

La tributación de los alquileres turísticos

ACTIVIDAD DE ALQUILER DE APARTAMENTOS TURÍSTICOS

Se considera arrendamiento para uso distinto de vivienda, aquel arrendamiento que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial uno distinto que el de satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario.

Por tanto, cuando se produzca la cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa se tratará de un alquiler turístico, que se someterá a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial, según establece el art.5 e) de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.

En los últimos años se viene produciendo un aumento cada vez más significativo del uso del alojamiento privado para el turismo que es lo que se denomina alquiler turístico y hay que diferenciarlo de los servicios que presta la industria hotelera.

La Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) pone como ejemplos de "servicios complementarios propios de la industria hotelera" los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos (art 20.uno.23º. b.' LIVA). En este sentido, **los servicios de hospedaje se caracterizan por extender la atención a los clientes más allá de la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo**. Es decir, 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 ropa de cama y baño, y puesta a disposición del cliente de otros servicios (lavandería, custodia de maletas, prensa, reservas etc.), y, a veces, prestación de servicios de alimentación y restauración. (Consultas DGT V0081.16 y V0575.15)

En particular, se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera, además de los citados, los servicios de limpieza del interior del apartamento, así como los servicios de cambio de ropa en el apartamento, ambos prestados con periodicidad.

Por el contrario, **no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera** los que a continuación se citan:

- Servicio de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.
- Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.
- Servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles).
- Servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos.

IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

El artículo 78 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), define la naturaleza y hecho imponible del IAE, estableciendo que 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 su parte el artículo 79 TRLRHL regula la actividad económica gravada, señalando que se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

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

Por tanto, de acuerdo con la regla 4ª.1 debemos analizar las diferentes posibilidades dentro de la actividad de alquiler de apartamentos turísticos con la finalidad de realizar una correcta clasificación en las Tarifas del IAE:

En primer lugar, cabe analizar la actividad por la que una persona o entidad cede, a cambio de un precio a arrendatarios, apartamentos por periodos de tiempo determinado prestando servicios de hospedaje. Entendiendo que la actividad de hospedaje se caracteriza porque normalmente comprende la prestación de una serie de servicios tales como limpieza de inmuebles, cambio de ropa, custodia de maletas, puesta a disposición del cliente de vajilla, enseres y aparatos de cocina, y a veces, prestación de servicios de alimentación. En este sentido, las Tarifas del IAE clasifican en la Agrupación 68 de la sección primera, el "Servicio de hospedaje". Dentro de dicha Agrupación, se encuentra el grupo 685 "Alojamientos turísticos extrahoteleros", en el que se clasificarán aquellas actividades que tengan la naturaleza de servicios de hospedaje, pero que se presten en establecimientos distintos a los hoteles y moteles, hostales y pensiones, fondas y casas de huéspedes, hoteles-apartamentos, empresas organizadas o agencias de explotación de apartamentos privados, y campamentos turísticos tipo camping. En particular, tienen su encuadre en dicho grupo 685 los servicios de hospedaje prestados en fincas rústicas, casas rurales y hospederías en el medio rural, así como albergues juveniles, **pisos** y similares que no tengan, objetivamente, la condición de ninguno de los establecimientos enumerados anteriormente.

Debe recordarse que, según señala la nota adjunta al grupo 685, si los establecimientos de hospedaje en él clasificados permanecen abiertos menos de ocho meses al año, la cuota de Tarifa será del 70 por 100 de la cuota señalada en el mismo.

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

En consecuencia, el grupo 685 de la sección primera de las Tarifas del IAE clasifica la actividad de explotación de apartamentos turísticos extrahoteleros (DGT V0215-18, DGT V0731-17).

En segundo lugar, debemos analizar el supuesto en el que una persona o entidad propietaria de un apartamento turístico lo arrienda a una entidad mercantil o persona física que lo explota como establecimiento extrahotelero, contratando ésta, su ocupación con touroperadores y/o el personal necesario y asumiendo todos los riesgos de la explotación. La persona o entidad propietaria del apartamento turístico desarrolla la

actividad de arrendamiento de inmuebles clasificada en el epígrafe 861.2 de la sección 1ª del IAE "Alquiler de locales industriales y otros alquileres NCOP" (DGT V2540-08, DGT 1160-02).

En tercer lugar, cabe estudiar el supuesto que dicha actividad consista, exclusivamente, en el arrendamiento por períodos de tiempo de casas o parte de las mismas, sin prestar ningún servicio propio de la actividad de hospedaje y limitándose a poner a disposición del arrendatario las instalaciones. Por tanto, en la medida en que esto sea así, estaremos ante una actividad propia del Epígrafe 861.1 "Alquiler de viviendas" de la Sección Primera de las Tarifas, debiendo el titular de la actividad, en principio, darse de alta y tributar por el mismo. No obstante, lo anterior, la Nota 2ª de dicho Epígrafe establece que "los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad sean inferiores a 601,01 euros tributarán por cuota cero", en cuyo caso, de acuerdo con lo dispuesto en la Regla 15ª de la Instrucción, "los sujetos pasivos no satisfarán cuota alguna por el impuesto, ni estarán obligados a formular declaración alguna" (DGT 1821-02).

En conclusión, el simple alquiler de pisos o apartamentos para fines de semana o periodos determinados de tiempo, sin que el titular de la actividad de alquiler preste ningún otro tipo de servicio al inquilino, constituye una actividad propia del Epígrafe 861.1 de la Sección primera de las Tarifas, "Alquiler de viviendas" (DGT V0898-17, DGT V0931-11 DGT 1482-02)

No debemos olvidar, una vez clasificada la actividad en su grupo o epígrafe correctamente, el régimen de exenciones reguladas en el artículo 82.1 c) TRLRHL, conforma al cual están exentas del IAE las personas físicas residentes y los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

Dicha exención supone, a efectos de este impuesto, la no obligación de darse de alta en la matrícula del impuesto ni de tributar por el mismo, con independencia de las obligaciones de carácter censal que le pueda corresponder cumplimentar al sujeto pasivo en aplicación de lo dispuesto en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que regula en el capítulo I del título II del Reglamento, las obligaciones censales.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Con carácter general, los rendimientos derivados del alquiler de apartamentos turísticos tendrán la consideración de **rendimientos del capital inmobiliario**.

Para que proceda esa calificación, el alquiler se tiene que limitar a la mera puesta a disposición de un inmueble durante un periodo de tiempo, sin que vaya acompañado de la prestación de servicios propios de la industria hotelera. A modo de ejemplo, no se consideran como tales: los servicios de limpieza realizados antes de la llegada de los inquilinos o tras la salida de éstos o la entrega y recogida de llaves en el momento de la entrada y salida de los clientes.

Los rendimientos obtenidos por el arrendamiento se declararán por el titular del inmueble o del derecho que le habilita para la cesión (por ejemplo, en el caso de un usufructuario del inmueble que cede el mismo) por la diferencia entre los ingresos íntegros y los gastos fiscalmente deducibles.

Al rendimiento neto resultante de esa operación **no le resultará aplicable la reducción del 60%** prevista en el artículo 23.2 de la Ley de IRPF, ya que los apartamentos de uso turístico no tienen por finalidad satisfacer una necesidad permanente de vivienda sino cubrir una necesidad de carácter temporal.

Los periodos de tiempo en los que el inmueble no haya sido objeto de cesión, generan la correspondiente imputación de renta inmobiliaria, al igual que cualquier otro inmueble, cuya cuantía sería el resultado de aplicar el porcentaje de imputación que corresponda (1,1% ó 2%) al valor catastral del inmueble, y en función del número de días que no haya estado cedido con fines turísticos (o, en su caso, arrendado).

No obstante, el arrendamiento se puede entender como una actividad empresarial y los rendimientos derivados de la misma tendrán la consideración de **rendimientos de actividades económicas** cuando, además de poner a disposición el inmueble, se ofrezcan, durante la estancia de los arrendatarios, servicios propios de la industria hotelera como pueden ser: servicios periódicos de limpieza, de cambio de ropa, de restauración, de ocio u otros de naturaleza análoga o cuando, sin prestar tales servicios, se disponga de una persona con contrato laboral y jornada completa para la ordenación de la actividad.

IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Información general:

- Quien realiza arrendamientos de alojamientos turísticos tiene, a efectos del IVA, la condición de empresario (art 5.uno.c LIVA).
- En tanto que realizados por empresarios los arrendamientos de alojamientos turísticos están sujetos al IVA (art 4.uno LIVA).
- La sujeción al IVA determina la no sujeción al concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP), salvo que sea de aplicación la exención en el IVA (art 4. cuatro LIVA).
- Conforme a la doctrina de la Dirección General de Tributos (consulta V0420-18 entre otras), están **exentos del IVA** y, por tanto, sujetos a Transmisiones Patrimoniales Onerosas del ITP aquellos arrendamientos de alojamientos turísticos en los que el arrendador NO presta servicios típicos de la industria hotelera. En estos casos, el arrendador no debe presentar ni ingresar el IVA.
- En caso de prestarse servicios propios de la industria hotelera, el arrendamiento de un apartamento turístico no estará exento del IVA y deberá tributar al tipo reducido del **10 por 100** como un establecimiento hotelero por aplicación del art 91.uno.2. 2º LIVA y de acuerdo con el criterio de la Dirección General de Tributos. Ver consulta V0714-15.
- En el ITP, concepto Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la cuota tributaria de los arrendamientos se obtendrá aplicando sobre la base liquidable la tarifa que fije la Comunidad Autónoma.

Si la Comunidad Autónoma no hubiese aprobado la tarifa a que se refiere el párrafo anterior, se aplicará la siguiente escala:

	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.	

(Artículo 12.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre).

IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES

Normativa interna

Conforme a la normativa interna, 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 (LIRNR), se consideran renta obtenida en territorio español los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a los mismos.

Convenio

Los Convenios para evitar la doble imposición suscritos por España atribuyen potestad para gravar las rentas de los bienes inmuebles al Estado donde están situados los mismos. De acuerdo con los Convenios, las rentas de bienes inmuebles pueden someterse a imposición en el Estado de situación de los mismos, tanto si derivan de la utilización o disfrute directo como del arrendamiento o cualquier otra forma de explotación de los mismos. Por tanto, las rentas derivadas de bienes inmuebles situados en España pueden ser gravadas conforme a la Ley española.

Tributación

La forma de tributación será diferente dependiendo de si el arrendamiento del inmueble sito en España constituye o no una actividad económica. Si no constituye actividad económica sería calificado como rendimiento de capital inmobiliario.

a) Rendimiento de capital inmobiliario

En este supuesto, el alquiler se limita a la mera puesta a disposición de la vivienda, sin que se complemente con la prestación de servicios propios del sector de hostelería.

El rendimiento a declarar es el importe íntegro que se recibe del arrendatario, sin deducir ningún gasto.

No obstante, cuando se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea y desde 1 de enero de 2015, también en Islandia y Noruega, para la determinación de la base imponible, podrán deducir los gastos previstos en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si se trata de personas físicas, o los previstos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, si se trata de personas jurídicas, siempre que se acredite que están relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

Este rendimiento se entiende devengado cuando resulte exigible por el arrendador o en la fecha de cobro si es anterior.

El tipo de gravamen aplicable es el general, vigente según el año de devengo (ver cuadro).

Año de devengo	2011	2012-2014	2015		2016 y siguientes
			Residentes UE, Islandia y Noruega	Resto de contribuyentes	
Tipo impositivo	24%	24,75%	Hasta 11-07: 20%	Desde 12-07: 19,50%	24%
					Residentes UE, Islandia y Noruega: 19% Resto de contribuyentes: 24%

Modelo de declaración: modelo 210, consignando el tipo de renta 01 o 35.

Se utilizará tanto para declarar de forma separada cada devengo de renta como para declarar de forma agrupada varias rentas obtenidas en un periodo determinado.

Agrupación de rentas: podrán agruparse rentas del arrendamiento obtenidas por un mismo contribuyente, siempre que procedan del mismo pagador, sea aplicable el mismo tipo de gravamen y procedan del mismo inmueble (consignando como Tipo de renta: 01). No obstante, tratándose de rendimientos de inmuebles arrendados no sujetos a retención, devengados a partir de 1 de enero de 2018, podrán agruparse rentas del arrendamiento que procedan de varios pagadores siempre que sea aplicable el mismo tipo de gravamen y procedan del mismo inmueble (en este caso, consignando como Tipo de renta: 35). En ningún caso las rentas agrupadas pueden compensarse entre sí.

El periodo de agrupación será trimestral si se trata de autoliquidaciones con resultado a ingresar, o anual si se trata de autoliquidaciones de cuota cero o con resultado a devolver.

Formas de presentación:

- » En papel, imprimiendo el documento PDF que resulta de cumplimentar el formulario disponible en el portal de internet de la Agencia Tributaria.

Ejemplo de cumplimentación: www.agenciatributaria.es/Fiscalidad de no residentes/LIRNR/sin EP/Modelo 210/Información y Ayuda/Información general

- » Telemática, por Internet.

Plazo de presentación: depende del resultado de la autoliquidación:

- » Con resultado a ingresar: los veinte primeros días naturales de los meses de abril, julio, octubre y enero, en relación con las rentas cuya fecha de devengo esté comprendida en el trimestre natural anterior.
Domiciliación del pago de la deuda tributaria: en el caso de presentación telemática podrá domiciliarse el pago entre el 1 y el 15 de los meses de abril, julio, octubre y enero.
- » Con resultado de cuota cero: del 1 al 20 de enero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas.
- » Con resultado a devolver: a partir del 1 de febrero del año siguiente al de devengo de las rentas declaradas y dentro del plazo de cuatro años contados desde el término del periodo de declaración e ingreso de la retención. Se entenderá concluido el plazo para la presentación de la autoliquidación en la fecha de su presentación.

b) Rendimiento de actividad económica obtenido por medio de establecimiento permanente (EP).

Existirá actividad económica realizada a través de EP si se cumple alguna de las siguientes condiciones:

- que se disponga en España para la ordenación de la actividad de al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa,
- si el alquiler de la vivienda de uso turístico se complementase con la prestación de servicios propios de la industria hostelera tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos. Estos servicios podrán prestarse de forma directa o a través de la subcontratación a terceros.

Los EP deberán presentar declaración por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR) en los mismos modelos y en los mismos plazos que las entidades residentes sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

Tipo de gravamen:

Para períodos impositivos iniciados a partir de 1 de enero de 2015 se aplicará el tipo de gravamen que corresponda de entre los previstos en la normativa del Impuesto de Sociedades. El tipo general de gravamen será el 25%. No obstante, será aplicable el 28% en el período impositivo 2015.

Deducciones y bonificaciones

Los EP podrán aplicar a su cuota íntegra, las mismas deducciones y bonificaciones que los contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades.

período impositivo y devengo

El período impositivo coincide con el ejercicio económico que declare, sin que pueda exceder de doce meses. El impuesto se devenga el último día del período impositivo.

Retenciones e ingresos a cuenta

Los EP están sometidos al mismo régimen de retenciones que las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades por las rentas que perciban.

Pagos fraccionados

Los EP están obligados a efectuar pagos fraccionados a cuenta del impuesto en los mismos términos que las entidades sujetas al IS. Las obligaciones formales relativas a los pagos fraccionados son:

- Plazos: 20 primeros días naturales de los meses de abril, octubre y diciembre.
- Modelo: 202

Cuando no deba efectuarse ingreso alguno en concepto de pago fraccionado, no será obligatoria la presentación del modelo 202, salvo para aquellos EP que tengan la consideración de Gran Empresa, que deberán presentar el modelo, aún cuando no deba efectuar ingreso alguno, lo que originará la existencia de autoliquidaciones negativas.

Declaración

- Plazo: 25 días naturales siguientes a los seis meses posteriores a la conclusión del período impositivo.
- Modelo: 200

Obligaciones formales

Los EP están obligados al cumplimiento de las mismas obligaciones de índole contable, registral o formal que son exigibles a las entidades residentes.

Deben solicitar, antes del inicio, su inscripción en el Censo de Empresarios a través del modelo 036. Esta declaración también servirá para solicitar, en el caso de contribuyente persona jurídica, la asignación del número de identificación fiscal del establecimiento permanente.

También existe la obligación de nombrar un representante con domicilio en España.

OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN

Desde 2018 se establece una nueva obligación de suministro de información relativo a las cesiones de viviendas con fines turísticos a través del modelo 179, que deben presentar las personas o entidades que intermedien en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos (ya sean analógicos o digitales); y, en particular, las denominadas "plataformas colaborativas" que intermedien en dichas cesiones.

IMPORTANTE: Esta nueva obligación de información tendrá pleno efecto en la campaña de la declaración de Renta 2018, a presentar en 2019, sin perjuicio de la obligación de declarar las rentas percibidas por la cesión de estas viviendas con fines turísticos en el ejercicio en que se devenguen, al igual que el resto de rendimientos de capital inmobiliario.

Los intermediarios de estas operaciones informarán a la AEAT a partir del ejercicio 2018 de cada una de las cesiones de inmuebles con fines turísticos situadas en territorio español. Se incluyen las cesiones de viviendas turísticas (art. 5.e) de la LAU y el alquiler de temporada (art. 3 de dicha Ley).

La información a suministrar en el nuevo modelo 179 comprende:

- Titular de la vivienda
- Titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda (si es distinta del titular de la vivienda)
- Identificación de las personas o entidades cesionarias.
- Inmueble objeto de cesión.
- Número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos
- Importe percibido por el titular cedente del derecho
- Número de contrato asignado por el intermediario
- Fecha de inicio de la cesión
- Fecha de intermediación
- Identificación del medio de pago utilizado

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)