

**ALGUNAS CUESTIONES CONFLICTIVAS
EN LA TRIBUTACIÓN DEL ALOJAMIENTO TURÍSTICO
EXTRAHOTELERO EN ANDALUCÍA.
ESPECIAL REFERENCIA A LA PROVINCIA DE CÓRDOBA**

**Some conflicting issues in the taxation of extra hotel
accommodation in Andalusia, especially the province of Córdoba**

M^a Ángeles Recio Ramírez⁷

RESUMEN

En el presente trabajo se analizan aquellas cuestiones tributarias conflictivas relativas a las viviendas que prestan el servicio de alojamiento en Andalucía, haciendo hincapié en los datos que se tienen sobre las mismas en la provincia de Córdoba. Este tipo de negocio ha sufrido un auge en los últimos años especialmente por el denominado consumo colaborativo, y a las tecnologías de la información y la comunicación. Y, en este último año 2020, los viajeros lo han convertido en uno de sus alojamientos favoritos como consecuencia de la pandemia del Covid-19, debido a que se prefieren alojamientos no compartidos y con cercanía a zonas al aire libre.

Se aborda la complejidad, a modo ejemplificativo, que existe en la tributación del Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre el Valor Añadido, poniendo de manifiesto que con independencia de la forma elegida para la prestación del servicio de alojamiento –apartamento turístico, vivienda con fines turísticos, casa rural y vivienda como alojamiento rural–, lo interesante a efectos de determinar la tributación del arrendamiento del inmueble es el servicio complementario a la industria hotelera prestado junto al alojamiento por parte del titular del negocio, así como la naturaleza jurídica del negocio en sí, con independencia de cuál sea el epígrafe del impuesto en el que se cursó el alta en el Censo de empresarios, profesionales o retenedores en la Agencia Estatal de Administración tributaria.

Palabras Clave: (Tributación, impuestos, turismo, viviendas turísticas, alojamientos turísticos).

⁷ Profesora Doctora PSI, Área Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Córdoba, correo electrónico: arecio@uco.es.

ABSTRACT

In the present work, those conflictive tax issues related to homes that provide accommodation services in Andalusia are analyzed, emphasizing the data that are available on them in the province of Córdoba. This type of business has experienced a boom in recent years, especially due to the so-called collaborative consumption, and information and communication technologies. And, in this last year 2020, travelers have made it one of their favorite accommodations as a result of the Covid-19 pandemic, because non-shared accommodations are preferred and close to outdoor areas.

It addresses the complexity, as an example, that exists in the taxation of the Tax on Economic Activities and the Value Added Tax, showing that regardless of the form chosen for the provision of the accommodation service - tourist apartment, housing with Tourist purposes, rural house and housing as rural accommodation-, the interesting thing for the purpose of determining the taxation of the property lease is the complementary service to the hotel industry provided together with the accommodation by the business owner, as well as the legal nature of the business itself, regardless of the tax heading in which the registration was made in the Census of businessmen, professionals or withholders at the State Tax Administration Agency.

Keywords: (Taxation, taxes, tourism, tourist housing, tourist accommodation)

1. INTRODUCCIÓN

No cabe duda alguna de que en una ciudad como Córdoba, que ostenta cuatro declaraciones de la UNESCO como Patrimonio de la Humanidad⁸ tiene como punto fuerte de su economía el sector turismo.

En los últimos años y como consecuencia del uso de las tecnologías de la información y la comunicación, unido al fenómeno de la globalización, se ha hecho posible algo que hace tan sólo quince años era inimaginable como, por ejemplo, que sin residir físicamente en un determinado territorio, se pueda operar en el mercado de cualquier país del mundo con un simple dispositivo (ordenador, tablet o teléfono móvil) que tenga acceso a Internet, procesando la información en tiempo real.

Todo esto, con independencia de la solvencia económica que cada persona pueda ostentar, confiere una mayor velocidad en la planificación y contratación

⁸ En el año 1984 se produce la declaración por la Unesco de la Mezquita-Catedral de Córdoba como Patrimonio Mundial de la Humanidad, el 17/12/1994 se amplía la anterior declaración al Centro Histórico de Córdoba, el 06/12/2012 se declara la Fiesta de los Patios como Patrimonio Inmaterial de la Humanidad y 01/07/2018 se nombra a la ciudad califal de Medinat Al-Zahra como Patrimonio Mundial de la Humanidad. Siendo en la actualidad, la única ciudad de España que tiene cuatro declaraciones de la UNESCO.

de servicios turísticos. Ello ha provocado que en los últimos tiempos hayan surgido nuevos modelos de negocio, entre los que destacan especialmente por su gran desarrollo, los sectores del alojamiento con fines turísticos y el transporte. En nuestro trabajo sólo nos ocuparemos del alojamiento.

La intromisión de estos nuevos sectores dentro del mercado turístico ha sido incorporada con gran rapidez en el ámbito económico sin apenas ajustes de calado, pero no ocurre igual en el ámbito jurídico, mucho menos flexible a los cambios constantes de un fenómeno en plena evolución.

2. ANÁLISIS PREVIO DE LOS ALOJAMIENTOS TURÍSTICOS EN LA CIUDAD DE CÓRDOBA: ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS, APARTAMENTOS TURÍSTICOS Y VIVIENDAS CON FINES TURÍSTICOS

En la ciudad de Córdoba existían en el año 2019 los siguientes alojamientos (Tabla 1):

Tabla 1. Unidades de alojamiento y capacidad de plazas en la ciudad de Córdoba durante el año 2019

	Unidades de alojamiento	Capacidad de Plazas
Establecimientos Hoteleros	3.765	6.993
Apartamentos turísticos	204	665
Viviendas con fines Turísticos	2.347	5.055
Total año 2019	6.316	12.713

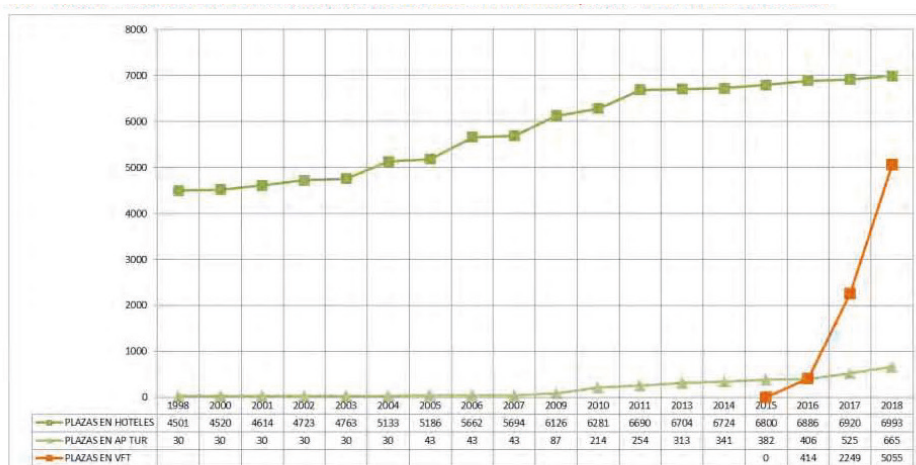
Fuente: Elaboración propia con datos del “Estudio sobre el dimensionamiento de la oferta de vivienda con fines turísticos existente en la ciudad de Córdoba. Propuesta de medidas de ordenación y estrategia de comunicación de la situación”, realizado por el Instituto Municipal de Turismo del Ayuntamiento de Córdoba, en abril de 2019⁹

⁹ Disponible en: <https://bit.ly/39xqkvn> [última consulta 07/12/2020].

Cómo se puede comprobar en la Tabla núm. 1, los apartamentos turísticos, así como las viviendas con fines turísticos representan en la ciudad de Córdoba un 40,39% de las unidades de alojamiento existentes y un 45,78% de las plazas ofertadas.

Igualmente, y dentro del ya mencionado Estudio se establece la gráfica comparativa del acumulado 1998-2018 de plazas ofertadas en los diferentes establecimientos de alojamiento turístico:

Tabla 2 Acumulado 1998-2018 de plazas ofertadas en diferentes establecimientos de alojamiento turístico



GRÁFICA COMPARATIVA DEL ACUMULADO 1998-2018 DE PLAZAS OFERTADAS EN ESTABLECIMIENTOS HOTELEROS, APARTAMENTOS TURÍSTICOS Y VFT INSCRITAS EN EL RTA; FUENTE: ELABORACIÓN PROPIA SOBRE EXPLOTACIÓN DE DATOS DEL RTA REALIZADA POR EL SERVICIO DE EMPRESAS Y ACTIVIDADES TURÍSTICAS DE LA CONSEJERÍA DE TURISMO Y DEPORTE, MARZO DE 2019

Fuente: Estudio sobre el dimensionamiento de la oferta de vivienda con fines turísticos existente en la ciudad de Córdoba, propuesta de medidas de ordenación y estrategia de comunicación de la situación, realizado por el Instituto Municipal de Turismo del Ayuntamiento de Córdoba, en abril de 2019.

Se aprecia que en el año 2015 se produce un ascenso meteórico de la oferta de viviendas con fines turísticos, cuya oferta a casi llega a duplicarse en el año 2018. Ascenso que es mucho menor en el resto de los alojamientos (hoteles y apartamentos turísticos).

Tabla 3. Número de establecimientos en la provincia de Córdoba de Casas Rurales y Viviendas turísticas de alojamiento rural

PROVINCIA (COMARCAS) Y CAPITAL	Casa Rural	Vivienda turística de alojamiento rural	TOTALES
Campaña sur	18	19	38
Guadiato	48	8	56
Guadajoz	5	13	18
Los Pedroches	38	29	67
Subbética	113	193	306
Alto Guadalquivir	15	7	22
TOTAL PROVINCIA	277	308	585
CAPITAL	15	41	56
TOTAL	292	349	641

Fuente: ADEITUR. R.T.A. marzo 2020. Disponible en: <https://bit.ly/3qhJETQ> [última consulta 09/01/2021].

Partiendo de estas dos tablas se pretende en nuestro estudio poner de manifiesto la importancia financiero-tributaria de las viviendas con fines turísticos en la economía de la ciudad de Córdoba. Y en base a ello, emprendemos el estudio de algunas cuestiones tributarias que actualmente están siendo objeto de resoluciones por la doctrina administrativa, así como por la jurisprudencia de nuestros tribunales pues no existe un criterio uniforme sobre las mismas, referidas al IAE e IVA. Aunque antes de abordar la tributación propiamente dicha debemos comenzar por esclarecer las tipologías de inmuebles que constituyen la oferta de turismo extrahotelero, una diferenciación necesaria para establecer su fiscalidad.

3. CLASES DE VIVIENDAS TURISTICAS EN ANDALUCÍA

Bajo el paraguas de alojamiento turístico extrahotelero se agrupa un mapa heterogéneo de inmuebles – apartamentos turísticos, casas rurales, viviendas turísticas de alojamiento rural, viviendas con fines turísticos - que dificulta el estudio de su regulación. Cuestión que se complica todavía más cuando se comprueba que la misma no se haya homogeneizada dentro del ámbito estatal.

La definición de apartamento turístico es la más antigua de todas. Se regulaba en el artículo 1 del derogado Real Decreto 2877/1982, de 15 de octubre, de ordenación de apartamentos turísticos y de viviendas: “Se configuran como turísticos [...], los bloques o conjuntos de apartamentos, y los conjuntos de villas, chalés, bungalows y similares que sean ofrecidos empresarialmente en alquiler, de modo habitual, debidamente dotados de mobiliario, instalaciones, servicios y equipo para su inmediata ocupación por motivos vacacionales o turísticos¹⁰. Destaca dentro de la definición el vocablo “empresarialmente”, es decir, deben ser explotados por empresas dedicadas a esta actividad económica.

El legislador estatal reguló, en un primer momento, el arrendamiento de los alojamientos turísticos en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos. Normativa que sería posteriormente modificada por la Ley 4/2013 del 4 de junio, de Medidas de Flexibilización y Fomento, en la que se han excluido de su regulación las viviendas dedicadas a la actividad turística, entendiéndose que estas debían estar reguladas por la legislación autonómica, dado que las competencias en materia turística están cedidas a las mismas por el artículo 148.1.18 de nuestra Constitución.

Las competencias de la Comunidad Andaluza en turismo datan de antiguo, así los artículos 37 a 43 del antiguo Real Decreto 698/1979, de 13 de febrero, sobre transferencia de competencias de la Administración del Estado a la Junta de Andalucía en materia de Administración local, agricultura, transporte, urbanismo, actividades molestas y turismo. Posteriormente, tal competencia fue incluida en el artículo 13.17) de la Ley Orgánica 6/1981, de 30 de diciembre, de Estatuto de Autonomía para Andalucía. Actualmente, la Comunidad Autónoma de Andalucía, conforme dispone el Estatuto de Autonomía Andaluz en su artículo 71: “Corresponde a la Comunidad Autónoma la competencia exclusiva en materia de turismo, que incluye, en todo caso: la ordenación y la planificación del sector turístico; la regulación y la clasificación de las empresas y establecimientos turísticos y la gestión de la red de establecimientos turísticos de titularidad de la Junta, así como la coordinación con los órganos de administración de Paradores de Turismo de España en los términos que establezca la legislación estatal; la promoción interna y externa que incluye la suscripción de acuerdos con entes extranjeros y la creación de oficinas en el extranjero; la regulación de los derechos y deberes específicos de los usuarios y prestadores de servicios turísticos; la formación sobre turismo y la fijación de los criterios, la regulación

¹⁰ El texto fue derogado por el Real Decreto 39/2010, de 15 de enero, por el que se derogan diversas normas estatales sobre acceso a actividades turísticas y su ejercicio.

de las condiciones y la ejecución y el control de las líneas públicas de ayuda y promoción del turismo”.

Tras la atribución de dicha competencia, se publicó por la Comunidad Autónoma de Andalucía, la Ley 12/1999, de 15 de diciembre, del Turismo. Norma que establecía todo un catálogo de alojamientos extrahoteleros: apartamentos, casas rurales, viviendas turísticas vacacionales, viviendas turísticas de alojamiento rural. La definición de apartamento se contenía en el artículo 38: “[...]establecimientos destinados a prestar el servicio de alojamiento turístico que estén compuestos por un conjunto de unidades de alojamiento y que sean objeto de comercialización en común por un mismo titular”. Entendiendo por unidades de alojamiento los propios apartamentos, villas, chalés, bungalós o inmuebles análogos. En el artículo 41 la definición de casas rurales: “[...]aquellas edificaciones situadas en el medio rural que, por sus especiales características de construcción, ubicación y tipicidad, prestan servicios de alojamiento, con otros servicios complementarios, y que hayan sido declaradas como tales por la Administración turística”. En el artículo 43 las viviendas turísticas vacacionales: “[...]aquéllas en las que se presta únicamente el servicio de alojamiento y que son ofertadas al público para su utilización temporal o estacional o son ocupadas ocasionalmente, con fines turísticos, una o más veces a lo largo del año. Y, por último, en el artículo 44 viviendas turísticas de alojamiento rural: “[...] aquéllas que cumplan con las especiales características definidas para las casas rurales, siempre que en ellas no se preste ningún servicio distinto del alojamiento”. Es decir, estábamos ante alojamientos claramente diferenciados.

La referida Ley fue derogada posteriormente por la Ley 13/2011, de 23 de diciembre, de Turismo de Andalucía, actualmente vigente, que en sus artículos 40 a 54 viene a establecer la regulación de los establecimientos de alojamiento turístico, incluyendo dentro de los mismos, a los establecimientos hoteleros, apartamentos turísticos, campamentos de turismo o campings, casas rurales y cualquier otro que se establezca reglamentariamente. Desaparecen de la nueva catalogación las viviendas turísticas vacacionales, así como las viviendas turísticas de alojamiento rural. No obstante, hallamos una innovación referida a los apartamentos turísticos, clasificándolos en edificios/complejos –establecimientos integrados por tres o más unidades de alojamiento que ocupan la totalidad o parte independiente de un edificio o de varios, disponiendo de entrada propia y, en su caso, ascensores y escaleras de uso exclusivo– y conjuntos –establecimientos integrados por tres o más unidades de alojamiento ubicadas en un mismo inmueble o grupos de inmuebles, contiguos o no, ocupando solo una parte de los mismos—¹¹.

¹¹ Román Márquez, A. (2014), pp. 12-14.

Entre el periodo intermedio de las Leyes 12/1999 y la 13/2011, tuvo lugar la publicación del Decreto 194/2010, de 20 de abril, de establecimientos de apartamentos turísticos, que hoy día es la norma reguladora de este tipo de establecimientos.

En cuanto a las viviendas turísticas vacacionales, no será hasta el Decreto 28/2016, de 2 de febrero, de las viviendas con fines turísticos y de modificación del Decreto 194/2010, de 20 de abril, de establecimientos de apartamentos turísticos que encontremos una regulación en la CC.AA. de Andalucía. Se trata de viviendas que se encuentran ubicadas en inmuebles sitios en suelo residencial, en los que mediante contraprestación se preste el servicio de alojamiento, de forma habitual y con una finalidad turística, incluyendo aquellas ofertadas a través de canales que permitan su reserva de alojamiento (*vid.* artículo 3).

En cuanto al alojamiento rural ha sido regulado en Andalucía por el Decreto 20/2002, de 29 de enero, de Turismo en el Medio Rural y Turismo Activo, en el que se diferencia entre casas rurales y viviendas de alojamiento de turismo rural. Siendo la diferencia fundamental en que en las primeras se presta el servicio complementario de la industria hotelera (comidas y bebidas, lavandería, venta de productos artesanales y gastronómicos propios de la comarca, información referente a los recursos turísticos de la comarca, actividades de turismo activo, otros servicios complementarios vinculados con el medio rural) y, en las segundas, solo cabe el alojamiento (*vid.* artículo 19). Disposición que más tarde se recogió dentro del articulado de la Ley 13/2011 (*vid.* artículo 48)

No obstante, recientemente ha sido publicado el Decreto-ley 2/2020, de 9 de marzo, de mejora y simplificación de la regulación para el fomento de la actividad productiva de Andalucía, que en apartado XIX de su Exposición de motivos señala que la citada restricción contraviene lo establecido en la normativa europea de servicios, además de no implicar una mejora de la calidad del servicio o una mayor protección de los consumidores y usuarios, por lo que se suprime la imposibilidad de prestar por las viviendas de alojamiento rural los servicios distintos del alojamiento y prestar el servicio durante más de tres meses al año. Es por lo que, en su artículo 17 procede a modificar el citado artículo 48 de la Ley 13/2011.

Como podemos observar, tanto las viviendas con fines turísticos como las viviendas de alojamiento de turismo rural, están pensadas para ser explotadas en arrendamiento directamente por sus titulares, como una actividad económica complementaria a su actividad económica principal, es decir, persigue unos ingresos extras gracias a la explotación de su vivienda. Ello en principio presupone

que en ambas sólo prestará el servicio de alojamiento, pero nada les impide prestar desde la publicación del Decreto-Ley 2/2020, los servicios complementarios de la industria hotelera. Mientras que las casas rurales y los apartamentos turísticos suponen una actividad económica netamente empresarial que presumiblemente constituirá la actividad principal.

4. CUESTIONES TRIBUTARIAS QUE AFECTAN A LAS VIVIENDAS TURÍSTICAS EN ANDALUCÍA

Procedemos a abordar en este punto aquellas cuestiones tributarias más conflictivas relacionadas con las viviendas turísticas en Andalucía, centradas en dos impuestos como son el IAE y el IVA.

4.1 El Impuesto de Actividades Económicas

Cuando una persona física o jurídica realiza una actividad económica dentro del sector turístico, se encuentra obligada a la cumplimentación y presentación de una declaración para poder inscribirse en el Censo de empresarios, profesionales o retenedores de la Administración Tributaria. Esta declaración de carácter informativo recibe el nombre de Alta Censal -modelos 036 (ordinaria) y 037 (simplificada)-. Dentro de los datos que deben declararse en la misma se encuentran los relativos a la actividad económica a desarrollar y la existencia o no de locales, en los que la misma va a ser desarrollada. Estos datos se corresponden con los epígrafes que se nos requieren por el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE). Este impuesto es de titularidad municipal, si bien, su gestión censal esta atribuida a la Administración tributaria Estatal.

Una actividad se ejerce con carácter empresarial cuando suponga la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. (*vid.* art. 79 del TRLRHL). En nuestro estudio, resulta también de especial interés el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del IAE. Y ello, en atención a qué no existe un criterio pacífico en la aplicación de los epígrafes relativos a la actividad turística desarrollada.

Dentro de las citadas tarifas del impuesto nos encontramos con dos epígrafes que podrán ser aplicables a la prestación del servicio de alojamiento: por un

lado, el epígrafe 861.1 de la Sección Primera de las Tarifas, “Alquiler de viviendas”; y, por otro lado, dentro de las rúbricas correspondientes a la Agrupación 68 de la Sección Primera, nos encontramos con la actividad del “Servicio de hospedaje, concretamente en el grupo 685, “Alojamientos turísticos extrahoteleros”. La inclusión en un epígrafe u otro va a depender en exclusiva del servicio efectivamente prestado desde el inmueble turístico. Y, ello como dice el TSJ de Andalucía, Granada, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, en su Sentencia núm. 1530/2018, de 11 septiembre 2018 (JT\2019\67): “[...]y ello con independencia de los requisitos y autorizaciones previas que establezca la autoridad administrativa competente en materia de turismo para su ejercicio”. Es decir, si en el inmueble además del alojamiento se presta el servicio complementario propio de la industria hotelera (recepción, atención permanente, limpieza diaria, custodia de maletas, servicio de restauración -desayunos, comidas y cenas-, etc.); o el servicio prestado se limita únicamente al alojamiento, es decir, la mera puesta a disposición de los clientes del inmueble en cuestión.

Si la actividad de alojamiento presta los servicios complementarios a la industria hotelera, el epígrafe correcto será el del grupo 685, de la agrupación 68 “Alojamientos turísticos extrahoteleros”, pero si estos servicios complementarios no se prestan, el epígrafe correcto sería el 861.1 “Alquiler de viviendas”¹². En este sentido, las consultas vinculantes de la DGT, núm. V1226-19, de 30/05/2019 (JUR\2019\211769); núm. V2102-14, de 1/08/2014 (JUR\2014\241183); y núm. V1248-06 de 29/06/2006 (JT\2006\1112).

Con referencia a este último epígrafe 861.1 conviene recordar que el artículo 3.a) de la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, establece que no tendrán la obligación de presentar la Declaración censal los arrendadores de inmuebles exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), conforme al artículo 20.Uno.23.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA).

Se ha de matizar que, para nuestros tribunales y a efectos de determinar la posterior tributación en el IRPF e IVA de este tipo de inmuebles resulta irrelevante el epígrafe del IAE en el que se haya cursado el alta censal, porque lo que realmente interesa es la verdadera naturaleza del negocio realizado, afirmación en consonancia

12 Rovira Ferrer, I., (2017), pp. 13-15.

con lo establecido en los artículos 13 a 16 de la LGT. En este sentido, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 4ª, en su sentencia núm. 661/2014 de 12 noviembre de 2014 (JT 2015\252).

No obstante, y hasta la publicación en Andalucía del Decreto-ley 2/2020, tanto las viviendas con alojamientos rurales como las viviendas con fines turísticos se consideraban como actividad económica incluida en el epígrafe 861.1 “Alquiler de viviendas”, al no ofrecer junto al alojamiento, los servicios complementarios a la industria hotelera¹³. A partir de la publicación de este Decreto Ley 2/2020 se abre la posibilidad a que estos establecimientos ofrezcan también estos servicios complementarios, y por lo tanto puedan optar a darse de alta en el epígrafe 685 “Alojamiento turísticos extrahoteleros”.

4.2 El Impuesto sobre el Valor Añadido

En teoría, dependiendo del epígrafe elegido dentro del IAE, la tributación en el IVA de las diferentes viviendas turísticas podría variar, pero esto como ya hemos visto solo tiene incidencia si se corresponde con la verdadera naturaleza del negocio realizado.

En principio, debemos atender a la definición que el artículo 5. Dos de la LIVA establece sobre lo que son actividades empresariales o profesionales, entendiendo por tales aquellas que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. Concepto que es coincidente con el contenido en el artículo art. 79 del TRLRHL, ya comentado. La referida definición debe ser completada con lo previsto en el artículo 5.1.c) de la LIVA que considera empresario o profesional a los arrendadores de artículo 5. Uno.c), que considera empresario o profesional a los arrendadores de inmuebles. Por lo tanto, todos los negocios de arrendamiento están sujetos al impuesto y son considerados como prestaciones de servicios (*vid.* artículo 11 de la LIVA). Tal afirmación debe ser puntualizada, pues en el artículo 20. Uno.23 de la LIVA se establece una exención en este tipo de arrendamientos, cuando los mismos estén destinados a vivienda¹⁴. No obstante, en el propio artículo en su apartado é) es-

¹³ Serrano García, Mª., (2019), pp. 151-157.

¹⁴ Esta exención del impuesto tiene su origen en el artículo 135.1.l) de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

tablece que la exención no será aplicable a 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. En este sentido la Consulta Vinculante de la DGT, núm. V0719-18, de 16/03/2018¹⁵.

En atención a lo expuesto, si los inmuebles se arriendan exclusivamente como alojamiento sin la prestación de servicios complementarios a la industria hotelera, lo que venía siendo habitual, en viviendas con alojamientos rurales y viviendas con fines turísticos hasta la publicación del Decreto Ley 2/2020, estaremos ante negocios sujetos pero exentos del impuesto¹⁶. Lo que significa que el arrendador no tendrá que tributar por el IVA porque la operación, atendiendo a lo previsto en el párrafo 2 del artículo 4.4 de la LIVA, tributará por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Pero ello conlleva dos consecuencias:

- El sujeto pasivo en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas será el arrendatario, que es quien deberá pagar la cuota del mismo.
- Estamos ante una exención limitada, lo que implica la no deducibilidad de las cuotas de IVA soportadas en los gastos correlacionados con la actividad económica desarrollada por los arrendadores.

Por el contrario, si el inmueble es arrendado como alojamiento y junto a este se prestan los servicios de la industria hotelera, la operación estará sujeta y no exenta. En este caso sería de aplicación lo dispuesto en el artículo 7.5 del 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. El tipo aplicable a este tipo de operaciones será del 10% conforme a los establecido en el artículo 91. Uno.2 de la LIVA referido al servicio de hostelería¹⁷. Dentro de este grupo se ha encuadrado tradicionalmente a las ca-

¹⁵ Mories Jiménez, M.T., (2019), pp. 329-331.

¹⁶ No se consideran servicios complementarios a la industria hotelera: Servicio de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por el arrendatario; servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por el arrendatario; servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio así como la urbanización en que está situado; servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos. Este es el criterio mantenido por la Dirección General de Tributos en sus consultas, entre ellas, la núm. V1564-11, de 16/06/2011; y núm. V1039-12, de 11/05/2012.

¹⁷ Desdentado Daroca, E., Díaz Vales, F. y Lucas Durán, M., (2018), pp. 70-75.

sas rurales y los apartamentos turísticos por tratarse de actividades económicas de carácter empresarial, conforme dispone la normativa administrativa que regula dichos alojamientos. En este tipo de operaciones se pueden deducir las cuotas de IVA soportadas.

Sin embargo, también podemos encontrar casas rurales y apartamentos turísticos en los que no se prestan los servicios complementarios de la industria hotelera. En este último caso, las operaciones estarían sujetas, pero exentas a tenor de lo previsto en el artículo 20. Uno. 23 de la LIVA, no cabiendo la posibilidad de deducir las cuotas de IVA soportadas. En este sentido, la resolución núm. 25/00009/2015/00/00, de 30/01/2018, del Tribunal Económico Administrativo de Cataluña (JUR\2020\259413); la reciente sentencia del TS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, núm. 1592/2020 de 25/11/2020 (JUR\2020\360677); y la sentencia del TSJ de Andalucía, sede Granada, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª, núm. 1530/2018 de 11 septiembre 2018 (JT\2019\67).

Actualmente, se está dirimiendo en nuestro Tribunal Supremo un litigio atinente a las casas rurales. El mismo consiste en determinar la aplicación o no de la exención IVA de los alquileres de casas rurales conforme a lo dispuesto en el artículo 20. Uno.23º LIVA, ante la duda de si tales inmuebles se pueden considerar “edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas”, cuestión que excede el ya debatido dilema sobre si, en el caso concreto, se reúnen los requisitos para apreciar que se prestan o no servicios complementarios. Actualmente existen interpuestos tres Recursos de Casación ante el Alto Tribunal pendientes de resolución, se trata del Auto de 9 julio 2020 (JUR\2020\226873); Auto de 2 de julio de 2018 (RCA 2818/2018); y Auto de 9 de julio de 2019 (RCA 1921/2019).

5. CONCLUSIONES

Es innegable que el alojamiento turístico extrahotelero supone para la provincia de Córdoba un impulso nada despreciable para su desarrollo turístico, social y económico. Maxime, en zonas o destinos rurales en los que la oferta o capacidad hotelera se encuentra muy limitada.

Este auge de la vivienda vacacional encuentra su reflejo en nuestro Derecho Tributario que no tiene una regulación específica para este tipo de operaciones, a diferencia de lo que si puede ocurrir en el ámbito del Derecho Administrativo.

Se hace preciso modificar nuestros principales impuestos para dar cabida a este tipo de operaciones.

- En el caso específico del IAE, quizás establecer nuevos epígrafes comprensivos o adecuados a los nuevos alojamientos vacacionales, que pudiesen trasladarse posteriormente a las Declaraciones de alta censales.
- En el IVA, las referidas modificaciones podrían ir en consonancia con una nueva reinterpretación de la Directiva 2006/112/CE, para no hacer depender la tributación en el impuesto de estos establecimientos de alojamiento turístico, de la diabólica prueba ante la Administración Tributaria y nuestros tribunales sobre si se presta o no el servicio complementario propio de la industria hotelera. Mientras tanto, la gran mayoría tributará de estas operaciones tributará por el ITPYAJD, al resultar exentos de IVA en virtud del artículo 20. Uno. 23 de la LIVA.

6. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ADEITUR (2020). *R.T.A. de Córdoba, marzo 2020*. Disponible en: <https://bit.ly/3qhJETQ> [última consulta 09/01/2021].

Desdentado Daroca, E., Díaz Vales, F. y Lucas Durán, M. (2020). “Los problemas jurídicos del “Alojamiento colaborativo”: un estudio interdisciplinar”, en: *Documentos de Trabajo núm. 198/2018*, Fundación Alternativas, 2018, pp. 70-75.

IMTUR. Ayuntamiento de Córdoba (2019). *Estudio sobre el dimensionamiento de la oferta de vivienda con fines turísticos existente en la ciudad de Córdoba, propuesta de medidas de ordenación y estrategia de comunicación de la situación*. Disponible en: <https://bit.ly/39x-qkvn>, [última consulta 07/12/2020].

Mories Jiménez, M.T. (2019). “Régimen Tributario de la economía colaborativa”, en: GOSÁLBZ PEQUEÑO, H. (dir.), *Régimen Jurídico del consumo colaborativo*, ed. Aranzadi. 2019. pp. 329-331.

Román Márquez, A. (2014). “Las viviendas particulares dedicadas a la actividad de alojamiento turístico. Su exclusión de la Ley de Arrendamientos Urbanos”, en: *Revista Internacional de Doctrina y Jurisprudencia*, núm. 6, 2014, pp. 12-14.

Rovira Ferrer, L. (2017). “Fiscalidad del alquiler turístico de habitaciones y viviendas en Cataluña”, en: *CIRIEC – España, Revista jurídica de economía social y cooperativa*, núm. 31, 2017, pp. 13-15.

Serrano García, M^a. (2019). Diferencias en la ordenación turística y el tratamiento fiscal de las casas rurales, las viviendas turísticas de alojamiento rural y las viviendas con fines turísticos en Andalucía. *Revista Internacional de Turismo, Empresa y Territorio*, 3 (1), 151-157. Disponible en: <https://bit.ly/39zghWG>