

## **APROXIMACIÓN A LA TRIBUTACIÓN DEL LLAMADO TURISMO 2.0 EN ESPAÑA, EN ESPECIAL LAS VIVIENDAS DE USO TURÍSTICO**

M<sup>a</sup> Ángeles Recio Ramírez<sup>1</sup>

### **Resumen**

**Introducción:** El nuevo modelo de prestación de servicios turísticos a través de plataformas digitales ha irrumpido en el mercado para quedarse, aumentando de forma creciente la intermediación en la comercialización de viviendas turísticas, ofertando destinos turísticos originales adaptados a los gustos y exigencias de los consumidores, unido al uso de transportes compartidos que facilitan el viajar de una forma distinta.

**Objetivo:** Junto a las plataformas que actúan como empresas intermediarias en la prestación de estos servicios turísticos nos encontramos con la aparición de una nueva figura desconocida hasta la fecha, el consumidor-prestador-proveedor. Este trabajo pretende contribuir a realizar un pequeño esbozo de la situación tributaria actual del Turismo 2.0 en España.

**Metodología:** Al estar ante un trabajo jurídico, se han delimitado las situaciones jurídico tributarias que van a ser objeto de nuestro examen, atendiendo a la legislación positiva existente en nuestro marco normativo y la interpretación jurídica de la misma. Confrontando la norma con la realidad social y económica.

**Conclusiones:** La actual legislación regula la actividad turística desde el punto de vista de la condición empresarial pero no desde la nueva figura del prosumidor, a quienes habría que considerar en ocasiones verdaderos empresarios, con obligaciones tributarias, al estar realizando entregas de bienes o prestaciones de servicios con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. El nuevo turista es un sujeto activo que se convierte en así mismo en un promotor turístico.

**Palabras Clave:** Turismo 2.0, plataformas digitales, viviendas turísticas, transporte colaborativo, tributación turística, prosumidores.

---

<sup>1</sup> Universidad de Córdoba arecio@uco.es

## **APPROACH TO THE TAXATION OF TRAVEL 2.0 CALLED IN SPAIN, SPECIAL PROPERTIES FOR TOURIST USE**

### **Abstract:**

**Introduction:** The new model of tourism services through digital platforms has entered the market to stay, with an ever increasing intermediation in marketing tourist homes offering, original tourist destinations adapted to the tastes and demands of consumers, together with the use of shared transport facilitating travel in a different way.

**Purpose:** Alongside platforms companies that act as intermediaries in the provision of these tourist services we find the emergence of a new unknown figure to date, the consumer-provider. This work aims to contribute to make a small sketch of the current tax situation of Tourism 2.0 in Spain.

**Methodology:** Since this is a legal work, they have limited tax legal situations that will be the subject of our review, considering the positive legislation existing in our regulatory framework and the legal interpretation of it. Confronting the norm with the social and economic reality.

**Conclusions:** Current legislation regulates the tourism activity from the point of view of business conditions but not since the new figure of the prosumer, who should be considered real entrepreneurs sometimes, with tax obligations, performing supply of goods or services in order to get continuous income over time. The new tourist is an active subject who becomes himself in a tourist promoter.

**Keywords:** Tourism 2.0, digital platforms, tourism homes, collaborative transportation, tourist tax, prosumers.

## **1. INTRODUCCIÓN**

El turismo 2.0 desarrollado a través de páginas web<sup>2</sup> constituye una actividad económica en pleno auge que no deja de crecer, motivado en parte por varios factores, entre los que merecen destacarse: la crisis económica de los últimos años que ha hecho surgir nuevos modelos de negocio, los imparables cambios sociales y tecnológicos, y por último, la falta de un marco legal que aporte una regulación eficaz de esta nueva actividad.

Las plataformas tecnológicas dedicadas al turismo<sup>3</sup> que operan en la red proporcionan a los consumidores el acceso a determinados bienes y servicios turísticos con una serie de ventajas evidentes en relación a la actividad turística tradicional:

1. El uso de las nuevas tecnologías a nivel mundial permite conectar entre sí a todo tipo de consumidores con cualquier prestador de servicios turísticos, desde cualquier parte del mundo, sin importar las ubicaciones de sus países/ciudades.
2. La tenencia de dispositivos informáticos (teléfonos móviles<sup>4</sup>, tablets, ordenadores) por cualquier persona, independientemente de su status económico, otorgan una mayor facilidad, agilidad e inmediatez a la hora de planificar y contratar la prestación de un servicio turístico “on line”.
3. El hecho insólito de que cualquier usuario de estas plataformas pueda conocer en tiempo real las opiniones de otros muchos usuarios sobre los servicios turísticos prestados con intermediación de la misma (comentarios, críticas y propuestas aderezados con fotografías de los diferentes destinos turísticos). Creando un clima de gran confianza entre los usuarios potenciales y no potenciales de las referidas plataformas.
4. Permiten ofrecer al usuario productos adaptados a las exigencias de sus necesidades junto a una reducción de los costes con respecto al turismo tradicional.

---

<sup>2</sup>Las Web 2.0 son aquellas que permiten la interacción entre los usuarios de las mismas. Los usuarios dejan de ser sujetos pasivos, meros espectadores para convertirse también en sujetos activos que participan y colaboran su el contenido compartiendo sus experiencias, realizando comentarios y exponiendo sus críticas. El término fue utilizado por vez primera en el año 2001 en una conferencia ofrecida por Tim O Reilly.

<sup>3</sup>Plataformas para alojamiento, Plataformas de transporte, Plataformas de intercambio para alojamiento, Plataformas para reservas en restaurantes, Plataformas para vivir experiencias en viajes turísticos.

<sup>4</sup>En España se calcula que ya hay más de 13 millones de usuarios de Smartphone.

## 2. ASPECTOS TRIBUTARIOS DEL TURISMO 2.0

En un primer lugar, y al objeto de determinar la configuración jurídico-tributaria del Turismo 2.0 se hace preciso diferenciar los sujetos que intervienen en la prestación del servicio:

- Las empresas que actúan como plataformas digitales.
- Los usuarios de estas plataformas de turismo colaborativo:
  - Prestadores del Servicio.
  - Consumidores del Servicio.

### 2.1 Las empresas que actúan como plataformas, las denominadas “marketplaces”

En el llamado Turismo 2.0 percibimos dos modelos definidos de plataformas digitales, plenamente diferenciados:

- Por un lado, el Modelo de Intercambio, donde no hay transacción económica o tan sólo un pequeño reembolso de gastos, son webs de tipo generalista o bien que pueden agrupar a los usuarios en función de sus intereses personales o profesionales<sup>5</sup>-género, tendencias sexuales, religión, etc. objetivo de plataformas como, Homearoundtheworld, Jewishwap, Sabbaticalhomes-. No obstante, las más populares en cuanto al número de visitas y transacciones son Home Exchange, Home For Home, Intercambio Casas, KNOK y My Twin Place dedicadas íntegramente al intercambio de casas sin contraprestación económica. Las motivaciones de este tipo de turismo no están basadas sólo en aspectos económicos sino también en la posibilidad de disfrutar del destino de una forma novedosa y muy diferente a la tradicional. Adquiere gran importancia la calidad de la vivienda que sirve de alojamiento y su ubicación dentro del destino a visitar.
- Y el segundo, sería un Modelo de Actividad Económica, porque hay un productor/anfitrión que recibe una contraprestación dineraria a cambio de ofrecer su vivienda o un traslado. Es el objetivo de plataformas como Airbnb y Uber entre otras.

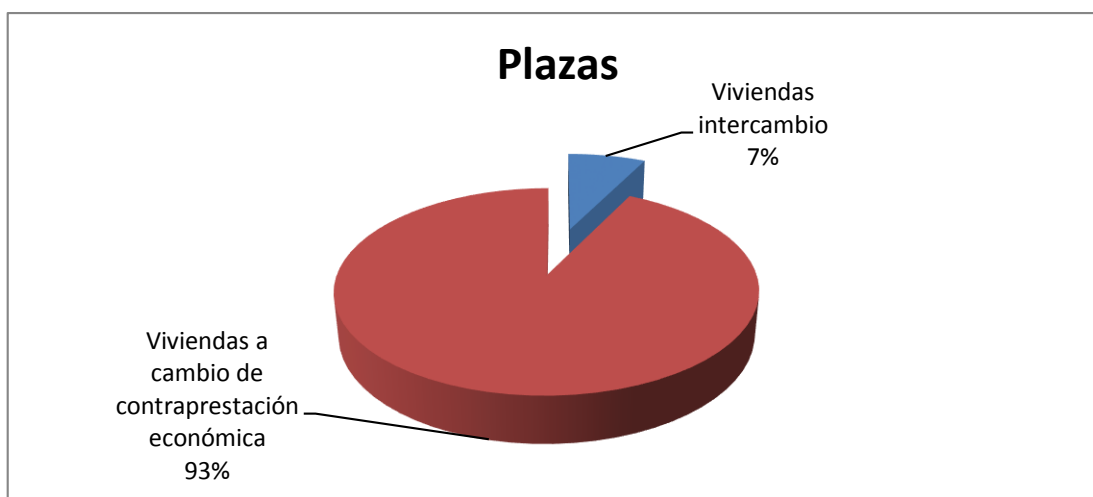
---

<sup>5</sup>PAOLO RUSSO, A. & QUAGLIERI DOMINGUEZ, A., La lógica espacial del intercambio de casas: una aproximación a las nuevas geografías de lo cotidiano en el turismo contemporáneo. *Scripta Nova, Revista electrónica de Geografía y Ciencias Sociales*, Vol. XVII, núm. 483, 2014.

La tributación del Turismo 2.0 dependerá básicamente del modelo elegido por la plataforma.

Según datos facilitados por las propias plataformas<sup>6</sup>, el modelo de intercambio sin contraprestación, sólo supone un 7% del total del mercado de alojamiento turístico frente al 93% de modelo de actividad económica, que por sus dimensiones hace que estemos ante una actividad empresarial con ánimo de lucro.

### **Estructura de la oferta de servicios de alojamiento turístico en viviendas de alquiler comercializadas a través de plataformas P2P**



Fuente: Elaboración EY Building a Better Working World con la colaboración de Tourism&Law a partir de información publicada en las plataformas. Diciembre 2014

Dentro del Modelo de Actividad Económica podemos a su vez diferenciar varias fórmulas<sup>7</sup>:

- Modelo de pago por Anfitrión: El propietario de la vivienda de alquiler turístico es quien publica la misma en las marketplaces<sup>8</sup>, es además quién abona la comisión de la transacción junto al Impuesto sobre el Valor Añadido inherente a la misma. Plataformas que funcionan bajo esta clasificación son entre otras muchas:

<sup>6</sup>EY BUILDING A BETTER WORKING WORL y TOURISM&LAW, Impactos sociales y económicos sobre los destinos españoles derivados del exponencial aumento del alquiler de viviendas turísticas de corta duración, impulsado por los nuevos modelos y canales de comercialización P2P. *Hosteltur*, 2015

<sup>7</sup>ROMERO MONTERO, A. Nuevos modelos de negocio en el sector turístico: implicaciones del escenario P2P. *Comunicación Congreso AECIT 2014, 26-28 Noviembre (Benidorm)*.

<sup>8</sup>Las marketplaces son plataformas digitales que operan en internet y pueden ofertar todo tipo de productos, a modo de centros comerciales on-line, que por cada producto vendido/consumido cobran una comisión que ha sido pactada previamente por el vendedor de bienes o prestador del servicio y/o consumidor.

**Villas.com:** Comisión mínima del 15% sobre el precio de la transacción realizada.

**Bedycasa.com:** Comisión del 15% sobre el precio propuesto por el anfitrión.

**Flats:** Comisión del 15% para el anfitrión.

**Niumba:** Precio fijo por anuncio anual de 199€ sin IVA.

**Homeaway:** Pago de un fijo anual para el anfitrión por la publicación del artículo, se parte de 10,75€ /mes sin incluir IVA y 0% de comisión.

**Only-apartments:** Cobro de un 18% por transacción realizada.

**Rentalia:** Cuenta con tres paquetes de precios fijos para permitir la publicación en la plataforma y con diferentes ventajas: a) Classic con un precio de 65€ y una duración de 4 meses o 95€ con una duración de 12 meses. b) Premium con un precio de 120€ y una duración de 4 meses o 195€ con una duración de 12 meses. c) Platinum con un precio de 365€ y una duración de 4 meses o 595 con una duración de 12 meses.

**HouseTryp:** Cobra comisiones al propietario de la vivienda (entre el 6% y el 15% del precio de la reserva).

- Modelo de pago por los huéspedes/usuarios del servicio: Este modelo consiste en que son los huéspedes los que corren con el gasto de la comisión que las plataformas cobran por proporcionar el servicio:

**Casapordías.com.** Se carga el 10% de la reserva al huésped.

**9flags.com.** La comisión oscila entre el 10% y el 15% del importe total de la estancia.

**Couchsurfing.org.** Modelo de cuentas verificadas, se cobra al viajero una verificación de 19€ por el uso de la plataforma.

**Ok Apartment.** A través de este modelo, el dueño del piso no paga ninguna cantidad a la empresa que gestiona las reservas, sino que simplemente el margen es abonado por el cliente final. La comisión va disminuyendo a medida que aumenta el número de apartamentos. Empieza con el 25%, disminuye al 22% a partir del segundo apartamento y continúa con un 20% a partir del número 16.

**Gloveler** cobra al huésped una comisión del 15%, mientras que el anfitrión no satisface ninguna cantidad.

**Roomorama** solicita al huésped una comisión que gira entre el 8% y el 12% dependiendo de la duración de la estancia.

- **Modelo Mixto:** De una manera más redistributiva existe un modelo mixto que distribuye la comisión entre los 2 agentes implicados directamente en la actividad. Abonan las comisiones tanto el anfitrión como la persona-huésped que quiere disfrutar del alojamiento. Las plataformas que utilizan este modelo son:

**Airbnb:** Cobro de una comisión de un 3% sobre reserva realizada para el anfitrión y entre un 6% o un 12% para el huésped.

**Be Mate.com (Alterkeys):** Comisión del 5% para el anfitrión y un 10% para el huésped.

**Flipkey:** Los huéspedes abonan a la plataforma entre un 5% y un 10% y los propietarios pueden elegir entre entregar a la web un 3% por cada reserva o pagar una tarifa anual de 299 euros por anuncio.

**Windu:** Cobra comisiones “por gastos de gestión” al propietario de la vivienda que rondan el 3% del precio de la reserva y los huéspedes pagan una comisión del 12% del total que desembolsan al final.

Tomando como referencia los datos del INE y de las propias plataformas 2.0, un 54% de los oferentes de alojamientos en estas plataformas digitales son propietarios y el 44% corresponde a fórmulas societarias o bien propietarios que ofertan más de una vivienda. En casi ninguno de los casos se oferta junto con el alojamiento un servicio adicional propio de la actividad hotelera tradicional.

## **2.2. Los usuarios de las plataformas digitales de servicios turísticos**

Existen diferentes modelos de negocios turísticos que se definen atendiendo a los sujetos que intervienen en los mismos:

- **Entre empresas (B2B):** Son portales turísticos que suministran y ofertan bienes o servicios a otras empresas. En los mismos no tiene cabida el cliente a título particular, como mero consumidor.

- **Entre empresa y consumidor (B2C):** Modelo que se produce entre la empresa turística y el consumidor final.

- **Entre consumidores (C2C):** Solo tiene cabida entre consumidores finales que realizan a través de la plataforma transacciones de carácter privado.

## **2.3. Tributación de las diferentes operaciones turísticas**

### *2.3.1. La tributación directa:*

Los impuestos directos gravan la renta y el patrimonio de una persona física o jurídica. En el ordenamiento jurídico-tributario español son impuestos directos que afectan a la actividad turística: el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR), el Impuesto sobre Sociedades (IS).

#### *a) El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)*

*Regulado por la Ley 35/2006, de 28 de noviembre del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas.*

*Según el artículo 6.1 de la LIRPF, constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente. Considerando contribuyentes a las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español<sup>9</sup>, o bien tuviesen su residencia en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 LIRPF.*

*Por tanto, lo esencial para establecer la tributación por IRPF es conocer si la persona física que obtiene las rentas reside o no en territorio español, según lo prevenido en los artículos 8 a 10 de la LIRPF.*

*Y en segundo lugar, diferenciar cuándo calificar los rendimientos procedentes de la prestación de un servicio turístico como derivados del capital inmobiliario o derivados de una actividad económica.*

#### *a) Rendimientos derivados del capital inmobiliario*

*La LIRPF en su artículo 22.1 establece que tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital inmobiliario los procedentes de la titularidad de los bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza.*

---

<sup>9</sup> La regla general del art.9 LIRPF: Permanencia durante más de 183 días dentro del año natural, en territorio español; o bien que radique en España el núcleo principal o la base de sus de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.



*Por lo tanto, si la actividad turística se circunscribe exclusivamente a la entrega de las llaves del inmueble en el momento de la llegada del cliente-arrendatario, y la posterior recogida de las mismas cuando se va, no incluyendo ningún servicio complementario. La operación se equipara a un arrendamiento urbano.*

*A tal efecto es necesario que no se realice ninguna prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera y no se cuente además con una persona contratada mediante contrato laboral a jornada completa.*

*En estos arrendamientos turísticos no será de aplicación la reducción del 60% del rendimiento neto, reservada únicamente para los supuestos de arrendamientos de bienes muebles destinados a vivienda, conforme a lo prevenido en el artículo 23.2. de la LIRPF.*

*En este tipo de arrendamientos serán deducibles los gastos necesarios ocasionados para la obtención de los ingresos durante los periodos que los bienes inmuebles están arrendados, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 23 de la LIRPF. Durante aquellos periodos en que los bienes inmuebles están desocupados, es decir, no están arrendados, el artículo 85 de la LIRPF obliga a los contribuyentes titulares de los citados inmuebles a declarar los rendimientos derivados de imputación de rentas inmobiliarias, aplicando un 2% o un 1.1% del valor catastral del inmueble, según si éste ha sido o no revisado, al número de días en los que no ha habido arrendamiento. Por lo tanto habrá que realizar un prorrateo.*

**b) Rendimientos derivados de una actividad económica turística**

Se considera que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa (artículo 27.2 LIRPF). Si nos centramos en la actividad turística tenemos además dos subtipos:

- Cuando el titular del inmueble arrendado no presta los servicios complementarios propios de la industria hotelera<sup>10</sup> pero en la citada actividad económica tiene contratada a una o más personas empleadas con contrato laboral a jornada completa.

---

<sup>10</sup>Recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, limpieza periódica del inmueble, cambio periódico de ropa de cama y baño, puesta a disposición del cliente de otros servicios: lavandería, custodia de maletas, prensa, reservas etc., y en ocasiones, prestación de servicios de alimentación y restauración. Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos núm. V3811/15 de 2/12/2015.

No obstante, y en este sentido hay que tener en cuenta la Resolución del TEAC de 20 de diciembre de 2012, basándose en una Sentencia del Tribunal Supremo del 2 de febrero de 2012 afirma que no basta con la simple existencia formal de dichos requisitos, sino que es necesario que en el local se ejerza efectivamente la gestión de los arrendamientos de inmuebles y que la persona empleada se dedique a la referida gestión. De igual modo, habrá otros casos en que por otros medios se llegue a la conclusión de la existencia de actividad económica, no pudiéndose “*reducir la actividad empresarial a la necesidad de tener empleados y local y en base a ello 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*” (Sentencia de 28 de octubre de 2010, recurso de casación para unificación de doctrina 218/2006).

- Cuando el titular del inmueble arrendado presta los servicios complementarios propios de la industria hotelera<sup>11</sup>, aun cuando no tiene contratada a ninguna persona con contrato laboral a jornada completa.

**b) *El Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR)***

*Regulado por el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (TRLIRNR), aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo.*

*La tributación por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes dependerá de si el inmueble situado en España es objeto o no de arrendamiento. Si la vivienda se encuentra arrendada, los rendimientos obtenidos por los no residentes en territorio español en concepto de arrendamiento de bienes inmuebles están sujetos a tributación en España, conforme a lo establecido en el artículo 13.1g) del TRLIRNR. La normativa presenta una singularidad, y es que para aquellos contribuyentes que actúen sin establecimiento permanente, la ley contiene un gravamen individual por cada una de las operaciones realizadas en España, no pudiendo compensarse ni practicar deducciones entre las mismas.*

*En caso de que el bien inmueble no fuera objeto de arrendamiento, la renta sujeta al IRNR será la imputada por la titularidad del inmueble, de acuerdo con el artículo 13.1.h) del TRLIRNR, que dispone que se consideraran obtenidas en territorio español “Las*

---

<sup>11</sup>Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sede en Valladolid), Sentencia 1382/2012, de 18 de julio de 2012, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Recurso núm. 2267/2008.

*rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles urbanos situados en territorio español no afectos a actividades económicas". Su cálculo se efectuará conforme establece el artículo 24.5 del TRLINRN, remitiendo a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La cuota tributaria se calculará aplicando a la base imponible un gravamen general del 24%, no obstante el tipo de gravamen será del 19% cuando se trate de contribuyentes residentes en otro estado miembro de la Unión europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria<sup>12</sup>.*

*c) Impuesto sobre Sociedades (IS)*

El Impuesto sobre Sociedades se regula por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo que contiene el Texto Refundido del Impuesto de Sociedades y en el Reglamento de Impuesto sobre Sociedades aprobado por el Real Decreto 1777/2004, así como 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.

El Impuesto grava las rentas obtenidas por las sociedades y demás personas jurídicas no sometidas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y las entidades sin personalidad jurídica<sup>13</sup>, cualquiera que sea su fuente u origen, siempre que tengan su residencia en territorio español. Tienen residencia habitual en España, aquellas entidades que estén constituidas conforme a las leyes españolas, o tengan domicilio social en España, o tengan sede con dirección efectiva en España (artículo 8 TRLIS).

El tipo de gravamen general para el ejercicio fiscal 2016 es del 25% aunque existen otros tipos de gravamen en atención al tipo de sociedad de que se trate.

El gran problema con referencia a este impuesto reside en que las grandes multinacionales, tipo Airbnb, han elegido Irlanda para tributar por su actividad económica turística 2.0 en el mercado europeo. Ello se debe a que Irlanda aplica un gravamen en su Impuesto sobre Sociedades de tan sólo 12,5% sobre los beneficios (frente al actual del 25% de España). Por lo tanto, un gran número de estas plataformas digitales no tributan en España por los ingresos de su negocio (cobro de comisiones a propietarios e inquilinos).

---

<sup>12</sup>Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos núm. V0109-16, de 15/01/2016.

<sup>13</sup>Por ejemplo, las Uniones Temporales de Empresas (UTE) y los fondos de inversión, fondos de capital-riesgo, fondos de pensiones, etc.

Siguiendo con el ejemplo de Airbnb, podemos decir que dicha compañía no abona el Impuesto sobre Sociedades en España por su negocio principal, y ello teniendo en cuenta según lo que afirma la propia plataforma, que el mercado español se sitúa el cuarto en su ranking por el número de anunciantes de viviendas y huéspedes<sup>14</sup>.

En territorio español sólo tributa su filial Airbnb Marketing Services, S.L. (con sede en Barcelona) por la actividad de marketing y promoción como agencia de publicidad. Si nos atenemos a los datos económicos obrantes en el Registro Mercantil correspondientes al ejercicio fiscal 2014, la compañía obtuvo un beneficio cercano a los 109.000,00 euros, un 35% menos que en el ejercicio fiscal 2013. Las cuentas de la citada mercantil reflejan unos ingresos de 2,76 millones de euros y el pago de una cuota de 50.088 euros en concepto de cuota por el Impuesto sobre Sociedades. Pero según fuentes del mercado, la matriz de Airbnb Inc. radicada en Irlanda, podría haber obtenido unos ingresos por comisiones en España entre los 20 y 25 millones de euros, que lógicamente no han tributado en territorio español<sup>15</sup>. En esta misma situación nos encontramos a otras grandes plataformas digitales.

### 2.3.2. La tributación indirecta:

Los impuestos indirectos son aquellos que gravan el consumo de bienes y servicios sometiendo a tributación un índice indirecto de capacidad económica. Dentro de los mismos y en cuanto a importancia en nuestro estudio destacan el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

#### *a) Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)*

*Se encuentra regulado por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y el Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto.*

*Conforme a lo establecido en el artículo 4, apartado uno de la Ley de IVA (LIVA), estarán sujetas a este tributo las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto<sup>16</sup> por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.*

---

<sup>14</sup>De acuerdo con los datos de Airbnb, en Abril de 2015 esta plataforma disponía de un listado de 85.000 viviendas en toda España.

<sup>15</sup> PAGE, D., Airbnb paga fuera de España los impuestos del boom del alquiler turístico, *Sabemos digital*, edición del día 1/07/2015. <http://sabemos.es/2015/07/airbnb-paga-fuera-de-espana-los-impuestos-del-boom-del-alquiler-turistico> [última visita 22/02/2016].

<sup>16</sup> Territorio peninsular español e Islas Baleares, con inclusión de las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas y el espacio correspondiente a todos estos territorios. Se excluyen del ámbito del Impuesto el Archipiélago canario, Ceuta y Melilla. Artículo 3 de la LIVA.

*La LIVA en su artículo 5 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 (artículo 5.Uno.c) LIVA). Por lo tanto, el arrendamiento de un inmueble con fines turísticos convierte al titular del inmueble que lo arrienda en empresario a efectos del IVA. Siguiendo con lo prevenido en el texto legal, el artículo 11 de la LIVA establece que a efectos del Impuesto se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta a IVA que no tenga la consideración de entrega de bienes. Y en particular, señala en su apartado dos, los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra.*

*El arrendamiento de inmueble destinado exclusivamente a vivienda, incluidos los garajes y anexos accesorios, y los muebles arrendados conjuntamente con aquel, se encuentra sujeto pero exento de IVA (artículo 20.Uno.23º LIVA). Aunque hay matizar esta afirmación. La exención del impuesto dependerá del uso efectivo que se le otorgue al inmueble, ya que el mismo ha de realizarse necesaria y directamente por el arrendatario, quien debe ser el consumidor final. Consultas Vinculantes de la Dirección General de Tributos núm. CV 4-6-09, CV 30-05-11 y CV 2587-14).*

*La exención no comprende los arrendamientos:*

- Realizados a personas jurídicas porque no los pueden destinar al uso efectivo de vivienda.*
- Aquellos en los que el arrendador se obligue a la prestación de servicios complementarios propios de industria hotelera<sup>17</sup>. Es decir, se incluye una actividad de hospedaje que comprende una serie de servicios que van más allá de la mera puesta a disposición de un inmueble.*
- Aquellos cuyo uso no sea exclusivamente de vivienda sino que se destinen a otros fines como oficinas o despachos profesionales.*
- Los arrendamientos realizados directamente por una plataforma digital. Si existe un contrato de arrendamiento concertado entre el propietario del inmueble y la plataforma no se cumple el requisito de uso exclusivo de vivienda. La plataforma digital*

---

<sup>17</sup>Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos núm. CV 3095-14 de 14 de Noviembre de 2014.

*sería en estos casos el destinatario de la operación de prestación del servicio de arrendamiento y por tanto sería una operación sujeta y no exenta<sup>18</sup>.*

*A modo de conclusión, el arrendamiento de inmueble con fines turísticos estará exento de IVA cuando los arrendatarios del mismo sean únicamente personas físicas que los destinen al uso exclusivo de vivienda<sup>19</sup> y el arrendador no se obligue a la prestación de servicios complementarios propios de industria hotelera. Matiz éste, que en ocasiones, es difícil de probar como lo demuestran las numerosas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central.*

*Si nos encontrásemos ante el arrendamiento de un inmueble con fines turísticos, cuando el arrendatario sea una persona física o persona jurídica (dado que estas últimas no pueden destinarlos directamente a viviendas), en el que el arrendador se obligase a la prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera, la operación estaría sujeta al Impuesto y no exenta. El gravamen aplicable en estos casos sería el tipo impositivo reducido del 10%, establecido en el artículo 91, apartado uno.2, número 2 de la LIVA referido a los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario.*

*En la intermediación de arrendamientos con fines turísticos a través de plataformas digitales se distinguen dos tipos de operaciones a efectos de tributación en IVA:*

*a) La plataforma digital factura una comisión al propietario del inmueble (arrendador): Sería un negocio turístico entre empresas (B2B). El servicio de intermediación se localiza en sede del destinatario (regla general establecida en el artículo 69.Uno.1º LIVA<sup>20</sup>). Los destinatarios de los servicios de mediación prestados por la plataforma, en la medida que explotan un bien inmueble en arrendamiento en territorio de aplicación del Impuesto, se considera que tienen un establecimiento permanente en dicho territorio<sup>21</sup>. En consecuencia, el servicio de gestión del alquiler*

---

<sup>18</sup>Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos núm. CV 3095-14 de 14 de Noviembre de 2014.

<sup>19</sup>Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos núm. CV 0575-15 de 13 de Febrero de 2015.

<sup>20</sup>Art. 69.Uno.1º LIVA "Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley, en los siguientes casos:

1º. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste."

<sup>21</sup>Art. 70.Uno.1º LIVA "Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

1º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio. Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios:

*prestado por la plataforma web deberá localizarse en el territorio de aplicación del Impuesto*<sup>22</sup>. La base de la operación estará constituida por la comisión y el gravamen aplicable será el tipo general de IVA del 21%, según lo prevenido en el artículo 90 de la LIVA, repercutiéndolo en factura a sus clientes.

**b)** *La plataforma digital factura una comisión al cliente arrendatario del inmueble (turista): Sería un negocio turístico entre empresa y consumidor (B2C). El servicio se localiza donde radique el servicio principal sobre el que se intermedia, que en este caso es dónde se encuentre ubicado el inmueble que ha sido arrendado. Cabrían dos posibilidades:*

– *Si la vivienda se ubica en España se aplicaría la regla especial contenida en el artículo 70.Uno.6º de LIVA*<sup>23</sup>, es decir, el servicio principal sobre el que se intermedia se localiza en España porque es aquí donde se encuentra radicado el inmueble arrendado. Ello se traduce en una repercusión al arrendatario del Impuesto al tipo general del 21%.

– *Si la vivienda se ubica en un país de la Unión Europea, distinto a España, se aplicaría el IVA del país miembro de Unión Europea dónde radique el inmueble arrendado. Repercutiendo el Impuesto al tipo de IVA operante en el citado país.*

**b)** *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITP)*

*Este impuesto se regula por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITP y AJD.*

---

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

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

El art. 70 LIVA supone la trasposición de la norma contenida en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto. Dicha norma establece que: “El lugar de prestación de servicios relacionados con bienes inmuebles, incluidos los servicios prestados por peritos y agentes inmobiliarios, la provisión de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, la concesión de derechos de uso de bienes inmuebles, así como los servicios de preparación o coordinación de obras de construcción, tales como los prestados por arquitectos y empresas de vigilancia o seguridad, será el lugar en el que radiquen los bienes inmuebles.” El Tribunal de Justicia de la Unión europea en su Sentencia Heger Rudi GMBH (Asunto 166/05) establece que sólo están comprendidos en el ámbito de aplicación del art. 9, apartado 2, letra a) de la Sexta directiva (actual 47 de la Directiva 2006/112/CE y art. 70.uno.1º de la LIVA), las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble.

<sup>22</sup>Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos núm. CV 2448-15 de 3 de Agosto de 2015.

<sup>23</sup>Art. 70.Uno.6º LIVA “Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

6º *Los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley”.*

*Los arrendamientos de viviendas se consideran transmisiones patrimoniales sujetas conforme a lo prevenido en el art. 7.1.b) del Texto Refundido del ITP y AJD.*

*Por tal motivo se habrá de examinar si estamos ante un arrendamiento de vivienda turística sujeto al ITP o al IVA.*

*El artículo 7.5 del Texto Refundido del ITP y AJD establece que "No estarán sujetas al concepto de 'transmisiones patrimoniales onerosas', regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido".*

*Por ello, en aquellos arrendamientos de bienes inmuebles sujetos a IVA pero exentos de tributación en virtud de lo prevenido en la Ley de IVA, procedería no obstante, la tributación por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Este sería el caso de:*

- a) Los terrenos, incluidas las construcciones inmobiliarias de carácter agrario utilizadas para la explotación de una finca rústica.*
- b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios a estas últimas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos. Estos últimos con independencia de su duración (ya sea esta en días, semanas, quincenas o meses, o del lugar donde se halle el inmueble, playa o montaña).*

*El obligado a realizar la liquidación y pago del ITP es el arrendatario conforme a lo prevenido en el artículo del Texto Refundido del ITP y AJD<sup>24</sup>. No obstante, serán responsables subsidiarios (art. 9 TR ITP; art. 36 RITP) en la constitución de arrendamientos, el arrendador, si hubiese percibido el primer plazo de renta sin exigir al arrendatario justificación del pago del impuesto.*

---

<sup>24</sup> Art. 8: "Estará obligado al pago del Impuesto a Título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario: f) En la constitución de arrendamientos, el arrendatario.



*Según el artículo 10.2.e) del Texto Refundido del ITP, la base imponible estará constituida: 1) Por el importe total del arrendamiento durante todo el período de duración del contrato. 2) Si no constara el período de duración se computarán seis años sin perjuicio de que si el contrato siguiera vigente una vez transcurridos los seis años se practicarán las liquidaciones correspondientes.*

*La cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable la tarifa establecida en el artículo 12 del Texto Refundido del ITP, si bien hay que tener en cuenta que sobre la misma tienen competencias normativas cedidas las gran mayoría de comunidades autónomas, y por tanto la citada tarifa sólo se aplicara en defecto de normativa autonómica al respecto.*

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

Existen dos modalidades de abono:

a) Mediante la adquisición en los estancos del Modelo timbrado de contrato de arrendamiento.

b) En metálico, cuando no se utilicen efectos timbrados, cumplimentando el Modelo 600, en el plazo de 30 días desde la fecha de inicio del contrato.

### 3. CONCLUSIONES

1. No podemos ocultar que los servicios ofertados por el turismo 2.0 han experimentado un auge que va en aumento. Ello ha provocado que la oferta y demanda de viviendas de uso turístico a través de las llamadas plataformas digitales haya crecido de manera asombrosa en los últimos años. Es además innegable el papel activo de los usuarios de las citadas plataformas, quienes en ocasiones se convierten en así mismos en promotores turísticos.

2. Existe una normativa tributaria en el ordenamiento jurídico-español plenamente aplicable a las actividades económicas del sector turístico. Por tanto, se hace preciso la exigencia del cumplimiento de la normativa tributaria existente a las plataformas digitales, a los oferentes de los servicios turísticos y a los usuarios-consumidores de los mismos. No obstante, merece ser destacada, la exención en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable al alquiler de viviendas de uso turístico cuando los arrendatarios son personas físicas que los destinan al uso exclusivo de vivienda y el arrendador no se obliga a la prestación de servicios complementarios propios de industria hotelera frente al resto de servicios de alojamiento turísticos que se encuentran gravados al tipo impositivo del 10%.

3. Necesidad de crear registros obligatorios y que sean operativos en las diferentes Comunidades Autónomas, que permitan aflorar las viviendas de uso turístico. Ello supondría la necesidad para los titulares de los inmuebles de cumplir con todos y cada uno de los requisitos no sólo administrativos sino también tributarios que establece nuestro ordenamiento. Entre ellos, la exigencia de darse de alta como empresarios en el Censo de la Administración Estatal de la Agencia Tributaria, a través de los modelos 036/037 en los que se detallen sus obligaciones tributarias.

4. Se hace preciso delimitar el ámbito tributario de las relaciones que se puedan establecer entre los propios consumidores/prestadores de los servicios y las plataformas que ofrecen los servicios de intermediación.

5. Como otras propuestas:

a. Sería interesante articular algún tipo de normativa que obligase a las plataformas digitales a intermediar sólo y exclusivamente con viviendas de uso turístico que

estuviesen dadas de alta en los registros correspondientes de las diferentes Comunidades Autónomas con todos los requisitos que establece la legislación vigente.

b. Obligar a todas las plataformas digitales, incluso a aquellas cuya sede de actividad económica no se halle en territorio español, a cumplimentar y presentar en las oficinas de la Agencia Tributaria, una declaración meramente informativa de operaciones con terceros, cuando superen una determinada cantidad, como por ejemplo el Modelo 347.

## **BIBLIOGRAFIA**

CUSCÓ PUIGDELLÍVOL, E. y FONT GAROLERA, J. “Nuevas formas de alojamiento turístico: comercialización, localización y regulación de las ‘viviendas de uso turístico’ en Cataluña”. *Revista Bibliográfica de Geografía y Ciencias Sociales*, Universidad de Barcelona, vol. XX, núm. 1.134, 2015.

PAGE, D. Airbnb paga fuera de España los impuestos del boom del alquiler turístico, *Sabemos digital*, edición del día 1/07/2015.

EY BUILDING A BETTER WORKING WORL y TOURISM&LAW, Impactos sociales y económicos sobre los destinos españoles derivados del exponencial aumento del alquiler de viviendas turísticas de corta duración, impulsado por los nuevos modelos y canales de comercialización P2P. *Hosteltur*, 2015.

JIMENEZ NAVAS, M. “Algunas reflexiones en torno a la configuración jurídico-tributaria del turismo residencial en España”. *Encontros Científicos - Tourism & Management Studies*, N°. Extra 1 (*Proceedings Int. Conference Tourism & Management Studies 2011: Full Papers*), 2011.

MEMENTO FISCAL, Ediciones Francis Lefebvre, S.A., 2015.

PAOLO RUSSO, A. & QUAGLIERI DOMINGUEZ, A., “La lógica espacial del intercambio de casas: una aproximación a las nuevas geografías de lo cotidiano en el turismo contemporáneo”. *Scripta Nova, Revista electrónica de Geografía y Ciencias Sociales*, Vol. XVII, núm. 483, 2014.

PEREZ ROYO, F. (2015), *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. Tecnos, 2015.

ROMERO MONTERO, A. Nuevos modelos de negocio en el sector turístico: implicaciones del escenario P2P. Comunicación Congreso AECIT 2014, 26-28 Noviembre (Benidorm).