

La Dirección General de Tributos analiza diferentes cuestiones relativas al alquiler turístico en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas

En varias contestaciones a consultas vinculantes recientes, la Dirección General de Tributos analiza la fiscalidad del alquiler vacacional en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas, incidiendo especialmente en la calificación de las rentas que se generan, así como en la deducibilidad de determinados gastos cuando dichas rentas han de tributar como rendimientos del capital inmobiliario.

PILAR ÁLVAREZ BARBEITO

Profesora titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de La Coruña
Consejera académica de Gómez-Acebo & Pombo

La Dirección General de Tributos se ha manifestado en varias contestaciones a consultas vinculantes recientes sobre diversos aspectos fiscales relativos a las rentas generadas por el alquiler de viviendas turísticas en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF).

Así, en su consulta vinculante V1130-24, de 23 de mayo, analiza las condiciones en las que dichas rentas han de tributar, bien como rendimientos del capital inmobiliario, bien como rendimientos de actividades económicas, calificación esta última que exige el cumplimiento de ciertos requisitos.

En ese sentido, en primer lugar y teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 27 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, señala el centro directivo que, para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda considerarse actividad económica a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, es necesario que cuente con una infraestructura mínima relativa a la organización de medios empresariales. Por ello —apunta—, si el alquiler de la vivienda de uso turístico no se limita a la mera puesta a disposición de parte de los inmuebles durante periodos de tiempo, sino que se complementa con la prestación de servicios propios de

la industria hotelera —tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos—, las rentas derivadas de ellos tendrán la calificación de rendimientos de actividades económicas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 27.1 de la Ley 35/2006.

En caso contrario, añade el centro directivo, las rentas derivadas del arrendamiento serían calificadas de rendimientos del capital inmobiliario, salvo que concurrieran las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuyo caso también podríamos estar ante rendimientos derivados de actividades económicas. Cabe recordar que el referido precepto dispone que «se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de ésta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa». Por tanto, la existencia de una persona empleada a jornada completa dedicada a la gestión de la actividad de arrendamiento —incluya o no servicios propios de la industria hostelera— determinará que las rentas generadas por los alquileres, turísticos o no, puedan calificarse de rendimientos de actividades económicas.

En definitiva, si el contribuyente presta servicios propios de hostelería, estaríamos ante rendimientos derivados de actividades económicas, mientras que, si no lo hace, estaríamos ante rendimientos del capital inmobiliario, salvo que concurrieran las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 35/2006, en cuyo caso, también podríamos estar ante rendimientos derivados de actividades económicas.

Sobre este requisito resulta oportuno mencionar el criterio de la Dirección General de Tributos manifestado en su consulta vinculante V0090-24, de 15 de febrero, si bien en el ámbito del impuesto sobre sociedades. En ella se analizaba el supuesto de una entidad con un importante patrimonio inmobiliario que optó por externalizar los servicios

de gestión de la actividad de arrendamiento, entendiendo el centro directivo —desarrollando el criterio que ya había vertido en sus consultas V3859-16, de 13 de septiembre; V1606-17, de 21 de junio, y V1794-17, de 10 de julio— que el citado requisito de contratación de un empleado a jornada completa —que también opera en relación con este impuesto para calificar al arrendamiento de actividad económica— puede entenderse suplido en algunos casos por la subcontratación de otra empresa especializada en gestión inmobiliaria. A esos efectos, el centro directivo ha valorado como circunstancias relevantes para considerar que la externalización de la gestión del arrendamiento no implica el incumplimiento del mencionado requisito legal en el ámbito del impuesto sobre sociedades, entre otras, la complejidad y dimensión del patrimonio en arrendamiento gestionado, el elevado volumen de negocio y de ingresos, el gran número de arrendatarios, la complejidad del activo inmobiliario gestionado que precisa de una gestión profesionalizada o la utilización del mismo modelo de gestión en todos los países donde opera la entidad.

No obstante, ha de tenerse en cuenta que la Dirección General de Tributos no ha reconocido tal posibilidad en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas físicas, invocando la autonomía del concepto de actividad económica en el ámbito de tal impuesto y del impuesto sobre sociedades. Así, en consultas vinculantes como la V0088-18, de 18 de enero, determinó que el requisito de contar con un empleado a jornada completa para gestionar la actividad económica de arrendamiento «sólo se entenderá cumplido si dicho contrato es calificado como laboral por la normativa laboral vigente, cuestión ajena al ámbito tributario, y es a jornada completa». De ese modo, concluía el centro directivo, «si la consultante sustituyera el empleado a contratar por la externalización del servicio de gestión de los alquileres a través de una persona o entidad profesionalmente dedicada a ello, no mediaría con las mismas un contrato laboral, sino un

contrato de prestación de servicios, por lo que no se cumplirían los requisitos previstos en el artículo 27.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, debiéndose calificar los rendimientos derivados del arrendamiento de los inmuebles como rendimientos de capital inmobiliario».

Precisamente en el contexto de las rentas generadas por inmuebles destinados a alquiler vacacional que, conforme a lo señalado hasta el momento, hayan de calificarse de rendimientos del capital inmobiliario, la Dirección General de Tributos ha analizado en su consulta vinculante V0776-24, de 17 de abril, la posibilidad de deducir gastos como los derivados de servicios y suministros, del seguro del inmueble, del impuesto sobre bienes inmuebles, de la tasa de basuras, de las cuotas de comunidad, de los intereses de la hipoteca a cargo de la propietaria, de las cantidades pagadas a una empresa de intermediación, de conservación y reparación (incluidos los de limpieza), mobiliario y enseres, y de cantidades destinadas a la amortización.

Pues bien, de preceptos como el artículo 23.1 de la Ley 35/2006 o los artículos 13 y 14 del Reglamento del impuesto sobre la renta de las personas físicas, deduce el centro directivo que, en cuanto a la determinación del rendimiento neto derivado de los rendimientos de capital inmobiliario, se pueden deducir de los rendimientos íntegros todos los gastos necesarios para su obtención —sólo los correspondientes al periodo de tiempo en que la parte del inmueble haya estado alquilado—, así como las cantidades destinadas a la amortización del inmueble respecto a los días en que haya durado el alquiler y de los demás bienes cedidos con él, siempre que respondan a depreciación efectiva.

A esos efectos, la deducibilidad del mobiliario y demás enseres de la parte arrendada debe efectuarse por la vía de la amortización en función de la tabla de amortizaciones simplificada aprobada por la Orden de 27 de marzo de 1998, que establece

para sus distintos elementos un coeficiente lineal máximo del 10 % y un periodo máximo de veinte años a contar desde la fecha de adquisición, coeficiente que se aplicará sobre los respectivos costes de adquisición satisfechos y teniendo en cuenta los días en que haya durado el alquiler.

Por otra parte, se consideran gastos necesarios para la obtención del rendimiento neto las cantidades pagadas a la empresa de intermediación así como «los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso o disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación», por lo que, si la finalidad del préstamo es la adquisición o mejora del inmueble generador de los rendimientos, los intereses que se satisfagan tendrán la consideración de gasto deducible de los rendimientos íntegros con el límite señalado en el artículo 13 del Reglamento del impuesto.

En cuanto a los gastos de agua, luz, gas e internet que se correspondan con el arrendamiento de la vivienda durante los días en que ésta haya estado alquilada durante el periodo impositivo correspondiente, sólo serán deducibles en la medida en que sean soportados y pagados de forma efectiva por la arrendadora, de tal forma que, si fuera el arrendatario el que los pagase y soportara, el propietario no podría deducirse ninguna cantidad. No obstante, hay que tener en cuenta que, si los importes de estos gastos se repercuten al inquilino, se computarán como rendimiento íntegro del capital inmobiliario, siendo a su vez, deducibles de dicho rendimiento.

Por último, en lo que respecta a los gastos del inmueble de carácter anual —tales como la amortización, el impuesto sobre bienes inmuebles, la tasa de basuras, la prima del seguro del hogar, cuotas de la comunidad de propietarios, intereses de la hipoteca, etcétera—, su deducibilidad sólo operará —teniendo en cuenta la necesaria correlación de los gastos con los ingresos, así como la doctrina

del Tribunal Supremo— respecto a la parte del periodo impositivo en que el inmueble se encuentre alquilado.

Teniendo en cuenta lo anterior, el centro directivo recuerda que en los periodos en que el inmueble no se encuentre arrendado, la propietaria habrá de imputar la renta inmobiliaria prevista en el artículo 85 de la Ley 35/2006.

Completando lo señalado en la citada consulta, la Dirección General de Tributos analiza también en la V0697-24, de 15 de abril, la posibilidad de deducir de los rendimientos del capital inmobiliario las cantidades que la sociedad encargada de gestionar el alquiler turístico repercute a la contribuyente del impuesto sobre la renta de las personas físicas titular de la vivienda arrendada. En particular, dicha sociedad le repercute el principal e intere-

ses de un préstamo solicitado para cubrir los gastos derivados de obras de rehabilitación y decoración de la vivienda.

Pues bien —tras recordar que se pueden deducir todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos del capital inmobiliario siempre que se correspondan con el periodo de tiempo en que el inmueble haya estado alquilado, así como las cantidades destinadas a la amortización del inmueble respecto a los días en que haya durado el alquiler y de los demás bienes cedidos con ella siempre que respondan a depreciación efectiva—, el centro directivo concluye que, en la medida en que los gastos que le deriva la sociedad por la rehabilitación y adquisición de mobiliario cumplan los criterios antes citados, serán deducibles para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario.

Para cualquier duda, por favor, póngase en contacto con alguno de los siguientes letrados:

Iván Escribano Ruiz

Tel.: (+34) 915 82 91 00
iescribano@ga-p.com

Blanca Vicens Novell

Tel.: (+34) 93 415 74 00
bvicens@ga-p.com

Susana Onsurbe Rodríguez

Tel.: (+34) 96 351 38 35
sonsurbe@ga-p.com

Advertencia legal: El contenido de este documento no se puede considerar en ningún caso recomendación o asesoramiento legal sobre cuestión alguna. Para más información, consulte nuestra web www.ga-p.com, o diríjase al siguiente e-mail de contacto: info@ga-p.com.