

**FISCALIDAD ARRENDADOR
PERSONA FÍSICA EN
ARRENDAMIENTOS
TURÍSTICOS EN ESPAÑA A
TRAVÉS DE AIRBNB.**

TRABAJO FIN DE MÁSTER



CUNEF

COLEGIO UNIVERSITARIO DE
ESTUDIOS FINANCIEROS

**ALUMNA: Isabel Orellana Limones
TUTOR: JUAN MANUEL DEL MORAL CALVO**

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN:	3
2. ECONOMÍA COLABORATIVA.	4
2.1. CONCEPTO.	4
3. CÓMO SE VEN AFECTADAS LAS VIVIENDAS TURÍSTICAS A TRAVÉS DE LA ECONOMÍA COLABORATIVA.	6
4. ¿QUÉ ES AIRBNB?	7
5. DERECHO COMPARADO.	9
6. REGULACIÓN DEL ARRENDAMIENTO DE LA VIVIENDA TURÍSTICA EN ESPAÑA.	11
7. OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN EN LA CESIÓN DE USO DE VIVIENDAS CON FINES TURÍSTICOS (ARTÍCULO 54 TER)	15
	15
8. FISCALIDAD DEL ARRENDADOR PERSONA FISICA	18
8.1. IMPUESTOS DIRECTOS.	18
8.1.2. <i>El impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF):</i>	18
8.1.3. <i>El impuesto sobre actividades económicas</i>	24
8.2. IMPUESTOS INDIRECTOS	26
8.2.1. <i>El impuesto del valor añadido (IVA).</i>	26
8.2.2. <i>Impuesto sobre transmisiones patrimoniales.</i>	28
9. CONCLUSIÓN	29
10. BIBLIOGRAFÍA	33

1. INTRODUCCIÓN:

El siguiente trabajo tiene como objeto el estudio de la tributación de los propietarios, personas físicas residentes en España, en arrendamientos turísticos de viviendas, a través de un nuevo planteamiento económico conocido como “consumo colaborativo”, que, cada vez va posicionándose de manera más frecuente en nuestra sociedad y a su vez, es otra optativa al tradicional consumo capitalista.

Están surgiendo, sobre todo en los últimos años, multitudes de empresas o plataformas de servicios, y más en concreto de alojamiento, contratación de personal o transporte. Todas ellas han creado un nuevo sector, conocido como “economía colaborativa”, y lo que tienen todas en común es que pertenecen a un nuevo concepto social de consumo.

Destacamos su importancia, entre otras cosas, en que esta “rompiendo esquemas” frente al tradicional sistema capitalista, de modo que ha sabido contraponerse por ejemplo entre cooperación en la competencia de mercado, cercanía en redes sociales e interactuar entre productores, consumidores y usuarios.

Este nuevo concepto de consumo está creando nuevas regulaciones, tanto en el derecho europeo como en el derecho español, y está afectando entre otras ramas, al Derecho Civil y al Derecho Tributario y Financiero, por lo que se han empezado a desarrollar nuevos planteamientos y alternativas fiscales que veremos a lo largo de este trabajo, en donde pretendemos analizar las regulaciones fiscales sobre los alquileres turísticos aprobadas y compararemos con las aprobadas en el caso que se practiquen con economías colaborativas, y concreto en Airbnb por ser la firma de referencia y líder del sector. Analizaremos la nueva regulación que afecta a la obligación de información de las plataformas colaborativas en arrendamientos turísticos y qué beneficios puede tener, los impuestos a declarar por los propietarios o arrendadores persona física que arriendan un inmueble para fines turísticos, y, por último, hablaremos de la fiscalidad no adaptada a la nueva realidad proponiendo alternativas para poder mejorar este aspecto.

2. ECONOMÍA COLABORATIVA.

Actualmente podemos decir que la “*economía colaborativa*” desarrolla un papel fundamental en nuestra sociedad. Esto es debido a que, en los últimos años, se ha originado un gran desarrollo de este tipo de operaciones englobadas en el “consumo colaborativo”. Como consecuencia, se estima que en el año 2025 este tipo de mercado tenga el mismo volumen que los negocios tradicionales en algunos sectores¹.

El desarrollo de la economía colaborativa, desde 2008 especialmente, no ha sido casualidad, sino que viene asociada en concreto a dos factores:

- El aumento de la tasa de penetración en los hogares de internet.
- Como resultado de la crisis de 2007-2008 financiera, se han creado modelos más creativos de consumo, que se fundamentan en aprovechar mejor los recursos particulares tales como la vivienda, el transporte, objetos personales, a lo que hay que sumar, nuevos canales de distribución centrados en el comercio entre particulares y no en el clásico negocio entre consumidor y empresa.

Al ser un concepto relativamente novedoso, se ha desencadenado un vacío legal en algunos ámbitos, y, como consecuencia, la necesidad de crear leyes para regular este tipo de actividades.

Las actividades de economía colaborativa atienden el pago a entidades públicas de varios impuestos y a obligaciones tributarias tales como retención o información entre otras. Algunas de las leyes que deberían crearse para regular este sector, son las relativas al ámbito fiscal, tales como diversos tributos directos, indirectos, locales, autonómicos, estatales...etc.

2.1. CONCEPTO.

El concepto de consumo colaborativo se empezó a emplear en el año 2010, desde la publicación por Botsman, R y Rogers, R (2010) del libro “*What’s Mine Is Yours: The Rise of Collaborative Consumption*”, donde aluden que aunque realmente resulte complicado establecer una definición exacta, podemos definir que el consumo colaborativo viene a constituir el hecho por el que dos o más personas, alquilan, prestan, intercambian recursos tanto materiales como económicos entre ellos, teniendo además por finalidad aumentar la eficacia en el uso y aprovechamiento de tales recursos, consiguiendo un beneficio para ambas partes pero que no tiene por qué ser pecuniario².

La Comisión Europea define la economía colaborativa como patrones de negocio en donde las plataformas ofrecen un mercado abierto de diferentes

¹ PWC (2014), “*The sharing economy: how will it disrupt your business? Megatrends: the collisions.* (disponible en http://pwc.blogs.com/files/sharing-economy-final_0814.pdf)” [Agosto de 2014]

² Botsman, Rachel; Rogers, Roo (2010, September). “*What’s Mine Is Yours: The Rise of Collaborative Consumption*”. Ed. Harpers Collins ebook.

productos o servicios con la finalidad de cederlos temporalmente, definiendo los actores que lo engloban:

- Proveedores, que puede ser particulares, de servicios compartiendo recursos, activos o habilidades (oferentes.)
- Los usuarios (demandantes)
- La plataforma colaborativa, que tiene la función de que ambas partes puedan conectar y así facilitar las interacciones.

Termina aclarando que los intercambios no conllevan como norma el cambio de propiedad, y que los intercambios pueden ser tanto gratuitos como onerosos³.

La Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia (CNMC) ha definido el consumo colaborativo como *“Un modelo de consumo que se basa en el intercambio entre particulares de bienes y servicios que permanecían ociosos o infrutilizados a cambio de una compensación pactada entre las partes”*⁴. Estas definiciones nos pueden recordar bastante al concepto tradicional de “permuta” o “trueque”: *“La permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra”*⁵, pero la diferencia con las anteriores es que hay que añadir un elemento nuevo conocido como plataforma virtual, el cual anteriormente no existía, siendo estas plataformas, medios donde oferente y demandante pueden interconectar para poder disfrutar ambos del intercambio de servicios o bienes y así aprovechar los recursos.

Aclarar que, la economía colaborativa no es un negocio digital aunque tengan algunas características parecidas; por ejemplo un negocio digital sería un portal que su principal actividad es gestionar reservas de avión, trenes u hoteles (v.gr. edreams.com), o que se dedica a la venta de artículos o libros (v.gr. Amazon); estos negocios digitales no forman parte de la economía colaborativa, son canales *online* de distribución, esto es, “economías de plataforma”.

Esta plataforma virtual de las economías colaborativas es la que define la voluntad contractual entre las partes, de manera que en ella se acuerda qué normas van a establecerse en el intercambio de bienes o servicios, o si se acuerda algún tipo de remuneración o cuándo va a establecerse el intercambio...etc. De este modo, podemos entender que “la plataforma” se ha convertido en un intermediario, que ha provocado el nacimiento del “consumo colaborativo” como alternativa al consumo meramente tradicional, en donde se ofrece la prestación de servicios de alojamiento, financiación de proyectos, transporte, contratación de personal...etc. con la finalidad de ahorrar costes para ambas partes y que en más de una ocasión es usada como fuente principal de ingresos para los usuarios ofertantes.

³ COMISION EUROPEA (2016) *“Comunicación de la comisión al parlamento europeo, al consejo, al comité económico y social europeo y al comité de las religiones. Una agenda para la economía colaborativa.”* Bruselas, 2.6.2016 COM (2016) 356 final. Pág. 3.

⁴ Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (2016), *“Estudio sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la económica colaborativa”* (marzo 2016), pág. 2.

⁵ Artículo 1538 del Código civil.

El comportamiento de los consumidores ha sido esencial en el desarrollo de este consumo; se han cambiado los tradicionales alojamientos como son los hoteles por arrendamientos de viviendas o habitaciones de particulares, o el transporte mediante taxi por Uber, Cabify o BlaBlaCar. Estas alternativas son más asequibles económicamente, pero no siempre disponen de regulación legal, y es aquí donde el legislador está actuando o ha actuado en algunos casos de manera tardía y ha provocado conflictos de seguridad jurídica, y más en concreto sobre seguridad, licencias, en materia de consumidores y usuarios y de fiscalidad (que son los que analizaremos más adelante). Y por esta razón, se está reclamando de manera más frecuente que este tipo de actividades, denominadas bajo el “consumo colaborativo”, tengan una regulación más actualizada en materias como laboral, de protección al consumidor, fiscal, administrativa...etc.

Cabe mencionar que, aunque a veces puede confundirse el término de economía colaborativa con el de consumo colaborativo, estos términos son diferentes. La economía colaborativa es un concepto más amplio, ya que este engloba el de consumo colaborativo, está basada en saber usar la tecnología en propio provecho, en donde los usuarios se organizan para conseguir un beneficio, ya sea económico, productivo o cognitivo, y el consumo colaborativo, como hemos venido diciendo, se centra en intercambiar bienes o servicios entre personas, o, dicho de otro modo, poder acceder al uso de determinados bienes o servicios, pero sin adquirir la propiedad.

3. CÓMO SE VEN AFECTADAS LAS VIVIENDAS TURÍSTICAS A TRAVÉS DE LA ECONOMÍA COLABORATIVA.

Junto al transporte compartido, dentro del “consumo colaborativo”, los arrendamientos de viviendas turísticas son los más afectados en cuanto al ámbito fiscal. La gran problemática de los arrendamientos de viviendas turísticas a través de las plataformas colaborativas es la carencia de control administrativo que han venido teniendo hasta hace poco, lo que ha provocado pérdidas de recaudación tributaria, debido a que muchas veces tanto demandantes como oferentes no han declarado o bien las “tasas turísticas” o bien los impuestos. A todo esto, hay que añadir que hay una falta de unificación normativa, ya que esta es asumida por las Comunidades Autónomas por la Ley 4/2013, de 4 de junio, de *“Medidas de flexibilización y fomento del mercado de alquiler de viviendas”, mediante esta regularización las viviendas turísticas son reguladas de manera autónoma sin incluirlas en la Ley de Arrendamientos Urbanos*”.

En la mayor parte de regulaciones autonómicas se establecen unas pautas de higiene y salubridad de la vivienda, además de las pautas administrativas. Podemos destacar los siguientes requisitos en común:

- Días máximos y mínimos que la vivienda turística se puede ceder.
- Que el número de registro de la vivienda esté publicado en el Registro de viviendas turísticas correspondiente de cada Comunidad Autónoma.

- Que la vivienda tenga licencia de ocupación.
- De manera previa a la inscripción de la vivienda en el registro y actividad debe constar una declaración a la Administración que sea competente en el cumplimiento de la regulación.

En cuanto al problema social que ha surgido con los arrendamientos turísticos a través de plataformas colaborativas, ha sido que, como consecuencia, los barrios más turísticos de las ciudades han subido los precios de los arrendamientos tradicionales o destinados a vivienda habitual según estudios realizados⁶, lo que ha provocado problemas con los habitantes de estos barrios que han visto como sus viviendas en las que habían vivido tiempo atrás, han ido aumentando su precio en función del incremento a través del “consumo colaborativo” destinado a arrendamientos turísticos.

4. ¿QUÉ ES AIRBNB?

Airbnb se funda en el año 2008 por medio de tres socios: Joe Gebbia, Brian Chesky y Nathan Blecharczyk; se configura como un portal virtual que permite a sus usuarios ofertar viviendas bajo un régimen de alquiler, pudiendo arrendarse la totalidad de la misma o parcialmente, es decir, por habitaciones. La idea se enfoca a un alquiler breve, más orientado al turismo y concretamente a aquellas personas que buscan precios más bajos y competitivos que los que ofrecen los alojamientos hoteleros. Visitando su sitio web podemos ver como se autodefinen como una comunidad en la que puedes compartir tu residencia haciendo que puedas acceder a unos alojamientos únicos y en zonas en las que, en muchos casos, serían inalcanzables económicamente.

La plataforma se encarga de contrastar que la información publicada por los distintos usuarios es veraz y crea una red de confianza en lo que al pago del alojamiento se refiere. Gracias a estos patrones ha conseguido expandirse a nivel mundial, teniendo presencia en alrededor de 200 países.

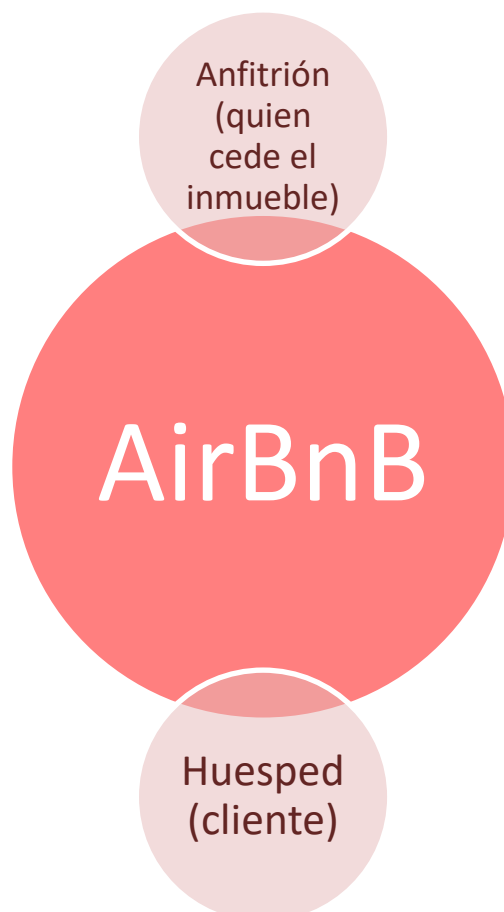
Desde un punto de vista legal podríamos concluir que la forma en la que opera la compañía se asemeja a un acuerdo de intermediación celebrado entre tres partes: la propia empresa, el propietario o cedente de la vivienda (anfitrión) y el huésped (invitado), a cambio de una contraprestación de la que se beneficia Airbnb. Del arrendador recibe un canon proporcional de la vivienda, además de ciertos gastos de gestión, y del arrendatario una comisión variable en función de la renta, más unos gastos de mantenimiento. Este es uno de los principales motivos de la alta rentabilidad de la plataforma, conseguida siendo un intermediario entre dos partes que buscan formalizar un contrato de arrendamiento turístico.

No obstante, también hay que tener en cuenta que, aunque la finalidad del negocio es la de intermediador, la plataforma también ofrece un servicio

⁶ Exceltur. (2016) “Alojamiento turístico en viviendas de alquiler: Impactos y retos asociados (2015)” <https://www.exceltur.org/wp-content/uploads/2015/06/Alojamiento-tur%C3%ADstico-en-viviendas-de-alquiler-Impactos-y-retos-asociados.-Informe-completo.-Exceltur.pdf>, 24 de junio de 2015.

fotográfico que ayuda al arrendador a publicitar el inmueble de un modo más profesional y adecuado.

En cuanto al contrato, no existe un contrato directo entre huésped y anfitrión, la relación es directa entre Airbnb y las otras dos partes. En el siguiente gráfico podemos ver la relación existente entre Airbnb, Anfitrión y cliente.



Por tanto, se configura como un modelo de negocio que de primeras parece que cumple los requerimientos de lo que se conoce como “consumo colaborativo”. De hecho, en su página web se expone su afán por colaborar con las autoridades locales en busca de una regulación que beneficie más a una economía colaborativa⁷. Al fin y al cabo, lo que se consigue con Airbnb es una mayor explotación de los inmuebles, tanto si es de manera habitual como ocasional, y tanto si la cedes total o parcialmente; todo a través de una participación de ofertantes y demandantes a través de aplicaciones digitales que parece crear una comunidad entre sus usuarios. Sin embargo, este consumo colaborativo no es aceptado por todos y muchos son los que lo discuten.

Las principales oposiciones resaltan que la empresa no solo se limita a ser un mero intermediario que pone en contacto a dos partes que buscan obtener beneficios de una vivienda, sino que se cree que se ha conseguido crear un

⁷ <https://www.airbnb.es>

mercado que no existiría sin la participación de Airbnb o por lo menos, no con la dimensión que tiene actualmente. La plataforma tiene un protagonismo tal que es capaz de sobreponerse a sus usuarios e imponer una cadena sólida de relaciones comerciales a los que estos tienen que adaptarse, es decir, el rol protagonista reside en la plataforma y no en los usuarios. En base a esta afirmación, es cierto que parece que se aleja un poco de los términos marcados por la economía colaborativa. Por todo esto, una de las voces críticas que más ruido está ocasionado es la patronal de empresas turísticas españolas, también conocida como Exceltur, que ha resaltado que el hecho que más le aleja de la economía o consumo colaborativo es el motivo de los arrendadores a utilizar este servicio que no es otro que el percibir un rendimiento económico y no ha meramente a poner en contacto a dos partes interesadas.

5. DERECHO COMPARADO.

Tomando como punto de partida que el concepto de “consumo colaborativo” ha sido reconocido por las autoridades europeas y, concretamente, la importancia de la esfera fiscal de este tipo de actividades se ha puesto de manifiesto la necesidad de colaboración por parte de los entes estatales y autonómicos en España. El objetivo no es otro que el de poner en común información trascendente de carácter tributario y agilizar las labores de inspección por parte de los órganos competentes.

La propia Comisión Europea, el pasado año 2014, reconocía que este tipo de consumo es cada vez más frecuente en todas las comunidades que conforman la Unión Europea. Entre estas resalta aquellos negocios que se nutren de las redes tecnológicas para ser más eficientes, consiguiendo más resultados con menos medios. De forma específica se refirió a “*actividades como alquiler, el préstamo, el intercambio, el trueque, el regalo o compartiendo productos a una escala antes inimaginable*”⁸

Además, señala que este tipo de negocio puede suponer una solución a la recesión económica debido a que facilita el intercambio de bienes y servicios en caso de necesidad.

Sin embargo, España se caracteriza por una regulación bastante escasa o escueta en este aspecto, algo que contrasta un poco con las medidas adoptadas por otros Estados Miembros, los cuales, en relación con los “arrendamientos de vivienda turística”, han configurado una legislación más detallada. Los principales puntos de estas medidas se pueden resumir en:

- La Ley adoptada por el Estado Francés sobre el intercambio de viviendas (Ley ALUR/Duflot). Esta norma surge debido a la grave situación de los alquileres en Francia, en los que la demanda supera de forma considerable a una oferta muy cara y de mala calidad. Particularmente alarmante es la situación de la capital, París, la cual ha sido considerada

⁸ Comité Económico y Social Europeo, “*El consumo colaborativo y participativo: un modelo de sostenibilidad para el siglo XXI*” (enero 2014).

la segunda ciudad más cara para vivir y encontrar una vivienda, solo por debajo de Londres. Aparte de la dificultad de encontrar un apartamento, que puede acarrear hasta tres meses de búsquedas, lo que más indigna a los usuarios son los altos costes de agencia. Esto ha provocado que el término “*collocation*” sea cada vez más utilizado, en primer lugar, porque sale más económico, pero principalmente porque resulta más sencillo evitar los trámites burocráticos que rodean el tema del alquiler en Francia. Además, este concepto permite el subalquiler o rentas de menor duración. Por todas esas razones, la ley Duflot regula el arrendamiento y las tarifas del sector inmobiliario con el objetivo de congelar las subidas de alquiler y limitar los gastos de agencia, todo de la mano del fin supremo de esta norma, que no es otro que el de la garantía universal de alquileres. El sistema funciona a través de la fijación de precios. Estos se calculan en base a dos variables: el área geográfica y el tipo de alojamiento. Se calculará un precio medio para los arrendamientos del mismo tipo y toda diferencia del más del 20% deberá justificarse.

- En los Países Bajos se ha regulado la cesión a visitantes de la vivienda familiar o habitual. El límite fijado por el Estado es de cuatro invitados. Además, otorga la posibilidad de no darse de alta como profesional para aquellos casos en los que la vivienda se ceda menos de sesenta días al año, sin que esto lleve aparejado ningún tipo de autorización o deber de carácter adicional. Lo que matiza la ley es el concepto de “vivienda habitual”, lo que lleva consigo la exclusión de esta norma de aquellas viviendas ocasionales o de segunda residencia, que no podrán ofrecerse como arrendamiento turístico. Este aspecto hace que se aleje más del hecho de mercantilizar este tipo de actividades, y se aproxime a la idea previamente mencionada de consumo colaborativo.
- Por último, mencionar la regulación del Reino Unido en este sentido, la norma establece la posibilidad de usar la vivienda en este ámbito y poder por tanto cederla o arrendarla a terceras personas sin que esto implique ningún tipo de autorización por las autoridades pertinentes. Este permiso será únicamente necesario para aquellas cesiones que superen los 90 días, por lo que todas las que no superen este período, podrán considerarse totalmente lícitas y amparadas bajo el derecho anglosajón.

Sin embargo, no debemos pensar que únicamente la regulación del arrendamiento con finalidad turística está cobrando importancia. De hecho, la actuación de la Comisión Europea ha provocado que sean numerosas las zonas o regiones en las que Airbnb ha formalizado contratos o acuerdos con la Administraciones competentes en la materia para recaudar y abonar impuestos locales en nombre y en favor de los inquilinos. Esto hace que la compañía calcule esas tasas y las recaude en el momento en que los usuarios realicen la reserva del apartamento. A continuación, Airbnb envía las cantidades recaudadas a los órganos fiscales locales en nombre de sus usuarios. Son varios los Países Europeos que han llegado a un acuerdo con la empresa, entre los que destacan jurisdicciones tan significativas como Alemania, Francia, Italia, Países Bajos o Portugal. Asimismo, otros países han seguido esta tendencia, como es el caso

de México, Canadá o Brasil sumado a la mayoría de los estados de Estados Unidos⁹.

Para el resto de las obligaciones tributarias, serán los arrendadores los obligados a llevarlas al día, incluidas no solo las locales, sino también las de carácter municipal y estatal. Los usuarios que tengan una vivienda que quieran ofertar en la plataforma en alguna de las ciudades o países donde se haya llegado a un acuerdo deben también cerciorarse de las obligaciones derivadas del impuesto de alojamiento, cuando exista, y de lo que supone que Airbnb recaude en su nombre. Según esto, los arrendadores piden y dan permiso a la plataforma para que recaude y envíe el impuesto a las autoridades competentes en aquellas localidades donde Airbnb haya decidido proporcionar dicha recaudación. Si un arrendador estima que la legislación aplicable en su caso concreto le exime de recaudar un impuesto que Airbnb recauda y presenta en su nombre, dicho arrendador renuncia a dicha exención mediante la aceptación de la reserva por parte del arrendatario. Si el anfitrión no tiene voluntad de renunciar a la exención que considera que se le aplicaría, no debería aceptar la reserva.

En hechos precisos de recaudación de los diferentes ingresos obtenidos del alquiler de vivienda turística a través de este tipo de aplicaciones, el marco legal no ha seguido las mismas directrices; Bélgica y Finlandia han preferido fijar deducciones fiscales a éste tipo de negocios jurídicos, y sin embargo Reino Unido, ha decidido eliminar estos negocios jurídicos en muchos conceptos, lo cual va por camino contrario con algunas políticas como las de Irlanda, país que no contempla ningún beneficio fiscal para este tipo de actividades¹⁰.

En el ordenamiento español nos encontramos entre ambas opciones, no se reconocen los beneficios dirigidos a los alquileres de vivienda habitual, pero si aceptamos que los gastos que se realicen para llevar a cabo el alquiler sean deducibles.

6. REGULACION DEL ARRENDAMIENTO DE LA VIVIENDA TURISTICA EN ESPAÑA.

En el ordenamiento jurídico español la Ley de Arrendamientos Urbanos, recoge tres tipos de arrendamientos; en primer lugar, los arrendamientos destinados a vivienda, recogidos en el artículo 2 de la Ley de Arrendamientos Urbanos, donde señala que los arrendamientos de vivienda son aquellos que se localizan en una edificación habitable con la finalidad de emplearse como vivienda del arrendatario, en segundo lugar se clasifican los arrendamientos turísticos de temporada, que están recogidos en el artículo 3.1 de la LAU, en relación con el artículo 2.1, donde se indica que serán considerados

⁹ <https://www.airbnb.es/help/article/653/in-what-areas-is-occupancy-tax-collection-and-remittance-by-airbnb-available#Netherlands>

¹⁰ Comisión Europea. “*European agenda for the collaborative economy: supporting analysis*”, junio de 2016, pág. 42. Disponible en <http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/16881>.

arrendamientos de uso distinto de vivienda cualquier arrendamiento que se dé sobre una edificación que no sujete como finalidad el uso continuado de vivienda y en especial los arrendamientos que se hagan por temporadas tanto de verano como de cualquier otra temporada, como pueden ser arrendamientos para un estudiante en el periodo escolar o la movilidad de un trabajador a otra sede que produce un cambio de vivienda temporal; y en tercer lugar los arrendamientos sobre viviendas con fines turísticos, excluidos de la LAU, como queda recogido en el artículo 5.e) de la LAU : *“Quedan excluidos del ámbito de aplicación de esta ley:”(…)* *“La cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial”*, que se encuentran recogidos en la *“Ley 4/2013, de 4 de junio, (que reforma la LAU)*. Esta ley señala los requisitos que determinan que un arrendamiento sea considerado como turístico, y como consecuencia, no quede recogido en la LAU, los requisitos generales son:

- Habitualidad en el servicio de alojamiento, es decir, que se ofrezca de manera continuada en el tiempo, pero sin sobrepasar los intervalos de tiempo señalados y siempre con fines turísticos.
- El arrendamiento ha de ser oneroso y no gratuito.
- El suelo sobre el que este situado la vivienda debe ser residencial.

En particular, esta exclusión de los arrendamientos turísticos en la Ley de Arrendamientos Urbanos tiene como consecuencia que la competencia en esta materia esta cedida de manera exclusiva a las Comunidades Autónomas en virtud del artículo 148.1. 18º de la Constitución Española (CE), por lo que los arrendamientos de viviendas turísticas están regulados por las normas de cada comunidad, donde éstas han regulado materias como permisos de licencias, condiciones salubridad o seguridad, inscripciones en los registros turísticos de la vivienda... etc.

Debemos de tener en cuenta que la jurisprudencia no marca el contrato por el tiempo que dure el mismo o por el nombre que contenga, sino que lo que se va a tener en cuenta es el fin del mismo contrato.

Una de las principales características para distinguir los arrendamientos de temporada de los arrendamientos turísticos, es que, en los arrendamientos de temporadas, el arrendador no realiza ninguna actividad en beneficio del arrendatario y no presta ningún servicio para éste tampoco; y sin embargo el arrendamiento turístico se caracteriza por los servicios que recibe por parte del arrendador, otra diferencia es que los arrendamientos turísticos, dependiendo de la Comunidad Autónoma, deben de darse de alta en el Registro de Empresas turísticas.

Los servicios anteriormente mencionados de los arrendamientos turísticos son conocidos como “servicios complementarios”, entre los que se contempla el cambio de sábanas, la limpieza, lavandería...etc. en función de cada comunidad autónoma (que son las que tienen la competencia cedida en esta materia como

hemos dicho anteriormente). Es de contemplar que, si bien los alquileres son más frecuentes en verano, pero que sean en verano no quiere decir que solo sean turísticos los recogidos en esta temporada, extendiéndolo también a ciudades y no solo zonas de playa o montaña, ya que no solo son turísticos los arrendamientos situados en playas.

Conviene añadir, que el pasado 18 de diciembre se aprobó el “*Real Decreto-ley 21/2018, de 14 de diciembre, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler*”, pero que no ha sido convalidado el pasado 23 de enero de 2019 al no contarse con la mayoría parlamentaria como así se señala en el artículo 86.2 de la CE “*Los Decretos-leyes deberán ser inmediatamente sometidos a debate y votación de totalidad al Congreso de los Diputados, convocado al efecto si no estuviere reunido, en el plazo de los treinta días siguientes a su promulgación. El Congreso habrá de pronunciarse expresamente dentro de dicho plazo sobre su convalidación o derogación, para lo cual el reglamento establecerá un procedimiento especial y sumario.*”, y en la sinopsis de artículo 86 de la CE se declara que cuando el desenlace no sea positivo en el referéndum de convalidación, el decreto va a dejar de crear efectos y va a quitarse del ordenamiento, pero los efectos surgidos durante su vigencia si van a tenerse como producidos, por lo que solo ha surgido efectos durante el corto periodo que ha estado vigente, el Real Decreto se publicó, entre otras causas, con la intención de aumentar la oferta de viviendas, debido a que, en los últimos años, a consecuencia de las plataformas colaborativas, se ha aumentado el precio de los arrendamientos de vivienda habitual.

El Real-Decreto ley modificó algunos aspectos de la LAU que afectan a los contratos de alquiler y contenía alguna modificación en cuanto a los alquileres turísticos. Los cambios fundamentales que afectaban a esta materia consistían en la modificación en materia de la cesión temporal del uso de vivienda, se eliminaba la limitación sobre la obligación de que estas estén comercializadas en plataformas o publicitadas en canales de oferta turística.

Además, el Real Decreto-ley aprobó alguna modificación en la “*Ley 49/1960, de 21 de julio, sobre propiedad horizontal (LPH)*”, en lo que afecta al alquiler turístico, novedad que habilitaba a las comunidades de propietarios, siempre y cuando tuvieran una mayoría cualificada de las tres quintas partes, para que pudieran establecer acuerdos sobre los límites o condiciones a los alquileres turísticos, aumentando los gastos en la comunidad para los propietarios que alquilaran los inmuebles de hasta un 20% más.

En materia fiscal, el Real-Decreto ley modificaba “el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITP y AJD)”, aprobando que el arrendatario quedaba exento de pagar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Por otro lado, en cuanto a la regulación fiscal sobre los arrendamientos turísticos de viviendas, señalar que actualmente es una regulación escasa y poco

actualizada, ya que “el consumo colaborativo” en el tipo de arrendamientos que hemos analizado, no cuenta con la creación de un nuevo negocio jurídico, sino que es incluido en las existentes disposiciones jurídico-tributarias en virtud del artículo 13 de la LGT que declara que la naturaleza del negocio jurídico es lo que verdaderamente importa en el derecho tributario, incluso cuando la denominación o la forma elegida del negocio, no esté incluida en el tipo normativo elegido, como dicen Ruiz Almendar, V y Zozona Pérez, J (2008), el objetivo del artículo 13 es crear una denominación respecto al sector tributario en donde sea posible la independencia respecto a otras denominaciones de otros sectores, para obtener un gravamen adecuado a la capacidad económica¹¹. Todo esto resulta relevante en base a que en el “consumo colaborativo”, a veces, estos tipos de servicios los prestan los particulares, pero sin la debida autorización, permiso o licencia adecuada.

En respuesta, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) quiso mostrar mayor interés en comprobar que se cumplan las obligaciones tributarias de los arrendamientos de viviendas turísticas, y entre otros factores, uno de los intereses se ha debido al aumento de este tipo de arrendamientos y a la mala comunicación y colaboración entre la Administración y las plataformas, persiguiéndose que exista información online de naturaleza pública como precisión en este control. Por lo que la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), en el ejercicio de la renta de 2015, comunicó a los contribuyentes que en caso de haber realizado anuncios arrendando inmuebles en algunos medios de publicidad, en donde entraba internet, se les recordaba que, si habían obtenido rentas por estos arrendamientos, debían de incluirse en su declaración, además de cualquier otra renta con obligación tributaria.

Podemos resumir que los problemas surgidos en el ámbito fiscal sobre “consumo colaborativo”, se ciñe a tres apartados:

1. Calificar las rentas a consecuencia de este tipo de actividades.
2. Localización de la operación.
3. Control sobre las operaciones de “consumo colaborativo”.

En referencia al primer apartado, y como calificar las rentas a consecuencia del “consumo colaborativo”, hay unanimidad doctrinal en entender que el negocio jurídico prevalece, en todo caso, a la denominación que se haga de estas actividades, con independencia de si hay un tipo fiscal específico que agrupe las actividades de “consumo colaborativo”, por lo que estas rentas van a encajar dentro de los ordenamientos jurídicos en sus tipos tributarios preexistentes.

En cuanto al segundo apartado, respecto a la localización de la operación, debemos tener en cuenta en qué país se han obtenido las rentas a través de estas plataformas, ya que cuando la actividad se produce en otro país diferente al que realiza la actividad de “consumo colaborativo”, se puede optar por

¹¹ RUIZ ALMENDRAL, Violeta, y ZORNOZA PÉREZ, Juan, (2008) “La aplicación de las normas tributarias”, *Estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces-Barba, volumen 1* (2008), pág. 47

planificación fiscal o economía de opción, es decir, por técnicas fiscales más ventajosas produciendo pérdidas de ingresos a administración tributaria.

Por último, en el tercer apartado, en relación al control sobre las operaciones de esta actividad, el control fiscal por parte de las Administraciones tiene un papel fundamental, resulta esencial la colaboración entre las plataformas y la Administración, así lo recoge además el nuevo artículo 54 ter del “*Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre*”, que ordena la obligación de informar sobre la cesión de usos de viviendas cuando tienen fines turísticos y que va más allá de las visitas que se hacen a los inmuebles y el análisis de los consumos de las viviendas. El artículo ha entrado en vigor el pasado 1 de enero de 2018, con la finalidad de controlar los ingresos fiscales en España derivados de los “arrendamientos de viviendas turísticas” a través de las plataformas de intermediación, donde estas deben solicitar a los usuarios, gestores o propietarios información sobre la referencia catastral del inmueble, razón social, número de identificación fiscal...etc.; también han de presentar una declaración mostrando los ingresos cobrados por el servicio y la cantidad de días que la vivienda ha sido arrendada, todo esto lo detallamos a continuación.

7. OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN EN LA CESIÓN DE USO DE VIVIENDAS CON FINES TURÍSTICOS (ARTÍCULO 54 TER)

La obligación de información del artículo 54 ter del “*Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre*”, nace con la finalidad de evitar la evasión de las obligaciones tributarias sobre los “arrendamientos de vivienda con fines turísticos”.

Lo primero de todo, como hemos explicado anteriormente, las plataformas de intermediación plantean una relación triangular, en donde por un lado se encuentra la relación entre el cesionario y cedente (que nunca es una relación directa), y por otro lado se encuentra la relación del cedente con el intermediario y del cedido con el intermediario.

Con base en estas relaciones, en España se establecen determinadas obligaciones formales, tales como que el cedente tiene la obligación de mantener la documentación¹². No obstante, lo más importante en esta reforma es todo lo relacionado con el intermediario y la obligación de información que adquiere; esta es la finalidad del nuevo artículo, creado para evitar el fraude fiscal relacionado con las plataformas colaborativas y en lo que se centra en su gran mayoría el artículo 54 ter del RD 1070/2017.

Las plataformas colaborativas, en su función de intermediarias de los arrendamientos turísticos, tienen la obligación de suministro de información de datos ajenos, en base al artículo 93.1 de la LGT, datos que tiene por la relación triangular que antes señalábamos que se deducen de esta relación de negocio. La información que debe suministra es la siguiente:

¹² Artículo 54 ter 4 c) del R.D 1070/2017

- Identificación tanto del cedente como del cesionario; diferenciando entre el titular del derecho por el que se cede la vivienda y el titular del inmueble.
- Información general del inmueble arrendado con fines vacacionales.
- Información del periodo y el precio de la cesión.

Además de los datos anteriores, el intermediario está obligado a obtener los siguientes datos:

- Es necesario saber el derecho que tiene el cedente sobre la vivienda, esto va más allá de la simple identificación de titularidad del derecho, como hemos dicho anteriormente. Hay que aclarar que se van a tener como titulares del derecho a los cedentes que lo sean en última instancia sobre la vivienda, por lo que cabe que sean titulares de propiedad, de contratos de arrendamientos o subarrendamientos, contratos de multipropiedad...etc.
- Detallar la titularidad del inmueble y su valoración
- Aportar el número de referencia catastral del inmueble (el cedente debe aportar esta referencia al intermediario, aunque no sea el titular que aparezca en el registro) y en caso de que la cesión no sea onerosa, habrá de indicarse que es gratuita, si no lo es habrá de aportarse el importe adeudado.

En resumen, las ideas principales de este artículo son:

- Se va a aplicar a personas o entidades que son intermediarios en las cesiones de uso de vivienda con finalidad turística.
- Se va a aplicar ante cualquier cesión temporal, tanto si es de una parte o de la totalidad de la vivienda.
- El servicio a través del cual se haga la intermediación no va a ser relevante, aceptándose que la intermediación sea de carácter gratuito.
- Van a estar excluidos de este artículo los arrendamientos de vivienda que se encuentran regulados en la LAU, los alojamientos turísticos como son los hoteles o los albergues entre otros, el subarriendo parcial y el aprovechamiento por turno.
- El plazo de presentación, comenzándose a aplicar desde el 1 de enero de 2018¹³ corresponde al modelo de declaración 179 y tiene que presentarse de manera trimestral. En caso de no cumplirse con estas obligaciones, los intermediarios pueden llegar a tener las sanciones que nuestra normativa contempla.

Una vez analizado el artículo 54 ter del Real Decreto 1070/2017, vamos a plantear un problema planteado por el Profesor de la Universidad de Oviedo de Derecho financiero y Tributario, Marcos M. Pascual González¹⁴ respecto a que el deber de información señalado en reglamento es inapropiado.

¹³ Orden HFP/544/2018, de 24 de mayo, por la que se aprueba el modelo 179, "Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos"

¹⁴ Pascual Gonzalez, M. "Fiscalidad de la colaboración social". Editorial Aranzadi. Enero de 2018. Pág. 3 y siguientes.

Respecto a la inapropiación del deber de información, plasmado en un reglamento, para entender esto, es preciso explicar cómo la Administración tributaria hace uso de este deber de información; “*la Ley General Tributaria*” a través de sus artículos 93 y 94 habilita a la Administración tributaria para poder recabar información a los obligados tributarios, y ésta puede hacerlo de dos formas, la primera es de manera general y la segunda es de manera individualizada. En cuanto a la manera general, el artículo 93.2 señala que la solicitud debe de estar habilitada por ley; por otro lado, cuando la Administración pretende requerir información de manera individual, tiene la potestad de hacerlo cuando cuente con individualización, concreción, la proporcionalidad exigida y contenga trascendencia tributaria sobre los datos requeridos.

De este modo, la Administración tributaria está facultada para solicitar información a una plataforma colaborativa (Airbnb en este caso), cuando necesite algún tipo de información que tenga trascendencia tributaria y sea concedora a través de las relaciones con los clientes. No obstante, la solicitud debe especificar a qué cliente se refiere mediante su nombre o la razón social.

Sin embargo, en caso de que la Administración necesite información sobre los rendimientos que obtiene un inmueble determinado a través de una plataforma, la Administración puede solicitar estos datos a la plataforma. Simplemente tendrá que comunicar qué sujeto es el investigado y el bien inmueble, e incluso a veces solo hace falta uno de los dos datos. En consecuencia, el inspector pondrá en conocimiento de la plataforma la solicitud de requerimiento individualizado, haciendo constar la trascendencia tributaria y la plataforma colaborativa se los dará para que la Administración tributaria obtenga el conocimiento requerido.

Con el reciente artículo 54 ter del “*Real Decreto 1070/2017*”, todo lo anterior no es necesario porque las plataformas colaborativas ya están obligadas a presentar de manera periódica declaraciones con información de los bienes inmuebles o sobre los derechos sobre estos bienes que estén situados en España. Por lo que esta información ya no sería una solicitud individualizada, sino que a través de esta norma es una solicitud general. Esta opción como hemos explicado más arriba solo es posible cuando una norma habilite a la Administración. Como hemos dicho lo señala “*la Ley General Tributaria*” y “*la Ley Orgánica de Protección de Datos*”, por lo que obligar a un sujeto a dar información general en virtud de un reglamento, iría en contra de nuestro ordenamiento constitucional.

En consecuencia, las plataformas ante esta situación tienen dos opciones, una es presentar la declaración del artículo 54 ter del “*Real Decreto 1070/2017*” y como consecuencia no cumplir con el Reglamento de Protección de Datos sabiendo que puede tener una sanción, y por otro lado no cumplir con lo reflejado en el artículo 54 ter del “*Real Decreto 1070/2017*” apoyándose en que no se cumplen los requisitos que por ley corresponden y de este modo tener una sanción por parte de la Administración tributaria.

8. FISCALIDAD DEL ARRENDADOR PERSONA FISICA

A continuación, explicaremos cómo se ven afectadas las personas físicas en materia fiscal cuando son arrendadores de viviendas de uso turístico a través de plataformas colaborativas (Airbnb). Vamos a hacer referencia a los impuestos directos de los que se ven afectados, por un lado, y más adelante señalaremos los indirectos.

8.1. IMPUESTOS DIRECTOS.

Los impuestos directos son los que afectan de forma directa al patrimonio y a la renta de las personas físicas o jurídicas. En nuestro ordenamiento, los impuestos directos son: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (IRNR) y el Impuesto de Sociedades (IS), este último solo afecta a las personas jurídicas, pero nos vamos a centrar en el IRPF y en el IAE.

8.1.2. *El impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF):*

El impuesto de la renta de las personas físicas se encuentra regulado en la “Ley 35/2006, de 28 de noviembre” y el “RD 439/2007, de 30 de marzo” mediante el cual se aprueba el IRPF.

La normativa del IRPF señala en su artículo 6.1 que el hecho imponible son las obtenciones de las rentas del contribuyente; los contribuyentes de este impuesto son todas las personas físicas que tienen su residencia habitual en España o territorio español (se encuentre más de 183 días en España o territorio español), o que tenga el núcleo principal de sus actividades económicas o intereses económicos en España ya sea de forma directa o indirecta; puede suceder que algunos contribuyentes tengan como residencia habitual un estado que no sea el español pero que por las circunstancias previstas en el artículo 10 de la LIRPF sean considerados contribuyentes españoles.

Por lo que, lo primero para identificar si el arrendador ha de tributar por el IRPF, es determinar si reside o no reside en territorio español en base a la LIRPF y sus artículos 8 a 10. Una vez tengamos asegurado que el arrendador es residente español, debemos clasificar las rentas obtenidas por el arrendamiento en rendimientos derivados del capital inmobiliario, en rendimientos derivados de una actividad económica o en rendimientos mobiliarios:

- Rendimientos derivados del capital inmobiliario:

Esta clasificación es la más habitual, ya que se van a encuadrar en estos rendimientos la mayoría de los arrendamientos de inmuebles a través de plataformas colaborativas, se encuentran regulados en el artículo 22.1 de la LIRPF que señala: *“Tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de*

derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza. ” Los rendimientos de capital inmobiliario se encuentran incluidos en la parte general de la base imponible, con un tipo impositivo que va desde el 19 al 45 por ciento, según Javier Galán Ruiz y José Rodríguez Ordanza sería conveniente que las ganancias de los alquileres cotizaran en la base del ahorro¹⁵.

Para que estos rendimientos sean calificados como rendimientos inmobiliarios, el alquiler no debe de tener ningún tipo de servicio complementario similar al de la industria hotelera y que además no haya ningún personal contratado con una jornada laboral completa. Es decir, el arrendador únicamente hará entrega de las llaves al comienzo del arrendamiento y cuando finalice se encargará de recogerlas cuando se hayan ido los inquilinos.

La LIRPF indica que gastos son deducibles en este tipo de alquileres, van a ser:

- Gastos de financiación.
- Gastos de conservación y reparación de la vivienda, siempre que sean los de uso normal y no los gastos de mejora (estos no son deducibles).
- Primas de contratos de seguros de responsabilidad civil, robo o similares.
- Los gastos de suministros de luz, gas o agua.
- Tributos y recargos no estatales.
- Recargos estatales y tasas (tasa de basuras, IBI...etc.)
- Gastos de amortización hasta un 3 por ciento del valor catastral.

Así pues, van a poder deducirse todos los gastos que el arrendador se vea obligado a hacer para la obtención de ingresos en el periodo en el que inmueble este arrendado¹⁶, con la limitación de que no pueden excederse los gastos de cada inmueble de los ingresos obtenidos y que deben de imputarse en el periodo en que el inmueble ha sido alquilado; si hay exceso, en los próximos cuatro años se van a poder deducir, pero sin alcanzar simultáneamente con los ingresos de los debidos años siguientes, y deben ser del mismo inmueble arrendado. Si la vivienda esta alquilada por partes o por habitaciones, los gastos se van a deducir en proporción del espacio y periodo arrendado.

En este ámbito se plantea tener en cuenta, si los arrendadores de viviendas turísticas van a poder beneficiarse de la reducción del 60% reflejada en el artículo 23.2 de la LIRPF, la respuesta es negativa, como dice la *“Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V3709-16 de 05 de Septiembre de 2016”*: *“Dado que el destino del alquiler no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda de los arrendatarios, sino que se efectúa por temporadas, no resultará aplicable la reducción prevista en el artículo 23.2 de*

¹⁵ Cordón Ezquerro, T, Rodríguez Ondarza J, Galán Ruiz. J y Gutiérrez Lousa. M (2009). *El impuesto sobre la renta de las personas físicas*. Ed. Civitas, Pág. 375

¹⁶ Art. 23.1 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.”*

la LIRPF. Por lo que las viviendas alquiladas con fines turísticos no van a poder disfrutar de la reducción del 60%. Sin embargo, si es posible aplicar la reducción cuando el destino de la vivienda alquilada sea doble, como señala la DGT en la “Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V3461-15 de 12 de Noviembre de 2015” planteada por el propietario de inmueble que alquila a un inquilino que utiliza el 71 por ciento del inmueble como vivienda habitual y el resto como despacho profesional, en este caso la DGT señala: *“la reducción del rendimiento neto prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF está condicionada al destino del inmueble a vivienda del arrendatario, por lo que, al tener el inmueble arrendado una doble utilidad, resultará aplicable únicamente sobre el rendimiento neto que corresponda a la parte del inmueble destinado a vivienda del arrendatario.”*

Para un estudio más visual de cómo funciona esta reducción, vamos a poner un ejemplo de cómo quedaría si se aplicase esta reducción a un arrendador que ha alquilado un inmueble a través de Airbnb y ha obtenido unas rentas al año de 12.000 euros, con unos gastos de IBI de 250 euros y de comunidad de 200 euros. Si aplicamos la reducción esto quedaría así:

- Rendimientos íntegros totales: 12.000 euros
- Gastos a deducir: 450 euros
- Rendimientos netos totales: 11.550 euros.
- Reducción del 60 por ciento: 6.930 euros
- Rendimiento total reducido neto: 4.620 euros.

En este caso el arrendador solo tributaría por 4.620 euros en lugar de 11.550 euros sin la reducción del 60 por ciento. Este resultado es un ahorro considerable en la cuota del IRPF para los arrendadores que alquilen sus inmuebles en las plataformas turísticas, y que, como consecuencia podría abaratar los precios de los alojamientos más e incentivar la economía y el turismo.

Por último, cuando el inmueble no se encuentre arrendado, el contribuyente va a tener que declarar sobre los rendimientos derivados de imputación de rentas inmobiliarias¹⁷, de modo que sobre el valor catastral de inmueble tiene que aplicarse un 1,1% o un 2% (en función de cuando sea la última vez que fue revisado), y un prorrateo sobre el número de días en que el inmueble no ha estado arrendando.

Por lo que, para declarar el ejercicio fiscal, debemos de ser conscientes de que hay que dividirlo en dos partes, la primera es el transcurso de tiempo en el que la vivienda ha estado alquilada, y en segundo lugar cuando no ha estado alquilada la vivienda.

1. Cuando ha estado alquilada, como hemos señalado previamente, se van a poder deducir los gastos, por lo que a modo de ejemplo si una vivienda

¹⁷ Art. 85 de la LIRPF.

ha estado alquilada cuatro meses, el desglose de la operación quedaría así:

- Ingresos totales: 4000 euros
- IBI: 500 euros anuales, por los cuatro meses podemos deducir 166,7 euros anuales.
- Seguro de hogar: 200 euros anuales, por los cuatro meses podemos deducir 66,7 euros.
- Interés de la hipoteca del inmueble: 1200 euros, por los cuatro meses podemos deducir 400 euros.
- Amortización: 3900 euros, tendríamos que calcular el 3% del valor del inmueble (130.000 euros), serían 1300 euros por los cuatro meses.

El total a declarar por el periodo alquilado son los ingresos menos los gastos, y esto hace un total de 2066.6 euros multiplicado con el tipo correspondiente.

2. Cuando no ha estado alquilada, como hemos explicado anteriormente, la administración tributaria obliga a imputar rendimientos de capital inmobiliario. Para calcularlo haremos el 1,1% sobre el valor catastral:

- Si es valor catastral es de 100.000 euros, el resultado da 1.100 euros.
- El resultado lo dividimos entre 12 meses y lo multiplicamos por 8 meses que no ha estado alquilado, el resultado es 733,34 euros.
- El resultado se debe de multiplicar por el tipo y es por lo habría que tributar.

Queríamos resaltar que, respecto a las especialidades forales del País Vasco, comentar que cuando un propietario persona física arrienda un inmueble, va a considerarse un rendimiento de capital inmobiliario pero va a imputarse en la base del ahorro en base al artículo 63.a) de la "Norma Foral 3/2014, de 17 de enero, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas del Territorio Histórico de Gipuzkoa" que señala: "Constituyen la renta del ahorro"(...)"*Aquellos rendimientos del capital inmobiliario de los previstos en el apartado 1 del artículo 32 de esta norma foral, derivados de los considerados como arrendamiento de vivienda en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.*", además de tributar en la base imponible del ahorro, van a tener un 20% de bonificación sobre cada inmueble arrendado. Cuando los arrendamientos son sobre habitaciones, van a la base del ahorro solo si no prestan servicios similares a los del sector hotelero, que en ese caso van a clasificarse como rendimientos derivados de actividades económicas.

- Rendimientos derivados de una actividad económica:

Los rendimientos derivados de una actividad económica según Jose Manuel Tejerizo Lopez, Juan Martin Queralt y Antonio Cayón Galiardo "*los rendimientos de actividades económicas como aquellos que proceden del*

*trabajo personal y del capital y que suponen la ordenación por cuenta propia de factores de producción y recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios*¹⁸, estos rendimientos están incluidos en la parte general de la base imponible, con un tipo impositivo que va desde el 19 al 45 por ciento.

Se sitúan en este tipo de rendimientos los arrendadores que tengan, al menos a una persona contratada como trabajador a jornada completa con motivo del arrendamiento en base al artículo 27.2 de la LIRPF *“se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa”*, o bien presten servicios similares a los de restauración o de un hotel en base al artículo 27.1 de la LIRPF. En consecuencia, como señala la *“RV de la DGT, V2655-18 de 02 de Octubre de 2018, si el contribuyente presta este tipo de servicios estaríamos ante rendimientos derivados de actividades económicas, mientras que si no lo hace estaríamos ante rendimientos del capital inmobiliario, salvo que concurrieran las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la LIRPF, en cuyo caso, también podríamos estar ante rendimientos derivados de actividades económicas”*. Añadir que, en caso de baja maternal se va a seguir considerando rendimiento de actividades económicas¹⁹.

Si el arrendador tiene una persona o más contratadas como trabajador a jornada completa, pero estos trabajadores no realizan las actividades de restauración u hospedaje. En este caso, *“la Resolución del TEAC, del 20 de diciembre de 2012”*, teniendo como referencia una sentencia del Tribunal Supremo, señala que basta con que se realicen las gestiones destinadas al arrendamiento del inmueble y que la persona contratada realice las actividades de esta gestión, para entrar en el capítulo de los rendimientos de actividades económicas. También puede pasar que, a través de otros recursos, se llegue a la conclusión de que existe actividad económica, por lo que, aunque no se tenga empleados y local, puede considerarse que existe actividad económica por la existencia de otros datos²⁰.

Por último, a diferencia de los rendimientos de capital inmobiliario, los arrendadores van a poder deducirse los gastos vinculados de las retribuciones del alquiler que el arrendador se vea obligado a efectuar, sin que deba de hacerse de manera proporcional como en el caso de los rendimientos inmobiliarios. Se regulan las normas especiales de deducciones de los gastos de actividades económicas en el artículo 30.2 de la LIRPF.

- Rendimientos de capital mobiliario:

¹⁸ Martín Queralt, Tejerizo López y Cayón Galiardo (2016). *Manual de derecho tributario. Parte especial*. Ed. Aranzadi Pág. 137

¹⁹ Gil Maciá, L. *Sistema Fiscal Español*. Ed. Universitat d' Alacant. 2017, Págs. 75 y 76.

²⁰ STC de 28 de octubre de 2010, recurso de casación para la unificación de doctrina (218/2006)

En la actualidad, está sucediendo que los propios arrendatarios realquilen a turistas el mismo inmueble que ha sido alquilado por ellos. En este caso, los ingresos que recibe el subarrendador van a calificarse como rendimientos de capital mobiliario. Sin embargo, el propietario del inmueble no va a poder aplicarse ninguna reducción sobre el neto y la colaboración en el coste del subarriendo por parte del propietario si va a considerarse como rendimiento de capital inmobiliario.

Para determinar la renta sujeta a gravamen, hemos de remitirnos al artículo 26.1. b) de la LIRPF que señala que gastos podemos deducir: *“Cuando se trate de rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de que los ingresos procedan.”* Por lo que van a poder deducirse todos los gastos a excepción de los gastos de amortización o deterioro del inmueble, ya que solo va a poder deducirse estos gastos el propietario del inmueble (arrendador), como bien ha declarado la “Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0781-13 de 13 de Marzo de 2013” y cito textualmente :*“en la determinación de los gastos deducibles no tiene cabida la amortización del bien inmueble que el consultante va a subarrendar, ya que es necesario que la amortización recaiga sobre inmuebles propiedad del contribuyente, lo cual no acontecerá en el consultante al no ostentar la propiedad del inmueble que pretende subarrendar.”*

En lo relativo a la reducción del 60% de arrendamientos de viviendas, no va a ser posible ya que solo se aplica en los rendimientos de capital inmobiliario.

Por último, queríamos dejar de manifiesto que el IRPF se divide en dos bases imponibles, una es la base general y otra la base del ahorro y, como hemos señalado anteriormente, las rentas que son obtenidas por los arrendamientos están imputadas en la base general y tributan o bien como rendimientos inmobiliarios o como rendimientos de actividades económicas o como rendimientos mobiliarios. La diferencia principal entre las dos bases es el tipo de gravamen al que quedan sometidas, siendo mayor el de la base general, como exponemos a continuación:

1. En la base imponible del ahorro se van a aplicar los siguientes tipos:
 - En los primeros 6000 euros el tipo es del 19%
 - Entre 6000,01 a 50.000 euros un tipo del 21%
 - A partir de 50.000 euros un tipo del 23%
2. En la base imponible general los tipos oscilan desde el 19 al 45 por ciento, y dependen de las escalas aprobadas por cada comunidad autónoma:
 - Hasta los 12.449,99 euros es tipo total es del 19%
 - Desde 12.450,00 euros a 20.199,99 euros el tipo total es del 24%

- Desde 20.200,00 euros a 33.999,99 euros el tipo total es del 30%
- Desde 34.000,00 euros a 59.999,99 euros es del 37%
- A partir de 60.000,00 euros el tipo es del 45%

8.1.3. *El impuesto sobre actividades económicas*

El “RD 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL)”, señala en su artículo 78 el hecho imponible y la naturaleza del IAE “*El Impuesto sobre Actividades Económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto.*” Por lo que, podemos deducir de esta definición es, destacar que es un impuesto directo, cuyo hecho imponible lo constituye el ejercicio en nuestro territorio de actividades tanto empresariales, como profesionales y artísticas, independientemente de si se desarrollan en un local concreto o se establezcan en las tarifas del impuesto.

A continuación, el TRLRHL en el artículo 79 señala la actividad económica gravada, y establece que cuando una actividad se ejerza por cuenta propia de recursos humanos o de medios de producción o uno cualquier de estos dos anteriores, y que, además, se tenga la finalidad de crear bienes o servicios, se establece que son actividades que se desarrollan con carácter empresarial, artístico o profesional.

En cuanto a las Instrucciones y Tarifas del IAE, aprobadas por el “RD 1175/1990, de 28 de septiembre”, La segunda regla señala que todas las actividades económicas nombradas en las tarifas o cualquier actividad que contenga características empresariales, artísticas o profesionales, aunque no esté nombrada, van a tener el deber de declarar este impuesto, esto es, darlo de alta y en consecuencia contribuir, a excepción de que se acuerde otra cosa. En la cuarta regla de la Instrucción se establece que, si pagamos por una actividad en concreto, este desembolso faculta únicamente para esa actividad, al no ser que se establezca otra cosa en la Instrucción o en las Tarifas.

Las Tarifas se clasifican basándose en la naturaleza, independientemente del nombre que posea su titular. Las posibilidades, dentro de los arrendamientos de inmuebles turísticos, actuales en las Tarifas del IAE, son:

1. La primera posibilidad es cuando, una persona o una entidad, arrienda un inmueble a cambio de un precio determinado durante un periodo de tiempo y ofrece servicios de hospedaje. Esta Tarifa esta asignada en la Agrupación 68 de la sección primera, el “servicio de Hospedaje”, y en esta agrupación se incluye el grupo 685 nombrado como “Alojamientos turísticos Extrahoteleros”, en este grupo encontramos todas las actividades que sean de hospedaje pero que no sean hoteles, hostales, pensiones, camping...etc y encuadraríamos el ejemplo señalado más arriba , por lo que en este grupo entraran las casas rurales, pisos, fincas rusticas albergues juveniles..etc y que no estén agrupados en otro grupo,

como queda recogido en la *“Resolución Vinculante de Dirección General de Tributos, V0731-17 de 22 de Marzo de 2017”* donde declara que: *“aquellos casos en que, por la forma y circunstancias en que se realiza la actividad, ésta no se limitara a la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo, sino que se tratara de una actividad que reúne las características propias de las actividades de servicios de hospedaje, en los términos señalados anteriormente en el apartado 2º, debería causar alta en el grupo o epígrafe que le corresponda dentro de la Agrupación 68, “Servicio de hospedaje.”. Y en ese caso, si las autoridades administrativas competentes no hubieran otorgado ninguna categoría al establecimiento o local en que se prestan dichos servicios de hospedaje, correspondería darse de alta, en el grupo 685 de la sección primera, “Alojamientos turísticos extrahoteleros”*”; tener en cuenta que, en este grupo (685), los establecimientos que no están disponibles más de ocho meses, la cuota de la Tarifa va a ser de reducirse al 70 por ciento de la acordada.

2. La segunda posibilidad, cuando un apartamento turístico propiedad de una entidad o una persona, es arrendado por una persona física que lo emplea como una instalación extrahotelera y que a su vez contrata el alquiler con turoperadoras, adquiriendo todos los riesgos contratando a personal, o bien a una entidad mercantil. En este caso el propietario se encontraría clasificado en el epígrafe 861.2, primera sección del IAE *“Alquiler de locales industriales y otros alquileres”*²¹.
3. La tercera posibilidad, ocurre cuando el arrendamiento se produce sin ningún tipo de servicio de hospedaje, únicamente se pone a disposición el alquiler durante un periodo de tiempo. En este caso está clasificado bajo el Epígrafe 861.1 *“Alquiler de viviendas”* como ha confirmado la *“RV de la DGT, V0731-17 de 22 de Marzo de 2017”* cuando declara que: *“si consultante realizara, exclusivamente, la actividad de alquiler de viviendas, sin prestar los servicios propios de la actividad de hospedaje señalados y limitándose a poner a disposición del arrendatario las instalaciones en condiciones adecuadas de uso, debería clasificarse en el epígrafe 861.1 de la sección primera de las Tarifas, “Alquiler de viviendas”*”, como consecuencia debe darse de alta el titular de la actividad con la finalidad de tributar por el impuesto, pero cuando no superen el importe de 601,01 euros los sujetos pasivos tributarán por cuota cero como se declara en la segunda nota y no va a ser necesario que se den de alta como señala la nota quinceava.

Finalmente, una vez situados en cada epígrafe o grupo, deben consultarse las exenciones del artículo 82.1 c) del TRLRHL. Este artículo declara que cuando el importe neto de la cifra de negocios no supere la cantidad de 1.000.000 de euros van a estar exentas, tanto las personas físicas que sean residentes, las sociedades civiles, los sujetos pasivos del IS y las entidades del artículo 35.4 de la *“Ley 58/2003 de 17 de diciembre”*, de tributar por el IAE y de inscribirse en la

²¹ Ver DGT V2540-08, DGT 1160-02.

matricula del impuesto. Por lo que la mayoría de los alquileres turísticos no van a tener que tributar por el IAE, pero si se deben presentar los modelos 036 o 037.

8.2. IMPUESTOS INDIRECTOS

Los impuestos indirectos gravan las adquisiciones de bienes y de servicios sujetando a tributación un índice indirecto sobre la capacidad económica. En relación con los arrendamientos turísticos de inmuebles, los impuestos indirectos que nos interesa analizar son el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales (ITP).

8.2.1. El impuesto del valor añadido (IVA).

Este impuesto se regula por la “*Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, desarrollada por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.*”

La Ley del IVA señala en el apartado primero de su artículo cuatro, que van a tener que estar sujetas a tributar por este impuesto todas las prestaciones de servicios y las entregas de bienes que se realicen en España de manera onerosa tanto por empresarios como por profesionales, ya sean de manera esporádica o de manera frecuente o habitual, y que se hagan en el desempeño de la actividad del empresario o del profesional; se incluye todo el territorio de la península y las Islas Baleares, las islas adyacentes y también el mar territorial hasta las 12 millas náuticas, pero no están incluidos en este impuesto las Islas Canarias, Ceuta y Melilla²².

La ley del IVA señala como profesionales o empresarios a las personas que presten servicios de un bien incorporal o corporal, o que concluyan una o más entregas de bienes con la finalidad de obtener ingresos de forma prolongada en el tiempo y más en concreto a los arrendadores de bienes²³. Por lo que, cuando el titular de un inmueble decide publicar un arrendamiento a través de Airbnb se convierte a efectos de la LIVA en empresario y así queda regulado en su artículo 11 donde declara que, cualquier operación que esté sujeta a este impuesto va a considerarse una prestación de servicios menos cuando se tenga considerada como entrega de bienes; y concreta en el apartado segundo citando textualmente: “*Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.*”

De lo anterior podemos deducir que en el momento que un propietario determina arrendar o publicar el arrendamiento sobre una vivienda en Airbnb queda sujeto al IVA, pero dependiendo de las prestaciones que contenga el arrendamiento va a quedar sujeto o exento de IVA.

La exención va a depender del arrendatario, que es quien le va a dar el uso efectivo al mismo. La LIVA señala en el artículo 20.1. 23º que cuando el arrendamiento de un bien inmueble está destinado a vivienda va a quedar sujeto pero exento de IVA, incluyendo los anexos accesorios, garajes y los muebles

²² Artículo 3 de la LIVA.

²³ Artículo 5.1.c) del TRLIVA

que se encuentran dentro del inmueble. No van a disfrutar de exención los siguientes arrendamientos:

- Arrendamientos de inmuebles a personas jurídicas debido a que no va a ir destinado al uso efectivo de vivienda.
- Arrendamientos en los que el arrendador preste servicios similares a los de la industria hotelera.
- Cuando no solo se use el arrendamiento como vivienda, sino que, además, se use con más intenciones como la de despachos profesionales o de oficina.
- Los arrendamientos ejecutados directamente a través de una plataforma digital (Airbnb). Según la consulta vinculante de la Dirección General de los Tributos 3095-14 del 14 de noviembre de 2014, cuando se ha realizado un contrato entre el propietario del inmueble arrendado y la plataforma, no se ha cumplido con la condición del uso único de vivienda. En este caso la plataforma se convierte en el destinatario de prestador del servicio y es una operación que está sujeta y no exenta del IVA.

En definitiva, solo van a estar exentos los arrendamientos de inmuebles de tributar por el IVA cuando los arrendatarios sean personas físicas que disfruten del inmueble como vivienda habitual y el arrendador no preste ningún servicio de hospedaje, según la Consulta Vinculante V2348-3 de 15 de julio estos servicios son: *“la actividad de hospedaje se caracteriza, a diferencia de la actividad de alquiler de viviendas, porque normalmente comprende la prestación de una serie de servicios tales como recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, limpieza periódica del inmueble y el alojamiento, cambio periódico de la ropa de cama y baño, y puesta a disposición del cliente de otros servicios, y a veces prestación de otros servicios de alimentación y restauración”*. La misma resolución indica los que no son servicios de hospedaje, señala los siguientes:

- Servicios de limpieza entre un inquilino y otro, es decir, cuando el arrendatario abandona el inmueble y antes de ocuparlo.
- Limpieza de zonas comunes o de la urbanización de la vivienda.
- Ofrecer asistencia para reparaciones como electricidad, fontanería, cerrajeros...etc.

Cuando se trata de un alquiler turístico de un bien inmueble y el arrendador de prestaciones de servicios de hospedaje, estos arrendamientos van a estar sujetos y no exentos de IVA pero se aplicará en este caso un gravamen con un tipo impositivo reducido del 10%, así viene declarado en el artículo 91 en el apartado 1.2, en el número 2 de la LIVA donde expresa: *“Se aplicará el tipo del 10 por ciento a las operaciones siguientes(...)...(…)los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.”*

En Airbnb o cualquier plataforma colaborativa o gestora, el tipo impositivo que se va a aplicar es el del 21%, se pueden dar dos situaciones:

- a) En el primer supuesto lo soporta el arrendador, la plataforma digital le cobra una comisión, por lo que esto se reconoce como un negocio/acuerdo entre empresas. La prestación de la intermediación se sitúa en el lugar del destinatario (esta es la regla general que se encuentra en el artículo 69.1.1ºLIVA). Los beneficiados de los servicios de mediación de la plataforma, como consecuencia de la explotación del inmueble alquilado en un territorio de aplicación del impuesto, va a considerarse que tienen un establecimiento permanente en el territorio correspondiente²⁴. Por lo tanto, la prestación del servicio de gestión de alquiler que tiene la plataforma colaborativa ha de situarse en el territorio donde se aplique el Impuesto²⁵. La base de esta operación va a contener la comisión y el gravamen general del 21 por ciento del IVA contemplado en el artículo 90 de la LIVA.
- b) En el segundo supuesto lo soporta el arrendatario, se le va a cobrar una comisión por parte de la plataforma colaborativa. Por lo que es un acuerdo entre consumidor y empresa. La localización va a radicar donde se realice el servicio de la intermediación, que en este caso es donde está situado el inmueble que se ha arrendado. Hay que añadir en este supuesto dos posibilidades:
1. Cuando el inmueble se encuentre en España se aplica lo que señala el artículo 70.1. 6º de la LIVA. Esto quiere decir que el servicio de intermediación será, por lo tanto, en España y el arrendatario va a tener una repercusión del Impuesto al tipo general del 21 por ciento.
 2. Cuando el inmueble no se encuentre en España, pero se encuentre en un país de la Unión Europea, lo que procede es aplicar el IVA del país donde se haya arrendado.

8.2.2. Impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

El impuesto sobre transmisiones patrimoniales se regula en el “RD Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, mediante el cual se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados” y el “RD 828/1995, de 29 de mayo, mediante el cual se aprueba el Reglamento del ITP y AJD”.

A efectos de este impuesto, un arrendamiento va a considerarse como una transmisión patrimonial, así queda señalado en el artículo 7.1 del TRITPYAJD “Son transmisiones patrimoniales sujetas: La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones

²⁴ Artículo 70.1. 1º LIVA

²⁵ “Consulta Vinculante de la Dirección General de los Tributos 2448-15 de 3 de agosto de 2015”

administrativas, salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles o instalaciones en puertos y en aeropuertos.” Sin embargo, en el artículo 7.5 de la misma ley se señala que no van a estar sujetos a este impuesto los empresarios o profesionales que estén sujetos a pagar el IVA, por lo que, cuando un empresario o profesional haya tributado por el Impuesto del Valor Añadido, no va a tener que soportar este.

Sin embargo, cuando los arrendamientos estén sujetos, pero disfruten de la exención de IVA sí van a soportar el ITP en los siguientes casos:

1. Los terrenos, van a tenerse como incorporadas cuando se utilicen para explotar una finca rústica de una construcción inmobiliaria agraria.
2. Con independencia de donde se haya o de la duración, los edificios o las partes del edificio que se destinen solo a vivienda, teniendo en cuenta los anexos accesorios, los muebles y los garajes.

El arrendatario es el obligado a llevar acabo la liquidación y el pago del ITP, y de manera subsidiaria van a ser responsables los arrendadores, si en el primer plazo de renta no obligan al arrendatario a justificar el abono del impuesto y este lo percibe, en base al artículo 9.1.b) del TRITPYAJD *“Serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto: En la constitución de arrendamientos, el arrendador, si hubiera percibido el primer plazo de renta sin exigir al arrendatario igual justificación”* . En cuanto a la base imponible, se compone de las siguientes características²⁶:

- Por el total de las rentas percibidas devengadas en todo el periodo del contrato.
- Cuando no conste la duración del contrato, se van a contar seis años, sin perjuicio de que, si el contrato cuando pasen esos seis años sigue vigente, se practiquen las oportunas liquidaciones.

El artículo 12.1 del TRITP nos señala la cuota tributaria que debemos aplicar sobre la base a liquidar, pero también señala que solo se aplicara esta cuota cuando la comunidad autónoma no tenga cedidas las competencias.

Queríamos dejar de manifiesto, que *“RD ley 21/2018, de 14 de diciembre”* al que hemos hecho referencia previamente, modificaba *“el RD Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre”*, aprobando que el arrendatario quedara exento de pagar este impuesto.

9. CONCLUSIÓN

Los nuevos servicios ofrecidos por las plataformas colaborativas están apreciando en estos últimos años un gran auge que va en aumento, siendo Airbnb una de las plataformas con más aumento, dedicada a las viviendas de uso turístico. Es una realidad, ha transformado la forma de encontrar arrendamientos vacacionales a unos precios realmente competitivos, con la

²⁶ *“artículo 10.2.e) del Texto Refundido del ITP”*

provocación de más oferta y más demanda de arrendamientos turísticos a través de las plataformas digitales.

Son muchos los contribuyentes que deciden obtener una segunda fuente de ingresos publicando en Airbnb una vivienda para alquilar bien como arrendador o subarrendador, la totalidad del inmueble o de una sola parte. Desde el punto de vista tributario, una mejora por parte del legislador del tratamiento de los arrendamientos turísticos sobre la imposición directa e indirecta sería adecuado y en parte, necesario.

Por lo que concierne a la última reforma, y para evitar el fraude fiscal, las autoridades fiscales han aprobado el artículo 54 ter del “*R.D 1070/2017, de 29 de diciembre*”, promovido por los arrendamientos que quedaban fuera de gravamen y ante las consecuentes pérdidas de ingresos fiscales, con entrada en vigor el pasado 1 de enero de 2018. Mantiene la finalidad de controlar los ingresos fiscales en España derivados del alquiler de viviendas turísticas a través de las plataformas de intermediación, donde éstas deben solicitar a los usuarios, gestores o propietarios información general (como puede ser la referencia catastral del inmueble, razón social, número de identificación fiscal, etc.). Asimismo, también han de presentar una declaración mostrando los ingresos cobrados por el servicio y la cantidad de días que la vivienda ha sido arrendada...etc.

Con esta implementación, la Administración tributaria va a poder conocer con más exactitud información sobre los “anfitriones” e “invitados” que han disfrutado de alquilar una vivienda con finalidad turística en Airbnb, solucionando la evasión de los impuestos correspondientes sobre los arrendamientos de las viviendas de uso turísticos.

Por otro lado, queríamos dejar de manifiesto algunas propuestas sobre modificación de la normativa:

1. La necesidad por parte del legislador de recapacitar ante la clasificación de las rentas adquiridas de los arrendadores, las cuales se integran en la base imponible general como rendimientos de actividades económicas, rendimientos de capital inmobiliario y rendimientos de capital mobiliario con un tipo progresivo y distinto.

Una alternativa a esta fiscalidad sería aprobar una normativa reguladora similar a los territorios forales vascos, reestructurando la integración de estos rendimientos a la base del ahorro en lugar de a la base general; del mismo modo que se invierte en participación de fondos propios de entidades (primas de asistencia, dividendos...etc.), cesión a terceros de capitales propios (préstamos concedidos, depósitos, ...etc.), seguros de vida o invalidez o rentas vitalicias, y se clasifican en la base imponible del ahorro, la naturaleza de comprar un activo inmobiliario con la finalidad de arrendarlo es una inversión. Con esta medida, tendríamos un tipo impositivo que se reduciría del 19 al 23 por ciento en lugar del 19 al 45 por cierto. Un ejemplo más claro sería sobre un alquiler que ha dado unos beneficios de un total de 45.000 euros anuales:

- En la base del ahorro tributaria por 21% sería un total de tributación de 9.450 euros.
 - En la base general tributaria por el 37% con una cuota de 16.650 euros
La diferencia es de 7200 euros, por lo que esta medida disminuiría el precio de los alquileres de manera considerable.
2. Otra mejora a la normativa sería la reducción al rendimiento neto calculado. El Impuesto de la Renta de las Personas Físicas aplica una reducción fiscal a los arrendadores, a modo de incentivo, de un 60% sobre los rendimientos netos obtenidos a través de los arrendamientos de inmuebles que son destinados al uso de vivienda habitual del arrendatario, queda señalado en el artículo 23.2 de la LIRPF, como hemos señalado previamente. Una medida efectiva para reducir los precios de los alojamientos turísticos a través de plataformas colaborativas y de este modo producir una mayor afluencia de consumo turístico en España, sería implantar esta reducción en los rendimientos por los arrendamientos turísticos, aunque no sean vivienda habitual.
 3. Queríamos mencionar que, no parece razonable que resulte diferente deducirse los gastos en los rendimientos de actividades económicas que, en los rendimientos inmobiliarios, estos últimos solo pueden deducirse los gastos en proporción a los días que ha estado alquilado el inmueble, a pesar de haber estado disponible para ser alquilado todos los días del año, y si resultan ser rendimientos de actividades económicas pueden deducirse todos los gastos sin problemas.
 4. Aprobar una ley similar a la del estado francés, la ley Duflot regulando el arrendamiento y las tarifas del sector inmobiliario con el objetivo de congelar las subidas de alquiler y limitar los gastos de agencia, el fin supremo de esta norma, no sería otro que el de la garantía universal de alquileres. El sistema funcionaría a través de la fijación de precios. Estos se calcularían en base a dos variables: el área geográfica y el tipo de alojamiento. Se calcularía un precio medio para los arrendamientos del mismo tipo y toda diferencia del más del 20% debería justificarse.

Estas medias ayudarían a solucionar el problema social surgido con los “arrendamientos turísticos través de plataformas colaborativas”, en donde los barrios más turísticos de las ciudades reducirían los precios de los arrendamientos tradicionales o destinados a vivienda habitual, donde estos últimos han sufrido el aumentando de precio por el cambio de los arrendadores a arrendar los inmuebles como vivienda turística, y su vez, la reducción en el rendimiento neto calculado del 60% y la integración de los rendimientos en la base del ahorro, provocando una bajada en los precios de

los alquileres turísticos consiguiendo como resultado un incremento del número visitantes en España.

10. BIBLIOGRAFIA

- PWC (2014), "The sharing economy: how will it disrupt your business? Megatrends: the collitions. (disponible en http://pwc.blogs.com/files//sharing-economy-final_0814.pdf)" (Agosto de 2014)
- Botsman, Rachel; Rogers, Roo (2010, September). "What's Mine Is Yours: The Rise of Collaborative Consumption" Ed.Harpers Collins ebook.
- COMISION EUROPEA (2016) "Comunicación de la comisión al parlamento europeo, al consejo, al comité económico y social europeo y al comité de las religiones. Una agenda para la economía colaborativa." Bruselas, 2.6.2016 COM (2016) 356 final. Pág. 3.
- Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (2016), "Estudio sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la económica colaborativa "(marzo 2016), pág. 2.
- Artículo 1538 del Código civil.
- Exceltur. (2016) "Alojamiento turístico en viviendas de alquiler: Impactos y retos asociados (2015)" <https://www.exceltur.org/wp-content/uploads/2015/06/Alojamiento-tur%C3%ADstico-en-viviendas-de-alquiler-Impactos-y-retos-asociados.-Informe-completo>. Exceltur.pdf. 24 de junio de 2015.
- <https://www.airbnb.es/>
- <https://www.airbnb.es/help/article/653/in-what-areas-is-occupancy-tax-collection-and-remittance-by-airbnb-available#Netherlands>.
- Comisión Europea. "European agenda for the collaborative economy: suorting analysis", junio de 2016, pág. 42. Disponible en <http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/16881>.
- RUIZ ALMENDRAL, Violeta, y ZORNOZA PÉREZ, Juan, (2008) "La aplicación de las normas tributarias", Estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces-Barba, volumen 1 (2008), pág. 47.
- Orden HFP/544/2018, de 24 de mayo, por la que se aprueba el modelo 179, "Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos"
- Pascual Gonzalez, M. "Fiscalidad de la colaboración social". Editorial Aranzadi. Enero de 2018. Pág. 3 y siguientes.
- Cordón Ezquerro, T, Rodríguez Ondarza J, Galán Ruiz. J y Gutiérrez Lousa. M (2009). El impuesto sobre la renta de las personas físicas. Ed. Civitas, Pág. 375.
- Martín Queralt, Tejerizo López y Cayón Galiardo (2016). Manual de derecho tributario. Parte especial. Ed. Aranzadi Pág. 137.
- Gil Maciá, L. Sistema Fiscal Español. Ed. Universitat d' Alacant. 2017, Págs. 75 y 76.
- STC de 28 de octubre de 2010, recurso de casación para la unificación de doctrina (218/2006)
- DGT V2540-08, DGT 1160-02.

- Consulta Vinculante de la Dirección General de los Tributos 2448-15 de 3 de agosto de 2015
- Ley 29/1994 de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas, y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la renta de los no Residentes y sobre el Patrimonio.
- Real Decreto 2877/1982, de 15 de octubre, de ordenación de apartamentos turísticos y de viviendas turísticas vacacionales.
- Manual “Economía colaborativa, alojamiento y transporte “Alberto Aznar Traval. Editorial Aranzadi, 2017
- Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos
- Consulta Vinculante de la Dirección General de los Tributos 2448-15 de 3 de agosto de 2015.
- STC TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE CASTILLA Y LEÓN (Sede en Valladolid) Sentencia 1382/2012, de 18 de julio de 2012 Sala de lo Contencioso-Administrativo Rec. n.º 2267/2008.
- Comité Económico y Social Europeo, “El consumo colaborativo y participativo: un modelo de sostenibilidad para el siglo XXI” (enero 2014).
- “Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican 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, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente”.
- Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- Consulta Vinculante V2348-3 de 15 de julio.
- *RV de la DGT, V0731-17 de 22 de marzo de 2017*