

FISCALIDAD DEL ALQUILER TURÍSTICO DE HABITACIONES Y VIVIENDAS EN CATALUÑA

Irene Rovira Ferrer

Doctora en Derecho

Profesora de Derecho Financiero y Tributario

Universitat Oberta de Catalunya

RESUMEN

Fruto del creciente aumento de la economía colaborativa en el arrendamiento turístico de viviendas y habitaciones particulares, junto con el uso de las plataformas web al respecto actuando de intermediarias, uno de los retos actuales de los poderes públicos (y en especial, de los catalanes) es proceder a su regulación y evitar la economía sumergida que hasta hace poco se escondía bajo tales prácticas. Así, tras analizar cómo la normativa catalana en materia de turismo ha regulado las viviendas de uso turístico y la situación en la que se encuentran las habitaciones de uso turístico, el presente trabajo está destinado a determinar la tributación que deriva de su arrendamiento por parte de los particulares, la cual varía en función de una serie de casuísticas. En concreto, los impuestos que serán objeto de análisis serán el IVA, el ITPAJD, el IAE, el IRPF y el Impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos.

PALABRAS CLAVE: Fiscalidad, vivienda de uso turístico, alquiler de habitaciones para uso turístico, Cataluña.

CLAVES ECONLIT: Social economy, K34 Tax Law, R50 Regional Government Analysis: General Z33 Tourism: Marketing and Finance.

THE CATALAN TAXATION OF TOURIST RENTAL OF APARTMENTS AND PRIVATE ROOMS

ABSTRACT

One of the areas of the collaborative economy that has grown faster is the tourist rental of apartments and private rooms, especially due to the use of web platforms acting as intermediaries. Consequently, one of the current challenges of the public authorities is to proceed to its regulation and to avoid the submerged economy that was hidden under such practices until lately. Thus, after analyzing how the Catalan legislation has regulated this issue, the present work will be focused to determine the taxation that derives from its practice by private individuals, which varies according to different cases. Specifically, the taxes that will be analyzed are Value added tax, Capital transfers and documented legal acts tax, Trade tax, Personal income tax and Stays in tourist establishments tax.

KEY WORDS: Taxation, tourist rental of apartments and private rooms, Catalonia.

SUMARIO

1. Introducción. 2. La necesaria distinción entre el alquiler de una vivienda de uso turístico y de una habitación para el mismo uso en un piso particular. 3. El Impuesto sobre el Valor Añadido. 3.1. Caso en el que sea el propietario de la vivienda o habitación de uso turístico quien las arriende directamente al usuario final. 3.2. Caso en el que sea el propietario de la vivienda o habitación de uso turístico quien las alquile al usuario final pero a través de un intermediario. 3.3. Caso en el que el propietario hubiera cedido la vivienda de uso turístico a una empresa gestora para que se encargara de su gestión en nombre propio. 4. El Impuesto sobre Actividades Económicas. 5. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas. 6. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 7. El Impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos. 8. Conclusiones. Bibliografía.

1. Introducción

Como bien es sabido, las nuevas formas de alojamiento turístico y, en especial, las de economía colaborativa han incrementado en los últimos tiempos de forma exponencial¹, lo cual se debe en gran medida al gran crecimiento de las plataformas web para su publicidad y contratación².

En consecuencia, y conscientes de los problemas derivados de la falta de una adecuada regulación sobre dichas prácticas y de las diferentes consecuencias negativas que pueden conllevar³, las Comunidades Autónomas han empezado a

1. A modo de ejemplo, según datos facilitados por la Plataforma web Airbnb, durante el año 2015, la propia plataforma generó un impacto económico de 740 millones de euros en la capital catalana (destino que califica como cuarto mundial), siendo la media de los alquileres de viviendas y habitaciones particulares de 58 días al año con unos ingresos de 5.100 euros. Véanse estos datos con mayor detalle en: <http://www.elperiodico.com/es/noticias/economia/airbnb-impacto-economico-740-millones-alquiler-apartamentos-barcelona-4980501> [Fecha de consulta: 19 de junio de 2017].

2. Entre otros, así lo pone de manifiesto Piznam, quien destaca que sin las plataformas de Internet, que actúan como intermediarias y alteran la gestión directa entre sujetos, este fenómeno no habría alcanzado tal magnitud. (Piznam, 2014: 118).

3. Entre otras, como señala Guillén, puede destacarse la competencia desleal, la economía sumergida, problemas vecinales, el impacto urbanístico, la gentrificación o la desprotección del turista/consumidor. (Guillén, 2015: 140).

trabajar al respecto⁴, punto en el que destaca especialmente la labor llevada a cabo por la autonomía catalana. Así, iniciando un camino inédito en muchos aspectos, Cataluña se ha puesto como reto principal la elaboración de una normativa que contemple y regule las nuevas formas de alojamiento turístico, del mismo modo que, haciendo uso de las potencialidades inherentes en las plataformas webs que interactúan de intermediarios en muchos de estos casos, ha invertido grandes esfuerzos en perseguir la actividad ilegal.

De este modo, fruto de la transferencia de la competencia en materia de turismo a las Comunidades Autónomas, la autonomía catalana tiene actualmente regulada su propia normativa sectorial en la Ley 13/2002, de 21 de junio, de turismo de Cataluña y el Decreto 159/2012, de 20 de noviembre, de establecimientos de alojamiento turístico y de viviendas de uso turístico, junto con las respectivas ordenanzas municipales.

En concreto, mediante este Decreto, la Generalitat ha pretendido impulsar una campaña de regularización de las viviendas de uso turístico con un doble objetivo: tanto el de censar el número existente de viviendas de este tipo (ya que obliga a su comunicación pública para que sean incorporadas en el Registro de Turismo) como el de garantizar la calidad mínima exigible a esta importante oferta de alojamiento (puesto que establece una serie de prohibiciones, requisitos y obligaciones respecto a las mismas como ocurre en el resto de establecimientos y equipamientos turísticos).

Asimismo, como otra prueba de los esfuerzos de la Generalitat catalana al respecto es el nuevo Proyecto de Decreto del reglamento de turismo de Cataluña, donde procede destacar, a los efectos de este estudio, la pretensión de regular nuevos modelos de alojamiento turístico (como el alquiler de habitaciones por días por parte de particulares o, en cuanto a concepto general, los denominados “alojamientos turísticos singulares”) y la creación de nuevas herramientas jurídicas y procedimientos contra la actividad turística ilegal (como la dotación a los Ayuntamientos de la misma capacidad sancionadora que la Generalitat o la creación de procedimientos sancionadores propios para el turismo).

Así pues, teniendo en cuenta el aumento que está teniendo el ofrecimiento de alquiler tanto de viviendas como habitaciones de uso turístico, resulta de gran

4. Así lo ponen también de manifiesto Guzmán, Reyes y De Bustamante, quienes resaltan que el aumento de la oferta de viviendas particulares para el uso turístico o vacacional a terceros por parte de particulares no profesionales “ha movido a las Administraciones autonómicas competentes a regular dicha actividad”. (Guzmán; Reyes y De Bustamante, 2014: 30).

interés la elaboración de cualquier estudio al respecto, y más teniendo en cuenta la escasez de los trabajos tributarios bajo dicha finalidad.

Por ello, se ha considerado relevante abordar la elaboración del presente trabajo destinado a clarificar la tributación que conllevan tales prácticas por parte de los particulares (la cual depende, de una parte, de un relevante conjunto de casuísticas, y, de otra, de si se trata de una vivienda o de una habitación), resaltando, al mismo tiempo, las particularidades que se presentan en el caso de Cataluña.

En concreto, los impuestos que pueden aparecer procedentes y que, por consiguiente serán objeto de estudio serán el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos.

Sin embargo, antes de entrar en su análisis, es necesario realizar una aproximación general a cómo la normativa catalana en materia de turismo ha regulado las viviendas de uso turístico, especialmente con el fin de determinar las prohibiciones, requisitos y obligaciones que exige a tal efecto y su eventual aplicación a las habitaciones de uso turístico.

2. La necesaria distinción entre el alquiler de una vivienda de uso turístico y de una habitación para el mismo uso en un piso particular

De conformidad con el art. 66 del Decreto 159/2012, de 20 de noviembre, de establecimientos de alojamiento turístico y de viviendas de uso turístico, tienen la consideración de viviendas de uso turístico aquellas que son cedidas por su propietario, directamente o indirectamente, a terceros a cambio de una contraprestación económica, concretamente para una estancia de temporada (teniendo tal consideración toda ocupación por un periodo de tiempo continuo igual o inferior a 31 días) y en condiciones de inmediata disponibilidad. Además, como precisa, se debe ceder la vivienda al completo, es decir, que no se permite la cesión por estancias, por lo que el propietario o arrendador no podrá vivir en la misma⁵.

5. Así se desprende también del art. 68.5 del mismo Decreto, donde se señala que “la condición de vivienda de uso turístico impide a la persona propietaria alegar la condición de domicilio a efectos de impedir la actuación inspectora de las autoridades competentes”.

Por consiguiente, de tales previsiones se desprende ya una importante consecuencia, y es que, mientras las viviendas de uso turístico quedarán sujetas a las previsiones del Decreto, el alquiler turístico de una habitación en un piso particular quedará fuera del mismo (ya que, aparte de quedar fuera del concepto de viviendas de uso turístico, tampoco pueden integrarse dentro del concepto de establecimientos turísticos al dejar claro el art. 1.2 del propio Decreto que estos “no se pueden constituir en viviendas, con la única excepción de los establecimientos de turismo rural”). Así pues, únicamente los arrendadores de viviendas turísticas tendrán que cumplir con las condiciones, limitaciones y obligaciones que prevé la mencionada normativa.

Así, a diferencia de la posibilidad de alquilar habitaciones, el arrendamiento de viviendas turísticas estará sujeto a que no se encuentre prohibido por la ordenación municipal de usos del sector donde se encuentre y/o, en los edificios sometidos al régimen de propiedad horizontal debidamente inscritos en el Registro de la propiedad, por los estatutos de la pertinente comunidad (art. 68.6 del Decreto).

Asimismo, conforme al art. 67, la vivienda deberá disponer de cédula de habitabilidad (no pudiendo ser ocupada con más plazas de las indicadas por la misma), satisfacer en todo momento las condiciones técnicas y de calidad exigibles a las viviendas en general y estar en perfecto estado de higiene, del mismo modo que deberá estar suficientemente amueblada y dotada de los aparatos y utensilios necesarios para su ocupación inmediata.

De igual modo, como se desprende de los arts. 67, 68 y 70, los propietarios o arrendadores de las mismas deberán facilitar a los usuarios y vecinos el teléfono de atención inmediata de consultas e incidencias, garantizar un servicio de asistencia y mantenimiento de la vivienda, remitir a la Dirección General de la Policía la información relativa a la estancia de las personas que se alojen (a través de la web de los Mossos de escuadra) y tener hojas oficiales de queja, reclamación y denuncia del órgano competente en materia de consumo de la Administración de la Generalitat a disposición de los usuarios, de la misma forma que, a pesar de que no requerirán autorización por parte de la Administración turística, sí que deberán presentar una comunicación previa de inicio de actividad ante el Ayuntamiento competente⁶.

6. Al respecto, algunos autores han calificado de excesivos los requisitos que prevé la norma catalana, como es el caso de Román. Así, como señala, “no parece razonable exigir obligatoriamente la contratación de una empresa encargada del mantenimiento de la vivienda teniendo en cuenta la escasa ocupación temporal de ésta por temporada (recuérdese el máximo de 31 días)”, no permitiendo que sea directamente el propio propietario el que realice tales labores. (Román, 2014: 16).

Además, deberán comunicar cualquier alteración o modificación de los datos que requiere dicha comunicación, quedando sujetos a las responsabilidades que puedan derivarse conforme al art. 38 de la Ley 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y de procedimiento de las Administraciones Públicas de Cataluña ante la omisión de dichas comunicaciones o cualquier inexactitud, falsedad u omisión, de carácter esencial.

Y en la misma línea, el art. 72 prevé que responderán de forma solidaria tanto el propietario como, en caso de existir, la persona gestora de la vivienda por las infracciones e incumplimientos de las obligaciones definidas en la normativa sectorial turística, así como en la normativa sectorial de vivienda, de consumo y en la municipal que resulte de aplicación por razón de su actividad.

Finalmente, a diferencia de las habitaciones que puedan alquilarse con la misma finalidad, las viviendas de uso turístico se inscribirán, tras su comunicación al correspondiente Ayuntamiento, en el Registro de Turismo de Cataluña, del mismo modo que estarán sometidas a la inspección y control permanente de su actividad por parte de las Administraciones Públicas.

Por consiguiente, como se apuntaba, las personas que decidan alquilar una habitación para uso turístico no estarán sujetas a tales previsiones, sino que podrán hacerlo libremente y, en caso de tratarse de una vivienda alquilada, únicamente deberán contar con el consentimiento del propietario (al menos hasta que el Proyecto de Decreto del reglamento de turismo de Cataluña no resulte aprobado)⁷.

3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

Una vez apuntada la regulación general del alquiler de viviendas y habitaciones de uso turístico, procede entrar a valorar su fiscalidad, empezando por analizar su incidencia en relación con el IVA.

Así, como señala el art. 4.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto de Valor Añadido (LIVA), “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto

7. Además, como pone de manifiesto Francisco, estos arrendatarios tampoco gozarán de los derechos que contempla la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, puesto que sólo se está arrendando una parte de la vivienda y, por lo tanto, el arrendamiento no está sometido a dicho régimen. En concreto, como añade, se regulará por las disposiciones generales en materia de arrendamientos del Código Civil (arts. 1.542 a 1.582) y, en algunos casos, por las relativas al derecho de uso o habitación (arts. 523 a 529). (Francisco Merchan, 2016:5).

por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”.

Asimismo, de acuerdo con el art. 5.1.c) de la misma Ley, se reputarán empresarios o profesionales a “quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo”, precisando que, “en particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes”.

Por su parte, señala el art. 11 que “se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con dicha Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes”, añadiendo el apartado dos, número 2º, que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios “los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles con o sin opción de compra”.

Así pues, los arrendamientos de vivienda o habitación de uso turístico pueden quedar sujetos al IVA, aunque, para su análisis, procede distinguir entre distintos supuestos:

3.1. Caso en el que sea el propietario de la vivienda o habitación de uso turístico quien las arriende directamente al usuario final

En este supuesto, señala el art. 20. Uno de la LIVA que están exentas del IVA la constitución y la transmisión de derechos reales de goce y disfrute que tengan por objeto los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, aunque precisa la letra e) que no estarán incluidos en la exención “los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos”.

Por consiguiente, si los propietarios de tales viviendas no prestan los mencionados servicios complementarios propios de la industria hotelera, no se devengará cuota alguna en concepto de IVA⁸, del mismo modo que no se desprenderá

8. Así lo ha reconocido la propia DGT en múltiples contestaciones a consultas vinculantes, como puede verse, entre otras, en la V3154-13, de 24 de octubre.

ninguna obligación formal al respecto⁹. Y de igual forma ocurrirá si lo que se alquila son habitaciones, ya que, como ha señalado la DGT, la normativa del IVA “no determina el concepto de vivienda, por lo que resulta procedente definirla, según la noción usual de la misma, como edificio o parte del mismo destinado a habitación o morada de una persona física o de una familia, constituyendo su hogar o sede de su vida doméstica”¹⁰.

Además, conforme al art. 3 de la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, tampoco estarán obligados a presentar las declaraciones censales.

No obstante, si se prestaran los mencionados servicios propios de la industria hotelera, sí que procedería el devengo del IVA y la obligación de realizar el alta de los propietarios en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores como arrendadores (modelo 036/037), aunque sólo si la prestación de tales servicios se realizara durante la estancia de los huéspedes. Así, a pesar de que la DGT incluya como parte de estos servicios complementarios la limpieza del interior del inmueble y el servicio de cambio de ropa (sábanas, toallas, etc.), la limpieza realizada una vez se hayan marchado los inquilinos y los cambios de ropa realizados no tendrán tal consideración¹¹.

9. En este punto, señala el art 71.1 del Reglamento del IVA (RIVA), aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que la autoliquidación trimestral y el resumen anual del IVA no alcanzará a aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente las operaciones exentas comprendidas en los artículos 20 y 26 de la LIVA.

10. Así lo señala la Contestación a la Consulta vinculante de la DGT V2102-14, de 1 de agosto, la cual recalca que la exención mencionada “no es una regulación de carácter objetivo, que atienda al bien que se arrienda para determinar la procedencia o no de la misma, sino que se trata de una exención de carácter finalista que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, siendo ésta preceptiva cuando el destino efectivo del objeto del contrato es el de vivienda, pero no en otro caso”. Así pues, siempre que se arriende un bien o parte del mismo con la finalidad de utilizarlo como vivienda, la exención del IVA procederá.

11. Al respecto, véase la contestación a la Consulta vinculante de la DGT V1114-11, de 3 de mayo, en la cual se señala que, entre otros, “no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los que a continuación se citan: servicio de limpieza y servicios de cambio de ropa del 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

Por consiguiente, en tales casos, los particulares deberán aplicar el IVA en el momento de emitir la pertinente factura sobre la totalidad de la cuantía que deba abonar el arrendatario, ya que, al no proceder la exención, quedarán sujetos al Impuesto tanto el propio alquiler como los mencionados servicios.

Concretamente, conforme al art. 91 de la LIVA, el tipo será del 10% y los propietarios deberán liquidar trimestralmente el Impuesto a través del modelo 303 (ingresando a la AEAT la diferencia entre el IVA soportado –derivado de gastos hechos en la vivienda o habitación arrendada o subarrendada- y el repercutido -el pagado por los inquilinos-). Además, con carácter anual, deberán declarar el resumen del IVA mediante la presentación del modelo 390, debiéndose precisar que la obligación de presentar tanto la liquidación trimestral como el resumen anual procederá incluso en los casos en que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas (art. 71.1 de la RIVA).

Las mismas consideraciones procederán cuando, quien alquile la habitación de uso turístico a los destinatarios finales, no sea directamente el propietario sino el titular del arrendamiento de la vivienda que constituya su domicilio habitual, siempre que cuente con la autorización del correspondiente propietario.

3.2. Caso en el que sea el propietario de la vivienda o habitación de uso turístico quien las alquile al usuario final pero a través de un intermediario

Si el propietario recurriera a un intermediario (como podría ser la plataforma web Airbnb, que actúa por cuenta ajena), el IVA que el primero deberá repercutir a los usuarios finales es el mismo que el señalado en el apartado anterior, aunque, respecto al IVA que podrá repercutir el intermediario, cabe distinguir dos supuestos:

- En primer lugar, en relación con la comisión que el intermediario cobrará al propietario arrendador, donde procederá la inclusión del IVA al tipo general del 21% en la factura que le emita a este último por las tarifas de su servicio

situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles); y los servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos”.

- (excepto en el caso de que, no estando el intermediario establecido en territorio español a efectos de IVA, el propietario estuviera establecido en otro país). De todos modos, por lo que se refiere al alquiler, el propietario sólo deberá incluir el IVA en la factura del usuario final si ofrece, como se señalaba, los mencionados servicios complementarios.
- Y en segundo lugar, respecto a las tarifas de servicios que el intermediario podrá cobrar a los arrendatarios finales que hayan acudido a los mismos, ya que, conforme al 70.Uno.6º de la LIVA, la prestación de servicios se localizará donde se encuentre el servicio principal sobre el que se intermedia (que en este caso es donde radica el inmueble). Por consiguiente, siempre que el bien se encuentre en territorio español, los intermediarios también deberán aplicarles el correspondiente IVA al 21% en el momento del pago.

3.3. Caso en el que el propietario hubiera cedido la vivienda de uso turístico a una empresa gestora para que se encargara de su gestión en nombre propio (es decir, que fuera esta empresa quien ofreciera el servicio y asumiera como propia la contratación frente a los usuarios finales)

En tales casos, el propietario de las viviendas de uso turístico deberá emitir factura por el arrendamiento a la empresa gestora con el correspondiente IVA al tipo general del 21%, en tanto que alquila la vivienda para su explotación económica (es decir, para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional y no para que el arrendatario la destine a su vivienda). Asimismo, además de declararlo trimestralmente a través del modelo 303 y presentar el correspondiente resumen anual, deberá realizar su alta en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores como arrendador (modelo 036/037, epígrafe 861 -Alquiler de bienes inmuebles de naturaleza urbana-). Y, por su parte, como se apuntaba, sólo si la empresa gestora (que es la que cede la vivienda turística al usuario final) presta los mencionados servicios propios de la industria hotelera deberá aplicar el IVA al arrendatario final.

Por último, debe destacarse con carácter general que, de conformidad con el art. 78 de la LIVA, la base imponible del Impuesto estará constituida “por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas”, incluyéndose en dicha prestación “los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido”.

De este modo, en tanto que, como se verá, los titulares de las viviendas turísticas en Cataluña deberán liquidar el Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos a los arrendatarios, deberán incluir la pertinente cuota en la base del IVA que deban soportar estos últimos¹² (lo que, como se ha visto, sólo corresponderá cuando presten los servicios complementarios propios de la industria hotelera), lo cual no procederá en el caso de que se alquile una habitación para el uso turístico en una vivienda particular¹³.

Por consiguiente, más allá de la eventual discriminación que podría conllevar dicha distinción, aparece el cuestionamiento sobre la sobreimposición que se puede generar, no sólo porque la especial capacidad económica que manifiesta el arrendatario con la contratación del alquiler es justamente gravada tanto por el IVA como por el Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos (aunque la finalidad extrafiscal de este último tributo salve la duplicidad de gravamen), sino también por la discutible inclusión de la cuota del impuesto autonómico como parte de la base imponible del IVA.

Así, y a pesar de que la escasa cuantía del Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos no plantee gravosas consecuencias de confiscatoriedad en relación con dicha inclusión¹⁴, resultaría del todo adecuado que no se incluyera su cuota en la base imponible del IVA, no sólo porque, técnicamente, no forma parte de la misma (en el sentido que no forma parte de la contraprestación –valor de las operaciones sujetas al Impuesto procedentes del destinatario o de terceras personas), sino porque no constituye una riqueza o manifestación de capacidad económica que legitime la procedencia de un tributo (y es que, a fin de cuentas, lo que aquí se está aplicando es un impuesto sobre la cuota de otro impuesto).

12. De hecho, así lo ha especificado expresamente la propia Dirección General de Tributos y Juego del Departamento de la Vicepresidencia y de Economía y Hacienda de la Generalitat de Cataluña en la contestación a la Consulta 303E/12, de 20 de mayo de 2012, señalando que “no hay duda de que el hecho imponible del IEET coincide con la operación gravada por el IVA, con el servicio prestado por el titular del establecimiento de alojamiento, por lo que la conclusión no puede ser otra que el importe del IEET forma parte de la base imponible del IVA definida en el art. 78 LIVA antes transcrito”.

13. Al respecto, véase el apartado 7. *El Impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos* del presente trabajo.

14. En este punto, resultan trasladables las consideraciones de López Espadafor al hablar de la integración en la base imponible del IVA de los Impuestos Especiales, al señalar que, a pesar de su improcedencia, sólo podría hablarse de confiscatoriedad (y, por consiguiente, de inconstitucionalidad) si la carga fiscal de ciertos tipos de bienes o productos llegara al punto de superar el precio del producto antes de impuestos, lo que, evidentemente, no se da en el supuesto aquí estudiado. (López Espadafor, 2010:2).

4. El Impuesto sobre Actividades Económicas

Por lo que respecta a la tributación del alquiler de viviendas y habitaciones de uso turístico en el IAE, cabe señalar que, conforme el art. 78.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, constituye su hecho imponible “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”, siempre que tales actividades supongan la ordenación por cuenta del ejerciente de medios de producción o de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (artículo 79.1 TRLRHL).

Además, como señala la Regla 2ª de la Instrucción del IAE, aprobada por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, “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”.

Por consiguiente, considerando que tanto el arrendamiento como el subarriendo de bienes inmuebles constituye el hecho imponible del IAE, tanto los particulares que alquilen una vivienda o habitación de uso turístico a los usuarios finales como las empresas gestoras que se dediquen a alquilarlos en nombre propio estarán sujetos al Impuesto, ya que en ambos casos se ordenarán medios de producción y/o recursos humanos con la finalidad de intervenir en la distribución de un servicio, y es que ésta constituye una actividad económica de carácter empresarial con clasificación propia en las Tarifas del IAE.

No obstante, procede dejar claro que, en relación con las personas físicas que decidan alquilar una vivienda o habitación de uso turístico, no se derivará ninguna obligación respecto al Impuesto, en tanto que, de acuerdo con el art. 82.1.c) del TRLRHL, están exentas las personas físicas residentes por la totalidad de las actividades empresariales, profesionales o artísticas que realicen (con independencia de las obligaciones de carácter censal que, como se señalaba al analizar el IVA, les puedan corresponder)¹⁵.

15. De hecho, así lo ha puesto de manifiesto de forma expresa la propia DGT en contestaciones a consultas tributarias vinculantes como la V1114-11, de 3 de mayo.

Sin embargo, a la hora de analizar la tributación del resto de casos en los que quien alquile no sea una persona física, procede distinguir si los arrendadores de tales viviendas o habitaciones a los usuarios finales prestan los mencionados servicios complementarios propios de la industria hotelera, o si, por el contrario, se limitan a la puesta a disposición del pertinente bien inmueble o parte del mismo.

Así, en caso de que se limiten al mero alquiler, llevarán a cabo una actividad propia del Epígrafe 861.1 “Alquiler de viviendas” de la Sección Primera de las Tarifas reguladas en el mencionado Real Decreto Legislativo 1175/1990, por lo que deberán darse de alta en la matrícula del IAE mediante el modelo 840. No obstante, según la Nota 2ª de dicho Epígrafe, “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”¹⁶.

Y a tal efecto, procede recordar que la cuota asignada a dicha rúbrica, de carácter nacional, se cuantifica en el 0,10% del valor catastral asignado a dichas viviendas a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), por lo que sólo deberán presentar declaración de alta en la matrícula del mismo cuando el valor catastral de todos los bienes inmuebles de la misma naturaleza (viviendas) que posean en régimen de alquiler en todo el territorio nacional supere, en conjunto, la cantidad de 601.012,10 euros.

Por su parte, si los arrendadores o subarrendadores de la vivienda o habitación de uso turístico prestan los mencionados servicios complementarios, deberán causar alta en el IAE en la Agrupación 68 de la Sección Primera de las Tarifas que clasifica las actividades de prestación de servicios de hospedaje, ya que tales servicios se caracterizan por extender la atención a los clientes más allá de la mera puesta a su disposición de un inmueble o parte del mismo¹⁷. Dentro de dicha

16. En este punto, y aunque el arrendamiento de uso turístico sea de una habitación, procedería la inclusión en dicho epígrafe, puesto que, de acuerdo con la Regla 8ª de la Instrucción del Impuesto, se puede clasificar provisionalmente en una rúbrica las actividades que no tienen clasificación específica en las Tarifas del Impuesto.

17. Al respecto, como señala la contestación a la Consulta Vinculante V0030-14 de la DGT, de 13 de enero, “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 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”.

Agrupación, pertenecerán al grupo 685 “Alojamientos turísticos extrahoteleros”, donde se clasifican 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 concreto, esta clasificación, se realizará por aplicación del procedimiento previsto en la Regla 8ª de la Instrucción del Impuesto, que permite clasificar provisionalmente en una rúbrica, las actividades que no tienen clasificación específica en las Tarifas del Impuesto.

Y conviene resaltar en este punto que, de acuerdo con 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% de la cuota señalada en el mismo.

De todos modos, procede destacar que, conforme al art. 82.1.c) del TRLRHL, además de las personas físicas, también están exentos del IAE los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del art. 35.4 de LGT que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros (aunque, respecto a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la exención sólo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros).

Finalmente, también procede destacar que, si un particular persona física alquila una vivienda a una empresa para que ésta gestione su alquiler turístico en nombre propio, tampoco tendrá la obligación de darse de alta en la matrícula del IAE ni de tributar por el mismo (ya que, como se señalaba, las personas físicas están exentas del mismo), con independencia de las obligaciones de carácter censal que, como se señalaba al analizar el IVA, le puedan corresponder.

5. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas

Técnicamente, conforme al art. 7 del el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLIT-PAJD), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre,

los arrendamientos y subarrendamientos de bienes inmuebles constituyen parte el hecho imponible de la modalidad de TPO del ITPAJD, resultando contribuyente en estos casos el arrendatario (aunque debe resaltarse en este trabajo por cuanto, si el arrendador hubiera percibido el primer plazo de renta sin exigir al arrendatario justificación de haber satisfecho este Impuesto, resultaría responsable subsidiario de su pago -arts. 8.f) y 9 del TRLITPAJD-).

No obstante, teniendo en cuenta la incompatibilidad de gravamen de la modalidad de TPO y el IVA, no deberá abonarse dicho impuesto cuando, de acuerdo con lo señalado en el apartado anterior, el arrendamiento de las viviendas y habitaciones de uso turístico constituya una prestación de servicios sujeta al IVA (art 7.5 del TRLITPAJD¹⁸).

La base imponible en tales casos estará formada por la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el período de duración del contrato (art. 10.2.e) del TRLITPAJD) y el tipo de gravamen actualmente vigente en Cataluña (ya que se trata de un impuesto cedido) es del 0,50% (art.123 de la Ley 2/2014, de 27 de enero, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público). Así, cuando se produzca el devengo (que será el día de la formalización del contrato), el arrendatario dispondrá de un mes para autoliquidar el gravamen de TPO mediante el modelo 600, el cual podrá presentar tanto presencial como telemáticamente.

6. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Por su parte, los particulares que sean residentes en España también quedarán vinculados al IRPF por los rendimientos que reciban de tales alquileres, ya que, de conformidad con el art. 2 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 (LIRPF), constituye el objeto del Impuesto la renta obtenida por las

18. En concreto, así lo deja claro la Dirección General de Tributos y Juego del Departamento de la Vicepresidencia y de Economía y Hacienda de la Generalitat de Cataluña en la contestación a la Consulta núm. 66E/14, de 31 de marzo de 2014, donde, tras señalar que “la cesión de una vivienda de uso turístico, en la que se prestan servicios complementarios de carácter hotelero, constituye una prestación de servicios sujeta y no exenta del IVA, y, en consecuencia, no sujeta a TPO”, señala expresamente que “todas aquellas viviendas de uso turístico que estén sujetas y exentas de IVA, estarán sujetas a TPO”.

personas físicas, “entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”.

Por consiguiente, mediante la autoliquidación del IRPE, los particulares deberán declarar todas las rentas percibidas por el alquiler de las viviendas o habitaciones de uso turístico durante el año natural en cuestión, la cual se deberá presentar el año siguiente en los plazos que se determinen.

Sin embargo, también en este caso la calificación de los rendimientos obtenidos por el alquiler de viviendas o habitaciones de los que sean titulares (ya sea por ser propietarios o por ser los arrendatarios y contar con el permiso del arrendador para la subrogación) dependerá de si se prestan o no los mencionados servicios complementarios propios de la industria hotelera, es decir, de si los bienes inmuebles de los que derivan se encuentran afectos o no a una actividad económica.

Así, de acuerdo con los arts. 21 y 22 de la LIRPF, si el titular del alquiler de la vivienda o habitación no presta los citados servicios, tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital inmobiliario (definidos como “los 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 aquellos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza”), debiéndose imputar el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el arrendatario o subarrendatario “incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario”.

Sin embargo, procede tener presente que, en tales casos, para la determinación del rendimiento neto, el contribuyente podrá deducir de los rendimientos íntegros todos los gastos necesarios para su obtención como los que detalla de forma no cerrada el art. 23 de la LIRPF (tales como los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, los gastos de reparación y conservación del inmueble o los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, que incidan sobre los rendimientos computados o sobre el bien y no tengan carácter sancionador o los saldos de dudoso cobro), aunque sólo los correspondientes al período de tiempo en el que el inmueble ha estado alquilado y con las limitaciones que se prevén (excepto por lo que respecta a los

gastos de una agencia intermediaria o de anuncios realizados para ofrecer el alquiler, que serían deducibles en su totalidad)¹⁹.

No obstante, como ha dejado claro la DGT, en tales casos no procederá la reducción del 60% del rendimiento neto derivado del “arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda” prevista en el art. 23.2 de la LIRPF (por cuanto entiende que su destino primordial no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda de los arrendatarios, aunque la norma no requiera dicha durabilidad ni exija que sea la vivienda habitual), lo cual no deja de sorprender teniendo en cuenta que, como se ha señalado, sí entiende que, cuando no se presten los mencionados servicios complementarios propios de la industria hotelera, quedarán exentos de IVA por quedar incluidos en la exención de “los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas” que prevé el art. 20.23º.b) de la LIVA²⁰.

Por su parte, si el titular del alquiler de la vivienda o habitación presta los mencionados servicios complementarios propios de la industria hotelera, tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas²¹, aunque, como precisa el art. 27 de la LIRPF, también la tendrán si, para la ordenación del arrendamiento, se utiliza, al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

19. En concreto, los gastos que tienen previsto una limitación expresa son en relación con la amortización (que no podrán exceder del resultado de aplicar el 3% sobre la base de amortización, que es el mayor valor de los dos siguientes: el coste de adquisición o el valor catastral) y respecto a los intereses y demás gastos de financiación, así como a los gastos de reparación y conservación (que se limitan, como máximo, a la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por el arrendamiento -aunque el exceso que no se pueda deducir un año se podrá deducir en los 4 años siguientes-).

20. A tal efecto, véase, entre otras, la Consulta vinculante de la DGT V1114-11, de 3 de mayo, donde, si bien se señala que los arrendamientos de apartamentos vacacionales se considerarán exentos del IVA “siempre y cuando el arrendador no se obligue a prestar alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera”, señala que no procederá la reducción del art. 23.2 de la LIRPF por “tratarse del arrendamiento de un inmueble cuyo destino primordial no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda de los arrendatarios” (aunque tal precepto únicamente habla del “arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda”, sin precisar que su utilización como tal deba ser permanente o con una duración determinada).

21. Al respecto, el art. 27.1 de la LIRPF define los rendimientos íntegros de actividades económicas como “aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente 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”.

Finalmente, en el supuesto que el particular tuviera arrendado el bien inmueble a una empresa y ésta, en nombre propio, realizara el alquiler turístico, también deberá declarar los rendimientos percibidos de la empresa arrendataria como rendimientos íntegros del capital inmobiliario en los términos expuestos, y con plena independencia de si la empresa en cuestión prestara o no los mencionados servicios complementarios (aunque en este caso sí que resultaría justificado que no se permitiera la reducción del rendimiento neto derivado del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda del art. 23.2 de la LIRPF). Además, la empresa arrendataria debería retener de la renta pactada con el particular (con exclusión del IVA) el 19% de todos los conceptos que le satisfaga, cantidad que deberá ingresar a la Hacienda Pública en concepto del IRPF de este último. Dicha obligación se regula en los arts. 75, 76 y 100 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo²².

7. El Impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos

Por último, procede señalar que el Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos se encuentra actualmente regulado por la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono, así como por el Decreto 129/2012, de 9 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos.

De conformidad con el art. 23 de la Ley 5/2017, además de pretender internalizar las posibles externalidades que el turismo puede causar en las zonas de alta concentración turística, se trata de un tributo que grava la singular capa-

22. No obstante, esta obligación no procederá cuando las rentas satisfechas por el arrendatario a un mismo arrendador no superen los 900 euros anuales o cuando la actividad económica del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las tarifas del IAE, o en algún otro epígrafe que faculte para la actividad del arrendamiento o subarrendamiento, y, aplicando las reglas detalladas en el apartado 4 del presente trabajo para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no resultase una cuota cero.

cidad económica de las personas físicas que se pone de manifiesto con la estancia que hacen en un establecimiento o equipamiento turístico de los previstos en el art. 26.3 de la propia Ley, constituyendo el hecho imponible la estancia, por días o fracciones, con pernoctación o sin ella. En concreto, los establecimientos o equipamientos que se enumeran son los alojamientos turísticos establecidos en cada momento por la normativa vigente en materia de turismo, los albergues de juventud, cuando presten servicios turísticos de alojamiento, las embarcaciones de crucero turístico y cualquier establecimiento o equipamiento en el que se presten servicios turísticos de alojamiento, entendiéndose por tales servicios “los que posibilitan el hospedaje en infraestructuras, instalaciones, equipamientos o mobiliarios destinados a este fin”.

Por consiguiente, con base en la vigente normativa del impuesto, sólo quedan sujetas las estancias que se realicen mediante el alquiler de una vivienda de uso turístico (por encontrarse previstas en la normativa vigente en materia de turismo), ya que, a pesar de que podría considerarse que las que se lleven a cabo a través del alquiler turístico de una habitación en viviendas particulares compartidas entran dentro del concepto general de establecimientos o equipamientos en los que se prestan servicios turísticos de alojamiento, el art. 1.2 del Decreto 159/2012, de 20 de noviembre, deja claro que “los establecimientos de alojamiento turístico no se pueden constituir en viviendas, con la única excepción de los establecimientos de turismo rural” (añadiendo, además, que “no se pueden convertir en residencia principal ni secundaria de las personas usuarias turísticas, en ningún caso”).

Así pues, únicamente los arrendadores de viviendas de uso turístico se encontrarán vinculados por el mencionado impuesto, y es que, a pesar de que los contribuyentes sean las personas físicas que realicen la estancia en la misma o las personas jurídicas a cuyo nombre se entregue la correspondiente factura o documento análogo (con independencia de si lo hicieron en calidad de turistas), tienen la condición de sustitutos del contribuyente las personas físicas o jurídicas, así como las entidades que no tienen personalidad jurídica a las que se refiere el art. 35.4 de la LGT, que sean titulares de la explotación de cualquiera de los establecimientos o equipamientos sujetos al Impuesto.

En concreto, y aunque el devengo de dicho tributo se produzca al inicio de la estancia, los titulares de las viviendas de uso turístico deberán exigirlo al final en la factura que emitan a sus clientes, mediante la consignación del importe de la correspondiente cuota de forma diferenciada de la contraprestación por sus

servicios (con indicación del número de unidades de estancia –es decir, de los días o fracciones del período continuado que suponga la estancia del contribuyente con un máximo de siete- y del tipo de gravamen aplicado –que variará en función del tipo de alojamiento y de su categoría y de si la estancia se realiza en Barcelona ciudad o en el resto de Cataluña-).

No obstante, procede resaltar en este punto la deficiencia que plantea la configuración del Impuesto respecto a este límite máximo de 7 días que constituirá la base imponible, por cuanto, si un sujeto parte su estancia en Cataluña en diferentes establecimientos turísticos, dicha limitación deja de operar (de modo que cada establecimiento de los sujetos al Impuesto podrá liquidarlo nuevamente considerando el mencionado límite respecto a su concreto período ininterrumpido). Por ello, como recalca Cubiles, si este límite tiene como finalidad no gravar en demasía las estancias turísticas, “se debería permitir a los establecimientos no exigir el impuesto cuando el cliente le presente la factura de otros establecimientos, siempre que de la documentación presentada se deduzca que ya se ha abonado el máximo fijado de siete estancias en cómputo anual”²³ (sin olvidar la vulneración del principio de neutralidad que podría suponer su influencia respecto a la actuación del turista a la hora de planificar su estancia).

En cualquier caso, a través del modelo 950, los arrendadores deberán presentar semestralmente la autoliquidación de las cuotas devengadas y exigibles dentro de cada semestre comprendido entre el 1 de abril al 30 de septiembre del mismo año o el 1 de octubre al 31 de marzo del año siguiente, ya sea a través de Internet (abonando el pertinente pago mediante tarjeta de crédito o cargo en cuenta) o presencialmente (a través del el ingreso en cualquier entidad colaboradora habilitada)²⁴. Sin embargo, no será necesaria la presentación de la autoliquidación cuando no resulte cantidad alguna a ingresar.

No obstante, como señala el art. 32 de la Ley 5/2017, siempre que obtengan la pertinente habilitación expresa de la Administración y firmen el correspondiente convenio, podrán ser asistentes en la recaudación del Impuesto los intermediarios de empresas turísticas de alojamiento contemplados en la normativa

23. Cubiles, 2015:159.

24. En concreto, de conformidad con el art. 10 del Decreto 129/2012, de 9 de octubre, los períodos para la presentación e ingreso de la autoliquidación son: para la correspondiente al periodo del 1 de abril al 30 de septiembre, entre los días 1 y 20 de octubre y, para la correspondiente al periodo del 1 de octubre al 31 de marzo, entre los días 1 y 20 de abril.

turística y todos los profesionales, empresas, entidades u operadores de plataformas tecnológicas que comercializan servicios turísticos de alojamiento en los establecimientos y equipamientos a los que se refiere el art. 26.3 de la Ley, así como los que facilitan la relación entre el titular de la explotación y las personas físicas que efectúan las estancias, y acuerdan con estas un anticipo del precio a cuenta de la estancia y la satisfacción anticipada del impuesto al realizar la reserva.

Además, procede remarcar que los titulares de las viviendas de uso turístico deberán conservar toda la información relacionada con el Impuesto durante un período de 4 años desde su devengo, lo que alcanza a los justificantes de los arrendatarios que hayan resultado exentos (ya sea por realizar una estancia subvencionada por programas sociales de una Administración Pública de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, por haberse efectuado por una persona de edad igual o inferior a dieciséis años, por haberse realizado por causas de fuerza mayor, determinadas por reglamento, o por haberse llevado a cabo por motivos de salud –tanto por lo que respecta al propio afectado como a las personas que lo acompañan-).

Asimismo, debe destacarse que, conforme al art. 31 de la Ley 5/2017, además del contribuyente y del sustituto del contribuyente, deberán responder solidariamente del ingreso de las deudas tributarias por las cuotas tributarias devengadas al respecto todas las personas físicas o jurídicas que contratan directamente en nombre del contribuyente y hacen de intermediarias entre este y los establecimientos y equipamientos a los que se refiere el art. 26.3. No obstante, añade el apartado 2 que “se presume que la persona o entidad intermediaria actúa como representante del contribuyente, asumiendo sus obligaciones tributarias, y contra el cual se puede dirigir el sustituto, a fin de exigir el pago del tributo”.

Finalmente, conviene señalar que la recaudación del tributo queda vinculada al Fondo para el fomento del turismo, el cual, gestionado por los departamentos competentes en materia de economía y en materia de turismo, se encuentra destinado a financiar políticas turísticas para la mejora de la competitividad de Cataluña como destino turístico y garantizar su sostenibilidad. En concreto, los proyectos o actuaciones realizados con base en el mismo deben perseguir alguno de los siguientes objetivos: la promoción turística de Cataluña; el impulso del turismo sostenible, responsable y de calidad, y la protección, preservación, recuperación y mejora de los recursos turísticos; el fomento, creación y mejora de los productos turísticos; la mejora de los servicios de control e inspección sobre los establecimientos y equipamientos turísticos; y el desarrollo de infraestructuras y servicios relacionadas con el turismo.

Y es importante tener en cuenta tales fines porque parece que la adecuada configuración extrafiscal del tributo requeriría que fuera exigible a todos los turistas que visitaran Cataluña (es decir, también a los arrendatarios de habitaciones de uso turístico), y más considerando que, como se señalaba, el Impuesto viene a gravar la singular capacidad económica de las personas físicas que se pone de manifiesto con la estancia en los establecimientos y equipamientos a los que se refiere el art. 26.3 de la Ley 5/2017 (capacidad que también ponen de manifiesto los turistas que se alojan en habitaciones, por lo que también así parecerían requerirlo las exigencias del principio de igualdad)²⁵.

8. Conclusiones

A pesar de los esfuerzos de la Generalitat de Cataluña para controlar el arrendamiento de las viviendas turísticas y garantizar su calidad, parece poco probable que, más allá de la necesidad de comunicar el inicio de actividad para su inscripción en el Registro de Turismo, los escasos recursos de la Administración permitan un control íntegro y periódico de la totalidad de requisitos y exigencias a su propietario o persona gestora.

Sin embargo, y sin olvidar las quejas o denuncias que puedan realizar los usuarios, cierto es que, mediante la obligación de exhibir el número de inscripción en el Registro de Turismo en toda publicidad que se realice de la pertinente vivienda (contemplado en el art. 17 del Decreto 159/2012), se ha interiorizado el potencial que actualmente suponen las plataformas web para hacer extensivo dicho control (ya que las mismas deben requerirlo para difundir su ofrecimiento), consiguiendo de este modo un importante avance en términos de control fiscal.

Y es que, además, no deben olvidarse las potencialidades de rastreo para la Administración tributaria que suponen los anuncios publicitados a través de Internet, de modo que dicha información, junto al cruce de datos automatizado que ofrecen las Tecnologías de la Información y Comunicación, constituye unos índices de vigilancia sin precedentes.

En cualquier caso, como se ha reflejado, la tributación en Cataluña del alquiler de las viviendas y habitaciones de uso turístico depende de un relevante conjunto

25. Para un mayor desarrollo del análisis del mencionado impuesto, véase De Miguel, 2016: 853-874; y Gonzalo, 2012: 36-38. Asimismo, para un análisis actualizado de los diversos impuestos autonómicos al respecto, véase, entre otros, Borja, 2017: 19-58 y Bueno y Urbano 2017: 81-114.

de casuísticas diferenciadas, presentando al mismo tiempo divergencias en función de si se trata de una vivienda o de una habitación (lo que también se constata en relación con las prohibiciones, requisitos y obligaciones que exige la normativa de turismo a tal efecto –ya que sólo se predicen respecto a las viviendas-). En concreto, los impuestos que pueden resultar vinculados (siempre que los particulares residan en España) son el IVA, el ITPAJD, el IRPF, el Impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos y el IAE, aunque este último no procederá cuando el arrendador de la vivienda o habitación al usuario final sea una persona física.

Y tras haber detallado su procedencia, pueden destacarse algunas consideraciones generales que, cuanto menos, resultan cuestionables, como es el hecho de que la propia DGT, a efectos del IVA, entienda que tales arrendamientos resultan exentos por ser considerados de vivienda pero, en relación con la reducción de sus rendimientos respecto al IRPF, conciba que no pueden ser considerados como tales.

Asimismo, resulta a todas luces improcedente la inclusión de la cuota resultante del Impuesto sobre estancias en establecimientos en la base imponible del IVA, tanto por la deficiencia técnica que supone (en el sentido que se aplica un impuesto sobre la cuota resultante de otro impuesto -la cual, lógicamente, no forma parte de la riqueza que se pretende gravar y que justifica su procedencia del tributo-) como por la clara sobreimposición que conlleva.

Y, del mismo modo, sin olvidar los eventuales efectos discriminatorios, no tiene mucho sentido que, teniendo en cuenta su principal finalidad extrafiscal y su configuración, el Impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos sólo se exija a los turistas que alquilen viviendas turísticas y no a los que se alojen en habitaciones de uso turístico, sin olvidar la necesidad de redibujar el límite de 7 días de su base imponible con base en su cómputo anual.

De todos modos, considerando las previsiones del nuevo Proyecto de Decreto del reglamento de turismo de Cataluña, parece que, al menos esas últimas consideraciones, quedarán resueltas en un futuro próximo, ya que, considerando que pretende regular el alquiler de habitaciones por días por parte de particulares y demás formas de alquiler turístico con los denominados “alojamientos turísticos singulares”, lo lógico será que, cuando ya se encuentren regulados de forma vigente, se incluyan en los establecimientos y equipamientos turísticos que contempla el art. 26.3 de la Ley 5/2017.

Bibliografía

- Borja Sanchís, A.: “Los impuestos sobre las estancias turísticas en España”, *Quincena fiscal*, nº 18, 2017, pp. 19-58.
- Bueno Gallardo, E. y Urbano Sánchez, L.: “Naturaleza, fines y constitucionalidad de los impuestos catalán y balear sobre estancias turísticas”, en *La delimitación de los elementos esenciales del tributo ante el impacto de las reformas legales*, 2017, Cizur Menor, Aranzadi, pp. 81-114.
- Cubiles Sánchez-Pobre, P.: “El impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, ¿un ejemplo a seguir o un error a evitar?”, en *Impulso al desarrollo económico a través del turismo: VIII Jornadas de Investigación en Turismo, Sevilla, 17 y 18 de Junio de 2015*, Sevilla, Iris-copy, 2015, pp. 145-167.
- De Miguel Canuto, E.: “Impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos de Cataluña”, en *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, 2016, Las Rozas, Wolters Kluwer, pp. 853-874.
- Francisco Merchan, J.: “Aspectos jurídicos y fiscales del alquiler de habitaciones”, *Inmueble: Revista del sector inmobiliario*, nº 163, 2016, pp. 6-9.
- Gonzalo Miguel, C.M.: “Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos (DOGC núm. 6094, de 23 de marzo)”, *Actualidad Jurídica Ambiental*, nº 13, 2012, pp. 36-38.
- Guillén Navarro, N.A.: “La vivienda de uso turístico y su incidencia en el panorama normativo español”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 45-46, 2015, pp. 101-144.
- Guzmán López M., Reyes Kahansky C. y De Bustamante de la Iglesia, C.M.: “Alquiler de pisos, viviendas o apartamentos particulares para uso turístico a través de las webs”, *Revista Internacional de Doctrina y Jurisprudencia*, nº 144, 2014, pp. 30-43.
- López Espadafor, C.M.: “Gasóleo versus gasolina en el plano fiscal”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 5, 2010, pp. 13-37.
- Pizam, A.: “Peer-to-peer travel: Blessing or blight?”, *International journal of hospitality management*, nº 38, 2014, pp. 118-119.

Román Márquez, A.: “Las viviendas particulares dedicadas a la actividad de alojamiento turístico. Su exclusión de la Ley de Arrendamientos Urbanos”, *Revista Internacional de Doctrina y Jurisprudencia*, nº 6, 2014, pp. 1-24.