

FISCALIDAD DEL ALOJAMIENTO TURÍSTICO EXTRAHOTELERO

Diego González Ortiz

Universitat Jaume I, Castellón

1. INTRODUCCIÓN

El alojamiento es el objeto del contrato de hospedaje. De acuerdo con la definición de Langle, el hospedaje es una relación entablada entre dos personas, de las cuales una se obliga a prestar a otro alojamiento, con los correspondientes servicios y con o sin suministro de alimentación, mediante precio¹. De forma similar, definía Soto Nieto el hospedaje como aquella modalidad contractual que persigue la permisión de albergue en el inmueble, complementada con la prestación de diversos servicios, que en el orden normal de desenvolvimiento de la vida se precisan para su indispensable desarrollo, higiene y comodidad². En cualquier caso, destaca en ambas definiciones, como característica relevante del contrato de hospedaje, su contenido complejo. Así, si bien la prestación esencial es la cesión del uso de determinadas habitaciones amuebladas, es imprescindible que aquélla

¹ Vid. LANGLE Y RUBIO, E., *Manual de Derecho Mercantil español*, Tomo III, Bosch, Barcelona, 1959, p. 270 (Citado por CEBALLOS MARTÍN, M.M., PÉREZ GUERRA, R., *El contrato turístico de alojamiento hotelero*, Comares, Granada, 2001, pp. 57 s.

² Vid. SOTO NIETO, F., *Subarriendo y hospedaje*, Marfil, Valencia, 1962, pp. 285 ss.

vaya complementada con la prestación de diversos servicios, que en el orden normal de desenvolvimiento de la vida se precisan para su indispensable desarrollo, higiene y comodidad. Estos servicios que integran el contrato de hospedaje pueden ser, desde luego, los de manutención, limpieza, reposición de ropa; si bien ninguno de ellos, individualmente, forma parte del contenido necesario de este contrato. Eso sí, tendrán carácter obligatorio para la empresa explotadora del establecimiento extrahotelero cuando, en función de la clase y categoría de establecimiento, así lo disponga la legislación turística³. Ahora bien, en todo caso deberá producirse una reventa de energías industriales, tales como suministro de agua (fría y caliente), y electricidad, así como, en algunas modalidades de alojamiento, combustible y calefacción; estas sí, condiciones necesarias e indispensables para el desarrollo de la vida del turista, para su higiene y su comodidad⁴. En cambio, otros servicios complementarios, como puedan

³ Con carácter general, la legislación turística permite la cesión del uso de las viviendas vacacionales, completamente equipadas, sin obligación de prestar más servicios que el suministro de agua, de energía eléctrica, de energía para la cocina, calefacción y agua caliente, recogida de basuras y atención al usuario durante el tiempo que dure la ocupación del alojamiento en todos aquellos asuntos relacionados con los servicios, tanto obligatorios como voluntarios, cuando éstos hayan sido aceptados por el cliente (Cfr. art. 11 del R.D. 2877/1982, de 15 de octubre, de ordenación de apartamentos y viviendas vacacionales). Sin embargo, en relación con determinadas modalidades de alojamientos extrahoteleros o de explotación de los mismos, la propia legislación turística obliga a la prestación de determinados servicios complementarios, normalmente, los de lavandería y limpieza de los alojamientos (Cfr. art. 10 de la Orden de 17 de enero de 1967, por la que se aprueba la ordenación de apartamentos, «bungalows» y otros alojamientos turísticos similares de carácter turístico).

⁴ A diferencia de otros servicios, como el de restaurante o lavandería, la reventa de energías en forma de luz, agua o calefacción, no son de libre utilización por el cliente, por lo que no pueden ser considerados como servicios accesorios al de alojamiento; es decir, integran la prestación de alojamiento, diferenciándola de aquella prestación que consistiría en la mera cesión de uso del inmueble.

ser aquellos necesarios para la práctica de actividades de senderismo, ciclismo de montaña, paseos a caballo, etc., no formarán parte en ningún caso del contenido de este contrato, sino de relaciones jurídicas independientes.

Consiguientemente, debemos diferenciar el contrato de hospedaje del contrato de arrendamiento, y en particular del arrendamiento por motivos turísticos o vacacionales, como modalidad de aquellos arrendamientos a los que se refiere art. 3 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (LAU), que denomina como “arrendamiento para uso distinto del de vivienda”, y define como aquel que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial uno distinto al de satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario y, en especial, los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra. Así, mientras que en este último tipo contractual adquiere primordial importancia la habitación o habitaciones objeto del mismo, en el hospedaje, por el contrario, los departamentos utilizados lo son en cuanto medio indispensable para el propósito de alojamiento, llegándose a afirmar que el huésped es un simple usuario, tenedor e incluso depositario de los mismos efectos que utiliza, y no poseedor, sino simple usuario eventual⁵. Y es que, como anteriormente se ha señalado, «lo característico del hospedaje es ese conjunto de prestaciones a cargo del hostelero, y la situación en que éste ha de seguir con respecto a las habitaciones, de las que no se desposee enteramente, y en las que a diario y casi constantemente tiene entrada, incluso para el cumplimiento de sus diversos deberes»⁶. Así, pues, la actividad desarrollada

⁵ Vid. SOTO NIETO, F., *Subarriendo y hospedaje*, ob. cit., pp. 20 s.

⁶ Vid. PEREZ SERRANO, N., *El contrato de hospedaje en su doble aspecto civil y mercantil*, Madrid, 1930, pp. 86-87 (Citado por CEBALLOS MARTÍN, M.M., PÉREZ GUERRA, R., *El contrato turístico de alojamiento hotelero*, ob. cit., p. 58, nota 45).

deberá calificarse de hospedaje, y no de arrendamiento, cuando lo acordado por las partes sea la cesión de uso de casas o apartamentos en condiciones de mobiliario, equipo, instalaciones y *servicios* que permitan su inmediata utilización, con tal de ofrecer habitación ocasional a personas no residentes habitualmente en la localidad en la que se encuentre el inmueble, o que las ocupen con fines vacacionales o de ocio. Con lo cual, cuando el objeto del contrato no se reduce a la cesión del uso y goce pacífico de la casa o apartamento, sino que, además, resulta decisivo el conjunto de asistencias que recibe el cliente desde el mismo momento de ocupación del alojamiento, tales como suministro de agua fría y caliente, electricidad, combustible, calefacción, recogida de basuras y entrega de ropas en debidas condiciones de limpieza, aunque no se ofrezcan otros servicios complementarios, como manutención, limpieza periódica y lavado de ropa, la actividad deberá considerarse como un hospedaje o alojamiento turístico.

El servicio de hospedaje se encuentra sujeto a la legislación turística de las Comunidades Autónomas, y en su defecto a la del Estado. Efectivamente, la promoción y la ordenación del turismo es competencia exclusiva de las Comunidades Autónomas en su respectivo ámbito territorial, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 148.1.18 de la Constitución española⁷. Pues bien, tanto la regulación autonómica como la estatal autorizan al desarrollo de la actividad empresarial de alojamiento u hospedaje en establecimientos extrahoteleros. En este sentido, en ambas esferas normativas se define como empresas de alojamiento turístico aquellas que se dedican, de manera profesional y habitual, mediante precio, a proporcionar albergue a las personas, con o sin presta-

⁷ La legislación turística estatal será de aplicación en aquellos territorios autonómicos que hasta el momento no hayan ejercido la competencia normativa que concede el art. 149.1.18 de la Constitución.

ción de servicios de carácter complementario⁸. Y esta misma normativa contempla las diferentes modalidades de establecimientos de alojamiento turístico extrahotelero a través de las que el ejercicio empresarial de dicha actividad está autorizado. De modo que, cualquier persona o entidad que se dedique de manera profesional y habitual, mediante precio, a proporcionar albergue fuera de un establecimiento hotelero, habrá de hacerlo en alguna de las modalidades previstas por la normativa turística que resulte aplicable. Así, en la esfera estatal, el Decreto 231/1965, de 14 de enero, define como alojamientos turísticos de carácter no hotelero, los albergues, campamentos, «bungalows», apartamentos, ciudades de vacaciones o establecimientos similares, destinados a proporcionar, mediante precio, habitación o residencia a las personas en épocas, zonas o situaciones turísticas. Por su parte, las diferentes legislaciones autonómicas contemplan diferentes modalidades de establecimientos de alojamiento turístico extrahotelero. Las categorías más comunes son: los campings o

⁸ La definición ofrecida se corresponde con la recogida en el art. 2 del Decreto 231/1965, de 14 de enero, que contiene el Estatuto ordenador de las empresas y de las actividades turísticas privadas. En el ámbito autonómico, vid. art. 11 de la Ley 6/1994, de 16 de marzo, de Ordenación del Turismo del País Vasco; el art. 27 de la Ley 9/1997, de 21 de agosto, de Ordenación y Promoción del Turismo de Galicia; el art. 2. e) de la Ley 12/1999, de 15 de diciembre, sobre Normas Reguladoras del Turismo en Andalucía; art. 15 de la Ley 5/1999, de 24 de marzo, de Ordenación del Turismo de Cantabria; arts. 8 y 12 de la Ley 11/1997, de 12 de diciembre, sobre Normas Reguladoras del Turismo de Murcia; art. 7 de la Ley 3/1998, de 21 de mayo, de Promoción y Ordenación del Turismo en la Comunidad Valenciana; art. 14 de la Ley 8/1999, de 26 de mayo, sobre Ordenación del Turismo de Castilla – La Mancha; art. 31 de la Ley 7/1995, de 6 de abril, de Ordenación del Turismo de Canarias; art. 17 de la Ley 2/1997, de 20 de marzo, sobre Normas Reguladoras del Turismo de Extremadura; art. 14 de la Ley 2/1999, de 24 de marzo, sobre Normas Reguladoras del Turismo de las Illes Balears; art. 24 de la Ley 1/1999, de 12 de marzo, de Ordenación del Turismo de la Comunidad de Madrid; y art. 21 de la Ley 10/1997, de 19 de diciembre, de Ordenación del Turismo de Castilla y León.

campamentos, los albergues, los apartamentos turísticos (algunas disposiciones regulan bajo una misma categoría los apartamentos turísticos, «bungalows», villas y chalets) y las casas rurales (a las que las distintas normas autonómicas también se refieren con diferentes denominaciones, tales como establecimientos de agroturismo, de turismo rural, casas rurales, alojamientos en el medio rural o alojamientos rurales). Alguna Comunidad Autónoma –como por ejemplo el País Vasco– autoriza, incluso, el ejercicio de esta actividad empresarial en casas particulares (otras Comunidades Autónomas, como la de Galicia, lo prohíbe expresamente).

El ordenamiento tributario no define, a los efectos de la aplicación de la normativa fiscal, lo que debe entenderse por empresa turística, ni por establecimiento turístico extrahotelero. Ni siquiera existen demasiadas normas tributarias cuyo presupuesto de hecho contemple, específicamente, la prestación del servicio de alojamiento por una empresa turística a través de un establecimiento extrahotelero⁹. Tan sólo encontramos referencias concretas a las empresas turísticas o a la actividad de alojamiento turístico en el Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, y también en la Orden del Ministerio de Hacienda 225/2003, de 11 de febrero, por la que se desarrollan para el año 2003 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, por la que se regula el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), y cuyo art. 20.1.23 se refiere específicamente a “Los arrendamientos de apartamentos o viviendas

⁹ Vid. SOLER ROCH, M^a.T., «Aspectos fiscales del turismo», en: *Turismo, III Congreso Universidad y Empresa*, Tirant lo Blach, Valencia, 2000, pp. 476 ss.

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”. Con lo cual, podemos advertir rápidamente los problemas que suscita la tributación de las empresas de alojamiento turístico extrahotelero. Por una parte, la interpretación de las escasas normas tributarias que se refieren a la actividad turística de alojamiento extrahotelero, con tal de identificar su ámbito objetivo de aplicación, cuando no exista identidad entre los términos utilizados por la legislación turística y tributaria. Y, por otra parte, se encuentran los problemas derivados de la aplicación de las normas tributarias generales a la actividad de alojamiento turístico extrahotelero, motivados por algunas de sus peculiaridades. Pues bien, toda esta problemática hemos intentado tratarla a través del análisis de tres cuestiones. La primera, la sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) de la actividad de alojamiento extrahotelero. La segunda cuestión tratada ha sido la de la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y la aplicación de la exención por arrendamiento de vivienda al alojamiento turístico extrahotelero. Y, en tercer lugar, la tributación de los rendimientos derivados del alojamiento turístico extrahotelero en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

2. SUJECIÓN AL IAE DE LA ACTIVIDAD DE ALOJAMIENTO EXTRAHOTELERO

La realización de una actividad empresarial tiene determinadas consecuencias jurídicas en el ámbito jurídico-tributario. La más inmediata es la sujeción al IAE, de acuerdo con lo previsto en los arts. 79 y 80 de la Ley 39/

1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (L.RHL), con independencia de la aplicación de alguna de las exenciones recogidas en el artículo 83 de la misma¹⁰. Efectivamente, según lo dispuesto en dichos preceptos, el hecho imponible de este impuesto está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional de actividades empresariales, profesionales y artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las Tarifas del Impuesto. Y, a estos efectos, la L.RHL define la actividad empresarial, profesional o artística, como 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. Evidentemente, la L.RHL, y en general el Derecho tributario, han asumido el concepto económico de empresa, recibido antes por el Derecho mercantil, que considera como actividad empresarial la actividad de orden económico, planificada y profesional (continuada, sistemática, con tendencia a durar), que tiene como fin la producción de bienes y servicios o el cambio de los mismos en el mercado¹¹. Y es que, como señaló el profesor Broseta, el concepto jurídico de empresa coincide necesariamente con el concepto económico, y es unitario, válido para todas las

¹⁰ La amplia exención aplicable a las personas físicas, a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, sociedades civiles y comunidades de bienes, contemplada en el art. 83. c) de la L.RHL, parece excluir también la obligación de presentar declaración de alta en el impuesto. Aunque el art. 91.2, párrafo primero de la L.RHL obliga a todos los sujetos pasivos a presentar las correspondientes declaraciones censales de alta en la matrícula, por el contrario, el artículo 5.1 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero, por el que se dictan normas para la Gestión del Impuesto sobre Actividades Económicas y se regula la Delegación de Competencias en materia de Gestión Censal de dicho Impuesto, limita esa obligación a los sujetos pasivos que no estén exentos del impuesto.

¹¹ Vid. URÍA, R., *Derecho mercantil*, 25ª ed., Marcial Pons, Madrid, 1998, pp. 35 ss.

disciplinas jurídicas, de modo que cada disciplina jurídica regula una parte o parcela del total fenómeno económico de la empresa¹². Ciertamente, el Derecho tributario goza de autonomía frente a otros sectores del ordenamiento jurídico para formular sus propias calificaciones. Sin embargo, en esta ocasión, el legislador se ha limitado a designar con los términos "actividad empresarial, profesional o artística" el concepto mercantil de actividad empresarial, puesto que si la finalidad principal de este impuesto es de carácter censal, solamente a quien realiza una actividad económica, de manera planificada y profesional, con el fin de producir de bienes y servicios o el cambio de los mismos en el mercado, resulta razonable y justificado incorporar a un censo¹³.

Pues bien, a estos efectos, la facilitación de albergue o habitación a las personas fuera de un establecimiento hotelero, por motivos turísticos o vacacionales, puede constituir una actividad empresarial. Así sucederá, según lo previsto en el art. 80 de la L.RHL, cuando para ello se realice

¹² Vid. BROSETA PONT, M., «La transmisión de la empresa: compra-venta y arrendamiento», *Revista de Derecho Mercantil*, nº 107, 1968, p. 62.

¹³ En el ámbito tributario, la doctrina ha discutido si la realización del hecho imponible del IAE exige igualmente habitualidad, y ello, en cuanto que la definición recogida en el art. 80 de la L.RHL no la menciona como característica definitoria de las actividades que se ejercen con carácter empresarial, profesional y artístico. Varias son las razones que la doctrina científica ha señalado para intentar demostrar que solamente las actividades realizadas de manera habitual están sujetas a este impuesto. Todas ellas se encuentran perfectamente expuestas por PAGES I GALTÉS, J., *Manual del Impuesto sobre Actividades Económicas*, Diputación de Barcelona/Marcial Pons, Madrid, 1995, pp. 81 ss. y por ANÍBARRO PÉREZ, S., *La sujeción al impuesto sobre actividades económicas*, McGraw-Hill, Madrid, 1997, pp. 80 ss. En nuestra opinión, la razón fundamental para exigir el ejercicio habitual de una actividad o, al menos, la pretensión de habitualidad, como presupuesto de sujeción al IAE, reside en la unidad del concepto de empresa en el ordenamiento jurídico, y que la L.RHL no ha querido ni resultaba razonable quebrar, como pone de manifiesto la evidente inspiración mercantilista de la definición recogida en el art. 80 de la L.RHL.

una ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la distribución de dicho servicio. Es decir, la actividad de alojamiento turístico en establecimientos extrahoteleros estará sujeta al IAE cuando se realice de manera planificada y profesional (continuada, sistemática, con tendencia a durar), y con el fin de intervenir en la distribución de dicho servicio en el mercado. Precisamente, la legislación turística española, tanto la estatal como la autonómica, es prácticamente unánime al definir como empresas de alojamiento turístico aquellas que se dedican, de manera profesional y habitual, mediante precio, a proporcionar albergue a las personas, con o sin prestación de servicios de carácter complementario. Incluso, hay que pensar que no es posible prestar alojamiento turístico mediante precio si no es a través de una empresa y en cumplimiento de todas las obligaciones que impone la legislación turística que resulte aplicable. Pues bien, esta misma normativa contempla las diferentes modalidades de establecimientos de alojamiento turístico extrahotelero en los que el ejercicio empresarial de dicha actividad está autorizado. De modo que, cualquier persona o entidad que se dedique de manera profesional y habitual, mediante precio, a proporcionar albergue fuera de un establecimiento hotelero, habrá de hacerlo en cualquiera de las modalidades previstas por la normativa turística que resulte aplicable. Consiguientemente, todas las empresas de alojamiento turístico, que presten este servicio en cualquiera de las modalidades de alojamiento turístico extrahotelero contempladas por la correspondiente normativa sobre ordenación turística aplicable –por razón del territorio en el que se desarrolle dicha actividad–, además de los deberes impuestos por dicha legislación turística, estarán obligadas a presentar declaración de alta y, eventualmente, satisfacer el IAE.

En cualquier caso, para que el hospedaje constituya una actividad empresarial será necesario que se realice de manera profesional –planificada, ordenada, continuada y sistemáticamente, aunque sea solamente durante determinadas temporadas del año–, y con el fin de intervenir en el mercado, esto es, ofreciendo alojamiento al público en general¹⁴. En estos casos, el hospedaje quedará sujeto al IAE. Esta actividad empresarial deberá ser clasificada en alguno de los epígrafes recogidos en la Agrupación 68 (Servicios de hospedaje), de las Tarifas de este impuesto. Concretamente, la cuota municipal a satisfacer podrá ser, en primer lugar, la prevista en el Grupo 685 (Alojamientos turísticos extrahoteleros), que resultará aplicable cuando los servicios de hospedaje «se presten en establecimientos distintos a los hoteles y moteles, hostales y pensiones, fondas y casas de huéspedes, hoteles-apartamentos, empresas organizadas o agencias de explotación de apartamentos privados, y campamentos turísticos; y, en particular, tienen encuadre en dicho Grupo 685 los servicios de hospedaje prestados en fincas rústicas, casas rurales y hospederías en el medio rural, así como albergues juveniles y similares que no tengan, objetivamente, la condición de ninguno de los establecimientos enumerados»¹⁵. Y, en segundo lugar, el Grupo 687,

¹⁴ Se ha defendido que en el hospedaje siempre nos hallamos ante el ejercicio de una industria, aunque sea de las de tipo doméstico. Vid. SOTO NIETO, F., *Subarriendo y hospedaje*, *ob. cit.*, p. 21. Por su parte, algún autor también ha señalado que el hospedaje constituye siempre una actividad empresarial, puesto que si los servicios no se ofrecieran con un fin profesional no habría contrato de hospedaje, sino otras figuras con las que pudiere guardar cierta similitud. Vid. BADENAS CARPIO, J.M., «El contrato de hospedaje», en: *Lecciones de Derecho del Turismo*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2000, p. 288.

¹⁵ Así lo señala la Consulta 1751/00, de 9 de octubre de 2000, de la SG de Tributos Locales. Además, en estos casos, si los establecimientos de hospedaje clasificados en este Grupo permanecen abiertos menos de ocho meses al año, la cuota de Tarifa será del 70 por 100 de la cuota señalada en el mismo, tal y como dispone la nota a dicho Grupo.

tal y como indica la descripción realizada por la propia Tarifa, será aplicable a los «Campamentos turísticos en los que se prestan los servicios mínimos de salubridad como agua potable, lavabos, fregaderos, etcétera»¹⁶. Por el contrario, el Grupo 686 (Explotación de apartamentos privados a través de agencia o empresa organizada), no describe una actividad de empresarial de alojamiento turístico extrahotelero, pues el alojamiento, en su caso, lo prestará la agencia o empresa organizada. Además, cualquiera que sea el Grupo que resulte aplicable, el sujeto pasivo estará autorizado para prestar otros servicios complementarios, sin pago de cuota adicional alguna, siempre que los mismos se exploten directamente por aquéllos y se destinen a uso exclusivo de los clientes del establecimiento (Regla 4ª, 2, F, de la Instrucción del IAE, contenida en el Anexo II del Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre)¹⁷.

¹⁶ En relación con la cuota de tarifa correspondiente a esta actividad, hay que tener en cuenta que cuando los campamentos permanezcan abiertos menos de ocho meses al año, su cuota será el 70 por 100 de la señalada en este grupo. Y, además, cuando los titulares de los campamentos realicen en ellos por sí mismos, y no a través de terceras personas, otras actividades tales como prestación de servicios de café, bar y restaurante, comercio al por menor de artículos de alimentación y bebidas, etc., los sujetos pasivos satisfarán el 25 por 100 de la cuota correspondiente a dichas actividades (Notas comunes al grupo 687).

¹⁷ No obstante, en este caso, se computará la superficie de los locales en los que se presten los referidos servicios a efectos del cómputo del elemento superficie a que se refieren la nota común de la Sección 1ª y la segunda nota común de la Sección 2ª de la Tarifas. Ahora bien, tratándose de la actividad de hospedaje, del número total de metros cuadrados que resulte de aplicar las normas contenidas en letra b) de la Regla 14ª, 1, F) de la Instrucción, se deducirá, en todo caso, el 40 por 100 en concepto de zonas destinadas a huecos, ascensores, escaleras y demás elementos no directamente afectos a la actividad gravada; si bien dicha deducción se aplicará, exclusivamente, sobre el número total de metros cuadrados de superficie construida destinada directamente a la referida actividad principal de hospedaje (letra c), párrafo 2, de la Regla 14ª, 1, F) de la Instrucción).

Por el contrario, tal y como ha mantenido la Administración tributaria, cuando se ceda el uso de casas o apartamentos, sin prestar ningún servicio propio de la actividad de hospedaje, limitándose a poner a disposición del cesionario las instalaciones, no resultará aplicable ninguna de las tarifas recogidas en la Agrupación 68 (Servicios de hospedaje)¹⁸. Así sucederá cuando entre el cedente y el cesionario se haya celebrado un contrato de arrendamiento, sujeto a la LAU. Ahora bien, debe tenerse en cuenta que la actividad deberá calificarse de hospedaje, y no de arrendamiento, cuando el objeto del contrato no se reduzca a la cesión del uso y goce pacífico de la casa o apartamento, sino que, además, resulte decisivo el conjunto de asistencias que recibe el cliente desde el mismo momento de ocupación del alojamiento, tales como suministro de agua fría y caliente, electricidad, combustible, calefacción, recogida de basuras y entrega de ropas en debidas condiciones de limpieza, aunque no se ofrezcan otros servicios complementarios, como manutención, limpieza periódica y lavado de ropa. Pues bien, cuando la permisión de albergue no se complemente con aquellos servicios y asistencias, y además se realice en el desarrollo de una actividad empresarial, existirá igualmente sujeción al IAE, resultando aplicable alguno de los epígrafes de la Agrupación 86 (Alquiler de bienes inmuebles)¹⁹. En todo caso, la sujeción al impuesto munici-

¹⁸ Resolución de 7 de junio de 2001 y de 23 de julio de 2001, de la SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas.

¹⁹ La cesión en arrendamiento de un inmueble no constituye, por sí misma, una actividad empresarial, que obligue a presentar declaración de alta y a satisfacer el IAE. Y es que no puede decirse que la entrega de un inmueble en arrendamiento, con la obligación de mantener al arrendatario en el goce pacífico del mismo por todo el tiempo del contrato y de efectuar las reparaciones necesarias a fin de conservar el inmueble en estado de servir para el uso a que ha sido destinada, constituya necesariamente una actividad empresarial, tal y como ha sido caracterizada por el Derecho mercantil. Menos

pal exigirá que se ofrezcan habitualmente al público en general inmuebles en arrendamiento; es decir, que se atienda con habitualidad, las demandas de viviendas realizadas por el público, en respuesta a la oferta efectuada por la propia empresa, cediendo directamente en arrendamiento o subarrendamiento los inmuebles, para dar satisfacción a dicha demanda. No obstante, frente a la posición mantenida por la Administración tributaria, según la cual, el epígrafe que resultaría aplicable sería el 861.1 de la Sección Primera (Alquiler de viviendas), la actividad empresarial de arrendamiento efectuada en el desarrollo de una actividad turística encajaría mejor en el Epígrafe 861.2 (Alquiler de locales industriales y otros alquileres n.c.o.p.), pues, no se trata de alquileres de inmuebles destinados a viviendas, tal y como exige la nota 1ª del Epígrafe 861.1²⁰.

aún puede sostenerse que el arrendamiento inmobiliario constituye siempre una actividad sujeta al IAE, aun cuando no se realice en el desarrollo de una actividad empresarial, por el hecho de aparecer recogida expresamente en las Tarifas del impuesto (Anexo I, Agrupación 86: Alquiler de inmuebles), porque la clasificación de una actividad empresarial de acuerdo con lo dispuesto en las Tarifas del impuesto presupone necesariamente la realización del hecho imponible del impuesto, definido en el art. 79.1 de la L.RHL como el mero ejercicio en territorio nacional de una actividad empresarial, profesional o artística. Precisamente, por la misma razón, tampoco puede entenderse que existe una presunción *iuris et de iure* de ejercicio de una actividad empresarial, cuando el valor catastral de los inmuebles arrendados supere los cien millones de pesetas, en cuanto que no existe obligación alguna cuando no se supera dicha magnitud, tal y como parece haber entendido ANÍBARRO PÉREZ, S., *La sujeción al impuesto sobre actividades económicas*, ob. cit., pp. 39 s.

²⁰ Precisamente, en función del destino dado a la edificación, la LAU distingue entre el «Arrendamiento de vivienda» y el «Arrendamiento para uso distinto del de vivienda». El primero es definido por la Ley como «aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario. Por su parte, se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda, aquel arrendamiento que recayendo sobre una edificación tenga como destino primordial uno distinto del de vivienda; en especial, según la LAU,

Por último, conviene añadir que la prueba del ejercicio de una actividad empresarial corresponderá siempre a la Administración, que dispondrá, de acuerdo con lo previsto en el art. 81 de la L.RHL, de cualquier medio admisible en Derecho y, en particular, de los contemplados en el art. 3 del Código de Comercio. Entre los medios de prueba de los que dispone la Administración destaca, en primer lugar, el reconocimiento por el interesado o sus representantes legales. Desde luego, este reconocimiento podrá ser efectuado a través de la presentación de una declaración tributaria, o bien constar en diligencia, acta de inspección o en cualquier otro expediente tributario, como señala el art. 12 del Real Decreto 243/1995, de 17 de febrero. Pero dicho reconocimiento también puede ser efectuado mediante la solicitud de autorización de apertura o funcionamiento de los establecimientos, que la legislación turística estatal y autonómica obliga por lo general a efectuar a quienes proyecten realizar una actividad empresarial de alojamiento en cualquiera de las modalidades contempladas²¹. En segundo lugar, hay que destacar la publicidad efectuada de la oferta de alojamiento o de cesión en arrendamiento de la vivienda vacacional, como medio de prueba del ejercicio de una actividad empresarial. Precisamente, a ella se refiere el art. 81 de la L.RHL, al remitirse al art. 3 del Código de

tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada. En cualquier caso, la cuota a satisfacer será la misma que la que hubiera correspondido por aplicación del Epígrafe 861.1, pues, en ambos casos, habrá de satisfacerse una cuota nacional de 0,10 por 100 del valor catastral asignado a los locales industriales y demás bienes comprendidos en este epígrafe a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Ahora bien, los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad sean inferiores a 100.000 pesetas, tributarán por cuota cero (nota 2ª del epígrafe 861.2).

²¹ Cfr. art. 3 de la Ordenación de Apartamentos, «Bungalows», y otros alojamientos similares de carácter turístico, aprobada por la Orden de 17 de enero de 1967.

Comercio, y el art. 12, letra c) del Real Decreto 243/1995. Por último, merece también ser destacada la presunción contenida en el art. 119 de la LGT, según el cual, «la Administración tributaria tendrá el derecho de considerar como titular de cualquier bien, derecho, empresa, servicio, actividad, explotación o función a quien figure como tal en un Registro fiscal u otros de carácter público, salvo prueba en contrario». En este sentido, la legislación turística de la mayoría de las Comunidades Autónomas prevé la creación registros públicos de empresas turísticas, en los que normalmente quedarán obligadas a inscribirse todas las empresas de alojamiento turístico²². Y si tenemos en cuenta que, además, algunas de estas legislaciones contemplan presunciones de la habitualidad en el ejercicio de la actividad empresarial de alojamiento turístico, se comprenderá

²² Cfr. art. 10 de la Ley 5/1994, de 16 de marzo, del Turismo en el País Vasco; Orden de 27 de marzo de 1979, por el que se crea el Registro General de Empresas y Actividades Turísticas de Cataluña; art. 24 de la Ley 9/1997, de 21 de agosto, de Ordenación y Promoción del Turismo en Galicia; arts. 34 y 35 de la Ley 12/1999, de 15 de diciembre, del Turismo en Andalucía; art. 19 de la Ley 5/1999, de 24 de marzo, de Ordenación del Turismo de Cantabria; Decreto 57/1996, de 31 de diciembre, de la Comunidad Autónoma de la Rioja, por el que se crea el Registro de empresas y actividades turísticas y se regula su funcionamiento; art. 11 de la Ley 11/1997, de 12 de diciembre, por la que se establecen las normas reguladoras en materia de turismo de la Región de Murcia; art. 15 de la Ley 3/1998, de 21 de mayo, de turismo de la Comunidad Valenciana; Decreto 23/1985, de 14 de marzo, de la Comunidad Autónoma de Aragón, por el que se crea el Registro de empresas y actividades turísticas; art. 13 de la Ley 8/1999, de 26 de mayo, de ordenación del turismo de Castilla-La Mancha; art. 22 de la Ley 7/1995, de 6 de abril, de ordenación del turismo en Canarias; art. 16 de la Ley 2/1997, de 20 de marzo, de ordenación del turismo en Extremadura; art. 11 de la Ley 2/1999, de 24 de marzo, General Turística de las Illes Balears; art. 23 de la Ley 1/1999, de 12 de marzo, de Ordenación del Turismo de la Comunidad Autónoma de Madrid; arts. 33 y 34 de la Ley 10/1997, de 19 de diciembre, de Ordenación del Turismo en Castilla y León.

que la labor probatoria de la Administración puede resultar en ocasiones sencilla²³.

3. SUJECIÓN AL IVA Y APLICACIÓN DE LA EXENCIÓN POR ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA AL ALOJAMIENTO TURÍSTICO EXTRAHOTELERO

La realización de *una o varias* prestaciones de servicios, que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal *con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo*, determina siempre la condición de empresario o profesional a efectos del IVA de quien las realiza. Con lo cual, el alojamiento de personas en cualquiera de las modalidades de alojamiento turístico extrahotelero previstas por la legislación turística siempre constituirá una prestación de servicios sujeta al IVA. Ahora bien, el art. 20, Uno, apartado 23, letra b), de la L.IVA, declara exentos los arrendamientos de edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios a estas últimas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquéllos. No obstante, según este mismo precepto, dicha exención no comprenderá, entre otros supuestos, “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

²³ Así, por ejemplo, el art. 22 de la Ley 6/1994, de 16 de marzo, del Turismo en el País Vasco, tras definir como “apartamentos turísticos” las casas, construcciones prefabricadas o similares de carácter fijo, o conjunto de ellas, en las que profesional y habitualmente se ofrezca mediante precio alojamiento turístico, presume la habitualidad cuando se facilite alojamiento en dos o más ocasiones dentro del mismo año por tiempo que en su conjunto exceda de un mes.

otros análogos”, ni tampoco “los arrendamientos de edificios o parte de los mismos asimilados a viviendas de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de Arrendamientos Urbanos”. Consiguientemente, se plantea el problema de determinar en qué casos el servicio de alojamiento en casas rurales, apartamentos turísticos y, en general, establecimientos turísticos extrahoteleros, habrá de considerarse como una prestación de servicios exenta del impuesto. Se trata, por lo demás, de una cuestión relevante, pues las consecuencias jurídicas serán bien distintas, tanto para el cedente como para el cesionario, según resulte o no aplicable la mencionada exención. Para el cedente, la exención del impuesto determinaría, fundamentalmente, la imposibilidad de deducir el IVA soportado como consecuencia de las adquisiciones de bienes y prestaciones de servicios necesarias para hacer posible la cesión del uso del inmueble; pero, por otra parte, también se produciría un relajamiento en las obligaciones contables y de facturación impuestas a los sujetos pasivos del Impuesto. Mientras que para el cesionario del uso del inmueble, la principal consecuencia sería la obligación de satisfacer el ITPAJD, en lugar de soportar la repercusión del IVA correspondiente.

Pues bien, cuando la cesión del uso del inmueble se complementa con diversos servicios que en el orden normal de la vida se precisan para su indispensable desarrollo, higiene y comodidad, tales como manutención, limpieza o planchado de ropa, no cabe duda de que la operación se encontrará sujeta y no exenta del impuesto. Y ello porque, con independencia de que pudiera entenderse que no nos encontramos ante un “arrendamiento de edificios o partes del mismo para ser destinados exclusivamente a viviendas”, dichas prestaciones de servicios siempre estarán fuera del ámbito material de aplicación de la exención en virtud de lo establecido en la letra e’) del art. 20, Uno, apartado 23,

b), de la L.IVA. Sin embargo, también podemos encontrarnos con una cesión del uso de alguna de las edificaciones a las que la legislación turística considera como establecimiento extrahotelero, realizada en el desarrollo de una actividad a la que esta misma legislación califique como actividad empresarial de alojamiento turístico, sin que exista obligación de manutención, de limpieza o de lavado de ropa por parte del hospedador²⁴. Así, por ejemplo, los apartamentos turísticos son considerados como “alojamientos turísticos” por el Decreto 231/1965, de 14 de enero, por el que se aprueba el estatuto ordenador de las empresas y actividades turísticas privadas, sin que el Real Decreto 2877/1982, de 15 de octubre, de ordenación de apartamentos y viviendas vacacionales, obligue a todas las empresas explotadoras de dichos establecimientos a la prestación de los servicios mencionados en el art. 20, Uno, apartado 23, b), letra e’) de la L.IVA. En estos casos, el tenor literal del supuesto de exclusión al que nos estamos refiriendo, podría llevar a pensar que la prestación del servicio de alojamiento se encontraría sujeta y exenta del impuesto, al no complementarse la cesión del uso del inmueble con la obligación de prestación de servicios complementarios, tales como manutención, limpieza o lavandería. Ahora bien, con independencia de que se presten los servicios mencionados

²⁴ Sobre el objeto del contrato de hospedaje, BADENAS CARPIO, J.M., «El contrato de hospedaje», *ob. cit.*, pp. 289 ss. De la propia legislación turística se desprende que la prestación de servicios complementarios al alojamiento no es una nota definitoria de los establecimientos hoteleros. Así, por ejemplo, el art. 2 del Real Decreto 1634/1983, de 15 de junio, sobre ordenación de los establecimientos hoteleros, define los hoteles como “aque- llos establecimientos que facilitan alojamiento con o sin servicios comple- mentarios, (...)”. No obstante, la Orden de 19 de julio de 1968, sobre clasificación de establecimientos hoteleros, cuando regula las condiciones mínimas en los hoteles, hostales, y pensiones, exige que se facilite al público tanto al servicio de alojamiento como el de comidas.

en el art. 20, Uno, apartado 23, b), letra e') de la L.IVA, una interpretación sistemática y conforme al Derecho Comunitario, debe conducirnos a defender la sujeción plena, en cualquier caso, de los servicios de alojamiento turístico, siempre que ante un hospedaje, y no ante un arrendamiento, nos encontremos.

Efectivamente, debe tenerse en cuenta que el hospedaje u alojamiento en un establecimiento turístico extrahotelero no es un arrendamiento, lo que constituye una condición necesaria para que resulte de aplicación la exención contemplada en el apartado 23 del art. 20, número Uno. Aun así, sería razonable entender que el término "arrendamiento" ha sido empleado por la Ley en un sentido usual, como sinónimo de "alquiler", siendo cierto que usualmente al hospedaje en establecimientos extrahoteleros, como apartamentos o casas rurales, se le designa con el término "alquiler", aunque exista obligación por parte del hospedador de prestar algún servicio complementario. Precisamente, así se desprende del propio precepto, cuando excluye del ámbito de la exención "Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos". Efectivamente, se pone de manifiesto que la L.IVA no distingue entre hospedaje y arrendamiento, y que con el término "arrendamiento" se designan, tanto verdaderos contratos de arrendamiento, en sentido estricto, como el hospedaje en establecimientos extrahoteleros. Así se desprende igualmente de una interpretación de este apartado conforme al art. 13, parte B), letra b), apartado 1, de la Sexta Directiva, cuando exige el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, con excepción de "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". El propio Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en su Sentencia de 12 de febrero de 1998 (Asunto C-346/95), ha señalado que la Sexta Directiva se refiere, precisamente, a las operaciones de alojamiento de corta duración para personas distintas de los familiares con tal de garantizar la sujeción al tributo de las operaciones realizadas por aquellos sujetos pasivos que ejerzan una actividad similar a la función esencial desempeñada por un hotel, a saber, proporcionar un alojamiento temporal en el marco de una relación mercantil.

Consiguientemente, una correcta interpretación del apartado 23 del art. 20, número Uno de la L.IVA, conforme al sentido de la Sexta Directiva, conduce directamente a la sujeción y no exención de los servicios de hospedaje en establecimientos turísticos extrahoteleros, prestados en el ejercicio de una actividad empresarial, o, al menos, con la pretensión de obtener ingresos continuados en el tiempo (art. 5. Uno, c) de la L.IVA), aun cuando no se presten alguno de los servicios expresamente relacionados en el subapartado e') de aquel precepto. Y es que, lo que determina la plena sujeción al impuesto no es la prestación de alguno de los servicios complementarios enumerados en el mencionado subapartado, sino que se trate de operaciones de alojamiento, tal y como éstas vengán definidas en las legislaciones de los diferentes Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar. De manera que debemos acudir a la definición de las operaciones de alojamiento en el marco de sectores que tengan una función similar al sector hotelero, realizada por la legislación turística de nuestro

país, con tal de delimitar adecuadamente el ámbito objetivo de aplicación del supuesto excluido de la exención. Y, en este sentido, la legislación turística española, tanto estatal como autonómica, considera como empresas de alojamiento turístico aquellas dedicadas, de modo profesional o habitual, a proporcionar habitación a las personas, tanto en establecimiento hoteleros, como en otros establecimientos de carácter extrahotelero, con o sin prestación de servicios complementarios²⁵. Bastaría, pues, con la prestación de un servicio de hospedaje, esto es, la cesión de uso de casas o apartamentos en condiciones de mobiliario, equipo, instalaciones y servicios que permitan su inmediata utilización, acompañada de la reventa de energías industriales, tales como suministro de agua (fría y caliente), y electricidad, así como, en algunas modalidades de alojamiento, combustible y calefacción. Con lo cual, las operaciones de alojamiento en apartamentos turísticos, «bungalows», chalets, villas, casas rurales o similares, aun cuando no deban prestarse los servicios de restaurante, limpieza o lavado de ropa, han de entenderse realizadas en el marco de un sector con una función similar al sector hotelero y, consiguientemente, deberían considerarse excluidas del ámbito de aplicación de la exención; esto es, plenamente sujetas al impuesto²⁶.

Ahora bien, aun tratándose del arrendamiento de apartamentos turísticos, chalets, «bungalows», casas rurales o

²⁵ Véase lo indicado en la nota 8.

²⁶ Por el contrario, en opinión de Elisa Prados, cuando no se preste ningún servicio complementario propio de la industria hotelera, la actividad estará exenta. En opinión de esta autora, los arrendamientos de edificios deberán considerarse destinados a viviendas siempre que el destino no sea el ejercicio de una actividad empresarial o profesional por el arrendatario. Cfr. PRADOS PÉREZ, E., «Aspectos tributarios de los alojamientos de turismo rural», *Quincena Fiscal*, nº 3, 2002, p. 39. En este mismo sentido se pronuncia la SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, en contestación a la Consulta 1118-01, de 7 de junio de 2001.

similares, y no de un contrato de hospedaje, esto es, tratándose de verdaderos contratos de arrendamiento de inmuebles por motivos turísticos o vacacionales, no cabe entender exenta la prestación del servicio, al no existir obligación por parte del arrendador de prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera. La razón se encuentra en que la aplicación de la exención contemplada en el art. 23, b) de la L.IVA presupone necesariamente que el objeto del arrendamiento esté constituido por «edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas». Efectivamente, la Ley no exime los arrendamientos de edificios o partes de los mismos susceptibles de ser utilizados como vivienda, sino los arrendamientos de inmuebles que vayan a ser destinados a vivienda, esto es, a la estancia de asiento o residencia algo continuada en un lugar²⁷. Precisamente, en función del destino dado a la edificación, la LAU distingue

²⁷ Vid. BORJA BANQUERI, J.A., «Los contratos de arrendamiento de vivienda suscritos con personas jurídicas para sus empleados y su tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido», *Estudios Financieros*, nº. 44, 2002, p. 128, quien afirma que «La exención tributaria analizada está configurada, entre otras consideraciones, atendiendo al destino de los inmuebles arrendados, y no por razón de sus características o tipología constructiva». Así parece desprenderse, igualmente, de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 5ª), de 24 octubre. Por su parte, en la Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) de 30 de noviembre de 1990, con motivo de la aplicación de esta exención, se afirma que «la palabra «vivienda» designa un concepto jurídico indeterminado y se define en su principal acepción por el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española como habitación o morada. En definitiva, el lugar de cobijo o descanso, al resguardo de las agresiones externas de cualquier índole, donde se vive y se convive, y de ahí su nombre. Esa imagen subyace en nuestro ordenamiento jurídico y muy especialmente en la Constitución, donde se reconoce el derecho de todos a disfrutar de una vivienda digna y adecuada (art. 47) y es el soporte de la noción de domicilio con su especial e intensa protección también constitucional, su inviolabilidad (art. 18), definido a su vez en el Código civil como el lugar de la residencia habitual (art. 40)».

entre el «Arrendamiento de vivienda» y el «Arrendamiento para uso distinto del de vivienda». El primero es definido por la Ley como «aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario»²⁸. Por su parte, se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda, «aquel arrendamiento que recayendo sobre una edificación tenga como destino primordial un uso distinto del establecido en el artículo anterior» (el de vivienda); y en especial, según la LAU, «tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra». Igualmente, las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas, aprobadas por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, se refieren en el Epígrafe 861.1 al «Alquiler de Viviendas», aclarando la nota 1 correspondiente al mismo que «El presente epígrafe comprende el alquiler, con o sin opción de compra, de toda clase de inmuebles destinados a vivienda»; de manera que el arrendamiento de vivienda también viene caracterizado en el ordenamiento tributario por razón del destino dado al inmueble²⁹. Así,

²⁸ La Dirección General de Tributos viene reiterando que la exención no se extiende a los arrendamientos de viviendas efectuados a personas o entidades que no los destinen directamente a vivienda, puesto que el arrendatario es una Sociedad, siendo que las personas jurídicas no puede destinar una edificación directamente a vivienda. En este sentido, véase, por ejemplo, la Resolución de la SG de Impuestos sobre el Consumo de 30 de enero de 1998 (0131-98). También puede encontrarse la misma argumentación en la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 8 de febrero de 2002. Esta doctrina administrativa y jurisprudencial parte, precisamente, de la idea de que lo determinante a efectos de la exención en el IVA no son las características del inmueble, sino el destino dado al mismo, así como de un concepto de vivienda aproximado al sentido usual y al acogido por la LAU. Y es este mismo concepto de vivienda, como destino del inmueble, lo que conduce a excluir del ámbito de la exención los arrendamientos a personas jurídicas.

pues, no puede decirse que el arrendamiento de inmuebles por motivos turísticos o vacacionales constituya un arrendamiento de vivienda, ni el sentido usual de los términos, ni el sentido técnico que adquieren en el ordenamiento jurídico español. Consiguientemente, este tipo de arrendamientos quedará siempre sujeto y no exento del IVA³⁰. Podrá dudarse de la conformidad de la norma española con la Sexta Directiva, cuyo art. 13, B), b) ordena a los Estados miembros la exoneración del arrendamiento de bienes inmuebles, pero en ningún caso una interpretación conforme al Derecho comunitario posibilita llegar a conclusiones no permitidas por el tenor literal de la ley española³¹.

²⁹ Sin embargo, la Resolución de la SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas de 23 de julio de 2001 (1517-01) considera que el epígrafe 861.1 sería el aplicable a un contribuyente que pretende destinar un inmueble de su propiedad a vivienda turística vacacional, al no prestarse ningún servicio propio de la actividad de hospedaje (alimentación, limpieza periódica, custodia de enseres, etc.). En el mismo sentido se expresa, entre otras, la Resolución de 25 de noviembre de 2002 del mismo órgano (1821-02). Ahora bien, resulta difícil aceptar que el arrendamiento como vivienda turística vacacional pueda ser considerado como un arrendamiento destinado a vivienda, pues ni es vivienda conforme al sentido usual del término, ni conforme a su sentido técnico-jurídico.

³⁰ A favor de la exención, por el contrario, viene mostrándose la Administración tributaria a través de sus contestaciones a las consultas formuladas por los contribuyentes. Véase, en este sentido, la Resolución de 25 de noviembre de 2002 (1821-02), de la SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas. La razón esgrimida por la Administración es siempre la misma: puesto que no se prestan los servicios propios de la industria hotelera, resulta aplicable la exención. Ahora bien, en ningún caso se razona la calificación de estos arrendamientos para uso vacacional como arrendamiento para ser destinado a vivienda. A favor de la exención, faltando igualmente un razonamiento sobre su calificación como arrendamiento de inmueble para ser destinado a vivienda, vid. PRADOS PÉREZ, E., «Aspectos tributarios...», *ob. cit.*, p. 39.

³¹ Vid. HERRERA MOLINA, P.M., «Los arrendamientos de inmuebles como operación exenta en el IVA», Impuestos, 1988, Tomo I, pp. 865 ss. No obstante, la normativa española ha sido declarada conforme a la Sexta Directiva por la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 3 de febrero de 2000.

4. **TRIBUTACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS DERIVADOS DEL ALOJAMIENTO TURÍSTICO EXTRAHOTELERO EN EL IRPF**

La renta derivada de la cesión del uso de viviendas amuebladas por motivos turísticos o vacacionales –tales como apartamentos, «bungalows», chalets, villas, casas rurales o similares–, en condiciones de mobiliario, equipo, instalaciones y servicios que permitan su inmediata utilización, podrá ser calificada como rendimiento del capital inmobiliario o como rendimiento de actividades económicas, en función de que concurren determinadas circunstancias. Como regla general, si la cesión tiene lugar en el desarrollo de una actividad empresarial, esto es, en el ejercicio de una actividad que suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, entonces, las rentas obtenidas deberán ser calificadas como rendimientos de actividades económicas. En particular, recibirán esta calificación aquellas cesiones que se produzcan en el marco de un contrato de hospedaje, es decir, cuando la permisión de albergue en el inmueble se complemente con los diversos servicios que en el orden normal de desenvolvimiento de la vida se precisan para su indispensable desarrollo, higiene y comodidad. Y ello, puesto que el hospedaje supone siempre 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 y servicios. Así, pues, cuando el titular del derecho a la explotación del inmueble se obligue a la prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera, aunque no se ofrezcan servicios como manutención, limpieza periódica y lavado de ropa, y siendo lo decisivo el conjunto de asistencias que recibe el cliente desde el mismo momento de ocupación del alojamiento, tales como suministro de agua fría

y caliente, electricidad, combustible, calefacción, recogida de basuras y entrega de ropas en debidas condiciones de limpieza; entonces, la totalidad de las contraprestaciones recibidas tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas. Calificación que, por no tratarse de una actividad de arrendamiento, no tendrá como presupuesto la concurrencia de las circunstancias descritas en el art. 25.2 de la L.IRPF, a saber: 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 misma; y b) Que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Ahora bien, si la cesión se realizara a través de un contrato de arrendamiento, sin que existiera obligación por parte del arrendador de prestar servicio complementario alguno, para que las rentas percibidas reciban la calificación de rendimientos de actividades económicas, de acuerdo con lo previsto en el art. 25.2 de la L.IRPF, no sólo hará falta que el arrendamiento se realice en el desarrollo de una actividad empresarial, tal y como ha quedado anteriormente definida, sino que será necesario, además, que en el desarrollo de esa actividad se cuente, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la misma y, además, que para la ordenación de aquella se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. Por el contrario, cuando la cesión no se realice en el desarrollo de una actividad empresarial, esto es, cuando no implique 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; o bien, aun tratándose de un arrendamiento realizado en ejercicio de una actividad empresarial, no concurren las circunstancias previstas en el art. 25.2 de la L.IRPF; entonces, las rentas obtenidas de

berán ser calificadas como rendimientos del capital inmobiliario³², salvo que se trate de un subarrendamiento, en cuyo caso habrán de ser calificadas como rendimientos del capital mobiliario, según lo dispuesto en el art. 23.4, letra c), de la L.IRPF, siempre que no constituya una actividad económica³³. Pues bien, tratándose de rendimientos del capital inmobiliario, en ningún caso resultará aplicable la reducción prevista en el art. 25.2 de la L.IRPF. Efectivamente, según este precepto, en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior se reducirá en un 50 %. Y es que, como vimos anteriormente, por “inmuebles destinados a vivienda”, ni en el sentido usual de los términos, ni tampoco en sentido técnico-jurídico, es posible comprender los apartamentos, «bungalows», chalets, villas o casas rurales cedidos y ocupados con fines vacacionales o de ocio. Pero, además, por tratarse de una excepción a los principios generales del IRPF, el precepto debe ser interpretado de una manera restrictiva, intentando comprenderlo de la manera menos arbitraria y menos lesiva con el principio de igualdad. En este sentido, no resulta razonable extender el ámbito objetivo de aplicación del incentivo previsto en el art. 25.2 de la L.IRPF, más allá de lo necesario para garantizar el derecho de todos los españoles a disfrutar de una vivienda digna y adecuada, contemplado en el art. 47 de la Constitución española.

³² En este sentido se expresa la SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas, en contestación a la Consulta 1118-01, de 7 de junio de 2001.

³³ Parece lógico pensar que, para que las rentas derivadas del subarrendo sean consideradas como rendimientos de actividades económicas, además del ejercicio de una actividad que suponga 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, será necesario que concurren las circunstancias previstas en el art. 25.2 de la L.IRPF.

Por último, todavía debemos plantearnos la posibilidad de determinar los rendimientos de actividades económicas, procedentes de la explotación de un establecimiento de alojamiento extrahotelero, en régimen de estimación objetiva. Para ello, es preciso examinar la relación de actividades económicas recogida por la Orden del Ministerio de Hacienda 225/2003, de 11 de febrero, por la que se desarrollan para el año 2003 el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido. Pues bien, las actividades descritas en los Grupos 685 y 861 de las Tarifas del IAE no se encuentran expresamente mencionadas en la referida Orden Ministerial, ni en su artículo primero, en el que se encuentran referidas las actividades o sectores a los que resultará aplicable el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido; ni tampoco en su artículo segundo, en el que se relacionan las actividades a las que, resultándoles de aplicación el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca o el del recargo de equivalencia del Impuesto sobre el Valor Añadido, les es susceptible de aplicación el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ahora bien, ello no puede significar que, en todo caso, los rendimientos derivados de la actividad empresarial de alojamiento turístico extrahotelero no puedan ser determinados por aplicación del régimen de estimación objetiva³⁴. Por el contrario, el régimen de estimación objetiva será de aplicación a la actividad de alojamiento turístico extrahotelero cuando la misma sea accesoria a la

³⁴ A la conclusión opuesta llega, sin embargo, PRADOS PÉREZ, E., «Aspectos tributarios...», *ob. cit.*, p. 40.

realizada por agricultores o ganaderos cuya actividad principal esté sujeta al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido. Efectivamente, el artículo primero, apartado 1, de la Orden 225/2003, de 11 de febrero, prevé que el régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el régimen especial simplificado del Impuesto sobre el Valor Añadido resultarán aplicables a "Otros trabajos, servicios y actividades accesorios realizados por agricultores o ganaderos que estén excluidos o no incluidos en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido". Pues bien, el alojamiento turístico extrahotelero por parte del agricultor o ganadero puede constituir un servicio accesorio, que siempre quedará excluido del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, pues, ni se presta con los medios ordinariamente utilizados en las explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas, ni contribuye a la realización de las respectivas producciones³⁵. En este caso, siempre que el agricultor no estuviera excluido de este

³⁵ El alojamiento turístico extrahotelero puede constituir un servicio accesorio no incluido o excluido del régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca. Será accesorio cuando el volumen de ingresos conjunto imputables a estos trabajos y servicios accesorios prestados por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales, sea inferior al que corresponda a las actividades agrícolas, ganaderas o forestales de carácter principal. Aunque solamente quedaría incluido en dicho régimen especial si, además de ser accesorio, reuniera las condiciones previstas en el art. 127 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, por la que se regula el Impuesto sobre el Valor Añadido; desarrollado en el art. 46 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido. Precisamente, el Anexo I de la Orden 225/2003 precisa que se incluye el "Agroturismo" como actividad accesorio realizada por agricultores, ganaderos o titulares de actividades forestales no incluida en el régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca del Impuesto sobre el Valor Añadido.

régimen especial, pues esto supondría igualmente la exclusión del régimen de estimación objetiva, a la actividad accesorio de alojamiento turístico extrahotelero le resultará aplicable este último³⁶.

³⁶ De acuerdo con lo dispuesto en la Orden 225/2003, el índice de cuota devengada por operaciones corrientes será de 0,16, mientras que el porcentaje aplicable para calcular las cuotas trimestrales será del 80 por 100.