

# FISCALIDAD PRÁCTICA DEL ARRENDAMIENTO VACACIONAL

IVA, IRPF, IRNR, e IS

Vicente Arbona Mas

Licenciado en Administración  
y Dirección de Empresas



Ebook + Actualizaciones  
en [www.colex.es](http://www.colex.es)

1.ª EDICIÓN



COLEX



# **FISCALIDAD PRÁCTICA DEL ARRENDAMIENTO VACACIONAL**

*IVA, IRPF, IRNR, e IS*

**1.<sup>a</sup> EDICIÓN 2020**

**Vicente Arbona Mas**

*Licenciado en Administración y Dirección de Empresas*

COLEX 2020

Copyright © 2020

Queda prohibida, salvo excepción prevista en la ley, cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública y transformación de esta obra sin contar con autorización de los titulares de propiedad intelectual. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (arts. 270 y sigs. del Código Penal) El Centro Español de Derechos Reprográficos ([www.cedro.org](http://www.cedro.org)) garantiza el respeto de los citados derechos.

Editorial Colex S.L. vela por la exactitud de los textos legales publicados, no obstante, advierte que la única normativa oficial se encuentra publicada en el BOE o Boletín Oficial correspondiente, siendo esta la única legalmente válida, y declinando cualquier responsabilidad por daños que puedan causarse debido a inexactitudes e incorrecciones en los mismos.

Editorial Colex, SL, habilitará a través de la web [www.colex.es](http://www.colex.es) un servicio online para acceder al texto con las eventuales correcciones de erratas, además, como complemento a su libro, dispondrá de un servicio de actualizaciones.

© Vicente Arbona Mas

© Editorial Colex, S.L.  
Polígono Pocomaco, parcela I, Edificio Diana, portal centro 2,  
A Coruña, 15190, A Coruña (Galicia)  
[info@colex.es](mailto:info@colex.es)  
[www.colex.es](http://www.colex.es)

*A Mati, Clara y Vicent, mi familia.  
Sin su comprensión y apoyo no existiría este libro.*

*A Joan Torres, Presidente de la FETTAF, y mi amigo.  
Sin su inestimable apoyo tampoco existiría.*



# SUMARIO

<b>I. INTRODUCCIÓN .....</b>	11
<b>II. LOS SERVICIOS COMPLEMENTARIOS PROPIOS DE LA INDUSTRIA HOTELERA .....</b>	13
1. Delimitación del concepto .....	13
2. La prueba de la efectiva realización de los servicios complementarios propios de la industria hotelera .....	15
3. Incidencia de la normativa turística en la calificación tributaria del arrendamiento vacacional .....	16
<b>III. TRIBUTACIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO DEL ARRENDAMIENTO VACACIONAL .....</b>	19
1. Tributación en el IVA del arrendamiento vacacional cuando el propietario se relaciona directamente con sus clientes .....	19
2. Tributación en el IVA del arrendamiento cuando el propietario alquila la vivienda vacacional a una empresa que comercializa las estancias en nombre propio .....	24
3. Determinación de la base imponible del arrendamiento vacacional en caso de que el mismo este sujeto a un “impuesto sobre estancias turísticas” .....	32
4. La necesidad de aplicar la regla de la prorrata para la deducción del IVA soportado en determinados casos .....	33
5. La deducción del IVA soportado en la adquisición o construcción de una vivienda cuya intención es destinarla al arrendamiento vacacional .....	42
6. La renuncia a la exención del IVA en la adquisición de una vivienda vacacional y el “destino previsible” .....	50
7. Inversión del sujeto pasivo en la construcción de la vivienda vacacional .....	52
8. Efectos en el IVA soportado en la adquisición o construcción de la vivienda en caso de su utilización privativa antes de efectuar el primer arrendamiento .....	57
9. Promotora que destina a alquiler vacacional una vivienda inicialmente destinada a la venta. La “afectación sobrevenida” a arrendamiento .....	58
10. Adquisición de vivienda que se afecta, desde el momento inicial, a la realización de arrendamientos con servicios complementarios propios de la industria hotelera, y se transmite durante su período de regularización .....	62
11. Afectación de la vivienda desde un sector diferenciado distinto del arrendamiento a un sector diferenciado de arrendamiento vacacional .....	63
<b>IV. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS .....</b>	65
1. Naturaleza en el IRPF del propietario de la vivienda vacacional de la renta derivada del arrendamiento .....	65
1.1. Calificación de la renta como rendimiento de actividades económicas .....	65
1.2. Calificación de la renta obtenida como rendimiento del capital inmobiliario ..	67

## SUMARIO

1.3. Breve esquema diferenciador de la calificación en el IRPF de la renta obtenida como rendimiento del capital inmobiliario o como rendimiento de actividad económica . . . . .	76
2. La renta presunta por “imputación inmobiliaria” . . . . .	77
3. Arrendamiento de la vivienda vacacional con posterior subarrendamiento . . . . .	78
4. Retenciones a cuenta del IRPF . . . . .	78
5. Incidencia del alquiler vacacional en los beneficios fiscales en el IRPF vinculados a la vivienda habitual . . . . .	79
<b>V. IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE NO RESIDENTES . . . . .</b>	83
1. Tributación en el IRNR del arrendamiento de la vivienda cuando se acompaña con la prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera . . . . .	83
2. Condiciones para que el arrendamiento de inmuebles suponga la existencia de establecimiento permanente a efectos del IRNR aun sin prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera . . . . .	87
3. Tributación en el IRNR del arrendamiento de la vivienda cuando no se acompaña con la prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera . . . . .	88
3.1. Contribuyente no residente en otro Estado miembro de la Unión Europea ni en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria (Islandia y Noruega) . . . . .	88
3.2. Contribuyente residente en otro Estado miembro de la Unión Europea o en un Estado miembro del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria (Islandia y Noruega) . . . . .	90
4. Tributación en el IRNR del arrendamiento de la vivienda cuando el propietario cede la vivienda a una empresa comercializadora que actúa en nombre propio . . . . .	96
4.1. El propietario no se obliga a la prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera . . . . .	96
4.2. El propietario se obliga frente a la comercializadora a la prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera . . . . .	97
5. Arrendamiento, a través de una comunidad de bienes constituida en España, de una vivienda vacacional, cuya titularidad corresponde a dos no residentes, a una comercializadora. No obligación de prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera . . . . .	98
<b>VI. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES . . . . .</b>	103
1. El arrendamiento como actividad económica en el Impuesto sobre Sociedades . . . . .	103
2. Breve referencia al arrendamiento de vacacional realizado a través de comunidades de bienes . . . . .	110
3. Breve referencia al arrendamiento vacacional realizado a través de una sociedad civil . . . . .	111
<b>VII. INTERVENCIÓN DE UNA EMPRESA QUE ACTÚA EN NOMBRE AJENO PARA LA COMERCIALIZACIÓN DE LA VIVIENDA . . . . .</b>	113
<b>VIII. LA DECLARACIÓN INFORMATIVA SOBRE CESIÓN DE USO DE VIVIENDAS CON FINES TURÍSTICOS (MODELO 179) . . . . .</b>	115
<b>IX. ANEXO. CONSULTAS DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS EN RELACIÓN AL ARRENDAMIENTO VACACIONAL Y AL MODELO 179 . . . . .</b>	123

# I. INTRODUCCIÓN

Esta guía aborda la fiscalidad del arrendamiento vacacional desde un enfoque eminentemente práctico. El examen se efectúa en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre Sociedades y, finalmente, el Impuesto sobre la renta de No Residentes. Se ha pretendido que el lector disponga de un guion, lo más completo posible, de los múltiples escenarios que plantea el fenómeno del arrendamiento vacacional, a efectos de que pueda tener, de una forma rápida, una visión inicial de la fiscalidad de la situación a la que se enfrenta en cada caso.

Con carácter previo se analiza el concepto de “servicios complementarios propios de la industria hotelera” que constituye el eje básico de la tributación del arrendamiento vacacional.

La doctrina de la Dirección General de Tributos en esta materia es esencial para entender el tratamiento actual de la cuestión. Por ello se hace referencia, a lo largo del texto, a numerosas contestaciones del Centro directivo a consultas que le han sido planteadas y, al final de la obra, se relacionan las consultas emitidas, en relación al tema, por la DGT desde el año 2009 hasta la actualidad.

En el último capítulo se trata la novedosa declaración informativa de cesión de uso de viviendas con fines turísticos que deben de presentar los “intermediarios” en el arrendamiento vacacional.



## **II. LOS SERVICIOS COMPLEMENTARIOS PROPIOS DE LA INDUSTRIA HOTELERA**

### **1. Delimitación del concepto**

La tributación, en los distintos impuestos, del arrendamiento vacacional de inmuebles viene definida, de forma determinante, como veremos, por el hecho de que la cesión de uso del inmueble se acompañe o no de los denominados “*servicios complementarios propios de la industria hotelera*”.

El referido concepto viene definido a nivel legal, exclusivamente, en el art. 20.Uno.23º.b).e’ de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA, en adelante), sin que las normas reguladoras de los restantes impuestos hagan mención alguna al mismo.

El indicado precepto de la LIVA señala que dichos servicios complementarios propios de la industria hotelera son:

“...tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos”.

La delimitación que la norma hace del concepto es, como vemos, muy escueta. Ha sido, no obstante, la Dirección General de Tributos la que, en numerosas resoluciones en contestación a consultas vinculantes que se le han planteado<sup>1</sup>, ha perfilado el referido concepto de servicios complementarios propios de la industria hotelera.

Se indica, a estos efectos, por parte del Centro directivo, lo siguiente:

*“En cuanto al concepto “servicios complementarios propios de la industria hotelera”, la Ley 37/1992 pone como ejemplos los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. Se trata de servicios que constituyen un complemento normal del servicio de hospedaje prestado a los clientes, por lo que no pierden su carácter de servicio de hostelería, pues se presta a los clientes un servicio que va más allá de la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo.*

*En este sentido, los servicios de hospedaje se caracterizan por extender la atención a los clientes más allá de la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo. Es decir, la actividad de hospedaje se caracteriza, a diferencia de la actividad de alquiler de viviendas, porque normalmente comprende la prestación de una serie de servicios tales como recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, limpieza periódica del inmueble y el alojamiento, cambio periódico de ropa de cama*

---

<sup>1</sup> Ver, entre otras, las siguientes: V3095-14, V0575-15, V0600-15, V3820-16, V4766-16, V4801-16, V4803-16, V1408-17, V1410-17, V1338-17, V1185-17.

*y baño, y puesta a disposición del cliente de otros servicios (lavandería, custodia de maletas, prensa, reservas etc.), y, a veces, prestación de servicios de alimentación y restauración".*

Lo anterior debe de completarse con las siguientes notas, resultantes, asimismo, de la doctrina de la DGT:

*1. El arrendador debe de obligarse a prestar alguno de los indicados servicios.*

*A este respecto, ni el art. 20.º Uno.º 23º.b).e') LIVA, ni las consultas de la DGT, exigen la prestación de un conjunto de los referidos servicios. La concurrencia de alguno de ellos es suficiente para entender que el arrendamiento de la vivienda se acompaña de servicios complementarios propios de la industria hotelera.*

*Por otra parte, de la relación contractual existente entre el arrendador de la vivienda y el cliente-inquilino debe quedar clara la asunción, por parte del primero, de la obligación de prestar alguno de los indicados servicios, con independencia de que el cliente, finalmente, disfrute o no de ellos durante su estancia.*

*2. Los servicios complementarios pueden ser prestados por el propio arrendador si dispone de los medios materiales y personales para ello, o bien, pueden ser subcontratados a terceros por el arrendador, en caso de no disponer de los mismos. Esta circunstancia es indiferente a la hora de valorar la concurrencia de la prestación a los clientes de servicios complementarios propios de la industria hotelera.*

*3. Los servicios, y esto es de gran importancia, deben de ser prestados a los clientes durante el tiempo en el que disfruten de su estancia en la vivienda y no una vez que estos la han abandonado o con carácter previo a su llegada.*

*4. Finalmente, en cuanto a la regularidad de la prestación de los servicios durante la estancia, la DGT ha indicado:*

*"En particular, se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los siguientes:*

*- Servicio de limpieza del interior del apartamento prestado con periodicidad semanal.*

*- Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado con periodicidad semanal".*

*Como vemos, la DGT no exige que los servicios se presten diariamente durante la estancia de los clientes, cabe, por el contrario, como se indica, una prestación con periodicidad semanal.*

Junto a la delimitación positiva del concepto de servicios complementarios propios de la industria hotelera, la DGT, igualmente, efectúa una delimitación negativa de los mismos en los siguientes términos:

*"Por el contrario, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los que a continuación se citan:*

*- Servicio de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.*

*- Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.*

*- Servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles).*

*- Servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos".*

Tampoco entiende la DGT que tienen la consideración de servicios complementarios propios de la industria hotelera los siguientes:

*- El mantenimiento de la piscina y el jardín de la vivienda (y ello, aunque tenga lugar durante la estancia de los clientes).*

- El hecho de que el propietario asuma el pago de los consumos habidos en la vivienda (electricidad, agua, etc.)
- La prestación de un servicio de asistencia telefónica durante las veinticuatro horas del día a efectos de que el cliente pueda contactar con el arrendador ante cualquier incidencia que le surja. En este caso debido a que no existe, tal y como exige la DGT, una “recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto”.
- El servicio consistente en la entrega de las llaves a la llegada de los clientes y su recogida al final de la estancia, por la misma razón que la expuesta en el apartado anterior.
- El hecho de que la vivienda esté equipada con sábanas, toallas, menaje, televisión, internet, piscina o aire acondicionado, pues ello es lo propio de las viviendas ofrecidas en arrendamiento vacacional.

## 2. La prueba de la efectiva realización de los servicios complementarios propios de la industria hotelera

Como se ha indicado anteriormente la tributación, en los distintos impuestos, del arrendamiento vacacional gira en torno a la existencia o no de servicios complementarios propios de la industria hotelera, prestados a los clientes durante su estancia.

Por ello, será necesario acreditar la efectiva prestación de dichos servicios, en su caso, ante la Administración tributaria, conforme a lo indicado en el apartado 1 del artículo 105 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, a cuyo tenor:

*“1. En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo”.*

Así como en el artículo 106, apartado 1, de la misma norma:

*“1. En los procedimientos tributarios serán de aplicación las normas que sobre medios y valoración de prueba se contienen en el Código Civil y en la Ley 1/2000, de 7 de enero, de Enjuiciamiento Civil, salvo que la ley establezca otra cosa”.*

Se reproducen, a continuación, extractos de varias Sentencias dictadas por Tribunales Superiores de Justicia en torno a la valoración de las pruebas tendentes a acreditar la efectiva prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera.

- **Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Sede en Valladolid). Sentencia 1382/2012, de 18 de julio de 2012. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Rec. n.º 2267/2008.**

*“... de la documentación aportada, empezando por la propia propaganda del servicio, así como de las facturas de las compras de elementos necesarios para tal menester, se pone en evidencia que la actividad de la demandante no se concreta en la mera puesta a disposición del inmueble para el cliente, sino, además, en una oferta compleja de servicios propia de un establecimiento hotelero, como son la de limpieza, suministro de ropa, oferta de desayunos y comidas, etc., cuya veracidad se corrobora con las declaraciones de los testigos que han depuesto en autos en el periodo de prueba y ratifican tal conclusión”.*

● **Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Sede en Sevilla). Sentencia 362/2010, de 26 de marzo de 2010. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Rec. n.º 988/2006.**

*“El que el arrendamiento esté excluido de la Ley de Arrendamientos Urbanos, no significa que no sea arrendamiento de vivienda. (...)*

*El alta en el IAE no es prueba suficiente (...)*

*(...) el que la vivienda se entregue con ropa de baño y cama, es lo propio de una vivienda de vacaciones, que no implica ni mucho menos la prestación de servicios complementarios de hostelería (...)*

*(...) y tampoco es indicio el que el actor haya corrido con gastos de limpieza y lavandería, ya que eso es lo normal cuando hay cambio de arrendatario”.*

● **Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Sentencia 650/2013, de 24 de mayo de 2013. Sala de lo Contencioso-Administrativo. Rec. n.º 1329/2010.**

*“... ni el alta en la actividad de alojamientos turísticos extrahoteleros, (...) ni las facturas aportadas, constituyen prueba suficiente de la efectividad de los servicios facturados al concurrir otras circunstancias como es la carencia de medios personales para prestar tales servicios complementarios facturados (...)*

*Tampoco los servicios propios de la industria hotelera han resultado corroboradas por las declaraciones testificales practicadas, ya que ninguno de los clientes a cuyo nombre se expedieron tales facturas han sido propuestos como tal...”.*

● **Tribunal Superior de Justicia del País Vasco. Sentencia 116/2009, de 9 de febrero de 2009. Sala de lo Contencioso-Administrativo, Rec. n.º 960/2007.**

*“(...), la actora se limita a presentar el contrato, y no demuestra en modo alguno que se presten efectivamente por su cuenta los servicios de limpieza necesarios para equiparar su prestación a la hotelera (...).”*

### **3. Incidencia de la normativa turística en la calificación tributaria del arrendamiento vacacional**

La cuestión que se plantea es si el hecho de que el arrendador esté inscrito en el correspondiente registro turístico vacacional de la Administración competente, lleva ello a entender que está prestando servicios complementarios propios de la industria hotelera.

Por ejemplo, en el ámbito de las Islas Baleares, el art. 51 de la Ley 8/2012, de 19 de julio, del Turismo de las Illes Balears (modificada por la Ley 6/2017, de 31 de julio) establece:

*“Artículo 51. Servicios turísticos*

*1. La persona comercializadora de estancias turísticas en viviendas de uso residencial tiene que garantizar, con el objeto de facilitar la estancia, la prestación directa o indirecta de los servicios turísticos siguientes:*

*a) Limpieza periódica de la vivienda, antes de la entrada de nuevos clientes o durante la estancia de estos.*

*b) Suministro de ropa de cama, lencería, menaje de la casa en general y reposición de estos.*

*c) Mantenimiento de las instalaciones.*

*d) Cualquier otro que se pueda determinar reglamentariamente (...)*

*2. Además de las obligaciones impuestas en el artículo 19 de la presente ley a todas las empresas turísticas, la persona o entidad comercializadora de estancias turísticas en viviendas de uso residencial tiene que posibilitar la asistencia telefónica al turista o usuario durante las veinticuatro horas. Este número y servicio también tiene que estar a disposición de la comunidad de propietarios a fin de poder comunicar incidencias graves que se puedan producir y que le afecten".*

Al respecto, se le consulta a la DGT (V3157-14):

*"La contribuyente es titular de una vivienda rural en Mallorca que va a alquilar como vivienda vacacional. Conforme a la Ley 8/2012 de 19 de julio de Turisme en Illes Balears ha solicitado y obtenido una licencia de la Consellería de Turisme de les Illes Balears, conforme al capítulo IV "Empresas comercializadoras de estancias turísticas en viviendas", ya que sin dicha autorización no se permite la comercialización de estancias turísticas. Se prestan los servicios de limpieza general, así como de reposición de ropa de cama, lencería y menaje de casa en general, después de cada período de estancia antes de que entren nuevos clientes, sin prestar ningún servicio complementario propio de la industria hotelera. Se pone a disposición de los clientes un teléfono de contacto, que puede ser tanto de la titular como de la agencia intermediaria que se encarga de la captación de clientes".*

Siendo la contestación:

*"(...) Cuando no se prestan por el propietario servicios complementarios propios de la industria hotelera y el arrendamiento se realiza directamente a los consumidores finales los cuales destinan la casa rural a vivienda, tal arrendamiento estará sujeto y exento del Impuesto (...)".*

También podemos mencionar, a estos efectos, lo señalado por el Tribunal Superior de Justicia del Principado de Asturias en su Sentencia 1025/2010, de 17 de septiembre de 2010, Sala de lo Contencioso-Administrativo (Rec. n.º 1511/2008):

*"(...) con independencia de la denominación que el Principado de Asturias emplea en relación al Turismo Rural y de los requisitos y actividades que deben cumplir las empresas a fin de poder ser autorizadas para el ejercicio de dicha actividad por el Principado de Asturias, al estar destinados los apartamentos exclusivamente a viviendas, sin ningún otro servicio, que el de entrega y recepción de llaves y hallarse amueblados con todos los elementos indispensables para su ocupación y permanencia en los mismos, se trata de operaciones de arrendamiento exentas del IVA".*

Así pues, la conclusión a la que podemos llegar es que la fiscalidad del arrendamiento vacacional debe ser evaluada en función de los elementos objetivos que concurren, en cada caso, en el mismo, en particular, la prestación o no de los denominados servicios complementarios propios de la industria hotelera, y ello, con independencia de la inscripción de la vivienda en el registro turístico-vacacional correspondiente.

## FISCALIDAD PRÁCTICA DEL ARRENDAMIENTO VACACIONAL

Esta guía aborda la fiscalidad del arrendamiento vacacional desde un enfoque eminentemente práctico. El estudio se efectúa en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, el Impuesto sobre el Valor Añadido y el Impuesto sobre Sociedades. El objetivo es que el lector disponga de un guion, lo más completo posible, de los múltiples escenarios que plantea la fiscalidad del fenómeno del arrendamiento vacacional. Se examina de forma pormenorizada la extensa doctrina de la Dirección General de Tributos, la cual desempeña un papel fundamental en la delimitación de la tributación del arrendamiento vacacional, al ser escaso el desarrollo normativo de la cuestión. También es objeto de análisis la novedosa declaración informativa de cesión de uso de viviendas con fines turísticos que deben de presentar los "intermediarios" en el arrendamiento vacacional.

ISBN: 978-84-18025-97-6



9 788418 025976