

ESTUDIOS

Esta obra pretende estudiar el impacto, los desafíos y las oportunidades que suponen para los sistemas fiscales vigentes tanto la irrupción de las tecnologías digitales como la economía digital. Para ello, estructura el estudio de estas cuestiones en tres grandes bloques:

Parte I: Fiscalidad y Economía digital: retos y oportunidades.

Parte II: Oportunidades para la administración tributaria en la era digital.

Parte III: Retos y oportunidades del ordenamiento tributario ante nuevos modelos de negocio: el caso de la economía colaborativa.

Así, en una primera parte se analizan las distintas propuestas para alcanzar soluciones que permitan garantizar una fiscalidad justa y efectiva en el ámbito de la economía digital. Concretamente, diferentes autores analizan las distintas propuestas para solucionar esta situación y que han ido poniendo sobre la mesa la OCDE, la UE o, incluso, algunos Estados de forma unilateral –el caso de España–. Una vez puesto de manifiesto algunos de los retos a los que se enfrentan los sistemas tributarios la segunda parte de la obra se adentra en las oportunidades que la era digital abre a las administraciones públicas. A través de varios capítulos se estudia cómo las nuevas tecnologías pueden ayudar a mejorar la gestión de los tributos, ofreciendo soluciones para reducir las cargas administrativas, facilitar la colaboración entre autoridades fiscales y luchar contra la evasión fiscal. En este sentido, se lleva a cabo una aproximación sobre tecnologías concretas que pueden ser adoptadas por las administraciones públicas para hacer frente a estos desafíos. Por último, la tercera parte de esta obra colectiva se destina a concretar los retos y oportunidades puestos de manifiesto en capítulos anteriores en un modelo concreto de negocio surgido en el contexto de la economía digital como es la llamada economía colaborativa. A este respecto, se abordan tanto las cuestiones fiscales a las que tienen que hacer frente las propias plataformas mientras como los retos que implican las rentas generadas por usuarios de determinados modelos de negocio surgidos en el ámbito de la economía colaborativa. A mayor abundamiento, la obra también trata de acerca de ofrecer soluciones efectivas e innovadoras que mejoren el cumplimiento de las obligaciones fiscales y su aplicación en este ámbito al tiempo que no introducen barreras adicionales al desarrollo de este nuevo sector. Concretamente, desde el punto de vista del usuario que obtiene rentas a través de las plataformas, varios autores presentan estudios tanto nacionales como de derecho comparado acerca de la introducción de medidas dirigidas a aumentar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

El precio de esta obra incluye la publicación en formato DÚO sin coste adicional (papel + libro electrónico).

ESTUDIOS

RETOS Y OPORTUNIDADES DE LA ADMINISTRACIÓN
TRIBUTARIA EN LA ERA DIGITAL

ESTUDIOS

RETOS Y OPORTUNIDADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA ERA DIGITAL

IÑAKI BILBAO ESTRADA DIRECTOR
ÁLVARO ANTÓN ANTÓN DIRECTOR

INCLUYE LIBRO ELECTRÓNICO
THOMSON REUTERS PROVIEW™

ACCEDE A LA VERSIÓN EBOOK SIGUIENDO
LAS INDICACIONES DEL INTERIOR DEL LIBRO.



CÓDIGO DE USO EXCLUSIVO POR LA EDITORIAL

C.M.: 72525

ISBN: 978-84-1308-425-1



9 788413 084251

THOMSON REUTERS
ARANZADI



THOMSON REUTERS
ARANZADI

ÁLVARO ANTÓN ANTÓN
IÑAKI BILBAO ESTRADA
(Directores)

RETOS Y OPORTUNIDADES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA ERA DIGITAL

Autores

RAQUEL ÁLAMO CERRILLO	MANUEL LUCAS DURÁN
BETTY ANDRADE RODRÍGUEZ	ESTER MACHANCOS GARCÍA
ÁLVARO ANTÓN ANTÓN	SATURNINA MORENO GONZÁLEZ
IÑAKI BILBAO ESTRADA	LEOPOLDO PARADA
JUAN CALVO VÉRGEZ	MARÍA DEL CARMEN PASTOR DEL PINO
ANNA CEDIEL	GEMMA PATÓN GARCÍA
JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO	TERESA PONTÓN ARICHA
M ^a GABRIELA LAGOS RODRÍGUEZ	ANTONIO JOSÉ RAMOS HERRERA
MARÍA TERESA SOLER ROCH	



THOMSON REUTERS
ARANZADI

Primera edición, 2019



THOMSON REUTERS PROVIEW™ eBOOKS

Incluye versión en digital

Proyecto de Investigación: El ordenamiento tributario ante la economía colaborativa: de la clarificación a nuevas formas de cooperación público-privada (DER2017-87450-R)

El editor no se hace responsable de las opiniones recogidas, comentarios y manifestaciones vertidas por los autores. La presente obra recoge exclusivamente la opinión de su autor como manifestación de su derecho de libertad de expresión.

La Editorial se opone expresamente a que cualquiera de las páginas de esta obra o partes de ella sean utilizadas para la realización de resúmenes de prensa.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la ley. Dirijase a CEDRO (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra (www.conlicencia.com 91 702 19 70 / 93 272 04 45).

Por tanto, este libro no podrá ser reproducido total o parcialmente, ni transmitirse por procedimientos electrónicos, mecánicos, magnéticos o por sistemas de almacenamiento y recuperación informáticos o cualquier otro medio, quedando prohibidos su préstamo, alquiler o cualquier otra forma de cesión de uso del ejemplar, sin el permiso previo, por escrito, del titular o titulares del copyright.

Thomson Reuters y el logotipo de Thomson Reuters son marcas de Thomson Reuters

Aranzadi es una marca de Thomson Reuters (Legal) Limited

© 2019 [Thomson Reuters (Legal) Limited / Álvaro Antón Antón e Iñaki Bilbao Estrada]

© Portada: Thomson Reuters (Legal) Limited

Editorial Aranzadi, S.A.U.

Camino de Galar, 15

31190 Cizur Menor (Navarra)

ISBN: 978-84-1308-423-7

DL NA 1749-2019

Printed in Spain. Impreso en España

Fotocomposición: Editorial Aranzadi, S.A.U.

Impresión: Rodona Industria Gráfica, SL

Polígono Agustinos, Calle A, Nave D-11

31013 – Pamplona

Índice General

Página

PARTE I

FISCALIDAD Y ECONOMÍA DIGITAL: RETOS Y OPORTUNIDADES

CAPÍTULO I

PRINCIPALES RETOS DE LA FISCALIDAD ANTE LA ECONOMÍA DIGITAL 21

MARÍA TERESA SOLER ROCH

- I. Introducción 21**
- II. La imposición sobre las sociedades que operan en la
economía digital ¿un escenario de inmunidad fiscal? 23**
- III. Una reflexión final 29**

CAPÍTULO II

ECONOMÍA DIGITAL: UNA OPORTUNIDAD PARA ADAP- TAR LOS SISTEMAS TRIBUTARIOS Y EVITAR PÉRDIDAS DE RECAUDACIÓN 31

RAQUEL ÁLAMO CERRILLO

- I. Introducción 31**
- II. La economía digital y la obsolescencia del sistema
tributario actual 33**
- III. Nuevas propuestas de tributación 40**
 - 1. Establecimiento de un nuevo nexo de unión y la atribución de
beneficios 41*
 - 2. Impuesto específico a la economía digital 46*

	<i>Página</i>
IV. Conclusiones	48
V. Bibliografía	49

CAPÍTULO III

LAS PROPUESTAS DE LA UE SOBRE FISCALIDAD DIGITAL: EL GRAVAMEN SOBRE ACTIVIDADES DIGITALES	51
--	-----------

GABRIELA LAGOS RODRÍGUEZ

I. Introducción	51
II. El paquete digital de la Unión Europea: el impuesto sobre determinados servicios digitales	57
1. <i>El hecho imponible del impuesto</i>	<i>60</i>
2. <i>El sujeto pasivo</i>	<i>62</i>
3. <i>El nexo territorial del ISD</i>	<i>63</i>
III. Valoración del ISD y de su aplicabilidad	66
IV. Bibliografía	70

CAPÍTULO IV

LA IMPORTANCIA DE LA FIGURA DEL ESTABLECIMIENTO PERMANENTE EN LA FISCALIDAD DEL COMERCIO ELECTRÓNICO	73
---	-----------

ANTONIO JOSÉ RAMOS HERRERA

I. Introducción	74
II. El concepto establecimiento permanente	74
1. <i>Definición de establecimiento permanente en el marco del modelo de Convenio de la OCDE</i>	<i>75</i>
2. <i>Regulación de establecimiento permanente en la normativa española</i>	<i>77</i>
III. El establecimiento permanente en el sistema fiscal	79
1. <i>Tributación de la renta aplicable al establecimiento permanente</i>	<i>79</i>
2. <i>El establecimiento permanente en el impuesto sobre el Valor Añadido</i>	<i>80</i>

	<i><u>Página</u></i>
3. <i>Interpretación de establecimiento permanente del Tribunal de Justicia de la Unión Europea</i>	81
3.1. Consistencia mínima o estructura apta	81
3.2. Conjunto ordenado de medios materiales y humanos que además impliquen una cierta división del trabajo	82
3.3. Permanencia en el tiempo del lugar fijo de negocios	83
3.4. Autonomía en la prestación de servicios o realización de las actividades	84
3.5. Las transacciones entre un empresario establecido en un estado miembro y sus establecimientos permanentes en otros estados miembros	85
3.6. Primacía de la sede de la actividad económica respecto del establecimiento permanente	86
IV. El comercio electrónico y el establecimiento permanente en el sistema fiscal	86
1. <i>La calificación de las rentas obtenidas</i>	88
V. Consideraciones finales	88
VI. Bibliografía	89

CAPÍTULO V

IMPUESTOS DIGITALES EN EUROPA: DISCRIMINACIÓN INDIRECTA Y AYUDAS DE ESTADO A LA LUZ DEL DERECHO COMUNITARIO	91
--	-----------

LEOPOLDO PARADA

I. Introducción	91
II. Discriminación y derechos fundamentales	94
1. <i>Discriminación entre grupos y empresas independientes</i>	96
2. <i>Discriminación de empresas con matriz en el exterior</i>	98
3. <i>Discriminación respecto a grandes empresas</i>	99
III. Impuestos digitales y ayudas de estado	100
1. <i>Selectividad de acuerdo al tamaño, sector o nacionalidad</i>	100
2. <i>Selectividad por grupos de empresas</i>	101

	<i>Página</i>
IV. Comparabilidad; justificaciones y proporcionalidad	102
V. Discriminación y volumen de negocios	103
VI. Inmunidad de las Directivas europeas y la Doctrina «Deutsche Bahn»	106
VII. Conclusiones	108

PARTE II

OPORTUNIDADES PARA LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA EN LA ERA DIGITAL

CAPÍTULO VI

DISRUPCIÓN TECNOLÓGICA Y ADMINISTRACIÓN TRIBU- TARIA: DEBER DE CONTRIBUIR, LUCHA CONTRA EL FRAU- DE, Y DERECHOS Y GARANTÍAS DEL CONTRIBUYENTE	113
--	------------

IÑAKI BILBAO ESTRADA

I. Introducción	114
II. Deber de contribuir y disrupción tecnológica	115
1. <i>Adopción de nuevas tecnologías y lucha contra el fraude fiscal</i>	<i>116</i>
2. <i>Simplificación, información y asistencia al obligado tributario y cumplimiento voluntario</i>	<i>118</i>
III. La mejora en la aplicación de los tributos a través de nuevas tecnologías	119
1. <i>El principio de eficacia, disrupción tecnológica y aplicación del sistema tributario</i>	<i>120</i>
2. <i>Obtención y tratamiento de información tributaria: especial referencia al data mining, al internet de las cosas, big data y machine learning</i>	<i>124</i>
3. <i>Nuevas tecnologías, fraude fiscal, IVA y derecho aduanero: especial referencia a la tecnología blockchain y al Internet de las Cosas</i>	<i>130</i>

	<u>Página</u>
4. <i>Inteligencia Artificial, asistencia al contribuyente y simplificación de la aplicación de los tributos</i>	133
IV. Disrupción tecnológica y derechos y garantías del contribuyente	137
1. <i>Principios de proporcionalidad e interdicción de la arbitrariedad</i>	138
2. <i>Disrupción tecnológica y aplicación de los tributos: especial referencia a los procedimientos</i>	141
3. <i>Nuevos derechos y garantías del contribuyente derivados de la adopción de nuevas tecnologías por la Administración tributaria en el ordenamiento español</i>	145
3.1. <i>Derechos y garantías de los contribuyentes en la fase captación y tratamiento de la información tributaria</i>	146
3.2. <i>Derechos y garantías de los contribuyentes en materia de información y asistencia</i>	150
3.3. <i>Derechos y garantías de los contribuyentes en los procedimientos de gestión, inspección y sancionador</i>	151
V. Conclusiones	153
VI. Bibliografía	153

CAPÍTULO VII

LA NUEVA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA ELECTRÓNICA: VISIÓN PANORÁMICA	157
--	-----

TERESA PONTÓN ARICHA

I. Introducción	158
II. Marco Normativo genérico	158
III. Novedades de la eAdministración tributaria	159
IV. Aspectos principales de la eAdministración en general	160
V. La eAdministración tributaria	164
VI. Conclusión	173
VII. Referencias bibliográficas	174

PARTE III

RETOS Y OPORTUNIDADES DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ANTE NUEVOS MODELOS DE NEGOCIO: EL CASO DE LA ECONOMÍA COLABORATIVA

CAPÍTULO VIII

EL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO FRENTE A LOS RETOS DE LOS MODELOS DE ECONOMÍA COLABORATIVA SURGIDOS EN EL CONTEXTO DE LA ECONOMÍA DIGITAL 179

ÁLVARO ANTÓN ANTÓN

I.	Introducción	179
II.	La economía colaborativa frente al ordenamiento tributario: ¿Un nuevo foco de economía sumergida?	182
	1. <i>El ordenamiento tributario ante el incumplimiento de las obligaciones fiscales</i>	<i>189</i>
	2. <i>La necesidad de dar una respuesta proporcional y neutra</i>	<i>191</i>
III.	Aproximación a la economía colaborativa desde el Derecho Tributario	193
	1. <i>El ordenamiento tributario frente a la tributación de las rentas obtenidas por los usuarios de las plataformas de economía colaborativa</i>	<i>197</i>
	2. <i>El ordenamiento tributario frente a la tributación de las rentas obtenidas por las plataformas de economía colaborativa no residentes</i>	<i>201</i>
IV.	Conclusiones	210
V.	Bibliografía	211

CAPÍTULO IX

LAS PLATAFORMAS COLABORATIVAS COMO SUJETOS DE COLABORACIÓN SOCIAL EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS 215

MARÍA DEL CARMEN PASTOR DEL PINO

I.	Las plataformas colaborativas en el contexto económico actual: la información con trascendencia tributaria	215
-----------	---	------------

II. Las plataformas colaborativas y la aplicación de los tributos	224
1. <i>La colaboración social: sujetos, objeto y forma</i>	<i>224</i>
2. <i>Las plataformas colaborativas como sujetos de colaboración social con las Administraciones tributarias</i>	<i>229</i>
3. <i>Clarificación, colaboración social y deberes de información</i>	<i>232</i>
III. Bibliografía	236

CAPÍTULO X

FISCALIDAD E INCENTIVOS FISCALES AL TRANSPORTE COLABORATIVO	239
--	------------

JUAN IGNACIO GOROSPE OVIEDO

I. La economía colaborativa: concepto, causas y objetivos	239
II. Modelos de transporte colaborativo	246
III. Régimen jurídico de las plataformas y de los servicios	249
IV. Fiscalidad del transporte colaborativo	257
1. <i>Marco previo</i>	<i>257</i>
2. <i>Fiscalidad directa</i>	<i>258</i>
3. <i>Fiscalidad indirecta</i>	<i>263</i>
V. Beneficios fiscales al transporte colaborativo: económicos y ambientales	269
VI. Régimen de ayudas de Estado	275
VII. Conclusiones	278
VIII. Bibliografía	280

CAPÍTULO XI

RETOS TRIBUTARIOS DE LA ECONOMÍA COLABORATIVA EN AMÉRICA LATINA I	283
--	------------

GEMMA PATÓN GARCÍA

I. Introducción. Marco general de la economía digital y colaborativa en América Latina: la brecha digital y la representatividad del sector	283
--	------------

II.	El debate a nivel global de la acción 1 del Proyecto BEPS y el contexto para los países LAC	289
III.	Tributación de la economía digital y colaborativa en América Latina	294
1.	<i>Países OCDE: México, Chile y Colombia</i>	<i>296</i>
1.1.	México	296
1.2.	Chile	297
1.3.	Colombia	298
2.	<i>Países no OCDE: Argentina, Costa Rica y Uruguay</i>	<i>300</i>
2.1.	Argentina	300
2.2.	Costa Rica	301
2.3.	Uruguay	302
IV.	Conclusiones	303
V.	Bibliografía	306

CAPÍTULO XII

RETOS DE LA TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA COLABORATIVA EN LATINOAMÉRICA II	311
--	------------

BETTY ANDRADE RODRÍGUEZ

I.	Introducción: ¿existe un concepto común de economía compartida?	311
II.	Necesidades económicas comunes en la actualidad latinoamericana	314
1.	<i>Una realidad muy diversa, pero, en conjunto, proclive al crecimiento</i>	<i>314</i>
2.	<i>Situación de la población latinoamericana</i>	<i>317</i>
3.	<i>¿Cómo podría contribuir la economía colaborativa para lograr atender a las principales necesidades de América Latina?</i>	<i>320</i>
4.	<i>¿Cuáles son los principales retos de la tributación de la economía colaborativa en Latinoamérica?</i>	<i>324</i>
4.1.	Primer reto: definición de las reglas atributivas del poder tributario y de la atribución de bases	325
4.2.	Segundo reto: Necesidad de estímulo del sector	327
4.3.	Tercer reto: Enfrentar la evasión y elusión fiscal ...	328

	<i>Página</i>
III. Las medidas tomadas en América Latina	330
1. <i>México</i>	<i>331</i>
2. <i>Argentina</i>	<i>333</i>
3. <i>Perú</i>	<i>336</i>
4. <i>Brasil</i>	<i>337</i>
5. <i>Chile</i>	<i>338</i>
6. <i>Colombia</i>	<i>339</i>
IV. Conclusiones	340
V. Bibliografía	341

CAPÍTULO XIII

FISCALIDAD DE LAS VENTAS ENTRE PARTICULARES DE BIENES DE SEGUNDA MANO A TRAVÉS DE PLATAFORMAS DE INTERNET (EBAY, WALLAPOP, ETC.)	345
---	------------

MANUEL LUCAS DURÁN

I. Introducción	346
II. Fiscalidad indirecta asociada a ventas entre particulares ...	348
1. <i>Aspectos generales</i>	<i>349</i>
2. <i>¿Tributación de las transmisiones de bienes por IVA o ITPAJD?</i>	<i>353</i>
3. <i>Obligaciones tributarias formales que han de cumplir las entidades que intermedian en las transmisiones de bienes y propuestas “de lege ferenda”</i>	<i>358</i>
III. Fiscalidad directa asociada a ventas entre particulares	368
IV. Consideraciones finales	370
V. Bibliografía	372

CAPÍTULO XIV

EL ALQUILER TURÍSTICO DE PLATAFORMA ¿CUÁNDO SE REALIZA EN EL MARCO DE UNA ACTIVIDAD ECONÓMICA?	373
--	------------

ESTER MARCHANCOSES GARCÍA

I. Introducción	373
------------------------------	------------

II.	La calificación de rendimientos de actividad económica en supuestos de arrendamiento turístico (art. 27.1 y 27.2 Ley IRPF)	377
III.	El tratamiento fiscal del caso paradigmático de alojamiento turístico de plataforma: Rendimiento de capital inmobiliario en IRPF y exención en el IVA	382
IV.	Hacia un replanteamiento normativo del tratamiento fiscal del alojamiento turístico de plataforma	391
V.	Doctrina administrativa	393
VI.	Doctrina jurisprudencial	394
VII.	Bibliografía	395

CAPÍTULO XV

EL TRATAMIENTO TRIBUTARIO DE LA “ECONOMÍA COLABORATIVA” Y LAS NORMAS SOBRE AYUDAS DE ESTADO	399
--	-----

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ

I.	Introducción	399
II.	Economía colaborativa, consumo colaborativo, economía de plataforma y economía digital	402
III.	Fiscalidad de la economía colaborativa y ayudas de estado: zonas de fricción	407
	1. <i>Consideraciones previas</i>	407
	2. <i>Concesión de beneficios fiscales a usuarios/proveedores de servicios que operan a través de plataformas de economía colaborativa</i>	409
	3. <i>Normas y prácticas estatales que posibilitan una menor tributación de las plataformas que operan en el ámbito de la economía colaborativa</i>	419
	4. <i>Creación de impuestos específicos que gravan la prestación de determinados servicios digitales</i>	426
IV.	Reflexiones finales	439
V.	Bibliografía	441

PARTE IV

RETOS Y OPORTUNIDADES DEL ORDENAMIENTO TRIBUTARIO ANTE NUEVOS MODELOS DE NEGOCIO: EL CASO DE LAS CRIPTOMONEDAS

CAPÍTULO XVI

A VUELTAS CON LA FISCALIDAD DE LAS CRIPTOMONEDAS EN EL ÁMBITO DE LA IMPOSICIÓN DIRECTA E INDIRECTA 447

JUAN CALVO VERGEZ

I.	Introducción	447
II.	Consideraciones generales acerca de la fiscalidad de las monedas virtuales en el IRPF	452
III.	Análisis de la reciente doctrina administrativa	453
IV.	Recapitulación	456
V.	La fiscalidad de los bitcoins en la imposición indirecta	460
VI.	Bibliografía	471

CAPÍTULO XVII

LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS EN EL CASO DE LAS CRIPTOMONEDAS 473

ANNA CEDIEL

I.	Introducción	473
II.	La aplicación de los tributos en el caso de las criptomonedas: cuestiones generales y actuaciones comunes	477
	1. Cuestiones generales procedimentales	478
	2. Documentación, liquidación y medios de prueba	482
	2.1. Comunicación, diligencias e informes	485
	2.2. Liquidaciones tributarias, especial mención a las notificaciones	487
	2.3. Métodos de prueba	489

III.	La aplicación de los tributos en el caso de las criptomonedas: gestión, inspección	491
1.	<i>La gestión tributaria en el caso de las criptomonedas</i>	<i>491</i>
1.1.	Autoliquidaciones	492
1.2.	Comprobación de obligaciones formales	494
1.3.	Verificación de datos, comprobación de valores y comprobación limitada	496
2.	<i>La inspección en el caso de las criptomonedas</i>	<i>499</i>
IV.	Conclusiones	501
V.	Bibliografía	505

Thomson Reuters ProView. Guía de uso

Capítulo XIV

El alquiler turístico de plataforma ¿cuándo se realiza en el marco de una actividad económica?¹

ESTER MARCHANCOSES GARCÍA

*Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario.
Universitat de València*

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. LA CALIFICACIÓN DE RENDIMIENTOS DE ACTIVIDAD ECONÓMICA EN SUPUESTOS DE ARRENDAMIENTO TURÍSTICO (ART. 27.1 Y 27.2 LEY IRPF). III. EL TRATAMIENTO FISCAL DEL CASO PARADIGMÁTICO DE ALOJAMIENTO TURÍSTICO DE PLATAFORMA: RENDIMIENTO DE CAPITAL INMOBILIARIO EN IRPF Y EXENCIÓN EN EL IVA. IV. HACIA UN REPLANTEAMIENTO NORMATIVO DEL TRATAMIENTO FISCAL DEL ALOJAMIENTO TURÍSTICO DE PLATAFORMA. V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA. VI. DOCTRINA JURISPRUDENCIAL. VII. BIBLIOGRAFÍA.

I. INTRODUCCIÓN

La aparición de plataformas digitales facilitadoras de la conexión entre usuarios, para la cesión de uso de un inmueble, ha redibujado la realidad social del disfrute de los bienes inmuebles y, por ende, la realidad tributaria del alojamiento. A modo de concreción, tres podría afirmarse que son las nuevas pinceladas que ha traído consigo la incorporación de la

1. Este estudio se enmarca en dos proyectos de investigación sobre economía colaborativa: Proyecto I+D+I ECOEB, “Economía colaborativa, economía social y bienestar”, DER2015-65519-C2-1-R (MINECO/FEDER); Proyecto I+D+I “La regulación de la economía colaborativa”, DER2015-67613-R (MINECO/FEDER).

economía de plataforma al ámbito de la cesión de uso de los inmuebles por particulares: diversidad, sobredimensión y trazabilidad.

La primera, la *diversidad*, viene referida a la *dimensión cualitativa* del fenómeno, a la amplia gama de *formas de cesión* del uso de inmueble. Desde la cesión del uso del sofá de forma gratuita, pasando por el intercambio de casas con fines turístico, hasta las diferentes formas de cesión con contraprestación dineraria del inmueble (total o por habitaciones; cesión de habitación en vivienda habitual del arrendador; cesión con o sin servicios complementarios propios del hospedaje; de carácter turístico, de temporada o de permanencia; a través de intermediarios que pueden actuar por cuenta ajena o por cuenta propia en la explotación del bien inmueble, etc).

La segunda, la *sobredimensión*, atiende al *componente cuantitativo*. Con la incorporación de la plataforma digital, algunas cesiones de inmuebles, que tradicionalmente tenían lugar de forma esporádica, y en escenarios muy reducidos, de carácter personal o familiar, han pasado a ser una constante en la vida de muchos usuarios y ya no quedan reducidas a contextos familiares, sino que han sufrido un traslado al escenario global. Este sería el caso de cesiones de inmuebles en contextos que podríamos denominar “colaborativos”². Por ejemplo, la cesión gratuita de parte de la vivienda de forma esporádica, la cesión del uso de la vivienda a cambio de otra prestación de servicios (permutas de prestaciones de servicios) o, incluso, a cambio de la cesión de uso de otra vivienda (permuta de cesión de uso de vivienda).

Además, la sobredimensión no solo ha acontecido en los contextos “colaborativos” de la cesión de inmuebles. De hecho, en los supuestos de arrendamiento de vivienda ha tomado carta de naturaleza, con una repercusión sin precedentes, el fenómeno del alojamiento turístico de plataforma, consistente en el arrendamiento de viviendas privadas por breves períodos de tiempo, a través de plataformas digitales. El propietario ha visto sin duda una gran oportunidad en este tipo de cesión de uso de sus inmuebles: puede disponer del inmueble cuando así lo desee, no está sujeto a la normativa de la Ley de Arrendamientos Urbanos, el precio del alquiler es más elevado que en el arrendamiento de vivienda de carácter

2. Sobre la interpretación de contextos “colaborativos” véase, entre otros, antón antón, a. y bilbao estrada, i., “El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad”, *documentos del IEF*, n.º 26/2016, (2016); machancoses garcía, e., “Las rentas obtenidas por los usuarios en la nueva economía colaborativa: problemas de encaje normativo en el IRPF”, en *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Dir. CUBERO TRUYO, A., Editorial Tirant lo Blanch, (2018), cap. 24, páginas 515 a 536; montesinos oltra, s., “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del derecho tributario”. *Economía industrial*, n.º 402, (2016), pgs. 47-54.

permanente y, además, el pago se asegura con carácter previo a través de la plataforma que actúa como intermediaria.

Por último, la tercera novedad es la *trazabilidad*. Es el parámetro que toma en cuenta la *fiscalización del fenómeno* por los poderes públicos y, en particular, por la Administración tributaria. La trazabilidad se traduce en la posibilidad de rastreo de todos los aspectos relacionados con la cesión del uso del inmueble: modalidades de la cesión, identificación de los inmuebles, concreción de los usuarios que intervienen, así como los ingresos obtenidos por los mismos, en su caso. Esta nota de transparencia y, por ende, recaudatoria, es la que, sin duda, está redibujando con mayor intensidad el panorama tributario de la cesión de uso de los inmuebles por los particulares. Hasta ahora, los mayores problemas se centraban en la fiscalización de los ingresos derivados de los arrendamientos, esto es, qué medidas articular contra la ocultación de este tipo de rentas. Sin embargo, la intermediación de las plataformas digitales ha traído consigo la rastreabilidad de todos los aspectos del fenómeno y, por ende, su aprovechamiento por el legislador con la articulación de la obligación informativa de suministro periódico por parte de las mismas.

De este modo, la realidad tributaria del arrendamiento de inmuebles ha cambiado. Los problemas tributarios relacionados con el alquiler de inmuebles por particulares dejan atrás el escenario de lucha contra la opacidad y se centran ahora, más que nunca, en los problemas que derivan de la sobreinformación del fenómeno, esto es, en los problemas de técnica tributaria derivados de la aplicación, por un lado, de las nuevas obligaciones formales de suministro de información³ y, por otro lado, de las obligaciones materiales del impuesto en función de las diversas y sobredimensionadas modalidades de cesión de inmuebles por particulares. A modo de ejemplo, en los contextos que pudieran denominarse “colaborativos”, en tanto que la cesión del uso del inmueble no está dirigida

3. Sobre las cuestiones que suscita la *obligación de suministro de información de los intermediarios sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos* véase, entre otros, correcher mato, c., “Regulación fiscal e información y asistencia a los contribuyentes en la economía colaborativa”, en *La regulación del alojamiento colaborativo. Viviendas de uso turístico y alquiler de corta estancia en el derecho español*. Dir. de la encarnación, a. m.^a, Coord. boix palop, a., Aranzadi, (2018); martínez-carrasco pignatelli, j.m., “Comentarios a la declaración informativa sobre los alquileres turísticos (modelo 179)”, *Quincena fiscal* núm. 17/2018; sanchez huete, m. á., “Las obligaciones informativas tributarias. Economía colaborativa y viviendas turísticas”, *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, n.º 245, (2018); sanz gómez, r., “Sé lo que hicisteis el último verano: alojamiento turístico “colaborativo” y obtención de información tributaria”, en *La regulación del alojamiento colaborativo. Viviendas de uso turístico y alquiler de corta estancia en el derecho español*. Dir. de la encarnación, a.m.^a, Coord. boix palop, a., Aranzadi, (2018), págs. 503 a 525.

a obtener un lucro económico propiamente dicho, ¿cómo tributan en el IRPF la cesión gratuita del inmueble? ¿y la cesión de uso del inmueble a cambio de otra prestación, igual o distinta del uso del inmueble? ¿cómo le afecta al propietario que alquila una habitación la deducción por vivienda habitual? ¿Deberían introducirse incentivos al arrendamiento de habitación en vivienda habitual como ya se ha hecho en otros ordenamientos tributarios?

Lógicamente también surgen nuevos interrogantes en las cesiones de uso de los inmuebles que quedan fuera de estos contextos “colaborativos”. Por ejemplo: ¿son correctos los actuales parámetros normativos para delimitar la calificación de los ingresos como rendimientos de actividad económica o rendimientos de capital inmobiliario? La reducción del 60% del rendimiento neto positivo de capital inmobiliario ¿consigue los efectos que persigue el incentivo o debería modificarse? ¿es aplicable también a los contratos de arrendamiento de temporada o a los contratos de arrendamiento con personas jurídicas para el uso de vivienda de sus empleados? ¿debería equipararse el tratamiento al propietario no residente para solucionar, la que creemos constituye, una vulneración del derecho comunitario?

Junto a la calificación o la reducción también surgen interrogantes en relación con otro elemento cuantitativo del tributo como es la deducción por vivienda habitual. No está claro cuándo la cesión del inmueble puede suponer la pérdida, total o parcial –prorratio–, de la misma. Pensemos, por ejemplo, en los casos de alquiler de habitación en vivienda habitual, o de intercambio de casa durante dos meses en verano, o del alquiler de carácter turístico de forma esporádica para cubrir determinados gastos durante un breve período de tiempo (ej. un mes al año) ¿cómo afecta el alquiler esporádico o permanente, turístico o no, de una habitación en la vivienda habitual del contribuyente?

En suma, con la incorporación de las plataformas al ámbito del alojamiento, se han producido novedades cualitativas, cuantitativas y de rastreabilidad que repercuten sin duda en el ámbito tributario. En particular, en lo que respecta al Impuesto sobre la renta de las personas físicas⁴, hay dos frentes que deben ser objeto de estudio. De un lado, la tributación de los nuevos ingresos derivados de contextos que podríamos denominar “colaborativos”⁵ y, de otro lado, la tributación de los rendimientos

4. Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante LIRPF).

5. Para un estudio de las cuestiones relativas a la tributación de la cesión del uso de inmuebles gratuito o de la permuta de arrendamiento de vivienda turística véase montesinos oltra, s. y machancoses garcía, e. (2016). “Fiscalidad del consumo

procedentes del alquiler a través de plataforma atendiendo a las diferentes modalidades que actualmente presenta este tipo de cesión de uso (alojamiento turístico, con o sin servicios complementarios; arrendamiento de habitación en vivienda habitual; arrendamientos de temporada, o el arrendamiento tradicional de vivienda permanente).

En esta aportación nos vamos a centrar en una de estas cuestiones, en particular, si está siendo correcta la interpretación del artículo 27.1 de la Ley del IRPF en cuanto que excluye de los rendimientos de actividades económicas a los ingresos derivados del alojamiento turístico con carácter general, y los incluye, excepcionalmente, en los casos en que se prestan de forma complementaria servicios propios de la industria hotelera tradicional.

II. LA CALIFICACIÓN DE RENDIMIENTOS DE ACTIVIDAD ECONÓMICA EN SUPUESTOS DE ARRENDAMIENTO TURÍSTICO (ART. 27.1 Y 27.2 LEY IRPF)

A los efectos de concretar la calificación de los ingresos obtenidos por la cesión del uso de la vivienda, con carácter general, es necesario distinguir entre, por un lado, la cesión del uso del inmueble realizada en el marco de una actividad económica para el contribuyente y, por otro lado, la cesión del inmueble como una mera gestión patrimonial del inmueble. De conformidad con la Ley del IRPF, el contribuyente realiza una actividad económica cuando existe *una infraestructura mínima organizativa de medios empresariales*, de manera que se pueda constatar que los rendimientos proceden de la ordenación por cuenta propia de medios de producción y/o de recursos humanos con la finalidad de intervenir en el mercado (art. 27.1 LIRPF)⁶.

Junto a este parámetro general, recogido en el apartado primero del artículo 27 de la Ley del IRPF, el apartado segundo del mismo precepto

colaborativo de viviendas de uso turístico: tratamiento de los usuarios en el IRPF y en el IRNR", XVI Congreso de Investigadores en Economía Social y Cooperativa. Economía social: crecimiento económico y bienestar. Octubre, páginas 1 a 25. Véase también, machancoses garcía, e., "Economía de plataforma en los servicios de transporte terrestre de pasajeros: Retos tributarios de la imposición directa sobre el usuario y la plataforma", *Quincena Fiscal*, n.º 15, septiembre (2017), páginas 41 a 82.

6. Art. 27 LIRPF ("Rendimientos íntegros de actividades económicas"): "1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas 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...".

establece un parámetro específico para el caso de arrendamiento de inmuebles: *“A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de la actividad económica se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa”*.

Aunque desde una interpretación literal pudiera interpretarse que estamos ante un requisito preceptivo a los efectos de calificar el arrendamiento de actividad económica, lo cierto es que atiende a un parámetro determinante de una actividad económica, pero no excluyente de otros parámetros, de manera que cabe la posibilidad de arrendamientos en el marco de una actividad económica sin que exista una persona empleada en los términos del artículo 27.2 Ley IRPF. Así, la Dirección General de Tributos, al interpretar el requisito de persona empleada del art. 27.2 de la Ley del IRPF establece que *“la finalidad de este artículo es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter”*⁷.

También en la jurisprudencia encontramos la misma interpretación sobre el carácter determinante, que no excluyente de los requisitos recogidos en el artículo 27.2 de la Ley del IRPF: *“Querer reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello a afirmar que como no se tiene no se desarrolla actividad empresarial, no es correcto, ya que la actividad empresarial se define por la actividad que se desarrolla, siendo la existencia de empleados o no un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio”*⁸. Incluso se ha admitido el cumplimiento de la ordenación por cuenta propia cuando la existencia del local, y de la persona contratada, responda únicamente al ahorro fiscal⁹.

7. Consulta vinculante núm. V3231-18, de 19 diciembre; Consulta vinculante núm. V0154-18, de 26 enero; Consulta vinculante núm. V1765-17, de 7 de julio; Consulta vinculante núm. V5087-16, de 24 de noviembre.

8. Véanse, entre otras, las Sentencias del TS de 28 de octubre de 2010, RCA para la unificación de doctrina núm. 218/2006; de 8 de noviembre de 2012, RCA núm. 3766/2010; de 27 de octubre de 2014, RCA 4427/2012; de 14 de noviembre de 2016, RCA núm. 1940/2015; de 20 de diciembre de 2016, RCA 2883/2015. También las Sentencias de la Audiencia nacional de 22 de septiembre de 2011, recurso núm. 299/2008; de 29 de septiembre de 2011 (JUR 2011, 356131), recurso núm. 466/2008; de 19 de enero de 2012 (JUR 2012, 34907), recurso núm. 122/2009. De Tribunales Superiores de Justicia: Sentencia del TSJ de Asturias de 9 de marzo de 2015, recurso núm. 802/2013 y Sentencia del TSJ de Cantabria, de 26 de mayo de 2014, recurso núm. 216/2013.

9. Recientemente, en la Sentencia del TSJ de Castilla y León (sede en Burgos), de 9 de marzo de 2018, recurso núm. 72/2017 el Tribunal afirma que aunque la contratación

El requisito de la existencia de persona empleada que exige el art 27.2 Ley del IRPF es una restricción que pretende limitar las posibilidades de considerar el arrendamiento como una actividad económica. Restricción que era más severa hasta el 31 de diciembre de 2014 con la exigencia, además, de la existencia de un local de negocio¹⁰. La razón no es tanto evitar que el contribuyente se beneficie de un tratamiento fiscal más favorable en el IRPF. De hecho, el cálculo de los rendimientos, de ser calificados como rendimientos de capital inmobiliario, puede resultar, según los casos, más beneficioso para el contribuyente que si fuesen calificados como rendimientos de actividades económicas (por ej. por la aplicación de la reducción del 60 por cien del rendimiento neto positivo de rendimientos de capital inmobiliario, del artículo 23.2 de la Ley, que no resulta de aplicación para actividades económicas). Cosa distinta es el tratamiento en otros tributos como el Impuesto sobre el Patrimonio, en el que los bienes afectos a actividades económicas no son gravados por el mismo, o en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuya tributación puede ser harto beneficiosa si el bien inmueble que se transmite es un activo de la empresa familiar.

La aplicación del artículo 27.2 de la Ley del IRPF también tiene una gran repercusión en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. De hecho, se plantean controversias a la hora de delimitar el alcance del cumplimiento de los requisitos del artículo 27.2 (persona empleada, y antes también local) en el ámbito de la aplicación de algunos incentivos o regímenes especiales de este impuesto. Por ejemplo, en el ámbito de la aplicación de los incentivos de entidades de reducida dimensión¹¹, de la aplicación del

del empleado y el arrendamiento del local se lleven a cabo con la única finalidad de pagar menos impuestos, ello no implica que sea fraudulento. Si se adopta una configuración de la empresa ajustada a la legalidad, que lleva consecuencia pagar menos impuestos, ello está permitido por la Ley.

10. La Ley 35/2006 del IRPF hasta el 31 de diciembre 2014 mantuvo la siguiente dicción en relación con el requisito a cumplir por los arrendamientos para que los ingresos procedentes de los mismos fuesen calificados como rendimientos de actividades económicas: *"2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando concurren las siguientes circunstancias: a) Que en el desarrollo de la actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad; b) Que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa"*. Con ocasión del artículo 1.16 de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, desde enero de 2015 resulta de aplicación el requisito actual mucho más flexible para subsumir el arrendamiento en el marco de las actividades económicas.
11. Autos de admisión a trámite del TS de 14 de marzo de 2018, RCA. núm. 5873/2017, de 16 marzo de 2018, RCA núm. 6300/2017; de 21 de marzo de 2018, RCA núm. 6299/2017 y de 10 de mayo de 2018, RCA núm. 1834/2018. En todos ellos, la cuestión que se plantea es *"Determinar si, a la luz de la reforma operada en el texto refundido de la*

régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas¹² o en el ámbito de la aplicación del régimen especial de aplicación a determinados contratos de arrendamiento financiero¹³.

En todo caso, y volviendo al ámbito del usuario-particular que arrienda la vivienda y que ha de tributar en el IRPF, es claro que el requisito de persona empleada del art. 27.2 de la Ley del IRPF no es un requisito que excluya otros indicios acreditativos de la existencia de una estructura organizativa empresarial mínima a través de la cual se lleva a cabo el arrendamiento por el contribuyente. Esto es lo que ocurre, por ejemplo, con ocasión de los supuestos de arrendamiento de vivienda turística, en los que, muchas veces, es manifiesta la existencia de una infraestructura mínima organizativa de carácter empresarial, a pesar de no concurrir el requisito de persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

En este sentido, la doctrina administrativa, de conformidad con el artículo 27.1 de la Ley IRPF, se ha encargado de concretar otro requisito representativo de dicha infraestructura mínima organizativa de carácter empresarial, a través de la cual el contribuyente realiza el arrendamiento de la vivienda: la “prestación de determinados servicios complementarios

Ley del impuesto sobre sociedades, aprobado por Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, con la aprobación 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 aplicación de los incentivos fiscales para empresas de reducida dimensión del capítulo XII del título VII de dicho texto refundido se puede condicionar a la realización de una verdadera actividad económica por el sujeto pasivo, que habrá de reunir los requisitos previstos en el artículo 27 de la citada Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas, cuando se trate de la actividad económica de alquiler de inmuebles, o, por el contrario, sólo se requiere que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a la establecida por el artículo 108 del mencionado texto refundido de la Ley del impuesto sobre sociedades”.

12. Autos de admisión a trámite del TS de 10 de octubre de 2018, RCA núm. 3334/2018, en el que el TS ha de “Determinar si la aplicación del régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, regulado en los artículos 53 y 54 del texto refundido de la Ley del ISO... RDLegislativo 4/2004... se podía condicionar a la realización por el sujeto pasivo de una actividad económica de alquiler de inmuebles que reuniera los requisitos del artículo 27.2 de la Ley 35/2006 del IRPF, en su redacción temporalmente aplicable”.
13. El Tribunal Supremo acaba dictar el Auto de 9 de enero de 2019, RCA núm. 3599/2018, por el que también admite a trámite el recurso de casación en aras a resolver otra cuestión relativa al ámbito de actividades económicas del art. 27.2 de la Ley del IRPF, dado su interés casacional objetivo: “Determinar si la aplicación del régimen especial regulado en el artículo 115 TRLIS, a favor de determinados contratos de arrendamiento financiero cuyo objeto es la cesión del uso de bienes inmuebles destinados al alquiler, se debe condicionar a la realización por el sujeto pasivo de una actividad económica en los términos previstos en el artículo 27.2 LIRPF, en su redacción temporalmente aplicable”.

propios de la industria hotelera, tales como *restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos*, más allá de la mera puesta a disposición del inmueble durante períodos de tiempo”¹⁴.

La vinculación “arrendamiento” y “actividad económica” se concreta en los tipos de servicios prestados al consumidor que, deben ser, por lo demás, los relacionados con el hospedaje en el sentido tradicional del término. No atiende a la finalidad de alojamiento turístico en sí mismo, y a la infraestructura organizativa que realiza el arrendador para intervenir en este tipo de sector económico. En un primer momento, en los años 1998-2000, la doctrina administrativa de la DGT se mostraba más flexible a la hora de entender el alojamiento turístico como arrendamiento en el marco de una actividad económica. La prestación de servicios de alojamiento por período vacacional (rural o no) se identificaba con rendimientos de actividades económica y se anudaba al epígrafe del Impuesto de Actividades Económicas correspondiente a “alojamiento turístico extrahotelero” (epígrafe 682)¹⁵. Sin embargo, desde el año 2001, tanto la doctrina administrativa de la DGT, como de los TEAs y la doctrina jurisprudencial se ha decantado por una interpretación harto restrictiva del alojamiento turístico como actividad económica, reduciendo los supuestos a la necesidad de prestación de los servicios propios de un hotel¹⁶.

14. Vid. Consulta vinculante núm. V1765-17, de 7 de julio, en la que califica los ingresos del arrendamiento como rendimientos de actividad económica por tratarse de una casa dedicada al alojamiento de turismo rural, con la particularidad de que se alquila la casa y, además, se realizan para los clientes *“las labores de limpieza del alojamiento, cambio de ropa de cama y toallas periódico, servicio de recepción y atención permanente al cliente, y servicio de guarda de objetos”*. La DGT entiende que, en este caso, *“se prestan servicios complementarios de la industria hotelera, en consecuencia, las rentas percibidas por el consultante se calificarán como rendimientos de actividades económicas”*. Véase también las
15. Vid. Consultas núm. 1067/1998 de 12 junio 1998, num. 1870/2000, de 14 octubre 1999.
16. Siguiendo la síntesis recogida en algunas sentencias sobre el cambio de doctrina administrativa de la calificación de los rendimientos de alojamiento turístico: *“desde la Consulta n.º 1118/2001 de 7 junio 2001, ante un supuesto de alquiler por días de una vivienda rural sin prestar ningún otro servicio complementario, la DGT modificó el anterior criterio en el sentido de matizar que si no se realiza ninguna prestación de servicios complementaria, sino que tan solo se alquila la vivienda, y no se cumplen los requisitos del artículo 25.2 de la Ley del Impuesto, se puede concluir que los rendimientos derivados del alquiler cabría calificarlos como rendimientos del capital inmobiliario; también señaló respecto del IAE que en el caso de que la actividad consista, exclusivamente, en el arrendamiento por períodos de tiempo de casas o apartamentos, sin prestar ningún servicio propio de la actividad de hospedaje (alimentación, limpieza periódica, custodia de enseres, etc.), limitándose a poner a disposición del arrendatario las instalaciones, se estará ante una actividad propia del Epígrafe 861.1 de la Sección Primera “Alquiler de viviendas”, en lugar de una actividad propia del Grupo 685 “Alojamientos Turísticos Extrahoteleros. Este criterio ha sido reiterado en ulteriores consultas V1213/05 de 23 junio, 732/2006 de 17 de abril, 1248/2006 de 29 de junio, V0017/07 de 9 de enero, V824/2009 de 16 de abril, ó V0931/2011 de 7 de abril”*

En suma, de conformidad con la interpretación que viene realizándose de los apartados primero y segundo del artículo 27 de la Ley del IRPF, es identificable una estructura mínima organizativa de carácter empresarial en el caso de arrendamiento de inmuebles cuando concurren alguno de los dos requisitos siguientes: 1º) Por un lado, la existencia de una persona empleada en los términos del art. 27.2 LIRPF; 2º) Por otro lado, esta estructura mínima organizativa también se advierte cuando, junto a la cesión del uso del inmueble, se prestan, además, servicios propios de la industria hotelera en los términos a los que hemos aludido anteriormente¹⁷.

III. EL TRATAMIENTO FISCAL DEL CASO PARADIGMÁTICO DE ALOJAMIENTO TURÍSTICO DE PLATAFORMA: RENDIMIENTO DE CAPITAL INMOBILIARIO EN IRPF Y EXENCIÓN EN EL IVA

En este contexto, los ingresos procedentes arrendamiento más frecuente de alojamiento turístico a través de plataforma se imbrican en la calificación de rendimientos de capital inmobiliario. Quedan fuera de la calificación de rendimiento de actividad económica en tanto que, aunque alojamientos turísticos por breve espacio de tiempo, en los que el propietario ofrece servicios complementarios más allá de la mera puesta a disposición, éstos no son los propios de la industria hotelera que, en opinión de la doctrina administrativa y jurisprudencial, deben concurrir para que los rendimientos se incluyan en el ámbito de los rendimientos de actividades económicas del art. 27.1 Ley del IRPF.

En efecto, el caso paradigmático del alojamiento turístico de plataforma es aquel en el que el propietario ofrece el inmueble en arrendamiento y su relación con los turistas consiste, con carácter general, en la gestión de la reserva, en entrega y recogida de llaves, en la limpieza de la

(Sentencia del TSJ de Castilla y León núm. 806/2012, de 27 de abril FJ 2). Véase tb, por ejemplo, la Sentencia del TSJ de Galicia núm. 661/2014 de 12 de noviembre.

17. Vid. Consulta DGT 1167-2004, 3 mayo 2004 (JUR 2004, 178945), que ya interpretaba el artículo 25.2 de la Ley 40/1998(actual 27 de la Ley del IRPF): "...En consecuencia, si se limita a alquilar el inmueble, esto es, no se prestan servicios complementarios, y no se cumplen los requisitos del artículo 25.2 de la Ley del Impuesto, se puede concluir que los rendimientos derivados del alquiler cabría calificarlos como rendimientos del capital inmobiliario. Por el contrario, si se destina a su explotación como establecimiento hostelero, o se cumplen los requisitos previstos en el artículo 25.2 de la Ley 40/1998, los rendimientos se calificarán como rendimientos de actividades económicas". En el mismo sentido véase Consulta de la DGT núm. 1118-01, de 07 de junio de 2001; Consulta de la DGT núm. 1821-02, de 25 de noviembre de 2002 (JUR 2003, 48236); Consulta de la DGT núm. V0017-2007, de 9 de enero de 2007.

vivienda y el cambio de la ropa, a la entrada y salida, entre unos turistas y los siguientes y, se suele proporcionar un número de teléfono para incidencias y cuestiones de asistencia y mantenimiento, así como el suministro de alimentos básicos para el desayuno (leche, café, pan) o para cocinar (aceite, azúcar, sal). Sin embargo, como se ha expuesto, la doctrina imperante es que se trata de un arrendamiento en el marco de la gestión del patrimonio y ajeno a la explotación mercantil del arrendamiento, como ocurre en los servicios de hospedaje, de manera que no se evidencia una estructura mínima organizativa de carácter mercantil.

En consecuencia, a la luz de esta doctrina, los ingresos procedentes del arrendamiento de carácter vacacional constituyen, con carácter general, rendimientos de capital inmobiliario dado que, son supuestos de alojamiento que se caracterizan por la mera puesta a disposición del inmueble, sin que se complemente con servicios propios de la industria hotelera tradicional y, además, el contribuyente no precisa de una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa para llevar a cabo la actividad del arrendamiento¹⁸.

Centrándonos en este tipo de rendimiento, debemos realizar algunas consideraciones. La Ley del IRPF califica como rendimientos del capital, con carácter general, las contraprestaciones que provienen de bienes inmuebles que no se hallan afectos a actividades económicas¹⁹. En particular, incluye en la calificación de rendimientos de capital inmobiliario todos los rendimientos procedentes de la titularidad de bienes inmuebles

18. Consulta vinculante núm. V0154-18, de 26 enero, referida al arrendamiento de piso turístico: *“Por tanto, si el arrendamiento turístico de viviendas se limita a la mera puesta a disposición de la misma de forma temporal, sin complementarse con la prestación de servicios propios de la industria hotelera, tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos, y siempre que no concurran las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la LIRPF, las rentas derivadas del arrendamiento tendrán la calificación de rendimientos del capital inmobiliario”*. En el mismo sentido: la Consulta vinculante núm. V5087-16, de 24 de noviembre de 2016, en relación con una propietaria de una casa de turismo rural, en la cual no realiza ni servicio de limpieza, ni da ningún tipo de comida. Únicamente ofrece alojamiento por estancias cortas. Tampoco tiene ninguna persona contratada.

19. Art. 21 LIRPF (*“definición de rendimientos del capital”*): *“1. Tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste... 2. En todo caso, se incluirán como rendimientos del capital: a) Los provenientes de los bienes inmuebles, tanto rústicos como urbanos, que no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por el contribuyente. b) Los que provengan del capital mobiliario y, en general, de los restantes bienes o derechos de que sea titular el contribuyente, que no se encuentren afectos a actividades económicas realizadas por éste.*

o de derechos reales que recaigan sobre ellos, 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 naturaleza²⁰. De este modo, serán calificados como rendimientos de capital inmobiliario los que procedan de bienes inmuebles no afectos a afectos a actividades económicas.

De acuerdo a esta regulación, tres requisitos pueden concretarse para concluir que estamos ante este tipo de rendimiento:

En primer lugar, que procedan de *bienes inmuebles* no afectos a actividades económicas y de naturaleza inmobiliaria. La naturaleza inmobiliaria puede ser un criterio determinante para excluir de la consideración rendimiento de capital inmobiliario el alojamiento que ofrecen algunos particulares, a través de plataformas de alojamiento turístico, en vehículos (ej. auto-caravanas) o en tiendas de campaña.

En segundo lugar, es imperativo legal también que el *perceptor* de los rendimientos sea el propietario o el titular de un derecho real sobre el bien inmueble. Los ingresos por la cesión del uso del inmueble por el usufructuario, en tanto que ostenta un derecho real sobre el inmueble, se califica de rendimiento de capital inmobiliario. Distinto es el caso del arrendatario que subarrienda el inmueble. Los ingresos procedentes del subarriendo en los que participe el propietario son, lógicamente, rendimientos de capital inmobiliario mientras que los ingresos percibidos por el arrendatario-subarrendador son calificados como rendimientos de capital mobiliario.

Por último, en el *perceptor* también hay que señalar la figura de los intermediarios o empresas a las que se cede la gestión del inmueble para su alquiler en alojamiento turístico²¹. Cuando el propietario del inmueble ceda la explotación a una entidad, siendo esta última la titular de la explotación del inmueble, el ingreso que percibe el propietario de la entidad cesionaria es un rendimiento de capital inmobiliario. Además, el propietario deberá declarar el IVA dado que la cesión es una operación sujeta y no exenta a este impuesto. En particular, se trata de una cesión del inmueble a una entidad para su explotación, de manera que está sujeto al ser considerado empresario o profesional por el artículo 5 de la Ley del IVA; no está exento por el art. 20.23 dado que no es un arrendamiento destinado a

20. Vid. 22.1 Ley IRPF.

21. Véase en este sentido la Consulta de la DGT V2297-2018, de 7 de agosto de 2018 en la que el Centro Administrativo responde sobre un alquiler vacacional realizado a través de una empresa dedicada a los servicios turísticos en dos modalidades: 1) alquiler a la empresa de servicios siendo ésta la que contrata con el inquilino en su propio nombre, 2) alquiler del inmueble por el propietario al inquilino por estancias vacacionales, utilizando a la empresa de servicios para la prestación de los servicios.

vivienda (arrendatario-entidad); el tipo de gravamen que debe soportar la entidad cesionaria para explotar el bien es el general del 21% de acuerdo al art. 90 de la Ley del IVA. El IVA en el arrendamiento que realice la entidad dependerá, en tanto no cambie la normativa, de si se prestan o no servicios complementarios de hostelería. Si no se prestan estará exento de IVA mientras que, si se prestan, el IVA será del 10%.

Sin embargo, cuando el propietario cede la gestión del arrendamiento, pero no la titularidad para explotar el inmueble, los rendimientos procedentes del alquiler serán obtenidos por el propietario y se calificarán como rendimientos de capital inmobiliario o actividades económicas, según concurren los criterios de persona contratada o servicios complementarios hoteleros antes mencionados. El pago a la entidad por su gestión será un gasto para el propietario relacionado con el alquiler. En cuanto al IVA, en este caso, es la entidad gestora la que presta el servicio de gestión al propietario y, por tanto, el sujeto pasivo que está obligado a repercutir el 21% del IVA por los servicios prestados en relación con el alojamiento. Todo ello con independencia de si el alquiler del inmueble está exento o no, de acuerdo con la concurrencia de servicios complementarios propios de la industria hotelera.

En tercer y último lugar, el tercer requisito para considerar un rendimiento como procedente del capital inmobiliario viene referido a la *renta*, que tiene que derivar del “arrendamiento o de la cesión o de la constitución de derechos o facultades de uso o de disfrute”. En caso de alojamiento turístico por breves períodos de tiempo es muy común que, en el mismo período impositivo, concurren, por un lado, rendimientos de capital inmobiliario, imputables a los días del año en los que se ha cedido el uso del inmueble en alquiler y, por otro lado, imputación de rentas inmobiliarias, respecto de los días en los que el inmueble no está arrendado. La imputación de rentas se produce sobre aquellos bienes inmuebles que no constituyen la vivienda habitual, que no están afectos a actividades económicas y que no están arrendados²².

Durante el tiempo en el que la vivienda no está arrendada (ni subarrendada, ni afecta a actividad económica), pero se encuentra en expectativa de alquiler, la DGT afirma que procede la imputación de rentas inmobiliarias en proporción al número de días que esté vacío, aunque esté en

22. Art. 85 de la Ley del IRPF (“imputación de rentas inmobiliarias”): 1. En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos... no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo...”.

expectativa de alquiler. Ahora bien, los gastos en los que se haya incurrido durante el tiempo en que está en expectativa de alquiler pueden resultar deducibles para el cálculo de los rendimientos de capital inmobiliario, siempre que se acredite la correlación con los ingresos. En la reciente consulta de 11 de diciembre de 2018 de la DGT, para el cálculo de los rendimientos de capital inmobiliario, admite la deducibilidad de los gastos de reparación y conservación del inmueble realizados en la vivienda vacía pero en expectativa de alquiler en tanto que van dirigidos exclusivamente a poner el inmueble en condiciones de arrendamiento y, por tanto, existe una correlación ingreso y gasto²³.

Por lo que respecta al IVA²⁴, el tratamiento fiscal del arrendamiento de vivienda turística es muy similar. Se vincula la realización de una actividad económica sujeta a gravamen a aquellas cesiones del uso de la vivienda que viene acompañadas de servicios propios de la industria hotelera. En el resto de casos de arrendamientos de vivienda, aunque sea alojamiento por breve período de tiempo, de tipo vacacional, no está gravado por el IVA. En concreto, el artículo 5 de la Ley del Impuesto considera *empresarios o profesionales*, entre otros, 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 y en particular a los arrendadores de bienes. Por su parte, el art.

23. En la Consulta vinculante de la DG núm. V3146/2018, de 11 de diciembre 2018 resuelve la cuestión sobre los gastos realizados en una vivienda no alquilada, sino en expectativas de alquiler. Interpreta que son deducibles de los rendimientos del capital inmobiliario, de acuerdo al art. 13 Reglamento IRPF, los gastos de reparación y conservación realizados en la vivienda con la única finalidad de poner el inmueble en condiciones para ser arrendado son deducibles. En este sentido, la DGT establece la necesidad de que exista *correlación entre ingreso y gasto*, de manera que deben ir los *“dirigidos exclusivamente a la futura obtención de rendimientos del capital inmobiliario, a través del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos de uso y disfrute, y no al disfrute, siquiera temporal, de la vivienda por su titular. Por tanto... en la medida en que las reparaciones... se dirijan de forma exclusiva a poner el inmueble en condiciones de poder arrendarlo tendrán la consideración de gasto deducible”*. Además, la deducibilidad estará sujeta al límite que establece la norma para este tipo de gastos. En concreto, el importe total de los gastos de reparación y conservación del inmueble, no podrá exceder de la cuantía de los rendimientos íntegros del capital inmobiliario computados en el período impositivo por el arrendamiento de la citada vivienda, el exceso podrá computarse en los cuatro años siguientes [vid. art. 23.1 a) 1º Ley IRPF]. La imputación temporal de los gastos e ingresos del arrendamiento, atendiendo al art. 14.1 b) de la Ley del IRPF, se realizará en el período impositivo en el que resultan exigibles los ingresos. Sobre la deducibilidad de diferentes gastos relacionados con viviendas en expectativa de alquiler véanse también las Consultas C-1201-01, de 16 de junio de 2001, V2021-16 de 11 de octubre y V1091-17, de 9 mayo.

24. Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido 37/1992, de 28 de diciembre (BOE núm. 312, de 29 de diciembre de 1992).

11 de la Ley del impuesto señala que, a efectos de este impuesto, se entenderá por *prestación de servicios* en particular “2º. Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra. 3º. *Las cesiones de uso o disfrute de bienes...*”. Por tanto, el arrendamiento de un bien inmueble por un particular constituye una prestación de servicios realizada por un empresario o profesional y, en consecuencia, es una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (artículo 5 y 11 de la Ley IVA).

El problema se plantea a la hora de determinar el alcance de la exención por arrendamiento destinado a vivienda regulada en el artículo 20.Uno. 23 de la Ley del IVA. En síntesis, están *exentos* los “*arrendamientos... de edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de Entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el Impuesto sobre Sociedades...*”. Sin embargo, quedan *excluidos de la exención* “...e’) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos...”.

La doctrina administrativa²⁵ fija el alcance de esta exención en los siguientes términos: En primer lugar, la exención del arrendamiento de un inmueble se vincula a la concurrencia de dos parámetros. Por un lado, el uso del inmueble ha de ser “destinado a vivienda” “exclusivamente” y, por otro lado, no debe concurrir ninguno de los supuestos excluidos de la exención establecida en el mismo artículo, esto es, el arrendador no debe prestar con ocasión del arrendamiento servicios propios de la industria hotelera.

La interpretación conjunta de estos dos parámetros normativos del art. 20.Uno 23 de la Ley del IVA, podría llevar a la conclusión finalista de separar, por un lado, los supuestos de exención, restringidos al uso de vivienda con carácter permanente (inmueble destinado exclusivamente a vivienda) y, por otro lado, los supuestos gravados por el uso de los inmuebles con carácter turístico o vacacional (servicios complementarios propios de la industria hotelera), en sentido similar, por ejemplo, a la aplicación de la reducción del artículo 23 de la Ley del IRPF que también resulta de aplicación para los “arrendamientos destinados a vivienda”.

Sin embargo, no es este criterio de destino de la vivienda el seguido por la doctrina administrativa. En efecto, el arrendamiento de vivienda con

25. Por todas, véase la Consulta de la Dirección General de Tributos V2655-2018, de 2 de octubre.

carácter vacacional, en principio, es un “arrendamiento destinado exclusivamente a vivienda”. Para ello, de forma un tanto confusa a nuestro modo de ver, arguye que este supuesto de exención 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 de arrendamiento es el de vivienda, pero no en otro caso. En nuestra opinión, el hecho de incluir en los “arrendamientos destinados a vivienda” a los “arrendamientos de carácter turístico”, por el hecho de no tratarse del alojamiento turístico propio de un hotel, es llegar a un resultado no querido por la norma, como es un resultado propio de una exención de carácter objetivo (edificación vivienda versus edificación hospedaje), que no finalista del inmueble (uso vivienda versus uso vacacional)²⁶.

Junto a la exención del arrendamiento de vivienda turística en aplicación del art. 20.Uno.23 de la Ley del IVA, los servicios de ropa de cama y limpieza de salida que se prestan al inquilino, así como otros distintos de los propios de la industria hotelera, están también exentos del impuesto al realizarse en el marco de un arriendo de vivienda exento del impuesto. Para ello, alude a la doctrina del TJUE relativa al tratamiento fiscal de las operaciones accesorias de otra operación principal. En este sentido, los servicios a la entrada y a la salida son consideradas operaciones accesorias de la prestación principal que es el arrendamiento de vivienda y, por tanto, también exentos del impuesto. De acuerdo a la jurisprudencia del TJUE cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única.

En este caso, se trata de una prestación única –el arrendamiento de vivienda–, si bien esta es la prestación principal mientras que, el resto de prestaciones (ropa de cama y limpieza a la entrada y salida, entrega de llaves, etc.) son accesorias de la principal y, en consecuencia, deben compartir el mismo tratamiento fiscal de ésta. En este caso, la exención prestación principal. Todo ello con independencia de que se facture por

26. De hecho, ante supuestos de arrendamiento turístico de la vivienda por días a turistas la DGT responde “De la información suministrada en el escrito de consulta parece que el arrendamiento se realiza directamente a los consumidores finales que lo destinan a vivienda, por lo que, de ser así, los arrendamientos consultados estarán sujetos y exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido en virtud del artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992” (ej. Consulta de la Dirección General de Tributos V2655-2018, de 2 de octubre).

un precio único o se desglose el importe correspondiente a los distintos elementos. En suma, una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador²⁷.

Por el contrario, con carácter restringido, quedarán fuera de la exención del arrendamiento destinado exclusivamente a vivienda, del artículo 20.Uno.23 Ley IVA y, por tanto, estarán sujetos a gravamen por el impuesto, “...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...”. Según reiterados pronunciamientos de la DGT tanto en el caso del propietario que arrienda un inmueble directamente, como en el caso de que lo explote una sociedad, cuando el arrendador se obligue a prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera durante el tiempo de duración del arrendamiento, los servicios de arrendamiento de vivienda estarán sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido²⁸.

Resulta, por tanto, esencial concretar el ámbito de aplicación de los “servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos”, si bien, son los que van a determinar que el arrendamiento turístico se entienda exento por tratarse de “arrendamiento destinado exclusivamente a vivienda” (no concurren estos requisitos) o, no exento, por tratarse de “arrendamientos destinados exclusivamente a vivienda” en los que además “se prestan servicios complementarios de la industria hotelera” (concurren estos requisitos que excluyen la aplicación de la exención).

En opinión de la DGT, se trata de “servicios que constituyen un complemento normal del servicio de hospedaje prestado a los clientes, por lo que no pierden su carácter de servicio de hostelería”. “...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

27. Algunas de las Sentencias del TJUE en las que se basa la DGT para confirmar estos extremos son las siguientes: Sentencia de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96, Sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94, Sentencia de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, y la Sentencia de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, asunto 41/04.

28. Vid. por todas Consulta vinculante de la DGT núm. V0600-2015, de 17 de febrero.

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”²⁹. En consulta de 19 de diciembre de 2018 la DGT llega a concretar la periodicidad semanal el cambio de ropa o de la limpieza, para su consideración como servicios complementarios propios de la industria hotelera: “Servicio de limpieza del interior del apartamento prestado con periodicidad semanal. Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado con periodicidad semanal”³⁰.

Por el contrario, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera otros servicios típicos del nuevo alojamiento turístico de plataforma, que de forma disruptiva está ofreciendo otro tipo de servicio de hospedaje, aunque son considerados distintos “de la industria hotelera” por la doctrina administrativa a los efectos de gravarlos en el IVA³¹: “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 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 electrodoméstico”.

En suma, el mismo criterio restrictivo de servicios complementarios del hospedaje tradicional es el que sirve para que el alojamiento turístico, de un lado, esté gravado por el IVA (art. 20.Uno 23 Ley IVA) y, de otro lado, sea considerado un arrendamiento de viviendas en el marco de una actividad económica en el ámbito del IRPF (art. 27 Ley IRPF). En este contexto, resulta excepcional la subsunción del alojamiento turístico de plataforma en el ámbito de actividades económicas, de manera que el tratamiento fiscal de este alojamiento es harto similar al del arrendamiento de vivienda de carácter permanente y, por tanto, harto distinto al arrendamiento de vivienda turística con servicios de hospedaje más tradicionales que los ofrecidos normalmente a través de plataformas como

29. Vid. Consulta vinculante de la DGT V2348-2013 de 15 de julio y V2655-2018, de 19 de diciembre.

30. Vid. Consulta de la DGT núm. V3231/2018, de 19 de diciembre.

31. De hecho, la DGT suele cerrar así las resoluciones “Según la descripción de hechos efectuada por la consultante, los servicios prestados al inquilino incluyen los de ropa de cama y limpieza de entrada y salida y los servicios de mantenimiento necesarios, que no pueden ser calificados como servicios complementarios propios de la industria hotelera”.

airbnb. Esto es, los ingresos se califican como rendimientos de capital inmobiliario y la prestación de servicios está exenta de IVA, lo que no resulta muy coherente.

IV. HACIA UN REPLANTEAMIENTO NORMATIVO DEL TRATAMIENTO FISCAL DEL ALOJAMIENTO TURÍSTICO DE PLATAFORMA

A la luz de lo expuesto y, a modo de conclusión, consideramos que el tratamiento fiscal actual del alojamiento turístico de plataforma más paradigmático (sin servicios complementarios propios del hospedaje más tradicional que ofrece otro sector dedicado al alojamiento turístico), adolece de ciertas incongruencias que deben ser puestas de manifiesto. Por un lado, es claro que el artículo 27 de la Ley del IRPF asocia la actividad económica a una estructura mínima organizativa de medios personales y/o de producción. En nuestra opinión, esta estructura se evidencia desde el momento en que la cesión de uso del inmueble se ofrece por períodos breves de tiempo (ej. por días), de forma permanente en el tiempo³², aunque en este tipo de cesión no se ofrezcan los servicios propios del hospedaje en sentido tradicional (restauración, limpieza diaria, recepción, etc), como exige la doctrina administrativa y jurisprudencial.

En efecto, el propietario que cada dos o tres días debe atender la entrada y la salida de arrendatarios y dejar el inmueble acondicionado para ello (limpieza antes y después, mantenimiento, comunicación on line, disponibilidad por cualquier altercado, etc), sin duda, está desarrollando una infraestructura mínima de carácter empresarial, que va más allá de la mera puesta a disposición del bien inmueble. Más allá de un arrendamiento de vivienda de carácter permanente o de temporada. En este sentido, de conformidad con la dicción del art. 27.1 de la Ley del IRPF, el alquiler de vivienda por breve período de tiempo (alojamiento turístico), que con carácter permanente se ofrece por parte del particular, precisa inexorablemente de una estructura mínima organizativa empresarial y sus ingresos son fácilmente subsumibles en la calificación de rendimientos de

32. Lógicamente un apartamento que únicamente se ofrece en arrendamiento en la plataforma durante un mes, aunque sea por días, no supone por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios para intervenir en el mercado. De ahí que la característica no es solo el ofrecerlo por días, sino que la disponibilidad sea durante casi todo el año. De hecho, algunos propietarios afectados por la crisis económica utilizan la plataforma para arrendar la vivienda únicamente durante un mes al año (ej. mes de agosto) con la finalidad de obtener ingresos esporádicos para sufragar los gastos de la titularidad del inmueble. En estos casos, es más difícil identificar una estructura organizativa empresarial en el alquiler.

actividades económicas. El problema sin embargo, parece tener su origen en la redacción de la exención de arrendamiento de edificación destinada a vivienda del art. 20.Uno.23 de Ley del IVA, y en la interpretación que se viene realizando de la misma. Es esta vinculación en el IVA de servicios de hospedaje-actividad económica la que se extrapola al IRPF a la hora de calificar los arrendamientos turísticos como rendimientos de actividades económicas, de manera que, de eliminarse el problema en el IVA, quizás se elimine el problema de interpretación en el IRPF.

La regulación de la exención del “arrendamiento destinado a vivienda” del artículo 20.23 de la Ley del IVA, como se viene exponiendo en el trabajo, suscita muchas dudas en la interpretación que resulta del mismo. Al tratarse de un impuesto armonizado a nivel europeo, lo propio es partir de la regulación de la exención en la Directiva del IVA a los efectos de observar la interpretación auténtica del legislador comunitario y, si nuestra legislación ha procedido a una transposición correcta de la exención. Pues bien, el artículo 135 de la Directiva comunitaria establece la exención del IVA para *“el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles”* y excluye de la exención y, por tanto, somete al gravamen del impuesto, *“las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para aparcar”*. Ahora bien, el precepto finaliza facultando a los Estados miembros a incluir más supuestos excluidos de la exención del arrendamiento de inmuebles³³.

La pregunta es clara *¿el alojamiento turístico de particulares por breves períodos de tiempo no tiene una “función similar” al “sector hotelero” y, por tanto, también queda excluido de la exención por una cuestión de neutralidad?* La respuesta ya no es tan clara. El legislador español se ha decantado por una interpretación centrada en el servicio que se presta en el seno del alojamiento (servicios complementarios de la industria hotelera). Sin embargo, con independencia de estos servicios, lo cierto es que los apartamentos turísticos están siendo acogidos por regulaciones específicas de comunidades autónomas y, además, están ofreciendo, en términos de competencia empresarial, el mismo

33. Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE L347 de 11 de diciembre de 2006). Artículo 135.1 l): *“1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes: ...1) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.”; 2. Quedan excluidas de la exención establecida en la letra l) del apartado 1 las operaciones siguientes: a) las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar;... Los Estados miembros podrán establecer exclusiones suplementarias de la exención prevista en la letra l) del apartado 1”*.

servicio de alojamiento turístico que las cadenas hoteleras. Dicho de otra forma, el servicio de alojamiento turístico ofrecido a través de plataforma cumple una “función similar” en la actualidad a la función del “sector hotelero”. Lo contrario sería afirmar el absurdo de que la industria hotelera no se ha visto afectada por el fenómeno *airbnb*.

A la vista de las preocupaciones expuestas, consideramos que es necesario detenerse en el estudio del tratamiento fiscal que debe presidir el nuevo paradigma de alojamiento turístico. El tratamiento fiscal actual que lo equipara prácticamente al arrendamiento de vivienda permanente y, en consecuencia, lo aleja del régimen jurídico del arrendamiento de hospedaje, adolece de incongruencias jurídicas, que deben ser tratadas sin más dilación con el rigor jurídico que merece una cuestión de tanta actualidad y relevancia recaudatoria como es el alojamiento turístico de plataforma.

Entre estas cuestiones, en el ámbito del IVA, como hemos apuntado, es dudosa la correcta transposición de la Directiva en el artículo 20.Uno 23 de la Ley del IVA, así como la interpretación que se está realizando de la exención regulada en el artículo 135 de dicha Directiva. Creemos que la propia neutralidad que impregna la naturaleza de este impuesto llevaría fácilmente a concluir la equiparación del trato fiscal del alojamiento hotelero y el alojamiento *airbnb*. Por último, en el ámbito del IRPF, una modificación en el IVA en los términos apuntados podría dar lugar, sin mucha dificultad, a modificar el alcance del artículo 27.1 de la Ley del IRPF en lo que respecta al arrendamiento de vivienda vacacional.

V. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

Consulta vinculante de la DGT núm. V3231-18, de 19 diciembre.

Consulta vinculante de la DGT núm. V3146-2018, de 11 de diciembre 2018.

Consulta vinculante de la DGT núm. V3095-2018, de 29 de noviembre.

Consulta vinculante de la DGT núm. V2655-2018, de 2 de octubre.

Consulta de la DGT V2297-2018, de 7 de agosto de 2018.

Consulta vinculante de la DGT núm. V0154-2018, de 26 enero.

Consulta vinculante de la DGT núm. V1765-2017, de 7 de julio.

Consulta vinculante de la DGT núm. V1091-2017, de 9 mayo. Consulta vinculante de la DGT núm. V5087-2016, de 24 de noviembre.

Consulta vinculante de la DGT núm. V2021-2016, de 11 de octubre.

Consulta vinculante de la DGT núm. V0600-2015, de 17 de febrero.

Consulta vinculante de la DGT núm. V2348-2013, de 15 de julio.

Consulta vinculante de la DGT núm. V0931-2011, de 7 de abril.

Consulta vinculante de la DGT núm. V1928-2011, de 4 de agosto.

Consulta vinculante de la DGT núm. V824-2009, de 16 de abril.

Consulta vinculante de la DGT núm. V0017-2007, de 09 de enero.

Consulta vinculante de la DGT núm. 1248-2006, de 29 de junio.

Consulta vinculante de la DGT núm. V732-2006, de 17 de abril.

Consulta vinculante de la DGT núm. V1213-2005, de 23 junio.

Consulta vinculante de la DGT núm. V1848-2004, de 4 de octubre.

Consulta vinculante de la DGT núm. V1172-2004, de 3 de mayo.

Consulta vinculante de la DGT núm. V1169-2004, de 3 de mayo.

Consulta vinculante de la DGT núm. V1167-2004, de 3 de mayo.

Consulta vinculante de la DGT núm. V1166-2004, de 3 de mayo.

Consulta vinculante de la DGT núm. V1163-2004, de 3 de mayo.

Consulta de la DGT núm. 1821-2002, de 25 de noviembre.

Consulta de la DGT núm. C1201-2001, de 16 de junio.

Consulta de la DGT de la DGT núm. 1118-2001, de 07 de junio.

Consulta de la DGT núm. 1067-1998, de 12 de junio.

Consulta de la DGT núm. 1870-2000, de 14 de octubre.

VI. DOCTRINA JURISPRUDENCIAL

Sentencia del TJUE de 25 de febrero de 1999, Card Protection Plan Ltd (CPP), asunto C-349/96

Sentencia del TJUE de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien, asunto C-231/94

Sentencia del TJUE de 22 de octubre de 1998, Madgett y Baldwin, as. acum. C-308/96 y C-94/97

Sentencia del TJUE de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen, asunto 41/04

Auto del Tribunal Supremo de 9 de enero de 2019, RCA núm. 3599/2018
Auto del Tribunal Supremo de 10 de octubre de 2018, RCA núm. 3334/2018
Auto del Tribunal Supremo de 10 de mayo de 2018, RCA núm. 1834/2018
Auto del Tribunal Supremo de 21 de marzo de 2018, RCA núm. 6299/2017
Auto del Tribunal Supremo de 16 marzo de 2018, RCA núm. 6300/2017
Auto del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 2018, RCA. núm. 5873/2017,
Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de diciembre de 2016, RCA
2883/2015

Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de noviembre de 2016, RCA
núm. 1940/2015

Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2014, RCA núm.
4427/2012

Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 2012, RCA.
núm. 3766/2010

Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 2010, RCA núm.
218/2006

Sentencia de la Audiencia nacional de 19 de enero de 2012 (JUR 2012,
34907), recurso núm. 122/2009.

Sentencia de la Audiencia nacional de 29 de septiembre de 2011 (JUR
2011, 356131), recurso núm. 466/2008;

Sentencia de la Audiencia nacional de 22 de septiembre de 2011 (JUR
2011, 346599), recurso núm. 299/2008

Sentencia del TSJ de Castilla y León, de 9 de marzo de 2018, rec. 72/2017

Sentencia del TSJ de Asturias, de 9 de marzo de 2015, rec. 802/2013

Sentencia del TSJ de Galicia de 12 de noviembre 2014, rec. 15598/2013

Sentencia del TSJ de Cantabria, de 26 de mayo de 2014, rec. 216/2013.

Sentencia del TSJ de Castilla y León de 27 de abril 2012, rec. 1389/2008

VII. BIBLIOGRAFÍA

ÁLAMO CERRILLO, R., "La importancia del sector turístico y una
fiscalidad adecuada al mismo". *Crónica tributaria*, (2016), n.º 160,
págs. 7-38.

- ANEIROS PEREIRA, J. y MULEIRO PARADA, L.M., “La tributación de las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas a través de plataformas virtuales”, *CyT CEF*, núm. 430, enero (2019).
- ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I., “El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad”, *documentos del IEF*, n.º 26/2016.
- ASTARLOA ILARDUYA, B., y BILBAO ESTRADA, I., “El alojamiento colaborativo y el impuesto sobre el valor añadido: el caso airbnb”, Comunicación presentada en *Primeras Jornadas sobre consumo cooperativo y colaborativo de vivienda: aspectos fiscales*, 27 y 28 abril, (2017), Facultat Dret, Universitat de València.
- BAHÍA ALMANSA, B. y CRUZ PADIAL, I., “Tributación indirecta en el arrendamiento de viviendas de uso turístico”, *revista técnica tributaria*, núm. 122, (2018), págs. 68-85.
- BILBAO ESTRADA, I., “Imposición sobre la renta y alojamiento “colaborativo”. Especial referencia al ordenamiento español”, en *La regulación del alojamiento colaborativo. Viviendas de uso turístico y alquiler de corta estancia en el derecho español*. Dir. DE LA ENCARNACIÓN, A.M.^a, Coord. BOIX PALOP, A., Aranzadi, (2018), páginas. 475 a 491.
- CALDERON CORREDOR, Z., “Experiencias de respuesta fiscal para el alojamiento colaborativo desde los contextos europeo y de la OCDE”, *Nueva fiscalidad*, núm 4 oct.-dic. (2017), págs. 103-130.
- CALVO VERGUEZ, J.; RAMOS HERRERA, A.J., “La aplicación del impuesto sobre el valor añadido en la economía colaborativa: una aproximación a sus aspectos conflictivos”, en *Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transportes*, Documentos IEF 15-2017, (2017).
- CORRECHER MATO, C., “Regulación fiscal e información y asistencia a los contribuyentes en la economía colaborativa”, en *La regulación del alojamiento colaborativo. Viviendas de uso turístico y alquiler de corta estancia en el derecho español*. Dir. DE LA ENCARNACIÓN, A.M.^a, Coord. BOIX PALOP, A., Aranzadi, (2018).
- FRAILE FERNÁNDEZ, R., “Interpretación de la norma tributaria. ¿Por qué no aplicar la reducción del 60% al alquiler vacacional?, *quincena fiscal*, núm. 18, (2018), págs. 113-130.
- LUCAS DURÁN, M., “Problemática jurídica de la economía colaborativa. Especial referencia a la fiscalidad de las plataformas”, *Anuario Facultad de Derecho – Universidad de Alcalá X*, (2017), págs. 131-172.

- LUCAS DURÁN, M., “Se aplica la reducción del 60% prevista en el artículo 23.2 de la LIRPF para arrendamientos de bienes inmuebles con destino a “vivienda” en supuestos de alquileres de temporada y, particularmente, en alquileres turísticos? Análisis de la RTEAC de 8 marzo de 2018, RG 5663/2017”, *RCyT CEF*, núm. 423,(2018), págs. 1-14.
- LUCAS DURÁN, M., “Viviendas de uso turístico y derecho tributario”, en *Los problemas jurídicos del alojamiento colaborativo: un estudio interdisciplinar*, Fund. alternativas, (2018), págs. 67 a 121.
- MACHANCOSES GARCÍA, E., “Las rentas obtenidas por los usuarios en la nueva economía colaborativa: problemas de encaje normativo en el IRPF”, en *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*, Dir. CUBERO TRUYO, A. Editorial Tirant lo Blanch, (2018), cap. 24, págs. 515 a 536.
- MACHANCOSES GARCÍA, E., “La fiscalidad del transporte colaborativo. Clasificación de los modelos y sus efectos jurídicos desde la óptica tributaria”, en *La regulación del transporte colaborativo*, (Dir. BOIX PALOP, A., DE LA ENCARNACIÓN, A.M.^a, DOMÉNECH PASCUAL, G.), Aranzadi, (2018), págs. 223 a 280.
- MACHANCOSES GARCÍA, E., “Economía de plataforma en los servicios de transporte terrestre de pasajeros: Retos tributarios de la imposición directa sobre el usuario y la plataforma”, *Quincena Fiscal*, n.º 15, septiembre (2017), págs. 41 a 82.
- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J.M., “Comentarios a la declaración informativa sobre los alquileres turísticos (modelo 179)”, *Quincena fiscal* núm. 17; (2018), SÁNCHEZ HUETE, M. Á: “Las obligaciones informativas tributarias. Economía colaborativa y viviendas turísticas”, *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, n.º 245, (2018).
- MONTESINOS OLTRA, S., “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del derecho tributario”. *Economía industrial*, n.º 402, (2016), págs. 47-54.
- MONTESINOS OLTRA, S. y MACHANCOSES GARCÍA, E., “Fiscalidad del consumo colaborativo de viviendas de uso turístico: tratamiento de los usuarios en el IRPF y en el IRNR”, XVI Congreso de Investigadores en Economía Social y Cooperativa. Economía social: crecimiento económico y bienestar. Octubre, (2016), págs. 1 a 25.
- MONTESINOS OLTRA, S., “Fiscalidad del consumo colaborativo de alojamiento turístico: tratamiento de los usuarios de plataformas en el impuesto sobre la renta de las personas físicas”, *Revista jurídica CIRIEC-España*, n.º 31, (2017), págs. 43-91.

- RUIZ GARIJO, M., “La economía colaborativa en el ámbito de la vivienda: cuestiones fiscales pendientes”, *Revista jurídica de los derechos sociales Lex Social*, Vol. 7, núm. e/2017, págs. 53-76.
- SANCHEZ HUETE, M. Á., “Cuestiones tributarias y economía colaborativa”, *Quincena fiscal*, n.º 18, (2017), págs. 89-116.
- SANZ GOMEZ, R., “Airbnb, ¿economía colaborativa o economía sumergida?: reflexiones sobre el papel de las plataformas de intermediación en la aplicación de los tributos”, en *Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transportes*, Documentos IEF 15, (2017).
- SANZ GOMEZ, R., “Cuestiones tributarias sobre los arrendamientos “online” de viviendas para uso turístico”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, nº 178, (2018), págs. 121 a 156.
- SANZ GOMEZ, R., “Sé lo que hicisteis el último verano: alojamiento turístico “colaborativo” y obtención de información tributaria”, en *La regulación del alojamiento colaborativo. Viviendas de uso turístico y alquiler de corta estancia en el derecho español*. Dir. DE LA ENCARNACIÓN, A.M.^a, Coord. BOIX PALOP, A., Aranzadi, (2018), págs. 503 a 525.
- VVAA, *Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transportes*, Documentos IEF 15, (2017).
- VVAA. *Perfiles tributarios del uso de la vivienda en la economía social y colaborativa*, Monográfico revista jurídica de economía social y cooperativa-CIRIEC, núm. 31 diciembre (2017).
- VVAA, *Mercados e implicaciones fiscales de la economía digital*, Dir. Moreno González, S. Aranzadi, (2017).
- VVAA, *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, Dir. Álamo Cerrillo, Raquel; Moreno González, Saturnina; Gómez Requena, José Ángel, *Grandes tratados Aranzadi*, (2017), 1ª ed.
- VVAA, *La regulación del alojamiento colaborativo. Viviendas de uso turístico y alquiler de corta estancia en el derecho español*. Dir. DE LA ENCARNACIÓN, A.M.^a, Coord. BOIX PALOP, A., Aranzadi, (2018), págs. 585.
- VVAA, *VI Encuentro de Derecho Financiero y Tributario: Tendencias y retos del Derecho Financiero y Tributario (1ª parte)*, Dir. GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., Documentos IEF, núm. 10 a 12, (2018).
- ZAPATERO GASCO, A., “la tributación en el IRPF de los rendimientos percibidos a través de la plataforma airbnb: aspectos controvertidos”, en *Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transportes*, Documentos IEF 15, (2017).