inmobiliario, a menos que se cumplan las condiciones para que se consideren rendimientos de actividades económicas según el artículo 27.2 de la Ley del IRPF.<sup>11</sup>

- **Otras precisiones en relación con el concepto de rendimientos del capital.**

#### **A) Subarrendamiento**

El subarrendamiento es una opción mediante la cual el arrendatario permite, con el consentimiento del arrendador, que una tercera persona utilice temporalmente la totalidad o una parte del bien arrendado.

Las cantidades obtenidas por el arrendatario-subarrendador estarán sujetas a tributación como rendimientos del capital mobiliario, de acuerdo con lo establecido en el artículo 25.4 de la LIRPF, el cual establece *“serán rendimientos del capital mobiliario los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas”*. De este modo, podemos afirmar que tanto el subarriendo de una vivienda, como el de un local comercial, serán considerados como rendimientos de capital mobiliario; y los ingresos obtenidos por esta actividad, se integrarán en la base general, estando sujetos al tipo impositivo medio del contribuyente. No obstante, si el propietario o usufructuario del inmueble participa en el precio del subarriendo, esa parte se considera como rendimientos del capital inmobiliario.

Resulta imprescindible destacar la posibilidad que tendrá el arrendatario de deducir los gastos relacionados con la obtención de los ingresos por subarriendo; aunque existe la excepción en la cual el arrendatario no podrá deducir dichos gastos, específicamente en el caso de la amortización del inmueble. Ello se basa en la Consulta Vinculante V0781-13, del 13 de marzo de 2013, emitida por la Dirección General de Tributos, que establece que el gasto por amortización solo puede ser atribuido al propietario.

---

<sup>11</sup> “Manual práctico de renta 2021. Conceptos de rendimientos inmobiliarios”. Disponible en: [Agencia Tributaria: Concepto de rendimientos del capital inmobiliario](#)

En relación a la reducción del 60%, prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF, esta no sería aplicable en este caso, ya que está destinada únicamente a los rendimientos del capital inmobiliario, tratándose en este caso de rendimientos de capital mobiliario.

**B) Inmueble con uso o destino simultaneo en el mismo periodo (arrendado y a disposición de sus titulares).**

Si un inmueble es utilizado en diferentes formas durante el mismo período impositivo, es decir, si se arrienda durante parte del año y en el resto del tiempo se utiliza por su propietario, entonces la renta obtenida por el alquiler se considera como rendimiento del capital inmobiliario, mientras que la renta correspondiente al período no arrendado o a la parte no arrendada del inmueble se considera como renta imputada por la propiedad del inmueble, con la condición de no convertirse en la vivienda habitual del contribuyente. Por lo tanto, se determinará el importe de los rendimientos y de la renta imputada en función del número de días en los que el inmueble haya estado arrendado o no arrendado durante el ejercicio correspondiente.

El Tribunal Supremo ha establecido en su Sentencia número 270/2021, de 25 de febrero<sup>12</sup>, que los inmuebles que están destinados a ser arrendados pero que no se encuentran arrendados ni subarrendados, deben tributar como rentas imputadas. Durante este periodo, no se pueden deducir los gastos correspondientes, ya que no se obtienen rendimientos de capital inmobiliario.

**3.1.2. Tributación como rendimiento de la actividad económica**

Para abordar este sub-epígrafe, hay que hacer referencia, en primer lugar, a tres artículos de la LIRPF, para encuadrar la tributación como rendimiento de la actividad económica:

- Una interpretación a contrario sensu del artículo 21 de la LIRPF sugiere que las rentas obtenidas de un alquiler vacacional se consideran rendimientos de la actividad económica cuando el bien está afecto.
- El artículo 29.1 de la misma ley indica que los bienes inmuebles en los que se desarrolla la actividad del contribuyente están afectos.

---

<sup>12</sup> STS 270/2021 - ECLI:ES:TS:2021:27



- Además, el artículo 27.1 establece que son rendimientos de actividades económicas aquellos que, procedentes del trabajo personal y del capital, supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

Por lo tanto, hay dos supuestos iniciales: el primero se da cuando el propietario, que no es un empresario por naturaleza, presta servicios propios de la industria hotelera. En este caso, la retribución no se recibe por la mera cesión de los bienes inmuebles, sino por un servicio complejo que implica otras prestaciones a favor del usuario, lo que representa la ordenación por cuenta propia de medios de producción y recursos humanos<sup>13</sup>. El segundo supuesto se da cuando el propietario es un empresario por naturaleza. En esta situación, se considera que los servicios accesorios se proporcionan de forma independiente.

En último lugar, el artículo 27.2 de la Ley del IRPF establece que el arrendamiento de inmuebles solo será considerado una actividad económica "si se utiliza al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa para la organización de la misma". El propósito de esta regulación es fijar unos requisitos mínimos que permitan calificar la actividad de arrendamiento como empresarial, lo que implica contar con una infraestructura y organización empresarial mínima.

En este sentido, si el propietario de un alojamiento vacacional emplea a alguien a tiempo completo para la explotación del mismo, ya sea para prestar servicios complementarios o no, se consideraría una actividad empresarial.

En cuanto a la delimitación entre el RAE y el RCI, podemos acudir a diferentes Consultas de la DGT relativas al tema, como las Resoluciones Vinculantes de la Dirección General de Tributos, V1114-11, de 3 de Mayo de 2011, y la V1213-05, de 23 de Junio de 2005, las cuales hacen referencia a la cesión onerosa de una vivienda completa. Esta se clasifica en dos categorías fiscales distintas: el rendimiento de actividades económicas y el rendimiento del capital inmobiliario. Respecto a la primera categoría se caracteriza por ir el alquiler de la vivienda más allá de la mera puesta a disposición del mismo al usuario, complementándolo con servicios propios de la industria hotelera o, tal y como recoge el art 27.2 LIRPF, "*cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa*".

---

<sup>13</sup> LUCAS DURÁN, M., "Viviendas de uso turístico y Derecho Tributario", en DESDENTADO DAROCA, E., DÍAZ VALES, F. y LUCAS DURÁN, M., *Los problemas jurídicos del "Alojamiento colaborativo": un estudio interdisciplinar*. Documento de trabajo 198/2018, Fundación Alternativas, página 84

Por otro lado, respecto a la segunda categoría, en caso de tratarse de una persona sujeta al IRPF y de no cumplir los requisitos expuestos para el supuesto de rendimiento de actividad económica, el alquiler se considera rendimiento de capital inmobiliario. Partiendo de la base de los ingresos totales recibidos de los usuarios de la vivienda turística, y descontando los gastos deducibles<sup>14</sup>, se calcula el rendimiento neto del capital inmobiliario. Cabe destacar que, debido a la brevedad de la duración de las estancias y, por lo tanto, no poderse categorizar como vivienda habitual, la reducción del 60% del rendimiento neto positivo por alquiler de vivienda habitual no se aplica. Además, se generará una imputación de rentas inmobiliarias, durante los periodos en los que no esté alquilada la vivienda, que se calcula aplicando un 2% como regla general sobre el valor catastral del inmueble, o 1'1% en supuestos especiales<sup>15</sup>, de conformidad con el artículo 85 de la LIRPF.

Por último, en cuanto a la delimitación entre RAE y RCI, señalar que la cesión de una habitación de una vivienda habitual o alojamiento compartido siempre es clasificada como un rendimiento de capital inmobiliario, debido a que es muy poco probable e ilógico contratar a un trabajador con jornada completa, como en el supuesto anterior de la cesión de una vivienda completa, para llevar a cabo dicha actividad.

### **3.2. Tributación en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes**

Los negocios en países diferentes al de procedencia pueden generar problemas en torno a la doble imposición, entendida esta como la situación que ocurre cuando una misma renta, generada por un individuo, es gravada con el mismo impuesto, o similar, en dos o más países. Esto puede ocurrir por dos situaciones:

1. Ser residente en ambos estados: El individuo es considerado residente en dos países diferentes y está sujeto a la obligación de pagar impuestos sobre sus ingresos en ambos lugares.
2. Residir en un estado y tener obligación tributaria en otro país: El individuo reside en un país, pero está legalmente obligado a pagar impuestos sobre sus ingresos en otro país debido a sus actividades o fuentes de ingresos en ese lugar.

---

<sup>14</sup> Gastos de comunidad, reformas, amortización, etc.

<sup>15</sup> AGENCIA TRIBUTARIA. *Cálculo de la renta imputada. Cómo se cuantifica la renta imputada. Sede electrónica*. Disponible online en: [Agencia Tributaria: Información - Cálculo de la renta imputada](#)

Centrándonos en el segundo supuesto, ya que es el que implica al protagonista de este epígrafe, el impuesto sobre la Renta de no Residentes, la mejor solución a este problema de doble imposición es alcanzar acuerdos o tratados entre los Estados que establezcan regulaciones específicas para hacerla frente, conocidos como “Convenios de Doble imposición”, brindando la oportunidad de prestar servicios u obtener ingresos en diferentes lugares sin enfrentarse a una doble carga tributaria.

En concreto, desde hace varias décadas, los países que forman parte de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) han reconocido la importancia de clarificar, estandarizar y proteger la situación fiscal de los contribuyentes que realicen actividades comerciales, industriales, financieras u otras en diferentes países. Para abordar el problema de la doble imposición en situaciones similares, se ha promovido la aplicación de soluciones comunes entre todos los países involucrados.

Así nace el Modelo del Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición que establece en su artículo 6 apartados 1 y 2, que *“las rentas que un residente de un Estado contratante obtenga de la propiedad inmobiliaria situada en el otro Estado contratante pueden ser gravadas por ese otro Estado. La expresión “propiedad inmobiliaria” se define según el derecho del Estado en el que se encuentre la propiedad y puede incluir la propiedad accesorio a la propiedad inmobiliaria, el ganado y el equipo utilizado en las explotaciones agrícolas y forestales, los derechos a los que sean aplicables las disposiciones de derecho privado relativas a los bienes raíces, el usufructo de la propiedad inmobiliaria y el derecho a percibir pagos fijos o variables en contraprestación por la explotación, o la concesión de la explotación, de yacimientos minerales, fuentes y otros recursos naturales.”*

Dicho artículo también establece, en sus apartados 3 y 4, que las rentas derivadas de la utilización directa, el arrendamiento o aparcería, así como de cualquier otra forma de explotación de la propiedad inmobiliaria, pueden ser gravadas por el Estado en el que se encuentre la propiedad. Las rentas derivadas de la propiedad inmobiliaria de una empresa también se rigen por estas disposiciones.

Si acudimos a la regulación interna, según el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR en adelante), los rendimientos obtenidos en territorio español de bienes inmuebles, los cuales se encuentren situados en España, se consideran rentas obtenidas en territorio español. Por tanto, ello conlleva que los rendimientos derivados, tanto directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en España o de derechos relativos a estos se gravarán según la Ley española.

En cuanto al cálculo de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), es necesario tener en consideración lo siguiente en relación a los contribuyentes no residentes:

- En el caso de que el contribuyente no resida en un Estado miembro de la Unión Europea, la base imponible estará compuesta por el importe total recibido del arrendatario en concepto de alquiler, sin posibilidad de deducir ningún gasto relacionado con la prestación del servicio ni proporcionar una proporción de los gastos generales del inmueble (art 24.1 del TRLIRNR).
- En cambio, si el contribuyente reside en otro Estado miembro de la UE, podrá deducir aquellos gastos que estén directamente relacionados con los rendimientos obtenidos por el alquiler del inmueble.

Igualmente, respecto a la tributación de dicho alquiler vacacional, es básico diferenciar las variaciones fiscales en función de si el alquiler vacacional no presta servicios complementarios propios de la industria hotelera de los no residentes, o si, en caso contrario, sí los prestan.

- En el caso de que el alquiler de una propiedad inmobiliaria no constituya una actividad económica, es decir, no preste servicios complementarios propios de la industria hotelera, se considerará una renta obtenida sin establecimiento permanente. En tales circunstancias, el artículo 24 de TRLIRNR, de 5 de marzo, establece que el rendimiento será igual al importe total recibido del inquilino, sin que se aplique ninguna deducción inicialmente. Sin embargo, desde 2015, el apartado 6 de este precepto ha sido modificado para permitir que los residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo que obtengan rentas sin tener establecimiento permanente en España, puedan aplicar los gastos previstos en la Ley del IRPF si demuestran que están directamente relacionados con los ingresos obtenidos en España y tienen un “vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España<sup>16</sup>”.

La fecha de devengo de la renta será el momento en que el arrendador tenga derecho a recibir el rendimiento o en la fecha en que se produzca el pago, si es anterior. En

---

<sup>16</sup> Modificación operada por el artículo segundo. Cinco de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

cuanto al tipo de gravamen, de acuerdo con el artículo 25.1.a) de TRLIRNR, será el general, es decir, del 19% para los residentes de otros Estados miembros de la Unión Europea o de otro Estado perteneciente al Espacio Económico Europeo con los que exista un efectivo intercambio de información, y del 24% para el resto<sup>17</sup>.

- Si por el contrario, el alquiler de una vivienda con fines turísticos implica una actividad económica, ya sea por los servicios complementarios que se ofrezcan o por el desarrollo de la actividad en sí misma, se considera que la renta ha sido generada a través de un establecimiento permanente, que tiene presencia fija en el país. En este caso, se aplican las normas generales del IRNR y las rentas obtenidas están sujetas al impuesto. El no residente debe declarar dichas rentas y tributar según las tasas establecidas. Por el contrario, si no se trata de una actividad económica, la renta se obtendrá sin la mediación de un establecimiento permanente, sin presencia fija en el país. En este caso, se considera que el no residente está realizando una actividad ocasional y las rentas obtenidas se gravan de manera diferente: las rentas obtenidas se consideran rendimientos de capital inmobiliario se someten a una retención del 19% sobre el importe íntegro percibido. Esta retención es realizada por el arrendatario residente en España y actúa como un pago a cuenta del IRNR.

### **3.3. Tributación en el Impuesto sobre Sociedades**

En lo que concierne al Impuesto sobre Sociedades (IS), es necesario resaltar que, si la entidad que alquila la vivienda vacacional es una entidad jurídica considerada legalmente contribuyente del IS, y tiene residencia en territorio español, estará sujeta al citado impuesto por los ingresos generados por el alquiler de la vivienda. Es importante destacar que, en principio, la legislación no contempla disposiciones específicas relacionadas con este tipo de ingresos. Para estudiar este epígrafe debemos, no obstante, tener en cuenta una serie de consideraciones.

En primer lugar, la Ley 27/2014, del 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), incluye en su artículo 48 un régimen especial dirigido a personas jurídicas dedicadas al alquiler de viviendas. Este régimen es opcional y únicamente se aplica a aquellas entidades cuya actividad principal sea el alquiler de viviendas ubicadas en territorio español. La Consulta

---

<sup>17</sup> Página 15. "Tributación del arrendamiento y de la titularidad de viviendas de uso turístico". Mónica Arribas León. Publicación: Revista Quincena Fiscal num 11/2019. Editorial Aranzadi, S.A.U.

Vinculante V2747-20 recoge los requisitos necesarios para registrarse por el régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas:

*“El número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento sea en todo momento igual o superior a 8.*

*-Las viviendas permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos tres años. El incumplimiento de este requisito implicará para cada vivienda, la pérdida de la bonificación que hubiera correspondido.*

*-Las actividades de promoción inmobiliaria y de arrendamiento sean objeto de contabilización separada para cada inmueble adquirido o promovido.*

*-En el caso de entidades que desarrollen actividades complementarias a la actividad económica principal de arrendamiento de viviendas, que al menos el 55% de las rentas del período impositivo, excluidas las derivadas de la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el período mínimo de mantenimiento, o, alternativamente del valor del activo de la entidad sea susceptible de generar rentas que tengan derecho a la bonificación”<sup>18</sup>*

Además, en el caso de las empresas administradoras de alojamientos turísticos que se consideren de tamaño reducido, siguiendo las condiciones y límites establecidos en la Ley, como señala el artículo 102.3 de la LIS, tienen la posibilidad de aplicar la libertad de amortización o la amortización acelerada a elementos de inversiones inmobiliarias y del inmovilizado material, relacionadas con su actividad económica.

---

<sup>18</sup> Consulta Vinculante V2747-20. Aplicación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas. Artículo 48.2 del capítulo III del título VII de la Ley 27/2014 de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Disponible en: [Resolución Vinculante de DGT, V2747-20, 09-09-2020 | Iberley](#)

#### 4. TRIBUTACIÓN DE LA TITULARIDAD DEL DOMINIO DE UNA VIVIENDA DE USO TURÍSTICO

El propietario de un inmueble que se arrienda temporalmente con fines turísticos debe entender que la cesión de este es por un período limitado. Esto implica que habrá momentos en los que el inmueble no estará disponible para generar ingresos económicos. Durante estos lapsos de tiempo, el propietario puede optar por cerrar y dejar vacante el inmueble, utilizarlo de manera ocasional o incluso residir en él. Estamos ante diversas opciones que deben ser consideradas individualmente.

Además de estas posibilidades, es posible que la vivienda esté involucrada en la actividad económica del propietario.

Aunque en el examen de la tributación de la titularidad de viviendas de uso turístico, se centrará la atención, sobre todo, en el Impuesto sobre el Patrimonio, conviene, no obstante, indicar que, en la actualidad, puede ser relevante para los titulares del dominio de una vivienda de uso turístico, el Impuesto temporal de solidaridad de las Grandes Fortunas, regulado en la Ley 38/2022, de 27 de diciembre, el cual se considera un impuesto directo y complementario del Impuesto sobre el Patrimonio, que tiene un carácter personal y grava el patrimonio neto de las personas físicas cuando su valor supera los 3.000.000 de euros. Éste se aplica en todo el territorio español, quedando excluido País Vasco y Navarra, aunque se contempla la posibilidad de adaptarlo en dichas regiones mediante acuerdos en la Comisión Mixta del Concerto Económico con el País Vasco y la Comisión del Convenio Económico con Navarra. Es importante destacar que este impuesto no puede ser transferido a las Comunidades Autónomas (CCAA)<sup>19</sup>.

Igualmente, también grava la titularidad de bienes inmuebles el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), el cual es un tributo municipal de naturaleza directa que se aplica de manera obligatoria sobre el valor catastral de los citados bienes, de acuerdo con las disposiciones contempladas en los artículos 60 a 77 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL). Este impuesto se caracteriza por su devengo periódico y su

---

<sup>19</sup> Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energéticos y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias. Artículo 3. Disponible en: [BOE-A-2022-22684 Ley 38/2022, de 27 de diciembre, para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito y por la que se crea el impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas, y se modifican determinadas normas tributarias.](#)

gestión compartida entre la Administración del Estado y los municipios.

#### **4.1. Tributación de la titularidad de una vivienda de uso turístico que permanece a disposición de su propietario, persona física particular.**

En este primer supuesto es imprescindible diferenciar dos tributos, e igualmente, analizarlos: por un lado, el Impuesto sobre el Patrimonio, y por otro, el Impuesto sobre la Renta de la Persona Física (IRPF).

Con relación al Impuesto sobre el Patrimonio, es evidente que el propietario del inmueble deberá incluirlo en su base imponible, y llevar a cabo su valoración siguiendo los parámetros establecidos en el artículo 20 de la Ley 19/1991, del Impuesto sobre el Patrimonio, que indica qué valor se debe de tomar, utilizando el mayor de ellos entre el valor catastral, el calor comprobado por la Administración para otros tributos o el precio, contraprestación o valor de adquisición<sup>20</sup>. Hay que hacer mención a la situación en la que se diese la propiedad compartida entre varios sujetos, acudiendo para su regulación al artículo 7 de la Ley del IP, y atribuyendo de tal modo el bien “según las normas sobre titularidad jurídica aplicables en cada caso en función de las pruebas aportados por los sujetos pasivos o por la Administración”, lo que hace referencia al régimen económico matrimonial, y a los oportunos preceptos de la legislación civil.

Igualmente, en virtud del artículo 85 de la Ley del IRPF, se debe llevar a cabo la imputación de la renta inmobiliaria; suponiendo que nos encontramos ante un alquiler vacacional temporal: premisa derivada del hecho de que la vivienda solo estará disponible para sus propietarios durante una parte del año. Por ello, se deberá realizar el correspondiente prorrateo de la cantidad resultante de aplicar la regla de la valoración al número de días correspondientes.

En caso de que el propietario haya utilizado la vivienda por un período determinado de tiempo, ya sea de forma personal como segunda residencia o cediéndola a un tercero sin

---

<sup>20</sup> *Arribas Tributación del arrendamiento y la titularidad de viviendas de uso turístico. Mónica, Arribas León. Revista Quincena Fiscal num.11/2019 Editorial Aranzadi, S.A.U. Página 22.*



recibir una contraprestación, esto no cambiaría la situación y se deberá imputar renta por todo el período, sin excluir los días de uso no oneroso<sup>21</sup>.

#### **4.2. Tributación de la titularidad de una vivienda de uso turístico ocupada como residencia habitual por su propietario.**

Se plantea la posibilidad de que un propietario de una vivienda, que la utiliza como residencia habitual, la ceda temporalmente por unos días para obtener ingresos o por cualquier otro motivo. La pregunta es si, al obtener ingresos de esta forma esporádica, la vivienda perdería su carácter de residencia habitual y, por lo tanto, los beneficios fiscales que conlleva. En la práctica, es posible llevar a cabo esta acción, pero se cuestiona si esto podría tener consecuencias en términos fiscales.

Las leyes estatales, como la Ley del IP y la Ley del IRPF, no ofrecen una respuesta clara al tema en cuestión. En cuanto al artículo 4. Nueve de la Ley de Impuesto sobre el Patrimonio, que trata sobre la exención de la vivienda habitual en el tributo, se refiere a la definición del artículo 68.1. 3.º de la Ley del IRPF, que anteriormente permitía la deducción por inversión en vivienda habitual. Sin embargo, esta norma se derogó en 2013 y se reemplazó por la disposición transitoria decimoctava, que también regula la deducción, pero de manera diferente<sup>22</sup>. Por ello, se dice que actualmente las leyes estatales no ofrecen una solución clara al problema de si una vivienda pierde su condición de residencia habitual debido a la obtención esporádica de ingresos.

Existe una norma que aborda directamente esta cuestión, pero solo es aplicable en el territorio de Guipúzcoa. Se trata de la Orden Foral 265/2018, aprobada el 28 de mayo<sup>23</sup>, que establece la interpretación aplicable para determinar el concepto de vivienda habitual en el impuesto sobre la renta de las personas físicas, específicamente en relación a la exigencia de ocupación continuada.

---

<sup>21</sup> Arribas *Tributación del arrendamiento y la titularidad de viviendas de uso turístico*. Mónica, Arribas León. *Revista Quincena Fiscal num.11/2019 Editorial Aranzadi, S.A.U.* Página 23.

<sup>22</sup> El apartado 1 del artículo 68 fue suprimido, a partir de 1 de enero de 2013, por el apartado dos del artículo 1 de la Ley 16/2012, de 27 de diciembre, por la que se adoptan diversas medidas tributarias dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y al impulso de la actividad económica.

<sup>23</sup> Disposiciones Generales del territorio histórico de Gipuzkoa. Diputación foral de Gipuzkoa. Departamento de Hacienda y Finanzas. Orden Foral 265/2018 de 28 de mayo, por la que se aprueba la interpretación aplicable a la exigencia de ocupación continuada requerida a los efectos de determinar el concepto de vivienda habitual del impuesto sobre la renta de las personas físicas. Disponible en: [BOG - Boletín Oficial de Gipuzkoa - Sede electrónica - Diputación Foral de Gipuzkoa](#)

Cuenta con un único artículo, del cual podemos extraer una idea general, cuya interpretación es total y clara: en esencial, la obligación de residir de manera efectiva y permanente en una vivienda no significa que el contribuyente no pueda ausentarse temporalmente de la misma por razones compatibles con la necesidad de mantener la ocupación del inmueble. Incluso si se obtienen rendimientos económicos o en especie mientras el inmueble está temporalmente vacío, esto no excluye que la vivienda sea considerada como habitual. Por lo tanto, en casos de alquileres turísticos de corta duración que sean compatibles con las ausencias temporales del propietario, la vivienda no perderá su condición de habitual y no se considerará que se destina a otra finalidad.

Igualmente, recoge una interpretación sobre el impacto en el IRPF de un propietario que alquila su vivienda habitual de manera esporádica, indicando que podrá deducir la parte proporcional de los gastos de financiación y bonificaciones correspondientes a los períodos en los que obtenga rentas por el inmueble, pero en tal caso, no cabría la posibilidad de aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual durante dichos períodos. Es decir, debería prorratear los importes y excluir los lapsos temporales en que el inmueble esté destinado al alquiler turístico.

Sin embargo, en torno a esta cuestión surgen diferentes opiniones. Por un lado, la interpretación que da el Departamento de Hacienda y Finanzas guipuzcoana señala, como se ha indicado con anterioridad, la no exigencia de una residencia continua del contribuyente durante todo el año, 365 días, en la vivienda, para que esta pueda considerarse habitual; interpretación apoyada por la Dirección General de Tributos, la cual señala que el concepto de vivienda habitual implica una residencia continua pero no se ve afectado por ausencias temporales<sup>24</sup> (vacaciones, hospitalización, asistencia a un familiar, obtención de unos ingresos, etc.). Apoyando esta versión, podríamos encontrar el respaldo legal de la deducción por inversión en vivienda habitual en el artículo 47 de la Constitución, que establece el derecho a una vivienda digna y la responsabilidad de las autoridades para establecer las regulaciones necesarias para hacer efectivo este derecho. Obtener ingresos de forma intermitente no debería ser una justificación para dejar de proteger la residencia habitual y

---

<sup>24</sup> En palabras textuales extraídas de la contestación a las consultas V1236-05, de 27 de junio de 2005 , V1572-12, de 18 de julio de 2012 , V2490-13, de 25 de julio de 2013 y V0821-14, de 25 de marzo de 2014, señala que “debe entenderse configurado desde una perspectiva temporal que exige una residencia continuada. Esta residencia continuada supone una utilización efectiva y con vocación de permanencia por el propio contribuyente, circunstancias éstas que no se verán alteradas por las ausencias temporales”.

efectiva del contribuyente, aunque esta pueda estar desocupada temporalmente en ciertas ocasiones.

Por otro lado, y en contraposición con esta postura, la Dirección General de Tributos argumenta<sup>25</sup> su interpretación, donde, además de negar la opción de aplicar la deducción en casos donde la vivienda ha sido alquilada para uso vacacional, también afirma que, al constituir dicho alquiler, la vivienda deja de ser considerada habitual.

No obstante, la Orden Foral de Guipúzcoa mencionada anteriormente no aborda la cuestión relativa al Impuesto sobre el Patrimonio. La cuestión es si la vivienda donde el contribuyente reside efectivamente conserva su condición de habitual, aunque ocasionalmente la ceda a terceros a través de plataformas en línea. La respuesta a esta pregunta es crucial para determinar la exención del artículo 4.9 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio. Si se considera que una vivienda no pierde su condición de habitual por su uso esporádico como alquiler vacacional, entonces la exención debería aplicarse proporcionalmente, excluyendo el uso secundario de alquiler<sup>26</sup>.

#### **4.3. Tributación de la titularidad de una vivienda de uso turístico afecta a la actividad empresarial de su propietario.**

Por último, nos situamos en el supuesto de que el inmueble esté a disposición de su titular durante unos periodos, estando afecto a una actividad económica desarrollada por él mismo.

Por norma general, nos encontramos tanto con el caso de personas jurídicas o sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades, en los que no existen particularidades en la tributación; al igual que supuestos de personas físicas que poseen una vivienda que está siendo utilizada para su actividad económica, donde no tendría que calcular una imputación de renta, sino que tributaría dentro de la categoría de actividades económicas junto con el resto de sus ingresos de esa naturaleza. Sin embargo, cabría un régimen especial en su impuesto patrimonial, ya que según el apartado 8 del artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, la propiedad de bienes y derechos necesarios para el desarrollo de la actividad económica podría quedar exenta de este impuesto.

---

<sup>25</sup> Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0122-17 de 23 de Enero de 2017.

<sup>26</sup> *Arribas Tributación del arrendamiento y la titularidad de viviendas de uso turístico. Mónica, Arribas León. Revista Quincena Fiscal num.11/2019 Editorial Aranzadi, S.A.U. Página 28.*

Dicho artículo gira en torno a la exención de ciertos bienes y derechos para personas físicas que los necesiten para ejercer su actividad empresarial o profesional de forma personal, habitual y directa, y que constituya su principal fuente de renta. Igualmente, se aplica a los bienes y derechos comunes a ambos miembros del matrimonio, siempre y cuando se utilicen en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional de cualquiera de los cónyuges y se cumplan los mismos requisitos. La exención no solo se aplicaría a las propiedades turísticas de titularidad del empresario, sino que también se extendería a las propiedades de titularidad del matrimonio. En este caso, el cónyuge no empresario también estaría exento de pagar impuestos<sup>27</sup>.

---

<sup>27</sup> Artículo 3.1 del Real Decreto 1704/1999, de 5 noviembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y profesionales y de las participaciones en entidades para la aplicación de las exenciones correspondientes en el Impuesto sobre el Patrimonio.

## 5. LA IMPOSICIÓN INDIRECTA DEL ALQUILER DE UNA VIVIENDA DE USO TURÍSTICO.

### 5.1. Alquiler de viviendas turísticas sujetas al impuesto sobre el Valor Añadido y no exentas.

Según la consulta DGTV0008-21, del 4 de enero, el alquiler de viviendas, tanto si se trata de vivienda habitual como de vivienda de temporada, está sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), siempre y cuando se realice en el territorio donde se aplica dicho impuesto. Además, cualquier persona que arriende viviendas se considerará empresario a efectos fiscales del IVA; aunque normalmente el IVA y el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPO) son incompatibles, en casos excepcionales como los servicios de arrendamiento de inmuebles, estos servicios sí pueden quedar sujetos al ITPO.

Aunque la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) recoge una exención para los arrendamientos inmobiliarios de viviendas, existen ciertos casos en los que dicha exención no se aplica y, por lo tanto, la actividad de alquiler de viviendas estará sujeta al impuesto y no exenta. Para ello debemos acudir a lo recogido en el artículo 20. Uno.23.b)

*“Art. 20. Uno. 23.º. b) La exención no comprenderá:*

*(...)*

*e’) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados, cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos”*

Por lo tanto, si el arrendador ofrece servicios propios de la actividad hotelera junto con el alquiler, el arrendamiento de vivienda turística estará sujeto al IVA. De lo contrario, el impuesto que se aplicará será el ITPO.

El artículo 20. Uno.23.º.b) e’) de la LIVA hace referencia a los "servicios complementarios propios de la industria hotelera", anteriormente mencionados, pero para definir exactamente lo que se entiende por este concepto, la Dirección General de Tributos ha emitido varias consultas, incluida la Consulta V0008-21, antes citada. En dicha consulta se detalla que los servicios de hospedaje no se limitan a poner a disposición un inmueble, sino que también

incluyen servicios como la recepción y atención al cliente, la limpieza periódica del alojamiento, el cambio de la ropa de cama y baño, y otros servicios adicionales (lavandería, custodia de maletas, prensa, reservas, etc.), así como, a veces, servicios de alimentación y restauración.

Por lo tanto, los servicios prestados por el sector hotelero se caracterizan por ir más allá de la simple provisión de un inmueble o parte de él. Estos servicios pueden ser solicitados por el cliente durante su estancia y el hotel, hostel o establecimiento similar está obligado a ofrecerlos como parte de su oferta. Estos servicios adicionales estarán sujetos a un tipo de gravamen del 10% de IVA.

El Tribunal Supremo, en su sentencia 1592/2020, de 25 de noviembre, ha establecido que, para determinar si corresponde o no la exención del IVA, la normativa no hace una distinción objetiva basada en el tipo de propiedad que se alquila, sino que depende de los servicios que se ofrecen en conjunto con el alquiler.

De este modo, dentro de los servicios complementarios propios de la industria hotelera se incluyen la limpieza del interior del apartamento y el cambio de ropa con una periodicidad semanal. En cambio, se excluyen de esta clasificación: la limpieza del apartamento y el cambio de ropa prestado a la entrada y salida de cada arrendatario, ni la limpieza de las zonas comunes del edificio o la urbanización en que se encuentra, ni los servicios de asistencia técnica y mantenimiento.

Cabe señalar que, según la Consulta V009-21, de 4 de enero, de la Dirección General de Tributos, los servicios de limpieza que se proporcionen como complemento al alquiler de vivienda turística, ya sea al inicio o al final del período de alquiler, no se consideran servicios propios de la industria hotelera y, por lo tanto, no estarán sujetos al IVA. Incluso si estos servicios se facturan por separado del alquiler, se consideran como accesorios al mismo y seguirán estando exentos del IVA.

Por otro lado, si acudimos a la Consulta V0008-21, la misma establece que el arrendamiento de un inmueble para uso exclusivo de vivienda está exento de IVA, excepto en tres casos:

- a) si se alquila a personas jurídicas que no puedan destinarlo directamente a viviendas, dicta el artículo 90 LIVA que, en caso de que la empresa que ha alquilado al arrendador el apartamento turístico, lo subarriende en alquileres de corta duración, estarán sujetas al IVA y no exentas, tributando al 21%, a pesar de que se de el caso de que no presten servicios complementarios propios de la industria hotelera;

- b) si el arrendador presta servicios propios de la industria hotelera;
- c) si el arrendatario destina la vivienda a otros usos, como oficinas o despachos profesionales.

En lo que concierne al alquiler de casas rurales, según lo que se ha planteado anteriormente, los alquileres de casas rurales completas o por habitaciones en los que el arrendador se compromete a ofrecer servicios de la industria hotelera están sujetos y no exentos de IVA. Pero si no se prestan servicios de la industria hotelera, el alquiler turístico de la casa rural estaría sujeto y exento de IVA.

Sin embargo, la STS 1550/2020, de 19 de noviembre<sup>28</sup> puede cuestionar esta interpretación al calificar las viviendas de uso turístico como una actividad de equipamiento desde una perspectiva urbanística. Si consideramos la consulta DGT V0824-09, de 16 de abril, que establece que una casa de aldea sin cédula de habitabilidad no puede ser considerada apta para vivienda, ya que su destino no es la residencia habitual o permanente, la prestación de servicios de alojamiento turístico en este tipo de casas rurales no se consideraría un alquiler de vivienda, incluso si no se prestan servicios complementarios, y por lo tanto, estarían sujetos y no exentos de IVA.

## **5.2. Alquiler de viviendas turísticas sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y exentas (ITPO).**

Aunque el alquiler de vivienda es una actividad sujeta al IVA, está exenta de este impuesto según el artículo 20. Uno 23.º.b)<sup>29</sup> de la LIVA. Es importante destacar que esta exención solo se aplica cuando la vivienda se destina exclusivamente para su uso como residencia. La doctrina administrativa enfatiza que se trata de una exención finalista, es decir, que se aplica

---

<sup>28</sup> ECLI:ES:TS:2020:3842. (RJ 2020, 5293)

<sup>29</sup> "Art. 20. Uno. Estarán exentos:

23.º. Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y la transmisión de derechos reales de goce o disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:

b) Los edificios o parte de los mismos destinados exclusivamente a viviendas (...) La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos".

en función del uso previsto de la vivienda y no de forma objetiva. Esta información está respaldada por la consulta DGT V0247-15, de 21 de enero.

LUCAS DURÁN argumenta que el tratamiento legal del arrendamiento turístico en España es inconsistente. Por un lado, se considera exento de IVA debido a que se trata de un arrendamiento de vivienda, pero, por otro lado, se niega la reducción del 60% en el IRPF que se aplica a los alquileres destinados a vivienda<sup>30</sup>.

En el caso de llevarse a cabo el alquiler de una vivienda durante un fin de semana o un período específico sin ofrecer ningún otro tipo de servicio al arrendatario, se considera una actividad relacionada con el alquiler de viviendas según el epígrafe 861.1 de la sección primera de las tarifas<sup>31</sup>, a efectos del Impuesto sobre Actividades Económicas. Este tipo de alquiler estaría sujeto y exento de IVA. Igualmente, será necesario registrarse en alguna de las categorías incluidas en la sección primera de la Agrupación 68 cuando se ofrezca, con el alquiler de la vivienda con fines turísticos, servicios adicionales típicos de los hoteles. Esta sección se encarga de clasificar las actividades relacionadas con el “Servicio de hospedaje”, concretamente con los “Alojamientos turísticos extra-hoteleros”<sup>32</sup>.

Esta exención del IVA, recogida en el artículo 20. Uno 23 de la LIVA, implica que la tributación se realiza a través de la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

Debido a que el ITPO está cedido a las Comunidades Autónomas, lo cual implica la cesión de algunas competencias normativas, las Comunidades Autónomas tienen la facultad de establecer el tipo impositivo aplicable. En este escenario, el ITPO se calcularía según una escala de tarifas prevista en la legislación, en concordancia con el Artículo 12.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. El importe a pagar por concepto de arrendamientos se determina aplicando esta tarifa a la base liquidable, siendo cada comunidad autónoma la encargada de fijarla. La base imponible se determinará siguiendo unas pautas:

---

<sup>30</sup> LUCAS DURÁN, M.: "¿Se aplica la reducción del 60 % prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF para arrendamientos de inmuebles con destino a vivienda en supuestos de alquileres de temporada y, particularmente, en alquileres turísticos?" publicado en la Revista de Contabilidad y Tributación del CEF en junio de 2018. Página 132.

<sup>31</sup> Consultas DGT V0898-17 y V0931-11

<sup>32</sup> Grupo 685. Disponible en: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/vivienda-otros-inmuebles/tributacion-arrendador-viviendas-otros-inmuebles/tributacion-alquiler-apartamentos-turisticos/impuesto-sobre-actividades-economicas.html>



- Corresponderá al precio total acordado en caso de que se especifique la duración del contrato.
- En caso contrario, de no contar con una duración estipulada, se realiza una liquidación considerando un periodo de seis años, aunque se podrían realizar liquidaciones adicionales si el contrato se mantiene vigente después de dicho periodo.
- En contratos de un año con opción de renovación anual, se considera el importe total a pagar durante el periodo máximo establecido.

Existe una escala pautada, la cual se indica en la siguiente tabla, aplicable en caso de que la Comunidad no hubiese aprobado la tarifa:

	Euros
Hasta 30,05 euros	0,09
De 30,06 a 60,10	0,18
De 60,11 a 120,20	0,39
De 120,21 a 240,40	0,78
De 240,41 a 480,81	1,68
De 480,82 a 961,62	3,37
De 961,63 a 1.923,24	7,21
De 1.923,25 a 3.846,48	14,42
De 3.846,49 a 7.692,95	30,77
De 7.692,96 en adelante, 0,024040 euros por cada 6,01 euros o fracción.	

Fuente: Artículo 12.1 Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. Agencia Estatal Boletín Oficial del Estado.

### 5.3. La sujeción del subarrendamiento al IVA.

En este apartado analizaremos la situación particular del subarriendo de vivienda por parte del arrendatario persona física y las implicaciones en cuanto a la imposición indirecta, que difieren del arrendamiento tradicional. Según el artículo 20.uno.23º.f) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), la exención de los arrendamientos no se aplica a los subarriendos o parte de ellos. Si el arrendatario de la vivienda de uso turístico es quien arrienda o cede el uso, la operación estará sujeta pero exenta de IVA, siempre y cuando la

vivienda se destine exclusivamente a fines residenciales. Sin embargo, si el arrendatario se compromete a ofrecer servicios complementarios propios de la industria hotelera, el subarriendo estará sujeto y no exento de IVA, aplicándose el tipo reducido del 10%. En el caso de que el inmueble se arriende a otras personas, no se aplicaría la exclusión de la exención establecida en el artículo 20.uno.23° de la Ley, por lo tanto, el arrendamiento estará sujeto y no exento de IVA, y el arrendador deberá repercutir el impuesto al tipo general del 21%. La Dirección General de Tributos (DGT) ha emitido consultas, como la V0113-0521 y la V4706-1622, que respaldan esta interpretación y señalan que el uso efectivo de la vivienda como residencia debe realizarse directamente por el arrendatario, considerado consumidor final para efectos del IVA, y no por terceras personas. Por lo tanto, los arrendamientos de edificaciones que posteriormente son cedidas en el ejercicio de una actividad empresarial dejan de estar exentos de IVA y pasan a estar sujetos y no exentos, independientemente de si la cesión se realiza a través de un nuevo contrato de arrendamiento o bajo otro título.

## 6. LA FISCALIDAD DE LAS PLATAFORMAS DE INTERMEDIACIÓN.

La transformación digital de la economía ha impulsado la aparición de nuevos modelos de negocio, y en particular, en el sector turístico, las plataformas digitales han revolucionado el mercado con enfoques innovadores de economía colaborativa. Estas nuevas formas de emprendimiento, ya sea como proveedores de servicios, intermediarios o usuarios, también tienen repercusiones fiscales que deben ser consideradas. La Agencia Tributaria busca asegurarse de que ninguna actividad que pueda generar ingresos pase desapercibida, siendo uno de los aspectos clave a tener en cuenta, para la tributación de estas plataformas su residencia fiscal, es decir, en qué país está registrada la empresa matriz y cómo opera en España. Dado que se trata de plataformas digitales que operan en línea, es muy probable que no tengan una presencia física en España, lo que significa que los beneficios generados aquí solo se gravarán en su país de residencia, conforme señala CÁMARA BARROSO<sup>33</sup>, centrando su atención en el sector turístico y utilizando a Airbnb como ejemplo recurrente de intermediación de alojamiento para turistas.

### 6.1. La imposición directa.

El IS recae sobre los ingresos generados por las empresas que tienen su residencia en territorio español, cuando tengan la condición de contribuyente en el citado impuesto, y su tipo de gravamen general es del 25%. Por tanto, la residencia fiscal supone un elemento imprescindible para determinar si una entidad está sujeta al IS, considerándose que una entidad es residente en España desde un punto de vista fiscal, siempre que se cumpla alguno de los siguientes criterios, conforme al artículo 8 de la IS:

- Haber sido constituida de acuerdo con las leyes españolas.
- Tener su domicilio social en territorio español.
- Tener su sede de dirección efectiva en España.

Particular importancia tienen, en el contexto de una economía digital en auge, los convenios de doble imposición (CDI). La existencia de estos convenios es de vital importancia para fomentar las inversiones internacionales, tanto las realizadas por inversores extranjeros en

---

<sup>33</sup>En su ponencia en el Ciclo de Conferencias #QuédateEnCasa, bajo el tema “Fiscalidad de las plataformas digitales de economía colaborativa”. Disponible en: [#QuedateEnCasaWebinars - Fiscalidad de las plataformas digitales de economía colaborativa. - YouTube](#)

España como por aquellos con capital español en el extranjero. Estos acuerdos brindan seguridad jurídica a los inversores y reducen la carga fiscal asociada a dichas inversiones.

En la actualidad, España tiene suscritos más de cien CDI, muchos de los cuales están en vigor. Los restantes convenios aún no vigentes se encuentran en diferentes etapas de trámite (Bahrein, Montenegro, Namibia, Perú y Siria). Además, se han renegociado los acuerdos con Austria, Bélgica, Canadá, China, Finlandia, India, Japón, México, Reino Unido y Rumanía para adaptarlos a las condiciones actuales<sup>34</sup>.

Es crucial señalar que los modelos en los que se basan estos CDI no establecen directamente las normas sobre cómo se debe gravar la renta y el patrimonio, sino que se enfocan en la asignación de la autoridad tributaria entre los países involucrados para prevenir los efectos negativos de la doble imposición a nivel internacional. Aunque el contenido de estos modelos no es obligatorio por sí mismo, sus disposiciones suelen ser adoptadas en los acuerdos bilaterales de doble imposición suscritos entre los países. Por lo tanto, cualquier modificación en estos modelos puede tener impacto en los acuerdos bilaterales vigentes entre los Estados<sup>35</sup>

Concretamente, el artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE, 2010, recoge uno de los dos escenarios que se pueden dar respecto a los convenios de doble imposición, y es la existencia de este mismo con el país origen de la matriz. Lo que se establece es que los beneficios generados por una entidad empresarial serán gravados únicamente en el país donde esté situada la residencia fiscal de la entidad en cuestión. Sin embargo, existe una excepción, correspondiente al supuesto en que opere la entidad en España a través de un establecimiento permanente. Dado que las plataformas digitales por lo general carecen de una ubicación física de negocio, no tienen un establecimiento permanente y, por ende, solo estarán sujetas a tributación en el país donde tienen su residencia fiscal.

En caso de que los citados convenios de doble imposición no acojan al país de origen de la empresa, la plataforma digital será gravada por el Impuesto de Renta de No Residente (IRNR) con un 24% sobre sus ganancias patrimoniales. No obstante, si la plataforma tiene su residencia en un Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo,

---

<sup>34</sup> Disponible en: [Convenios de doble imposición: Ministerio de Hacienda y Función Pública](#)

<sup>35</sup> RUBÉN SALASSA, R. “La última reforma del artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE y sus repercusiones para los convenios de doble imposición”, *Cognitio Juris*, núm 5, pág 76. Disponible en: [Dialnet-LaUltimaReformaDelArticulo7DelModeloDeConvenioDeLa-4450284.pdf](#)

el impuesto aplicable sería del 19% según lo establecido en el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (LIRNR).

## 6.2. La imposición indirecta. IVA

La actividad de las plataformas digitales, al estar consideradas como empresarios y profesionales, va a estar sujeta al IVA, pudiéndose establecer una clasificación en tres grupos en función de la prestación por la cual se reciba la compensación correspondiente.

En primer lugar, y en base a la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V2545-17 de 09 de Octubre de 2017, cuando la plataforma actúa en representación del propietario, se considera que está brindando servicios de intermediación. En esta situación, la plataforma actúa como intermediario entre el propietario y el cliente, facilitando el proceso de conexión y transacción. La plataforma puede cobrar una comisión por su labor de intermediación, ya sea al propietario o al cliente, como compensación por los servicios prestados. En este caso, la plataforma no es propietaria de los bienes o servicios ofrecidos, sino que actúa en nombre del propietario para facilitar la transacción. Sin embargo, son los propietarios quienes definen las condiciones del servicio, interactúan directamente con los inquilinos y reciben una remuneración económica, un pago, correspondiente. En relación a la comisión, la plataforma debe emitir una factura por el monto acordado, aplicando un tipo impositivo del 21%, ya que normalmente no está exenta de impuestos cuando dicha actividad se lleve a cabo en el Territorio de Aplicación del Impuesto (TAI), es decir, en el territorio español sujeto al IVA.

En segundo lugar, tomando como referencia lo establecido en el art. 69.3.4º LIVA, nos podemos encontrar frente a servicios prestados por vía electrónica:

*“aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:*

- a) El suministro y alojamiento de sitios informáticos.*
- b) El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.*

*c) El suministro de programas y su actualización.*

*d) El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.*

*e) El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.*

*f) El suministro de enseñanza a distancia.*

*A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica”.*

En este escenario, el intermediario juega un papel crucial al facilitar la comunicación entre los propietarios de viviendas turísticas y los potenciales huéspedes interesados, tal y como recoge la Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0057-22, de 14 de Enero de 2022. El IVA se va a aplicar a las comisiones que obtienen las plataformas intermediarias, siempre y cuando el servicio que éstas ofrecen se lleve a cabo dentro de los límites geográficos definidos por la legislación fiscal correspondiente.

Por último, acudiendo a lo recogido en el art 70 Uno 1º LIVA, se recoge el último supuesto en el que la plataforma digital intermediadora se encarga de servicios propios del arrendamiento del inmueble, gestión y coordinación del mismo. Dicho artículo señala lo siguiente:

*“Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:*

*1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.*

*Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:*

*a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.*

*b) Los relativos a la preparación, coordinación y realización de las ejecuciones de obra inmobiliarias.*

*c) Los de carácter técnico relativos a dichas ejecuciones de obra, incluidos los prestados por arquitectos, arquitectos técnicos e ingenieros.*

*d) Los de gestión relativos a bienes inmuebles u operaciones inmobiliarias.*

*e) Los de vigilancia o seguridad relativos a bienes inmuebles.*

*f) Los de alquiler de cajas de seguridad.*

*g) La utilización de vías de peaje.*

*b) Los de alojamiento en establecimientos de hostelería, acampamento y balneario.”*

Todo ello, se resume en que, al estar implicada la plataforma digital en el arrendamiento de inmueble, ello derivará en la existencia de un establecimiento permanente, debiendo declarar el IVA la propia plataforma, al tributar en el TAI (Territorio de Aplicación del Impuesto) por encontrarse la vivienda en territorio español sujeto al impuesto.

### **6.2.1. El Modelo 179**

Nadie cuestiona el control impositivo que el departamento de Hacienda busca ejercer sobre el mercado de alojamientos turísticos, especialmente aquellos gestionados por plataformas de intermediación que han experimentado un crecimiento notable en los últimos años. Sin embargo, se han observado distintos criterios y resoluciones recientemente los cuales giran en torno a la obligación de informar a la Administración Tributaria acerca de las personas que ofrecen viviendas para alquiler turístico o de vacaciones, al igual que aportar detalles sobre dichos inmuebles.

Ha existido un lapso de tiempo, desde el 1 de enero de 2018, hasta julio de 2020, durante el cual que se ha exigido que las plataformas de intermediación y los intermediarios en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos proporcionen información, según la enmienda introducida por el RD 1070/2017, del 29 de diciembre<sup>36</sup>. Esta obligación concluyó cuando el Tribunal Supremo Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sec 2ª, en su resolución 1106/2020, de 23 de julio<sup>37</sup> señalaba la inexistencia de la citada obligación de informar a Hacienda, mediante el modelo tributario 179, por la cesión de viviendas con fines turísticos, anulando y dejando sin efecto en tal momento el artículo 54 ter del Reglamento, debido a que no se había notificado ante la Comisión Europea como reglamento técnico.

A pesar de ello, se aprueba el Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo, por el que se desarrolla el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las

---

<sup>36</sup> Esto se agregó como un nuevo artículo (54 ter) en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RD 1065/2007, de 27 de julio), y se hizo exigible a partir del 31 de diciembre de 2018.

<sup>37</sup> TS, Sala Tercera, de lo Contencioso-Administrativo, Sec. 2.ª, 1106/2020, de 23 de julio. Recurso 80/2018. Por la que se declara nula la "obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos" (art. 54 ter del RD 1065/2007, de 27 de julio): incumplimiento formal al no notificar de su tramitación a la Comisión Europea.

Transacciones Financieras y se modifican otras normas tributarias.<sup>38</sup> Esta norma establece una obligación de información específica para las personas o entidades, en particular las "plataformas colaborativas", que actúan como intermediarios en la cesión del uso de viviendas con fines turísticos, con el objetivo de prevenir el fraude fiscal. Se excluyen de esta obligación el arrendamiento o subarrendamiento de viviendas, definidos según lo establecido en la Ley de Arrendamientos Urbanos 29/1994, y los alojamientos turísticos que se regulan por normativa específica como los establecimientos hoteleros, alojamientos rurales, albergues y campamentos de turismo, entre otros. También se excluye el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles.

Será la Disposición Final Segunda de este Real Decreto la que introduce el nuevo artículo 54 ter que regula la obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos, incluyendo una serie de requisitos:

- Presentación de una declaración informativa por parte de los intermediarios entre los cedentes y cesionarios de viviendas con fines turísticos, ya sea con fines onerosos o gratuitos.
- Definición de la cesión temporal de uso de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada con fines turísticos, ya sea con fines gratuitos u onerosos.
- Excepciones a la presentación de la declaración informativa, como los arrendamientos de viviendas regulados por la Ley de Arrendamientos Urbanos, alojamientos turísticos regidos por su normativa específica y otros casos previstos en la ley.
- Información requerida en la declaración informativa, incluyendo la identificación de los titulares de la vivienda y del derecho de cesión, la identificación del inmueble con referencia catastral, la identificación de las personas o entidades cesionarias y el número de días de disfrute, y el importe percibido por el titular cedente o indicar si es gratuito. Además, los cedentes deben conservar una copia del documento de identificación de las personas beneficiarias del servicio.

---

<sup>38</sup> Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo, por el que se desarrolla el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras y se modifican otras normas tributarias. Disponible en: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2021-8747>



Igualmente, las numerosas plataformas (como Airbnb, HomeAway o Niumba, entre otras) surgidas en los últimos años, las cuales se dedican exclusivamente a actuar como intermediarias entre los propietarios de viviendas turísticas y los inquilinos que desean alquilarlas para vacaciones, junto a la necesidad de controlar este tipo de alquileres, ha derivado en que la decisión de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de establecer el Modelo 179.

El modelo 179 es un informe anual que debe presentarse ante Hacienda y está relacionado con las cesiones de viviendas para fines turísticos. Es importante destacar que este informe no implica el pago de impuestos adicionales y su propósito es asegurar un mayor control sobre los alojamientos turísticos, así como prevenir posibles fraudes en el sector del alquiler vacacional

Por tanto, su objetivo principal es establecer una regulación más efectiva para las viviendas turísticas, pudiendo identificar qué propiedades están siendo alquiladas y por quién, gracias a la obligación de las empresas intermediarias de proporcionar información fiscal de los propietarios que utilizan sus plataformas. De este modo, resulta más sencillo la detección de alquileres vacacionales en situación irregular por parte de Hacienda, viviendas turísticas ilegales, un tema que ha generado tanta polémica en nuestro país.

En un principio, el modelo 179 se concibió como una declaración trimestral, lo que implicaba presentarla cuatro veces al año. Sin embargo, la Agencia Tributaria ha modificado, con posterioridad, su criterio y ha determinado que la presentación se realice de forma anual.

Esta novedad se encuentra detallada en la Orden HFP/188/2023, emitida el 27 de febrero, incorporando cambios como el nuevo nombre con el que se denomina (ahora se llamará "Declaración informativa anual de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos") y los nuevos plazos en la presentación del modelo 179, los cuales se reducirán a un único período comprendido entre el 1 y el 31 de enero de cada año, entrando en vigor por primera vez esta última modificación en enero de 2024.

Por último, en cuanto a la responsabilidad de presentar dicho modelo, ésta recae sobre las plataformas intermediarias de alquiler vacacional, aquellas que hacen de nexo de unión en la cesión de viviendas con fines turísticos entre los propietarios y los huéspedes. En esta situación, el término "cedente" se refiere al propietario que ofrece en alquiler vacacional su vivienda a los huéspedes; y en cambio, los "cesionarios" son los huéspedes que hacen uso de la vivienda durante el periodo acordado en el contrato de alquiler vacacional. Por lo tanto, ni

el "cedente" ni el "cesionario" están obligados a presentar el modelo 179, y dando lugar a la responsabilidad de las empresas intermediarias como se ha indicado anteriormente.

## 7. CONCLUSIONES

- I. El concepto de apartamento turístico se reguló por primera vez en 1982, por el Real Decreto 2877/1982, de 15 de octubre, de ordenación de apartamentos turísticos y de viviendas turísticas vacacionales, el cual los definía como unidades ofrecidas por empresas para alquiler habitual con fines turísticos. En la actualidad, son las comunidades autónomas la que poseen la competencia real para legislar sobre dichos alojamientos, desarrollando en los últimos años, debido al crecimiento del alquiler vacacional, sus propios decretos específicos, por no tener en España una normativa única que lo regule a nivel estatal.
  
- II. En este sector, ha surgido el turismo colaborativo como respuesta a las nuevas necesidades de los turistas en un contexto de crisis económica y propiedades vacías. Las plataformas intermediadoras digitales han facilitado la conexión entre turistas y propietarios de viviendas, ya que se basan en la construcción de redes de colaboración y el intercambio de bienes y servicios, reduciendo costes y eliminando intermediarios.

Ello ofrece oportunidades de beneficio para estos últimos, pero también desafía la capacidad de las administraciones para controlar la actividad ilegal, y genera controversias sobre la diversidad de ofertas sin un marco legal adecuado, la falta de garantías y protección para los usuarios y la duda sobre si estas plataformas son verdaderamente colaborativas o simplemente un nuevo modelo de negocio.

La Agencia Tributaria busca ejercer un control impositivo sobre el mercado de alojamientos turísticos y las obligaciones de información impuestas a las plataformas intermediarias, introduciendo el Modelo 179, cuya presentación anual es responsabilidad de las propias plataformas, evitando fraudes en este sector y centrándose en un mayor control sobre los alojamientos turísticos.

**III.** Centrándonos en la tributación, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) somete a gravamen los ingresos y gastos asociados a la propiedad de un inmueble. Dependiendo de si la cesión del uso del inmueble constituye o no una actividad económica, los ingresos se considerarán como rendimientos del capital inmobiliario o rendimientos de actividad económica. Existe un debate sobre si el alquiler de una vivienda para uso turístico debería siempre considerarse una actividad económica, ya que implica una organización de medios de producción. Sin embargo, si atendemos a lo dispuesto en la LIRPF, la tributación como rendimiento de actividad económica requiere la ordenación de medios de producción y recursos humanos o, en su caso, la contratación de al menos una persona a tiempo completo para la gestión. De no darse esos presupuestos, la renta obtenida se considera rendimiento del capital inmobiliario.

**IV.** En el ámbito de la tributación internacional, se presentan problemas de doble imposición cuando una misma renta es gravada en dos o más países. Para abordar esta situación, se han establecido convenios de doble imposición entre los Estados, muchos de ellos basados en el Modelo del Convenio de la OCDE. En el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, los ingresos de la propiedad inmobiliaria situada en territorio español pueden estar sujetos a este impuesto, como renta obtenida con o sin mediación de establecimiento permanente. Ello dependerá de si los alquileres vacacionales constituyen una actividad económica o no la constituyen.

**V.** En el Impuesto sobre Sociedades, las entidades jurídicas contribuyentes del impuesto que alquilan viviendas vacacionales están sujetas al mismo en España, y existe un régimen especial opcional para las entidades cuya actividad principal sea el alquiler de viviendas.

Además, las empresas administradoras de alojamientos turísticos de tamaño reducido pueden aplicar beneficios fiscales relacionados con la amortización de inversiones inmobiliarias y del inmovilizado material.

**VI.** Respecto a tributación de la titularidad de una vivienda de uso turístico, se puede analizar desde diferentes perspectivas, dependiendo de la situación ante la que estemos: si el propietario mantiene la vivienda a su disposición, si la utiliza como residencia habitual o si está afectada a una actividad empresarial, lo cual determinará su tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio o, incluso, en las imputaciones de renta en el IRPF.

**VII.** Igualmente, el alquiler de viviendas turísticas puede ser gravado en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), o alternativamente en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPO). Dicho alquiler, ya sea habitual o de temporada, está efectivamente gravado en el IVA, siempre y cuando se ofrezcan servicios complementarios propios de la industria hotelera. En caso contrario, se aplicaría el ITPO, al quedar exento del IVA. Únicamente, tal y como señala el artículo 20. Uno. 23 b) de la LIVA, estarán exentos del IVA aquellas viviendas cuyo destino sea exclusivamente el uso residencial. Ello se traslada al caso del subarriendo, el cual estará sujeto al IVA cuando se ofrezcan servicios hoteleros, mientras que, si se destinan exclusivamente a fines residenciales, estará exento.

**VIII.** Para concluir y, a modo de resumen respecto a la fiscalidad que conlleva la actividad de alquiler de vivienda con fines turístico, puede resultar de utilidad la siguiente tabla recapitulativa:

ALQUILER TURÍSTICO		
SI SE PRESTAN SERVICIOS COMPLEMENTARIOS PROPIOS INDUSTRIA HOTELERA (limpieza, lavandería, restauración, etc.)	IAE	GRUPO 685: ALOJAMIENTOS TURÍSTICOS EXTRAHOTELEROS
	IRPF	RENDIMIENTOS ACTIVIDAD ECONÓMICA
	IVA	SUJETO Y NO EXENTO 10%
	ITP	NO SUJETO
	IRNR	RENDIMIENTO ACTIVIDAD ECONÓMICA OBTENIDO MEDIANTE EP
	D. INFORMATIVAS	MODELO 179: A PRESENTAR POR LOS INTERMEDIARIOS (EN PARTICULAR, POR PLATAFORMAS COLABORATIVAS)
SI NO SE PRESTAN SERVICIOS COMPLEMENTARIOS PROPIOS INDUSTRIA HOTELERA (sólo alquiler)	IAE	EPÍGRAFE 861.1: ALQUILER DE VIVIENDAS
	IRPF	RENDIMIENTOS CAPITAL INMOBILIARIO (sin reducción)
	IVA	EXENTO
	ITP	Tarifa fijada por la CC.AA. En su defecto escala prevista en el art. 12.1 RDL 1/1993
	IRNR	RENDIMIENTO DE CAPITAL INMOBILIARIO
	D. INFORMATIVAS	MODELO 179: A PRESENTAR POR LOS INTERMEDIARIOS (EN PARTICULAR, POR PLATAFORMAS COLABORATIVAS)

Fuente: Agencia Tributaria.

## 8. BIBLIOGRAFÍA

AAVV: *Fiscalidad del cobousing*, Aranzadi, 2021.

AAVV: *Viviendas de uso turístico: régimen civil, administrativo y fiscal*, Reus, 2018.

BAHÍA ALMANSA. B Y CRUZ PADIAL. I: “*Fiscalidad de los rendimientos por arrendamiento obtenidos por persona física en el sector de la vivienda con fines turísticos*”, Nueva Fiscalidad, núm. 2, 2019.

BAHÍA ALMANSA, B Y CRUZ PADIAL, I: “*Tributación indirecta en el arrendamiento de viviendas de uso turístico*” Revista técnica tributaria. Núm 122. Págs 63-86.  
Disponible online en:  
<https://www.aedaf.es/es/documentos/descarga/41366/tributacion-indirecta-en-el-arrendamiento-de-viviendas-de-uso-turistico>

BAQUÉS PERE CUCH, J. Y CENICEROS, A.M: “*Tributación del alquiler de inmuebles*”.  
*Guía para los anfitriones de Airbnb*. Disponible en: [Microsoft PowerPoint - 2018 05 10 Presentacion AIRBNB EN AEDAF CAT def](#)

BANACLOCHE PALAO, C: *Cuestiones tributarias polémicas en torno a la vivienda turística*. Revista Quincena Fiscal num.6/2022 Editorial Aranzadi, S.A.U

CAMACHO, M: “*Modelo 179: ¿qué es y quién debe presentarlo?*”. Lodgyfy (2023). Disponible online en: <https://www.lodgify.com/blog/es/modelo-179-alquiler-vacacional/#:~:text=El%20modelo%20179%20es%20una,el%20sector%20de%20alquiler%20vacacional>.

CERDEIRA BRAVO DE MANSILLA, G: “*Viviendas de uso turístico: régimen civil, administrativo y fiscal.*” Editorial Reus. (2018)

COMISIÓN EUROPEA: *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité económico y social europeo y al Comité de la regiones. Una Agenda Europea para la comunicación colaborativa.* Bruselas 2/6/2016. Disponible en: [EUR-Lex - 52016DC0356 - EN - EUR-Lex \(europa.eu\)](#)

DE LA ENCARNACIÓN, A.M: “*El alojamiento colaborativo: viviendas de uso turístico y plataformas virtuales*”. Proyecto de investigación de la Universidad de Valencia «La regulación de la economía colaborativa» (DER 2015-67613-R). Disponible online en: <https://deje.ua.es/es/derecho-administrativo/documentos/comunicaciones/el-alojamiento-colaborativo-viviendas-de-uso-turistico-y-plataformas-virtuales.pdf>

DESDENTADO DAROCA, E. DÍAZ VALES, F. Y LUCAS DURÁN, M.: “Los problemas jurídicos del “Alojamiento colaborativo”: un estudio interdisciplinar”. *Laboratorio de alternativas*. Documento de trabajo 198/2018.

EDITORIAL: “Principales aspectos de los nuevos gravámenes energético y de entidades de crédito y del impuesto de solidaridad de las grandes fortunas y otras medidas tributarias”. CEF.-Fiscal Impuestos (28/12/2022). Disponible online en: <https://www.fiscal-impuestos.com/ley-38-2022-impuestos-solidaridad-grandes-fortunas-gravamen-energetico-entidades-establecimientos-financieros-credito.html>

FERNÁNDEZ, A: “¿Cuál es la normativa del alquiler vacacional en España?”. Lodgyfy (2023). Disponible online en: <https://www.lodgify.com/blog/es/normativa-alquiler-vacacional/>

GÓMEZ- ÁLVAREZ DÍAZ, R., y MORALES SANCHEZ, R: “Principios ontológicos de la economía colaborativa verdadera”, en AA.VV., *Economía colaborativa... ¿De verdad?*, Ediciones Laborum, 2018.

LUCAS DURÁN, M: “Aspectos jurídico-tributarios de las viviendas de uso turístico”, en *Viviendas de uso turístico y su regulación jurídica: un enfoque multidisciplinar*, Aranzadi, 2019.

LUCAS DURÁN, M., Y GARCIA-HERRERA, C: “Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transporte”. *Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales*. (2017)

LUCAS DURÁN, M: “¿Se aplica la reducción del 60 % prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF para arrendamientos de bienes inmuebles con destino a «vivienda» en supuestos de alquileres de temporada y, particularmente, en alquileres turísticos? Análisis de la RTEAC de 8 de marzo de 2018, R. G. 5663/2017”. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF (udima.es). Disponible online en: <https://revistas.cef.udima.es/index.php/RCyT/article/view/4221/6683>



RUBÉN SALASSA, R: “*La última reforma del artículo 7 del Modelo de Convenio de la OCDE y sus repercusiones para los convenios de doble imposición*”, *Cognitio Juris*, núm 5, pág 76.  
Disponible en: <file:///C:/Users/irero/Downloads/Dialnet-LaUltimaReformaDelArticulo7DelModeloDeConvenioDeLa-4450284.pdf>

SANZ DÍAZ-PALACIOS, J.A. Y BAUTISTA MARTÍN QUERALT, J: “*Estudios sobre Fiscalidad y Turismo*”. Thomson Reuters Aranzadi, 2017.

VEGA LOPEZ, A: “*La tributación en la imposición directa e indirecta del negocio de las viviendas turísticas explotadas por no residentes. Dificultades efectivas de control*”. Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales (2016). Disponible en: [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/21\\_21.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/revistas/cf/21_21.pdf)