

## ALGUNAS REFLEXIONES EN TORNO A LA CONFIGURACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA DEL TURISMO RESIDENCIAL EN ESPAÑA

SOME REFLECTIONS ON THE TAX LEGAL FRAMEWORK OF RESIDENTIAL TOURISM IN SPAIN

**María Del Mar Jiménez Navas**

PhD en Derecho, Professor de Derecho Financiero e Tributario

Facultad de Derecho, Universidad de Sevilla

[marjn@us.es](mailto:marjn@us.es)

### RESUMEN

El turismo residencial ha hecho aflorar un bloque normativo de carácter interdisciplinar que servirá de base al análisis de la tributación del inmueble para uso vacacional. En primer término se repasa la tributación de sujetos no residentes en relación con las operaciones inmobiliarias destinadas al turismo estacional, puesto que en décadas precedentes han sido los mayores demandantes de inmuebles destinados a una finalidad diferente a la de vivienda. Las disposiciones contenidas en la legislación civil sobre arrendamientos urbanos instaaura las claves para diferenciar cuándo un arrendamiento incluye el uso de un inmueble destinado a residencia permanente y cuándo a turismo vacacional. La reflexión no es supérflua, puesto que de ello se desprenderá una menor tributación.

Las exigencias de los Tribunales Económico-Administrativos referidas a la necesidad de que la finalidad del arrendamiento conste en el contrato choca frontalmente con la libertad de forma que permite la Ley de Arrendamientos Urbanos. Finalmente, examinaremos los términos en los que se ha pronunciado la AEAT en relación a la aplicación de determinados beneficios fiscales destinados a la vivienda cuando no queda suficientemente claro el uso del inmueble. El respeto de los requisitos exigidos para considerar un inmueble como vivienda habitual guiará las argumentaciones de la Administración Tributaria.

### PALABRAS-CLAVE

Turismo Residencial, Arrendamiento, Vivienda Habitual, Derecho Inmobiliario, Legislación Estatal.

### ABSTRACT

The study of residential tourism involves the analysis of a block of rules which belong to several fields. This analysis will be the base of the study of its taxation. First, we will review the taxation of non-residents in relation to property transactions, especially those typical of seasonal tourism.

Civil law distinguishes between leases of property as permanent residence and leases of property for holidays. This distinction is not superfluous since taxation of the first one will be lower. The demands of the Economic-Administrative Courts, regarding the need that the lease contract includes its purpose is against the principle of freedom of form in the Tenancy Act. Finally, we examine the terms in which the Tax Office has ruled when it is not clear which is the use of the property. The respect of the requirements to consider a property as permanent residence will be the key.

## KEYWORDS

Residential Tourism, Lease, Permanent Residence, Real Estate Law, State legislation.

## METODOLOGÍA

Las conclusiones del presente estudio se basan en la contrastación de las diferentes legislaciones que regulan la materia. La investigación presenta carácter multidisciplinar, puesto que hace uso de la normativa civil reguladora de los arrendamientos urbanos.

La investigación deductiva nos permite contrastar las diferentes legislaciones con el fin de hallar diferencias y similitudes entre los conceptos regulados. De otra parte, una interpretación sistemática permitirá la adopción de conclusiones generales de alcance interdisciplinar. Por ello las soluciones analizadas pasarán por la modificación ya no sólo de la legislación en materia tributaria, sino también en ámbitos diferentes como es el referido a la legislación de derecho privado.

## ÍNDICE DE ABREVIATURAS

AEAT, Agencia Estatal de Administración Tributaria.

CC, Código Civil.

IRPF, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

IVA, Impuesto sobre el Valor Añadido.

LAU, Ley de Arrendamientos Urbanos.

LIRPF, Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

RD, Real Decreto. TEAC, Tribunal Económico Administrativo Central.

TR, Texto Refundido.

## 1. INTRODUCCIÓN

Los momentos de recesión económica que vivimos en la actualidad están provocados por el llamado estallido de la burbuja inmobiliaria. Los tiempos de bonanza económica sirvieron para considerar el inmueble como un elemento más de ahorro e inversión. Los ciudadanos, tras la adquisición de su primera vivienda, vivienda habitual, reunían sus esfuerzos monetarios en la compra de una segunda dedicada al turismo vacacional propio o ajeno mediante el alquiler. La respuesta a una gran demanda era siempre una oferta más que satisfactoria. Atraídos por la calidad de prestación de servicios de nuestro país extranjeros de nuestro entorno cambiaron el turismo esporádico en hoteles o entramados turísticos por un turismo estacional que se repetía con periodicidad año tras año. En ocasiones los turistas noresidentes optaban por adquirir una residencia vacacional en nuestro territorio: turismo residencial.

Por otro lado, fue emergiendo un nuevo negocio vacacional al margen de la prestación de servicios por empresas hoteleras que en la mayoría de ocasiones presenta como sujeto implicado a un particular que se dedica a su explotación: apartamentos turísticos o vivienda turística vacacional.

Todas estas circunstancias han ido encontrando respuesta jurídica más o menos adecuada en las diferentes leyes que forman nuestro ordenamiento, incluidas las leyes tributarias. La legislación fiscal dedica apartados específicos en todos y cada uno de los tributos relacionados, es decir, en gravámenes con hechos imposables aplicables a los supuestos de hecho descritos. Además, se encarga de estructurar una normativa para las compras y ventas de inmuebles por no residentes que presenta perfiles sustancialmente diferentes a la prevista para residentes por las mismas operaciones.

Finalmente, adelantamos que la tributación de la vivienda habitual en comparación a la de la vivienda dedicada al turismo residencial en sus diferentes modalidades inclina la balanza a favor de la primera. Por ello, la práctica conoce situaciones en las que determinados contribuyentes intentan disfrazar negocios jurídicos dedicados a transacciones turísticas en alquiler de vivienda habitual en busca de un ahorro fiscal considerable. Las líneas que siguen están dedicadas a estructurar de una forma coherente las respuestas fiscales que la legislación española estatal arbitra para el turismo residencial basado sobre todo en el alquiler de inmuebles por persona física.

## **2. TRIBUTACIÓN DE NO RESIDENTES POR SUS ACTUACIONES INMOBILIARIAS EN TERRITORIO ESPAÑOL**

Los sujetos no residentes se han convertido en demandantes preferentes de arrendamientos de apartamentos y viviendas para uso turístico. Cansados en ocasiones de un turismo hotelero deciden por todos los atractivos turísticos de nuestro país alquilar un inmueble e incluso comprar una vivienda sólo para habitar determinadas épocas del año. Interesa esquematizar, por tanto, la tributación de estas operaciones en los siguientes párrafos.

El primero de los impuestos a tratar es el del Patrimonio Neto regulado por la Ley 29/1991 de 6 de junio.<sup>1</sup> Actualmente ha sido anulado, aunque no derogado por la ley 4/2008, de 23 de diciembre. y de ahí la necesidad de dedicarle un breve comentario. Este impuesto complementa el gravamen sobre la renta, el IRPF; presenta además de una función censal, una redistributiva materializada en una tarifa progresiva y un mínimo exento muy elevado. Los contribuyentes que superen este umbral quedarán dentro del ámbito de aplicación del tributo. Pues bien, el art.5 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio Neto, en su apartado 1 y 2 excluye la aplicación del mínimo exento en relación a todos aquellos sujetos pasivos que tributen por obligación real, es decir, los no residentes. Así el no residente quedará dentro del ámbito de aplicación de este impuesto desde el primer euro de su patrimonio neto.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, TR 1/2004 de 5 de marzo y su reglamento de desarrollo, RD 1776/2004 de 30 de julio contienen el tratamiento acerca de los rendimientos de capital inmobiliario y de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de inmuebles.<sup>2</sup> La estructura ontológica del tributo, impuesto directo, real e instantáneo, introduce diferencias fundamentales en la tributación respecto del IRPF, directo, personal y periódico. Concretamente la normativa de no residentes, nos referimos a los que actúan sin establecimiento permanente, contiene un gravamen individual por cada una de las operaciones realizadas en España; La

<sup>1</sup> Vid. [www.minhac.es](http://www.minhac.es) en el apartado dedicado a legislación.

<sup>2</sup> Vid. [www.minhac.es](http://www.minhac.es) en el apartado dedicado a legislación.

legislación al respecto se rige por el principio de independencia de las operaciones: las mismas no se someten a compensaciones ni deducciones entre sí.

Las rentas obtenidas de la explotación de inmuebles –lo que la LIRPF llama rendimientos de capital inmobiliario- tributarán al tipo general del 24%, tipo de gravamen fijo y proporcional que contrasta con el sometimiento de estos rendimientos a escala progresiva de gravamen en el IRPF. Se incluyen dentro de este supuesto de obtención de renta los alquileres turísticos.

En cuanto a las plusvalías la Ley contempla un tipo proporcional de un 19%, situación más ventajosa que la recogida para los residentes en el IRPF. El impuesto sobre la renta para residentes somete las ganancias de patrimonio a dos tipos proporcionales sucesivos en función de la cuantía de la plusvalía: un gravamen de un 19% sobre los primeros 6000€ y un 21% aplicable a todo el montante que supere esta cantidad inicial. Hasta fecha, el IRPF había gravado las ganancias de patrimonio a un tipo fijo para la totalidad de las plusvalías. Esto mereció durante años la crítica de la doctrina más renombrada, que consideraban que el IRPF debía mantenerse como el impuesto precursor impulsor de la progresividad del sistema tributario en España y que por ende la existencia de un gravamen proporcional para las ganancias les permitía hablar de crisis de la progresividad. Pero parece que los legisladores comienzan a salvar estas críticas introduciendo actualmente una especie de mini escala progresiva para esta parte de la renta.

Finalmente, el Capítulo VI de la normativa que analizamos, arts.40 y ss regula el gravamen especial sobre bienes inmuebles. El tributo grava la posesión de inmuebles por entidades no residentes en territorio nacional. La base imponible estará constituida por el valor catastral del bien en cuestión o en su defecto, por el deducido de la aplicación de las reglas de valoración contenidas en el Impuesto sobre el Patrimonio. El tipo de gravamen es de un 3%. El gravamen especial suplementa la tributación de no residentes respecto a la de residentes que no cuentan con un tributo semejante. Es cierto que las personas físicas y jurídicas que posean un bien inmueble deben abonar el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, tributo local de carácter obligatorio; tributo que además del explicado, también deberán abonar los no residentes que posean un inmueble bajo las directrices diseñadas por el gravamen especial.

Pero la pregunta clave en esta materia es averiguar si el impuesto presenta como finalidad primordial la recaudatoria o si por el contrario, existe otro afán fiscal. Resulta clarificador el comentario que al respecto realiza el profesor Pérez Royo: “el sentido de este gravamen es de carácter práctico: se trata de combatir las prácticas de evasión mediante la utilización de sociedades domiciliadas en paraísos fiscales o, en todo caso, Estados sin CDI con cláusula de intercambio de información, como instrumentos para realizar inversiones inmobiliarias en nuestro territorio ocultando a la Hacienda española el titular real de dichas inversiones. Esta finalidad resulta patente del análisis de las exenciones”.

De todo se infiere que la finalidad esencial del impuesto no es la recaudatoria, sino que por el contrario prima un telos informativo: la Administración Tributaria pretende obtener datos fiscales relevantes con la exacción de este impuesto y averiguar colateralmente los impuestos satisfechos o no satisfechos por estas entidades o por sus miembros.

### 3. ASPECTOS CONCEPTUALES EN MATERIA DE TURISMO RESIDENCIAL

#### 3.1. DELIMITACIÓN DEL OBJETO DE ANÁLISIS

La configuración conceptual que utilizamos como referencia se encuentra en la Ley de Arrendamientos Urbanos, Ley 29/1994 de 24 de noviembre.<sup>3</sup> Esta legislación de carácter civil contiene varias definiciones referidas a la utilización de un inmueble en arrendamiento para uso diferente al de vivienda permanente del arrendatario, elemento teleológico básico en el turismo residencial.

Por su parte, El Real Decreto 2877/1982 de 15 de octubre sobre ordenación de apartamentos y viviendas vacacionales centra su atención en la definición de las edificaciones propiamente dichas; en este sentido, delimita conceptualmente los apartamentos turísticos y las viviendas turísticas vacacionales.

La legislación descrita indica que los apartamentos turísticos están constituidos por bloques o conjunto de apartamentos o conjunto de viviendas, chalets, bungalows, y similares ofrecidos empresarialmente en alquiler como alojamiento turístico de manera habitual y debidamente dotados de mobiliario, instalaciones, servicios y equipados para su inmediata ocupación por motivos vacacionales o turísticos. Pues bien, de la definición emerge la necesidad de una finalidad empresarial en la explotación encargada de prestar los servicios antedichos que diferencia claramente este alquiler del de vivienda. La cuestión, como veremos tiene un tratamiento fiscal dispar en uno y otro caso.

Las viviendas turísticas vacacionales son unidades aisladas de apartamentos, bungalows, villas, chalets y similares, en general cualquier vivienda que con independencia de sus condiciones mobiliario, equipos, instalaciones y servicios se ofrezcan en régimen de alquiler por motivos vacacionales o turísticos.

En ambas definiciones, y aunque pueda resultar reiterativo surge la idea de explotación económica dedicada a la comercialización de este tipo de apartamentos y viviendas con un fin único: la explotación económica del turismo con costes fiscales elevados. La Ley de Arrendamientos Urbanos contempla también las figuras de arrendamientos de segunda residencia y de temporada. son varios los factores a tener en cuenta a la hora de calificar un arrendamiento de una forma u otra: explotación por operadores turísticos, existencia de publicidad y prestación de servicios propios de la industria hotelera. pero si fallan los dos primeros aspectos y la decisión se deja en manos de la existencia de servicios similares a los que presta la industria hotelera las soluciones relacionadas con el hallazgo de la prueba pueden no ser siempre satisfactorias.

#### 3.2. ASPECTOS JURÍDICO-FISCALES DEL TURISMO RESIDENCIAL

En cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido, Ley 37/1.992 de 28 de diciembre- las diferencias se muestran patentes en todas las operaciones posibles.<sup>4</sup> La compra de un inmueble que va a ser destinado a vivienda –uso residencial- está gravado a un tipo del 8%, tipo reducido del impuesto; si por el contrario, el objeto de la compra es un inmueble calificado como apartamento turístico o vivienda turística vacacional el tipo sufre un incremento de diez puntos porcentuales, es decir, la operación se somete al tipo general del 18%.

<sup>3</sup> Puede consultarse [www.minhac.es](http://www.minhac.es) en el apartado dedicado a la legislación civil.

<sup>4</sup> [www.aeat.es](http://www.aeat.es) en el apartado dedicado a la legislación fiscal.

Otra cuestión a tener en cuenta es que el IVA soportado en la compra de un apartamento turístico o una vivienda turística vacacional será deducible del iva repercutido en los posteriores arrendamientos de los inmuebles. Esta solución no es factible en el caso de arrendamientos dedicados a satisfacer las necesidades de vivienda permanente del arrendatario, puesto que están exentos del impuesto. Si la operación de compra queda gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados habrá que estar a las disposiciones adoptadas por cada Comunidad Autónoma en la materia, puesto que se trata de un tributo cedido.

En cuanto a los arrendamientos las soluciones no son tan simples. En principio, el arrendamiento de apartamentos por personas físicas se considera exento de IVA siempre y cuando el arrendador no se obligue a prestar alguno de los servicios propios de la industria hotelera tales como limpieza del interior del apartamento prestado con periodicidad semanal y cambio de ropa con la misma periodicidad; no se consideran servicios propios de la industria hotelera los relativos a la limpieza del interior del apartamento a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario; cambio de ropa a la salida y a la entrada de cada periodo contratado por cada arrendatario; limpieza de zonas comunes del edificio, servicio de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería persianas, cerrajería y electrodomésticos.

El elemento que sirve de puente entre la tributación y la no tributación por IVA es la constatación de prestación de servicios propios de la industria hotelera, aspecto probatorio no siempre fácil de demostrar. Existen numerosas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central que dejan clara esta idea, entre otras, resolución de 24 de octubre de 2001: es imprescindible que se compruebe que el arrendatario se compromete a prestar los servicios propios de la industria hotelera;<sup>5</sup> sigue advirtiendo este Tribunal que el compromiso del arrendatario debe manifestarse en el propio contrato de arrendamiento. Y aquí empieza el problema de nuevo.

La Ley de Arrendamientos Urbanos que hemos tratado al inicio de este trabajo es una normativa de carácter civil. Diseña, como ya hemos apuntado, los perfiles básicos de los arrendamientos, dejando la concreción de la materia, derecho dispositivo, a la autonomía de la voluntad de las partes, art.1255 del Código Civil. Por otro lado, la LAU permite la perfección de contratos verbales, es decir, contratos no formalizados por escrito por lo que las dificultades en la consecución de la prueba contractual en la que se indique el compromiso del arrendador a prestar servicios de este tipo se hace patente.

En cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas-Ley 35/2006 de 28 de noviembre son varios los aspectos a tener en cuenta.<sup>6</sup> Se hace imprescindible tratar la tributación del inmueble dedicado a uso turístico desde varios puntos de vista; De un lado, el inmueble explotado por su titular que permanece dentro del patrimonio del sujeto, el cual genera unos rendimientos sometidos a gravamen por el IRPF; de otro, el inmueble que sale del patrimonio del sujeto propietario mediante transmisión, aflorando unas plusvalías que igualmente quedan dentro del ámbito de aplicación del gravamen.

La actividad de alquiler turístico puede realizarse como explotación económica tributando en el impuesto sobre la renta como rendimientos de actividades económicas. Para ello la Ley del tributo exige dos requisitos simultáneos. La actividad debe contar con un inmueble dedicado

<sup>5</sup> [www.aeat.es](http://www.aeat.es) en la sección dedicada a las resoluciones de los Tribunales Económicos-Administrativos.

<sup>6</sup> [www.minhac.es](http://www.minhac.es) en el apartado dedicado a la legislación fiscal.

exclusivamente a la gestión y desarrollo de la actividad. Además, se debe contar con al menos una persona empleada con contrato laboral a jornada completa.

Si el arrendatario realiza el contrato jurídico de arrendamiento con fines turísticos o vacacionales con una empresa individual como la descrita en líneas precedentes las cuestiones de consecución de la prueba para averiguar la tributación por el arrendatario será mucho más fácil de lograr. El empresario publicitará su actividad económica por diversos medios y actuará a través de un nombre que utilizará en el anuncio luminoso del establecimiento; llevará una contabilidad que refleje la imagen fiel de la empresa; en su caso, facturará los servicios que presta; repercutirá las cuotas de IVA... La Administración Tributaria tiene la obligación de comprobar e investigar la realización correcta de las obligaciones fiscales por los contribuyentes. Dentro de esta amplia potestad presenta la posibilidad de solicitar a los contribuyentes o a terceros información con trascendencia tributaria, art.93 y 94 de la Ley General Tributaria, Ley 58/2003 de 10 de diciembre.<sup>7</sup> La información puede ser obtenida por dos vías: por suministro o por captación. Es esta última vía la que facultaría a los órganos encargados de la aplicación de los tributos a solicitar información a la empresa turística para corroborar su coincidencia con la facilitada por el contribuyente.

La persona física que arrienda un bien inmueble de su titularidad sin prestar los servicios propios de la industria hotelera y sin local destinado a la actividad ni personal contratado con los demás requisitos anteriores obtendrá una renta calificada como rendimientos del capital inmobiliario por el IRPF.

En este sentido, se podrán deducir los gastos necesarios realizados para la obtención del rendimiento. Los gastos serán deducibles si se producen en los periodos en los que los apartamentos o las viviendas están arrendados. Por el contrario, cuando los inmuebles se encuentran desocupados, en este caso no están arrendados, el IRPF obliga a realizar una imputación de renta; se aplica un 2% o un 1,1% del valor catastral del inmueble como renta imputada proporcionalmente al número de días en los que no hay ocupación. Esta operación es muy frecuente debido fundamentalmente a que la LAU establece un mínimo de tres días y un máximo de cuarenta y cinco para la duración del contrato. Por ello no extraña la existencia de temporadas en las que queda desocupado el inmueble.

En los casos de imputación de rentas no cabe deducción de gasto alguno, puesto que no existe ningún tipo de rendimiento que obtener. Además, no se aplica la reducción del 50% del rendimiento neto puesto que el alquiler que estamos tratando no tiene como finalidad satisfacer las necesidades de vivienda permanente del arrendatario, sino que por el contrario persigue un fin turístico o vacacional.

Si el inmueble se vende por su titular las diferencias son aún más acusadas. Si el inmueble que se vende es la vivienda habitual y con lo obtenido se adquiere otro inmueble dedicado también a vivienda habitual, la ganancia de patrimonio obtenida en la operación queda exenta de IRPF. Por el contrario, cuando lo que se transmite es un apartamento dedicado a turismo o una vivienda habitual cuya ganancia no se reinvierte en una nueva vivienda habitual, el beneficio obtenido queda dentro del ámbito de aplicación del tributo. La ganancia se incorpora a la base del ahorro en la que se convinan dos tipos, 19% y 21% en función de la cuantía de la ganancia. Por ello, una definición nítida del uso al que se ha destinado el inmueble y la finalidad de la reinversión de la cantidad obtenida con la operación de venta puede determinar la tributación o no del negocio jurídico .

---

<sup>7</sup> [www.ief.es](http://www.ief.es) en la sección dedicada a legislación fiscal.

Atraídos por la menor tributación de las operaciones de compra y alquiler de inmuebles uso de vivienda, algunos contribuyentes pueden ingeniar acciones que disfracen apartamentos turísticos bajo bloques de pisos dedicados a uso Residencial. La vivienda habitual en España goza de importantes beneficios fiscales; la deducción en vivienda habitual y la exención por reinversión en vivienda son los ejemplos más significativos en el impuesto sobre la renta; además el alquiler de vivienda habitual queda exento en el IVA.

Al respecto, la Agencia Estatal de Administración Tributaria en su respuesta V.2233-08 advierte que con carácter general la actitud de un apartamento turístico para su uso como vivienda dependerá de si el mismo dispone de la correspondiente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación.<sup>8</sup> Si por el contrario, sigue argumentando la AEAT el apartamento sólo posee licencia de apertura deberá considerarse explotación económica dedicada al turismo residencial y por ello no se le podrán aplicar las ventajas fiscales referidas a la vivienda habitual. Nos parece un argumento que intenta objetivar y facilitar la prueba. Reiteramos la dificultad que existe en la consecución de la prueba del uso turístico de un apartamento. La AEAT traslada las cuestiones al campo administrativo donde los problemas no son menos acuciantes, cuestión esta que excede del objeto de análisis de este trabajo.

#### 4. CONCLUSIONES

I. Existe una importante demanda de alquiler turístico y compra de vivienda para uso turístico en nuestro país que ha servido para introducir un atisbo de estabilidad en el sector inmobiliario. El derecho tributario, derecho instrumental, medial o de segundo grado debe dar respuestas satisfactorias a los diferentes hechos imponibles que se ponen de relieve mediante las operaciones negociales que acarrea el turismo residencial.

II. Los sujetos que han contribuido con mayor profusión a la estabilidad antedicha son los no residentes. Para ellos existe una tributación singular. El Impuesto sobre el Patrimonio los excluye de la aplicación del mínimo exento; los rendimientos obtenidos por la explotación de un inmueble están gravados a un tipo proporcional y no mediante escala progresiva como ocurre para los residentes y, quizás lo más significativo sea la existencia de un gravamen especial sobre bienes inmuebles. La especialidad de este último tributo pierde interés cuando corroboramos su finalidad no recaudatoria que cede en pro de una finalidad de información.

III. Las definiciones de apartamentos turísticos y viviendas turísticas vacacionales se encuentran recogidas en la Ley y normativa de desarrollo, legislación obsoleta que debe adaptarse a los nuevos tiempos. De los preceptos de la legislación civil se desprende la necesidad de una explotación económica; la prestación de determinados servicios por los arrendadores propios de la industria hotelera y la preparación del inmueble con todo lo necesario para su inmediata ocupación. La Normativa de derecho privado permite la perfección de contratos de arrendamiento verbales en los que la elaboración de las cláusulas fundamentales se dejan a la autonomía de la voluntad de las partes.

IV. La legislación tributaria presenta especialidades en IRPF e IVA. De todas formas, con independencia del análisis concreto de la normativa que ya hemos abordado en líneas precedentes, lo interesante es saber que el alquiler para satisfacer las necesidades de vivienda del arrendatario son mucho más ventajosas que las existentes para alquileres dedicados a una finalidad turística o

---

<sup>8</sup> [www.aeat.es](http://www.aeat.es) en el apartado referido a resoluciones de la Dirección General de Tributos.



vacacional. El TEAC establece una clara diferencia entre un negocio y otro: la existencia de servicios propios de la industria hotelera. Pero el propio tribunal exige que esta cláusula aparezca en el contrato de arrendamiento. El problema fundamental estriba en que la Lau permite los contratos verbales y además, cuando se realizan por escrito estructura las bases contractuales en torno a la voluntad de las partes. Las cuestiones relacionadas con la consecución de la prueba se plantean en ocasiones como un escollo insalvable.

V. Finalmente, el ahorro sustancial que se produce en relación con la vivienda habitual ha llevado a prácticas encaminadas a enmascarar apartamentos turísticos en inmuebles dedicados al uso permanente de vivienda. La AEAT traslada la carga de la prueba a la obtención de la cédula de habitabilidad o la licencia de primera ocupación y todo guiado por el afán de objetivar la prueba en una materia estructurada por la autonomía de la voluntad.

VI. Abordando una conclusión final, el Legislador español ha configurado todo un sistema tributario que pretende gravar todas y cada una de las manifestaciones de capacidad económica. Las leyes se dictan de forma general y abstracta y por ello pueden conllevar determinadas injusticias a la hora de su aplicación al caso concreto. Por ello, dentro de todas las normativas fiscales existen disposiciones dedicadas a solventar estas posibles distorsiones. Las exenciones, bonificaciones en cuota, reducciones son los ejemplos más significativos en este orden. Pero la aplicación de cualquier beneficio fiscal debe tener una justificación adecuada dentro del marco de política fiscal estatal.

Por estos motivos, las ventajas diseñadas para los negocios relacionados con la vivienda habitual no pueden ser trasladados a otros negocios que tengan como base un inmueble, puesto que modificarán la intencionalidad de la adopción de la política fiscal actual.

## BIBLIOGRAFÍA CONSULTADA

- BOKOBO MOICHE, S. (1999), “La fiscalidad de las prestaciones turísticas. La posibilidad de que las Comunidades Autónomas establezcan la tasa turística”, *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 102, 243 y ss. Cívitas.
- CARBAJO VASCO, D. (1986), “El Impuesto sobre el Valor Añadido y las agencias de viajes”, *Carta Tributaria*, nº 33 y 34.
- ENCISO IZAGUIRRE, V. (2006), “Barreras Fiscales al Turismo Residencial”, *Crónica Tributaria*, Instituto de Estudios Fiscales, nº 118.
- GARCÍA CALVENTE, Y. (2007), *Aspectos Tributarios del Turismo Residencial*, Bosch, Barcelona.
- PÉREZ ROYO, F. (2010), *Derecho Financiero MMy Tributario*, Parte General, Cívitas, Madrid.
- RUIZ GARIJO, M. (2002), *Fiscalidad de la Empresa Turística*, Edersa, Madrid.