

PROBLEMÁTICA JURÍDICA DE LA ECONOMÍA COLABORATIVA: ESPECIAL REFERENCIA A LA FISCALIDAD DE LAS PLATAFORMAS¹

*SHARING ECONOMY LEGAL PROBLEMS:
SPECIAL FOCUS ON PLATFORM TAXATION*

MANUEL LUCAS DURÁN

Universidad de Alcalá

Recibido: 06/09/2017

Aceptado: 17/10/2017

Resumen: La economía colaborativa, entendida como las transferencias de bienes y servicios realizadas entre particulares conectados a través de una plataforma de internet, está cada vez más extendida. Ello no obstante, su reciente irrupción ha generado una serie de dudas en lo que respecta a la normativa aplicable a la misma y, particularmente, en relación con las obligaciones fiscales (materiales o formales) que han de cumplir las plataformas a través de las que se gestionan este tipo de operaciones. El presente trabajo se dirige a desentrañar este tipo de obligaciones fiscales, así como a proponer algunas medidas normativas *de lege ferenda*.

Palabras clave: economía colaborativa, fiscalidad, obligaciones tributarias formales y materiales.

Abstract: *Sharing economy is a way of transferring goods and services among individuals connected through an Internet platform. This sector is being nowadays more and more extended and it still recent irruption has raised some doubts concerning legal dispositions applicable to it and in respect of tax duties (whether substantive or adjective) to be complied with by platforms. This paper aims to clarify tax duties related to sharing economy operations and to propose some changes in our legal system.*

Keywords: *sharing economy, taxation, substantive and adjective tax duties.*

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. MARCO CONTEXTUAL. 2.1. Concepto de economía colaborativa. 2.2. Estructura de los negocios jurídicos que tienen lugar en el ámbito de la economía colaborativa. 2.3. Problemas regulatorios de la economía colaborativa en España. 3. ASPECTOS FISCALES DE LAS PLATAFORMAS DE ECONOMÍA COLABORATIVA. 3.1. Impuesto sobre Sociedades. 3.2. Impuesto sobre la Renta de no Residentes. 3.3. Retenciones y pagos a cuenta. 3.4. Impuesto sobre el Valor Añadido. 3.5. Otros impuestos. 3.6. Obligaciones formales. 4. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

¹ El presente trabajo se enmarca en los proyectos “La fiscalidad de la colaboración social” (Ref. DER2015-70960-REDT), del cual es investigador principal el Prof. José PEDREIRA MENÉNDEZ y “La residencia como punto de conexión para la aplicación del Derecho. Especial referencia a la fiscalidad” (Ref. DER2015-63533-C4-2-P), del cual el autor es investigador principal.

1. INTRODUCCIÓN

Puede decirse que hoy en día la *economía colaborativa* ha tomado carta de naturaleza en nuestra sociedad². Así, la última década ha conocido un crecimiento notable de las operaciones que se insertan en el antes referido consumo colaborativo y, según algunos estudios, se espera que para el 2025 dicho ámbito tenga un volumen tan importante como el que hoy ostentan los que podrían denominarse negocios tradicionales, al menos en determinados sectores³. Y todo ello aun cuando en ciertos campos, como el alojamiento urbano, algunos medios le otorgan en la actualidad la práctica paridad en relación con el tradicional servicio ofertado por el sector hotelero⁴.

La irrupción en los últimos años (y especialmente desde 2008) de la citada economía colaborativa no parece haber sido casual y sí, en cambio, venir asociada a dos factores significativos: por un lado, la creciente tasa de penetración de internet en los

² En inglés, los términos *economía colaborativa* y *consumo colaborativo* se expresan como “collaborative economy” o “sharing economy”, aun cuando también fueron comunes otras expresiones como “peer-to-peer economy”, “collaborative consumption” o “demand economy”. Se inició denominando “consumo colaborativo” (R. BOTSMAN y R. ROGERS, *What’s mine is yours*, Harper Collins, New York, 2010), si bien ello sólo hacía referencia a una de las partes de la relación económica, sin tomar en consideración otras partes (oferentes y plataforma intermediaria) que tienen una relevancia singular en este tipo de operaciones. Por ello se ha impuesto finalmente el término “economía colaborativa” (cfr. T. SLEE, *Lo tuyo es mío. Contra la economía colaborativa*, traducción de E. Iriarte, Taurus, Madrid, 2017), que alude a un sistema de relaciones entre distintas personas, dando una mayor imagen de completud. La idea que late detrás de tales conceptos, como se indicará más adelante en el oportuno epígrafe, tiene que ver básicamente con la contratación entre particulares de –por lo general– cesiones de uso bienes y prestaciones de servicios, utilizando como punto de conexión una plataforma de internet y sin constituir una actividad económica en el sentido de principal fuente de rentas. Sobre los conceptos de “economía colaborativa”, “economía bajo demanda” y “economía de acceso”, vid. RODRÍGUEZ MARTÍN, S., *Los modelos colaborativos y bajos demanda en las plataformas digitales*, Sharing España - Adigital, Madrid, 2017, pág. 9.

³ Cfr. PWC, *The sharing economy: how will it disrupt your business? Megatrends: the collitions*, August 2014, pág. 4 (accesible en http://pwc.blogs.com/files/sharing-economy-final_0814.pdf, consultado el 30 de junio de 2017). Los sectores considerados en el estudio eran: *crowdfunding* o financiación en masa, servicios personales así como el uso colaborativo de vivienda y vehículos; también se incluían en el citado estudio referencias al uso de música y videos por internet, aunque por lo que se dirá seguidamente no se estima que tales actividades entren a formar parte estrictamente de la idea de economía colaborativa.

⁴ Cfr. https://economia.elpais.com/economia/2017/05/24/actualidad/1495627776_282170.html (consultado el 30 de junio de 2017). Por su parte, un informe del sector (accesible en <http://www.exceltur.org/wp-content/uploads/2017/01/Informe-Perspectivas-N59-Balance-de-la-C3%B1o-2016-y-previsiones-para-2017-web.pdf>, pág. 15, consultado el 30 de junio de 2017) indica que en 2016 se ofertaron aproximadamente las mismas plazas en viviendas de uso turístico a través de plataformas que intermedian transacciones entre particulares que el total de plazas en oferta de alojamiento reglado (hoteles, apartamentos, camping y casas rurales), con un incremento en dos años del 74 por 100 de la vivienda de uso turístico frente al crecimiento del 1,6 por 100 de la industria hotelera. Otros datos consultados ofrecen resultados similares, como se desprende del siguiente gráfico:

hogares⁵; de otro lado, el estallido de la última crisis financiera desde 2007-2008, que ha propiciado patrones de consumo más creativos, fundados en el mejor aprovechamiento de los recursos particulares más habituales (vivienda, vehículo, enseres personales, así como dinero); y, del mismo modo, sacando el máximo partido a las habilidades personales en nuevos canales de distribución (particular-particular) distintos a los habituales y más clásicos (empresa-consumidor).

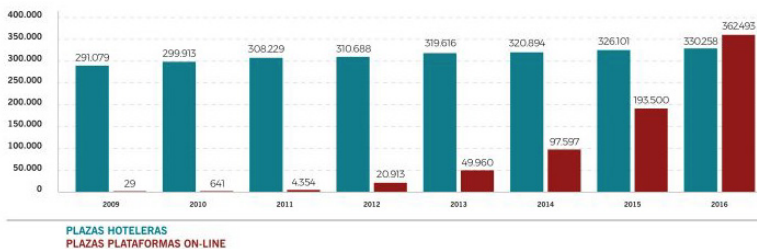
La relativa novedad de la economía colaborativa ha provocado un vacío regulatorio en los distintos ámbitos afectados por la misma y, por tanto, una necesidad de aplicar normas que no habían sido concebidas para esta nueva realidad, así como –adicionalmente– el imperativo de aprobar legislación que contemple y regule tales actividades.

Entre las normas que deben aplicarse a operaciones de economía colaborativa están también las fiscales que, por cierto, son numerosas en cuanto que se refieren a muy diversos tributos (directos, indirectos, estatales, autonómicos, locales, etc.), tal y como se desarrollará en los epígrafes siguientes.

En la medida en que las actividades realizadas en el ámbito de la economía colaborativa suelen reflejar capacidades económicas cruzadas para los distintos sujetos intervinientes, es lógico que las mismas conlleven el pago a las arcas públicas de diversos impuestos o, incluso, algunas otras obligaciones tributarias (de información, retención, etc.). Es más: en ocasiones las normas (o bien la doctrina administrativa y la jurisprudencia) deberán aclarar cómo han de aplicarse las normas fiscales a estas nuevas realidades tras la debida interpretación. A reflexionar sobre todo ello se dirige el presente trabajo.

El boom de los pisos turísticos en España

Evolución del número de plazas hoteleras y de alquiler turístico en las 22 principales ciudades españolas



Se incluyen datos de las siguientes webs: Airbnb a través de Airdna, Homeaway, Numba, Housetrip, Rentalia, Vacaciones-España y Onlu-Apartments. No se ha podido eliminar el efecto de viviendas comercializadas en varias plataformas.

(Cfr. <https://www.elindependiente.com/economia/2017/08/06/un-piso-turistico-por-cada-30-habitantes-las-ciudades-mas-saturadas-por-airbnb/>, consultado el 6-8-2017)

⁵ En tan solo 10 años el acceso a internet de la población mundial ha pasado en términos aproximados desde el 1% en 1995 a algo más de la mitad de los habitantes del globo en 2017; en Europa algo más del 80% de la población tiene referido acceso, cifra que asciende en América del Norte a casi el 90% (cfr. <http://www.internetlivestats.com/internet-users/> y <http://www.internetworldstats.com/stats.htm>, consultados el 9 de septiembre de 2017).

En las páginas que siguen se analiza el marco contextual de la economía colaborativa, esto es, el concepto, estructura de negocio y normativa reguladora, en su caso, o las carencias regulatorias que se presentan (epígrafe 2). A continuación se estudian los aspectos fiscales de las operaciones antes referidas en sus diversas aristas, esto es, en relación con los diferentes tributos que de un modo u otro resultan incididos por la realidad examinada en lo que respecta a uno de sus principales intervinientes: las plataformas de economía colaborativa⁶ (epígrafe 3). Se termina el trabajo con unas conclusiones generales tanto en relación con la interpretación del derecho tributario existente como, adicionalmente, de cara a propuestas *de lege ferenda* que podrían mejorar la regulación fiscal del fenómeno (epígrafe 4).

2. MARCO CONTEXTUAL

Antes de exponer la fiscalidad de las manifestaciones más habituales de la economía colaborativa parece necesario definir qué debe entenderse por dicho concepto y, asimismo, referirse –siquiera de forma sumaria– a la regulación normativa general de tales operaciones, así como a la estructura del negocio que las mismas comportan. Todo ello es preciso a fin de poder identificar los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias que se derivarán de los citados negocios jurídicos y que serán analizadas –en lo que respecta a las plataformas de internet– a lo largo de este trabajo.

2.1. Concepto de economía colaborativa

R. BOSTMAN y R. ROOGER, han indicado con acierto que “el consumo colaborativo está permitiendo a la gente darse cuenta de los enormes beneficios de acceder a productos y servicios sin ostentar propiedad sobre bienes y, al mismo tiempo, ahorrar dinero, espacio y tiempo; hacer nuevos amigos; y volver a ser nuevamente ciudadanos activos. Las redes sociales y las tecnologías en tiempo real están haciendo posible superar modelos desfasados de hiperconsumo y crear sistemas innovadores basados en el uso compartido”⁷. Ciertamente, tales aspectos positivos deben ponderarse con otros negativos que el fenómeno puede conllevar. Así T. SLEE ha indicado asimismo que la economía colaborativa “está introduciendo un libre mercado despiadado y desregulado en ámbitos de nuestras vidas anteriormente protegidos (...) está reorganizando las ciudades sin mostrar ningún respeto por aquello que las hace habitables (...)”⁸.

Por su parte, la economía colaborativa ha sido definida por la Comisión Europea como:

⁶ Sobre otros aspectos del régimen jurídico de las plataformas de economía colaborativa, vid. J. J. MONTERO PASCUAL, “El régimen jurídico de las plataformas colaborativas”, en J. J. MONTERO PASCUAL (Dir.), *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, Blablacar, Uber y otras plataformas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, págs. 87-124.

⁷ Cfr. R. BOSTMAN R. y R. ROGERS, *What's mine is yours*, cit., pág. 34 (traducción realizada por el autor a partir de versión inglesa).

⁸ Cfr. T. SLEE, *Lo que es tuyo es mío: contra la economía colaborativa* cit., posición 56 de la edición Kindle.

(...) modelos de negocio en los que las actividades son facilitadas por plataformas de internet que crean un espacio de mercado abierto para el uso temporal de bienes o servicios, a menudo provistos por particulares. La economía colaborativa implica tres categorías de actores:

(i) los proveedores de los servicios que comparten activos, recursos, tiempo y habilidades, que pueden ser particulares ofreciendo servicios de forma ocasional (pares) o proveedores profesionales de servicios;

(ii) usuarios de estos servicios;

(iii) plataformas de economía colaborativa que conectan a los proveedores con los usuarios y facilitan las transacciones entre ellos, asegurando asimismo la calidad de estas transacciones, por ejemplo a través de servicios postventa (gestionando quejas), servicios de seguros, etc.

Las transacciones de economía colaborativa a menudo no conllevan un cambio de propiedad y pueden ser llevadas a cabo con causa onerosa o lucrativa⁹.

En realidad, podría resumirse todo lo anterior indicando que la economía colaborativa se refiere a operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios llevadas a cabo básicamente entre particulares en relación, generalmente, con recursos ociosos (de bienes y tiempo –si es que puede entenderse el tiempo como un recurso ocioso–), siendo así que las personas oferentes de dichos bienes y servicios se ponen en contacto a través de plataformas de internet.

Conviene diferenciar la economía colaborativa de otros negocios digitales que pueden tener características similares (sobre todo por estar muy presente el ámbito digital en la prestación de los servicios o entregas de bienes) pero que, en puridad y a mi juicio, no deberían entenderse contenidos en tal definición. Así, cuando un portal de internet gestiona reservas de hotel (v. gr. *Booking.com*), o presta servicios de música o visionado de películas a través de la red (v. gr. *Spotify* o *Netflix*) o, simplemente, vende libros electrónicos o bienes diversos (v. gr. *Amazon*), no puede decirse que, estrictamente, nos encontremos en el ámbito de la economía colaborativa, sino únicamente ante un nuevo canal de distribución (on-line) propio de la revolución tecnológica que hemos vivido en los últimos tiempos. Dicho en otras palabras: tales ejemplos serían *economías de plataformas*¹⁰, pero no tienen que ver necesariamente con el ámbito que ahora estudiamos, más centrado en pequeños negocios llevados a cabo entre particulares.

⁹ COMISIÓN EUROPEA, *Commission staff working document accompanying the document “Communication from the Commission to the European parliament, the council, the european economic and social committee and the committee of the regions - A European agenda for the collaborative economy. European agenda for the collaborative economy - supporting analysis”*, COM(2016) 356 final, documento SWD(2016) 184 final, de 2 de junio de 2016, pág. 5 (traducción realizada por el autor a partir de la versión inglesa del documento).

¹⁰ Cfr. G. G. PARKER, M. W. V. ALSTYNE y S. P. CHOUDARY, *Platform revolution. How networked markets are transforming the economy and how to make them work for you*, W. W. Norton & Company, New York / London, 2016.

De hecho, la economía colaborativa como intercambio de bienes y servicios entre particulares ha existido desde antiguo de una forma desestructurada y ciertamente local (mercados o anuncios de segunda mano, mensajes en tablones colectivos para compartir un viaje o alquilar o vender un inmueble, etc.). No obstante, la fuerza de comunicación que brinda en nuestros días internet ha potenciado tales operaciones extraordinariamente, hasta el punto de encontrar una hegemonía inusitada junto a sectores más consolidados de la economía tradicional. Tan es así que, como se ha indicado, algunos estudios sitúan para 2025 a la economía colaborativa en paridad de facturación con la economía tradicional en los sectores en los que actúa¹¹, umbral que podría incluso verse superado antes de tal fecha.

Dicho lo anterior, es preciso indicar que el carácter *inter privados* de la economía colaborativa tiene gran importancia para delimitar los sectores en los que actúa. Particularmente, los bienes más valiosos en el ámbito familiar suelen ser la vivienda y el vehículo, lo que ha llevado a que su oferta de uso esté entre los sectores más pujantes del ámbito que ahora estudiamos.

Así pues, pueden encontrarse portales en relación con el alquiler de inmuebles para uso de vivienda (v. gr. *Idealista.com*), para usos vacacionales (v.gr. *Airbnb*, *Homelidays*, *Homeaway*, *Niumba*, *Rentals*, etc.), para el intercambio de vivienda por tiempo limitado (v.gr. *Interhome* o *HomeExchange*) o, simplemente, para permitir a extraños realizar pernoctaciones gratuitas en la propia vivienda (v. gr. *Couchsurfing*), por poner solo algunos ejemplos¹².

Del mismo modo, también es fácil encontrar portales de uso compartido del vehículo propio (v. gr. *Blablacar* o *Amovens*), de alquiler de vehículos entre privados (v. gr. *Amovens*, *Mytripcar*, *Socialcar*, *Ridelink*, *Drivy* o *Zipcar*, entre otros), o incluso de alquiler de vehículo con conductor (v. gr. *Uber* o *Cabify*). Y el ámbito se está extendiendo más allá del transporte para pasajeros, para incluir también comidas o bienes (v. gr. *Glovo*, *UberEats* o *Deliveroo*)¹³ o, incluso, el alquiler temporal de plazas de garaje mientras el titular no la está utilizando (v. gr. *Parkfy*).

Además del vehículo y la vivienda como activos más relevantes de la economía familiar, existen una multitud de bienes y enseres particulares que pueden compararse o transmitirse entre particulares, tales como ropa, ordenadores, equipos electrónicos, electrodomésticos, muebles y objetos decorativos, etc., los cuales cabrían ser objeto de préstamo de uso o, más habitualmente, de transmisiones definitivas cuando por el motivo que sea dejan de ser útiles a su propietario. Tales activos, junto con los elementos patrimoniales de mayor coste económico ya referidos (viviendas y vehículos), pueden venderse entre particulares, existiendo multitud de portales que facilitan tales transacciones (v. gr. *Idealista.com*, *Coches.com*, *Ebay*, *Wallapop*, *Vibbo*, *Manzanasusadas*, *Elcohecitolere*, etc.), así como mercados de artesanía (v. gr.

¹¹ Cfr. PWC, *The sharing economy... cit.*, pág. 4.

¹² Vid. sobre el particular FUNDACIÓN ORANGE, *La transformación digital en el sector turístico*, Madrid, 2016.

¹³ Vid. sobre el particular FUNDACIÓN ORANGE, *La transformación digital de los sectores del transporte y logística*, Madrid, 2016.

Etsy) o de subastas de bienes singulares (v. gr. *Catawiki*)¹⁴. Ello no obstante también pueden encontrarse mercados de alquiler de bienes muebles y semovientes (v. gr. *Re-lendo* para todo tipo de bienes, o bienes específicos, como sería el caso de *Nautal*, dedicado al arrendamiento de barcos, por poner solo dos ejemplos).

Adicionalmente, otro de los grandes activos con que cuentan los particulares es el dinero en efectivo ahorrado, el cual puede invertirse en distintas actividades a través de plataformas de crowdfunding, ya sea para financiar operaciones lucrativas u onerosas. Así, en el ámbito de un sector más motivado por la solidaridad pueden encontrarse diversos proyectos en función de que el dinero aportado sea estrictamente en donación (v. gr. *Migranodearena*), o para la financiación de actividades con el objeto de obtener una recompensa de los resultados de la misma (v. gr. *Ulule*), o bien tengan un carácter mixto como donaciones solidarias con una recompensa mínima de agradecimiento (v. gr. *Goteo*). En el ámbito del sector de la financiación onerosa como forma de inversión, las aportaciones dinerarias pueden tener la forma de préstamos (v. gr. *1x1microcredit* o *Comunitae*) o de participación en el capital, básicamente de empresas recién creadas o *startups* (v. gr. *Inversore*)¹⁵.

Y, finalmente, no debe olvidarse que uno de los recursos más relevantes de las economías familiares es, precisamente, el tiempo de que cuenta cada persona adicional a su dedicación principal, tiempo que puede dedicarse al ocio o convertirse en **servicios** retribuidos a su vez por dinero u otros servicios a cambio; o bien, simplemente, ofertarse gratuitamente. Sería el caso del intercambio de idiomas (v. gr. *Openlanguageexchange*), los cursos de formación on-line (v. gr. *FutureLearn*, *Tutellus* o *Sharing Academy*)¹⁶, los bancos de tiempo¹⁷, servicios de comidas (v. gr. *Chefly*) o bien simplemente la oferta habilidades por la red, normalmente de forma esporádica, ocasional o secundaria –esto es, como dedicación aparte del trabajo habitual– y cobrar por ello (v. gr. *Upwork* o *Nubelo*)¹⁸.

¹⁴ Vid. sobre el particular FUNDACIÓN ORANGE, *La transformación digital en el sector retail*, Madrid, 2016.

¹⁵ Para un listado bastante completo de plataformas de *crowdfunding* en España vid. <https://www.universocrowdfunding.com/principales-plataformas-crowdfunding/> (consultado el 12 de septiembre de 2017).

¹⁶ Vid. sobre el particular FUNDACIÓN ORANGE, *La transformación digital del sector educación*, Madrid, 2016.

¹⁷ Vid. sobre el particular <http://www.bdtonline.org/> (consultado el 5 de agosto de 2017).

¹⁸ Muchos más ejemplos sobre economía colaborativa pueden encontrarse en S. RODRÍGUEZ MARTÍN, *Los modelos colaborativos y bajo demanda en las plataformas digitales*, cit., págs. 16 y ss. Al respecto es importante, no obstante, considerar la crítica de T. SLEE (*Lo tuyo es mío...* cit., posiciones 56 y 70 de la versión Kindl) cuando indica al respecto que “[l]a expresión «un dinerillo extra» resulta ser la misma que se utilizaba para los trabajos de las mujeres hace cuarenta años, cuando no se los consideraba trabajos «de verdad» que conllevaran un salario digno y, por tanto, no requerían ser tratados del mismo modo que los trabajos de los hombres (ni pagarse tanto como estos). En lugar de liberar a los individuos para que tomen el control sobre sus propias vidas, muchas empresas de la Economía Colaborativa están ganando una pasta gansa para sus inversores y ejecutivos y creando buenos empleos para sus ingenieros informáticos y expertos en marketing, gracias a la eliminación de protecciones y garantías alcanzadas tras décadas de esfuerzos y a la

Una característica relevante de dichos portales de economía colaborativa es que los usuarios pueden evaluar a la contraparte en el negocio jurídico realizado. En realidad, esta última circunstancia no es exclusiva de los portales de consumo colaborativo, pues en general muchos servicios ofertados por plataformas virtuales permiten esa retroalimentación aun cuando el proveedor no es un particular. Ciertamente constituye un elemento ancestral (cual es la fama ante la sociedad y, particularmente, ante el mercado) que internet permite gestionar y registrar a partir de las opiniones de los usuarios del servicio en relación con la calidad del mismo o respecto de la profesionalidad de la venta, constituyéndose en un elemento muy útil a la hora de tomar de decisiones informadas.

2.2. Estructura de los negocios jurídicos que tienen lugar en el ámbito la economía colaborativa

Como puede inferirse de lo comentado en el subepígrafe anterior, existe habitualmente una situación triangular en las operaciones de economía colaborativa: dos extremos –que, por lo general, lo conforman particulares, esto es, que no tienen carácter de empresarios o profesionales–; y, por otro lado, una plataforma de internet que sirve como nexo entre ambos extremos, poniéndoles en contacto, informando sobre las opiniones de otros usuarios respecto de tales partes intervinientes y, generalmente, cobrando una comisión por tal servicio.

Muy frecuentemente existe también un cuarto interviniente que gestiona digitalmente los pagos, lo cual, como puede entenderse, es necesario en el ámbito virtual en que se mueve la economía colaborativa. Tales entes podrían ser, por ejemplo, *Paypal*, *Google Wallet*, *Apple Pay* o cualquier entidad financiera, quienes a su vez cobran por sus servicios: ya sea al titular de la tarjeta de crédito o débito o cuenta, al que ordena o recibe el pago, o bien a varios de los anteriores sujetos.

Pues bien, si obviamos en este momento la intermediación financiera de los pagos, parece lógico que la plataforma de internet que posibilita la propia economía colaborativa pretenda legítimamente obtener ingresos de su labor (salvo, claro está, que sea una entidad sin ánimo de lucro), lo cual puede producirse, básicamente, por varias vías: cobrando a quien oferta el bien o servicio, a quien adquiere el bien o servicio así como, eventualmente, a ambos sujetos; o bien sin cobrar a ninguna de las partes intervinientes y obteniendo los ingresos a través de la gestión de datos a través de la venta de espacios de publicidad visibles desde la página web o aplicación.

Por lo demás, el resto de sujetos intervinientes realizarán el pago o lo recibirán, ya sea íntegramente o bien mayorado (para el sujeto pagador) o minorado (para el sujeto receptor del pago) por la debida comisión de gestión de la plataforma.

Ahora bien, en el caso de que se cobre una cuantía al pagador o al receptor del pago, habría que determinarse qué negocio jurídico ha tenido lugar entre el portal de internet y el sujeto a quien se factura referida cuantía por los servicios prestados de comunicación o intermediación.

creación de formas más arriesgadas y precarias de trabajo mal remunerado para quienes de verdad trabajan la Economía Colaborativa”.

Al respecto cabe indicar que pueden identificarse varios negocios jurídicos entre los distintos supuestos de economía colaborativa que se han citado más atrás.

Así, por un lado, la plataforma intermediaria podría meramente permitir el anuncio de un servicio a través de internet, mediando un mero contrato atípico de publicidad en el cual la vía de difusión no sería el tradicional en papel (periódicos, etc.) sino el portal web de la empresa o la aplicación accesible a través de dispositivos electrónicos conectados a internet, y ello sin perjuicio de la publicidad ordinaria de la empresa en todo tipo de medios publicitarios (audiovisuales, *banner* de internet, papel, carteles, etc.)¹⁹.

Por otro lado podrían encontrarse operaciones más complejas de comunicación e intermediación en las que la plataforma de internet no sólo anuncia el ofrecimiento de un servicio (v. gr. alquiler vacacional o servicio de transporte), sino que también recibe el pago de quien contrata tal servicio y satisface la parte correspondiente al prestador del mismo, deduciendo normalmente su comisión. Aunque es difícil incardinar el negocio jurídico referido en una única figura –toda vez que se prestan servicios diversos, unos accesorios de otros–, el contrato principal producido podría considerarse bien como una mediación o corretaje con comisión de cobro²⁰ o, incluso, como un contrato de agencia *sui generis*²¹. Ello no obstante, habida cuenta

¹⁹ En tales supuestos, y en lo que al ámbito fiscal se refiere, la tributación de referidos negocios jurídicos no resulta en exceso compleja, habida cuenta de que se trata a la postre de una prestación de servicios. *Vid.* sobre el particular, entre otros, M. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, “Tributación de los contratos de publicidad”, en A. MARTÍNEZ GUTIÉRREZ (Dir.), *Marca y publicidad comercial: un enfoque interdisciplinar*, La Ley, Madrid, 2009, págs. 1257-1310.

²⁰ *Vid.* sobre el particular E. LEIÑENA MENDIZÁBAL, “El contrato de agencia y la comisión mercantil”, *Cuadernos de derecho y comercio* núm. 56, 2011; L. GÁZQUEZ SERRANO, *El contrato de mediación o corretaje*, La Ley, Madrid, 2007; A. GUTIÉRREZ GILSANZ y A. RIBES RIBES, “El contrato de comisión” en M. YZQUIERDO TOLSADA, J. M. ALMUDÍ CID y M. A. MARTÍNEZ LAGO (Coords.), *Contratos: civiles, mercantiles, públicos, laborales e internacionales, con sus implicaciones tributarias*, Vol. 4 (*Contratos de prestación de servicios y realización de obras (I)*), Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014, págs. 477-524; J. L. ARGUDO PÉREZ y B. SESMA SÁNCHEZ, “El contrato de mediación o corretaje”, en M. YZQUIERDO TOLSADA, J. M. ALMUDÍ CID y M. A. MARTÍNEZ LAGO (Coords.), *Contratos: civiles, mercantiles, públicos, laborales e internacionales, con sus implicaciones tributarias*, Vol. 4 (*Contratos de prestación de servicios y realización de obras (I)*), Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014, págs. 571-632; así como I. RODRÍGUEZ MARTÍNEZ, “El servicio de mediación electrónica y las obligaciones de las plataformas de economía colaborativa”, en J. J. MONTERO PASCUAL, *La regulación de la economía colaborativa...*, cit., págs. 125-168.

²¹ *Vid.* sobre el particular la Ley 12/1992, de 27 mayo, sobre contrato de agencia, en cuyo artículo 1 se indica: “Por el contrato de agencia una persona natural o jurídica, denominada agente, se obliga frente a otra de manera continuada o estable a cambio de una remuneración, a promover actos u operaciones de comercio por cuenta ajena, o a promoverlos y concluirlos por cuenta y en nombre ajenos, como intermediario independiente, sin asumir, salvo pacto en contrario, el riesgo y ventura de tales operaciones”. Sobre tal negocio jurídico puede consultarse L. J. VIDAL CALVO y M. SÁNCHEZ CUÉLLAR, “El contrato de agencia”, en M. YZQUIERDO TOLSADA, J. M. ALMUDÍ CID y M. A. MARTÍNEZ LAGO (Coords.), *Contratos: civiles, mercantiles, públicos, laborales e internacionales, con sus implicaciones tributarias*, Vol. 4 (*Contratos de prestación de servicios y realización de obras (I)*), Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014, págs. 633-714, así como E. LEIÑENA MENDIZÁBAL, *op. cit.*

de la posición más independiente de la plataforma intermediaria (que vela por los intereses tanto de quien presta el servicio o entrega el bien como de quien lo recibe), probablemente sea la primera figura referida la que más se asimila a la naturaleza jurídica del negocio que ahora consideramos.

Finalmente, podrían identificarse asimismo operaciones en las que el pago no es en dinero sino en especie (*v. gr.* intercambio de inmuebles, vehículos, enseñanza de idiomas u otros servicios –bancos de tiempo–), o bien negocios lucrativos en los que se permite el uso de las instalaciones propias sin ánimo de lucro y con el único objeto de conocer otras personas (*v. gr.* *Couchsurfing*). Así, mientras que el primer tipo de negocios jurídicos se correspondería con alguno de los ya mencionados (con la única particularidad de que el pago se produciría en especie), el segundo tipo de los citados entraría más bien en el ámbito de un comodato no retribuido.

2.3. Regulación de la economía colaborativa en España

Las descritas nuevas realidades de colaboración entre privados para lograr más eficientemente sus fines económicos o de consumo han puesto sobre la mesa nuevos patrones de negocio para los cuales estarían, en gran medida, obsoletas las normas aplicables con anterioridad a la aparición de dichos fenómenos²².

Así por ejemplo, si nos referimos al alquiler del propio hogar u otros inmuebles como vivienda vacacional para cortas temporadas, debe ponerse de manifiesto que el uso turístico sobrevenido de viviendas habitualmente destinadas a residencia ha provocado en no pocas ocasiones molestias al vecindario y un menor negocio para el sector hotelero tradicional y, por ello mismo, se han seguido requerimientos a las respectivas Administraciones para que regulen este tipo de actividades.

Por tal motivo las Comunidades Autónomas, en pleno uso de las competencias atribuidas en sus estatutos de acuerdo con la Constitución, han aprobado normativa al respecto²³.

²² *Vid.* sobre el particular J. J. MONTERO PASCUAL, “La regulación de la economía colaborativa”, en J. J. MONTERO PASCUAL, *La regulación de la economía colaborativa...* cit., págs. 23-66.

²³ En **Andalucía** *vid.* Ley 13/2011, de 23 de diciembre, del Turismo de Andalucía; Decreto 194/2010, de 20 de abril, de establecimientos de apartamentos turísticos, Decreto 143/2014, de 21 de octubre, por el que se regula la organización y funcionamiento del Registro de Turismo de Andalucía y actualmente se está trabajando sobre un borrador de decreto que regula las viviendas de uso turístico; en Aragón *vid.*, el Decreto 167/2013, de 22 de octubre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Reglamento de los apartamentos turísticos en Aragón y el Decreto 80/2015, de 5 de mayo, del Gobierno de Aragón, por el que aprueba el Reglamento de las viviendas de uso turístico en Aragón; en Asturias *vid.* Ley 7/2001, de 22 de junio, de Turismo; Decreto 60/86, de 30 de abril, sobre Ordenación de los apartamentos turísticos; y

Decreto 48/2016, de 10 de agosto, de viviendas vacacionales y viviendas de uso turístico; en Baleares *vid.* Ley 8/2012, de 19 de julio, del Turismo de las Illes Balears; el Decreto 20/2015, de 17 de abril, de principios generales y directrices de coordinación en materia turística; de regulación de órganos asesores, de coordinación y de cooperación del Gobierno de las Illes Balears, y de regulación y clasificación de las empresas y de los establecimientos turísticos, dictado en desarrollo de la Ley 8/2012, de 19 de julio, de Turismo de las Illes Balears; y Reglamento 1/2015 del Consejo Insular de

Formentera por el que se regula la comercialización de estancias turísticas en viviendas en la isla de Formentera; en Canarias *vid.* Decreto 23/1989, 15 febrero-Ordenación de Apartamentos Turísticos; Decreto 142/2010, de 4 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de la Actividad Turística de Alojamiento y se modifica el Decreto 10/2001, de 22 de enero, por el que se regulan los estándares turísticos; y Decreto 113/2015, de 22 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de las viviendas vacacionales de la Comunidad Autónoma de Canarias; en Cantabria *vid.* el Decreto 82/2010, de 25 de noviembre, por el que se regulan los establecimientos de alojamiento turístico extrahotelero en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Cantabria (modificado por el Decreto 19/2014, de 13 de marzo); Decreto 39/2014, de 31 de julio, por el que se regulan los alojamientos turísticos en Cabañas Pasiegas en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Cantabria; Decreto 147/2015, de 15 de octubre, por el que se regula el Registro General de Empresas Turísticas de Cantabria; Decreto 141/2015, de 1 de octubre, por el que se regulan los albergues turísticos en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Cantabria; en Castilla-La Mancha *vid.* Ley 8/1999, de 26 de mayo, de Ordenación del Turismo de Castilla-La Mancha; en Castilla y León *vid.* Ley 14/2010, 9 diciembre-Turismo. Castilla y León; Decreto 75/2013, de 28 de noviembre, por el que se regulan los establecimientos de alojamiento de turismo rural en la Comunidad de Castilla y León; y Decreto 17/2015, de 26 de febrero, por el que se regulan los establecimientos de alojamiento en la modalidad de apartamentos turísticos en la Comunidad de Castilla y León; Decreto 3/2017, de 16 de febrero, por el que se regulan los establecimientos de alojamiento en la modalidad de vivienda de uso turístico en la Comunidad de Castilla y León; en **Cataluña** *vid.* Ley 13/2002, de 21 de junio, de turismo de Cataluña; Decreto 159/2012, de 20 de noviembre, de establecimientos de alojamiento turístico y de viviendas de uso turístico (y circular interpretativa sobre la obligación de hacer constar el número de inscripción en el registro de turismo de Cataluña); en la Comunidad de Madrid *vid.* Ley 1/1999, de 12 de marzo, de Ordenación del Turismo de la Comunidad de Madrid; Decreto 79/2014, de 10 de julio, del Consejo de Gobierno, por el que se regulan los apartamentos turísticos y las viviendas de uso turístico de la Comunidad de Madrid, que ha sido declarada contraria a Derecho por STSJ Madrid de 31-5-2016 que anula el artículo 17.3 del citado Decreto 79/2014 que imponía que “no podrán contratarse por un periodo inferior a cinco días”; *vid.* asimismo Ley 5/2012, de 20 de diciembre, de Viviendas Rurales Sostenibles, sobre la que pesaba un recurso de inconstitucionalidad núm. 1883-2013; dicha norma estuvo vigente hasta el 15 de Abril de 2016, en que fue derogada por la Ley de la Comunidad de Madrid 1/2016, de 29 de marzo siendo así que una vez derogada se acordó por el TC declarar la extinción del citado recurso por desaparición sobrevinida de su objeto); en la Comunidad Valenciana *vid.* Ley 3/1998, de 21 de mayo, de Turismo de la Comunidad Valenciana; Decreto 91/2009, de 3 de julio, del Consell, por el que aprueba el reglamento regulador de los bloques y conjuntos de viviendas turísticas de la Comunitat Valenciana; Decreto 92/2009, de 3 de julio, del Consell, por el que aprueba el reglamento regulador de las viviendas turísticas denominadas apartamentos, villas, chalés, bungalows y similares, y de las empresas gestoras, personas jurídicas o físicas, dedicadas a la cesión de su uso y disfrute, en el ámbito territorial de la Comunitat Valenciana; Decreto 184/2014, de 31 de octubre, del Consell, regulador del alojamiento turístico rural en el interior de la Comunitat Valenciana; y Decreto 75/2015, de 15 de mayo, del Consell, regulador de los establecimientos hoteleros de la Comunitat Valenciana, así como la Orden 2/2010, de 29 de marzo, de la Conselleria de Turismo, por la que se establecen los distintivos correspondientes a las empresas y a los establecimientos turísticos de la Comunitat Valenciana; en Extremadura *vid.* Ley 2/2011, 31 enero, de Desarrollo y Modernización del Turismo de Extremadura; Decreto 182/2012, de 7 de septiembre, por el que se establece la ordenación y clasificación de los apartamentos turísticos de la Comunidad Autónoma de Extremadura; Decreto 203/2012, de 15 de octubre, por el que se establece la ordenación de precios, reservas y servicios complementarios en establecimientos de alojamiento turístico; y Decreto, 65/2015, de 15 de octubre, por el que se establece la ordenación y sistema de clasificación de los alojamientos de turismo rural de la Comunidad Autónoma de Extremadura; en Galicia *vid.* Ley 7/2011, de 27 de octubre, del turismo de Galicia; Decreto 48/2016, de 21 de abril, por el que se establece la ordenación de los albergues turísticos; y Decreto 12/2017, 26 enero-Ordenación de Apartamentos Turísticos, Viviendas Turísticas y Viviendas de Uso

De hecho, las Administraciones han cedido en algunas ocasiones ante presiones de sectores de la economía tradicional, yendo en algunos casos, probablemente, más allá de lo que pudiera considerarse cabal²⁴. Y, del mismo modo, se han planteado litigios entre particulares por similares motivos²⁵.

Turístico; en La Rioja *vid.* Ley 2/2001, de 31 de mayo, de Turismo de La Rioja; Decreto 14/2011, de 4 de marzo, por el que se por el que se aprueba el Reglamento de desarrollo de la Ley 2/2001, de 31 de mayo, de Turismo de La Rioja; en Navarra *vid.* Decreto Foral 243/1999, de 28 de junio, por el que se regula el alojamiento en Casas Rurales; y Decreto Foral 230/2011, de 26 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de Ordenación de los Apartamentos Turísticos en la Comunidad Foral de Navarra, y la Orden Foral 80/2014, de 25 de septiembre, del Consejero de Cultura, Turismo y Relaciones Institucionales por la que se establece la obligación de hacer constar el código de inscripción en el Registro de Turismo de Navarra en las acciones de promoción, publicidad y comercialización que realicen las empresas, establecimientos y actividades turísticas en medios *on line*; en la Región de Murcia *vid.* Ley 12/2013, de 20 de diciembre, de Turismo de la Región de Murcia; y Decreto número 75/2005, de 24 de junio, por el que se regulan los apartamentos turísticos y alojamientos vacacionales (modificado por Decreto 37/2011, de 8 de abril) y el Decreto número 76/2005, de 24 de junio, por el que se regulan los alojamientos rurales (modificado por Decreto 37/2011, de 8 de abril); por último, en el País Vasco *vid.* Ley 13/2016, de 28 de julio, de Turismo; y Decreto 198/2013, de 16 de abril, por el que se regulan los apartamentos turísticos y el Decreto 199/2013, de 16 de abril, por el que se regulan los establecimientos de alojamiento turístico en el medio rural. *Vid.* sobre el particular <http://es.rentalia.mobi/page/owner/legal>, consultado el 30-7-2017).

²⁴ Así por ejemplo, en la Comunidad Madrid se prohibió el alquiler de vivienda por menos de 5 pernотaciones (artículo 17.3 del Decreto 79/2014 antes citado), lo que llevó a la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia –CNMC en adelante– a recurrir el precepto referido por considerar que la medida no estaba justificada en términos de necesidad y proporcionalidad y que producirá una restricción grave para la competencia en dicho mercado, además de perjuicios a los consumidores. En opinión de la CNMC, dicha previsión creaba un obstáculo a la competencia efectiva en los mercados, en los términos del referido artículo 5.4 de la Ley 3/2013, por cuanto restringía la capacidad de elección del consumidor, eliminando del mercado a cierto tipo de operadores que no superen esos contenidos mínimos, o bien elevando los costes de los operadores, lo que se verá reflejado en el precio que los consumidores deberán pagar por el alojamiento. El TSJ de Madrid en sentencias de 31 de mayo de 2016 (recursos núm. 65/2015 y 1165/2014) y de 2 de junio de 2016 (recursos núm. 1159/2014 y 1059/14) ha declarado nulo el precepto antes citado que prohibía el alquiler turístico de menos de 5 días. Del mismo modo la sentencia del juzgado de lo contencioso administrativo de Valencia núm. 6, de 27 de abril de 2016 (recurso núm. 148/2016) falló en contra del Ayuntamiento que había cerrado una serie de pisos turísticos por exigirles una declaración ambiental similar a la que se requiere para el sector hotelero y que según el citado órgano judicial no cabe exigir a las viviendas turísticas. Por su parte, el TSJ de Canarias/Sta. Cruz de Tenerife en sentencia de 21 de marzo de 2017 (recurso núm. 94/2015) anuló, por carecer de cobertura legal, el requisito fijado por el Decreto 113/2015, de 22 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de las viviendas vacacionales de la Comunidad Autónoma de Canarias en virtud del cual se exigía que el alquiler de vivienda turística sólo pudiera desempeñarse fuera de las zonas turísticas; por otro lado, la resolución citada entiende que la normativa autonómica aplicable al respecto se ha extralimitado al exigir determinada documentación para la inscripción en el oportuno registro de la vivienda, así como la necesidad de ceder en su totalidad el inmueble, prohibiendo el alquiler de habitaciones. Sobre tales aspectos puede verse M. LORA-TAMAYO VALLVÉ, “Economía colaborativa y alojamiento”, en J. J. MONTERO PASCUAL, *La regulación de la economía colaborativa...* cit., págs. 283-326.

²⁵ Así en Cataluña ha existido jurisprudencia diversa en relación a si una vivienda turística en una comunidad de vecinos es contraria a la convivencia normal. Pues bien, aunque la Audien-

Así pues, son aún varias las cuestiones que podrían regularse en un futuro para atajar otros problemas que presenta el alquiler de viviendas de uso turístico. Por un lado, existe una problemática muy interesante sobre las ilicitudes civiles y penales que se producen cuando se realquilan sin consentimiento del propietario las viviendas²⁶. Por otro lado, es importante referirse al fenómeno de la *gentrificación* que se produce al convertirse los centros urbanos de determinadas ciudades turísticas (como sería el caso de Madrid o Barcelona, por citar solo dos de ellas) en lugar de alojamiento temporal, con un claro efecto de exclusión de los habitantes habituales de tales zonas que no pueden pagar las rentas que satisfacen los residentes transitorios de una zona, sensiblemente más elevadas que las abonadas por residencia habitual.

Posiblemente, en un futuro habrá que limitar por barrios el número de viviendas registradas de uso turístico –siguiendo criterios objetivos, como determinadas *ratios* de residentes temporales/permanentes– a fin de preservar la vida de los residentes habituales de los centros urbanos. Y si bien es cierto que ello supone una restricción de las libertades personales en relación con el uso de las propiedades, también lo es que los intereses generales –según son entendidos por una concreta comunidad político-territorial– de cara a la definición del entorno urbano, han primado desde hace

cia Provincial de Barcelona en sentencia de 21 de mayo de 2015 (recurso núm. 139/2014) estimó en apelación que el alquiler de una vivienda turística no era contraria a la convivencia normal, el mismo órgano entendió, en sentencia de 9 de octubre de 2015 (recurso núm. 750/2013), que había de prosperar la acción de cesación de actividad de hospedaje, si bien exigiendo como requisitos de dicha acción que se dé la actividad con cierta continuidad o permanencia, que sea molesta para las personas que habitan en el inmueble y que tal molestia sea notoria y ostensible; por su parte, el TSJ de Cataluña en sentencias de 19 de mayo de 2016 (recursos núm. 52/2015 y 114/2015) sostiene una doctrina en gran parte contradictoria al entender que la actividad de alquiler de vivienda para uso turístico no prohibida en estatutos no supone, *per se* y en abstracto, un daño o peligro para el edificio en la medida en que el uso intensivo de los elementos comunitarios por el trasiego de los ocupantes no es exclusivo de este tipo de supuestos, sino puede presentarse en otras actividades (como despachos profesionales o locales abiertos al público) y puede ser compensado mediante un mecanismo que incremente la participación en los gastos comunes que corresponde a un elemento privativo concreto en el caso de uso o disfrute especialmente intensivo de elementos o servicios comunes. La última de las sentencias citadas sostiene, además, que cabe adoptar un acuerdo por la comunidad de propietarios que limite las actividades que pueden realizarse en los elementos privativos con el *quorum* de cuatro quintas partes previsto en el art. 553-26,2 del Código Civil Catalán es válido (lo cual se diferencia de la unanimidad exigida por la Ley de Propiedad Horizontal en territorio común), y puede inscribirse dicho acuerdo en el Registro de la Propiedad. Otros órganos como el juzgado de primera instancia núm. 1 de Valencia en sentencia de 6 de noviembre de 2014 (procedimiento ordinario núm. 000801/2014), la Audiencia Provincial de Valencia en sentencia de 20 de noviembre de 2013 (recurso núm. 173/2013), la Audiencia Provincial de Alicante en sentencia de 24 de octubre de 2008 (recurso núm. 203/2008) y el propio Tribunal Supremo en sentencia de 27 de noviembre de 2008 (recurso núm. 307/2004) han mostrado posiciones restrictivas respecto de los usos turísticos de viviendas en relación con los derechos del resto de los vecinos. Se trata, pues, de una cuestión controvertida (*vid.* sobre el particular I. DESVIAT, “Comunidades de propietarios y pisos turísticos, un matrimonio mal avenido”, *Diario La Ley* de 30 de agosto de 2017).

²⁶ *Vid.* sobre el particular V. MAGRO SERVET, “El fraude del realquiler vacacional”, *Diario La Ley* de 13 de octubre de 2017.

siglos frente a los intereses individuales, siendo de hecho el fundamento de distintas ramas jurídicas como sería, por ejemplo, el Derecho urbanístico o el Derecho de la propiedad horizontal²⁷.

Por otro lado, si consideramos el sector de prestaciones de servicios de automoción, el Auto del Juzgado de lo Mercantil núm. 2 de Madrid de fecha 9 de diciembre de 2014 (recurso núm. 707/2014) entendió que la compañía *Uber* (en relación con sus servicios *Uber-pop*) no disponía de licencia de transporte de personas y, por ello, realizaba una competencia desleal a los taxistas, motivo por el que se adoptaron medidas cautelares para que la empresa no continuara sus actividades. Ello no obstante, la citada compañía volvió a prestar sus servicios en 2016, argumentando que sus conductores disponen de licencia de alquiler de coches con conductor²⁸. Y todo ello aun cuando también se han planteado cuestiones sobre la posible vulneración del

²⁷ Existen ejemplos normativos que han pretendido reglamentar tales cuestiones, como sería el caso de la Ordenanza de San Sebastián reguladora del uso urbanístico de vivienda turística y alquiler de habitaciones en vivienda habitual para uso turístico, de 30 agosto 2017. Dicha norma, aparte de contener una serie de requisitos técnicos del inmueble (art. 4.2) y exigir comunicación previa y las licencias municipales oportunas, divide el plano de la ciudad en tres zonas: zonas A (saturadas) donde quedan prohibidos usos turísticos de viviendas; zonas B (de alta demanda), donde se establecen requisitos para evitar molestias a los vecinos (requiriéndose que debajo de la vivienda de uso turístico no exista vivienda de uso residencial común); y zonas C (con posibilidad de incremento de oferta de alojamiento turístico) y donde no existirán limitaciones de las comentadas anteriormente. Por otro lado, la Ley balear 6/2017, de 31 de julio, de modificación de la Ley 8/2012, de 19 de julio, del turismo de las Illes Balears fija un límite a tanto alzado de plazas en total para todo el archipiélago, circunstancia que ha sido criticada por algún sector doctrinal como “ataque al libre ejercicio del derecho de la propiedad” (*cf.* V. MAGRO SERVET, “El fraude del realquiler vacacional”, *cit.*, págs. 1-2).

²⁸ Ello no obstante, a partir de 2015 el art. 181 del Real Decreto 1211/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres, ha vuelto a reinstaurar la limitación de una autorización de arrendamiento de vehículos con conductor por cada treinta de taxi (ratio 1/30) que había desaparecido en 2009 (Ley 25/2009, de 22 de diciembre, de modificación de diversas leyes para su adaptación a la Ley sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio). Con todo, tal limitación reglamentaria fue recurrida el 11 de abril de 2016 por la CNMC ante la Audiencia Nacional, quien se declaró incompetente por Auto de 4 de julio de 2016 (procedimiento ordinario 0000256 /2016), si bien el recurso ha sido admitido a trámite por diligencia de fecha 7 de junio de 2017 de la Sección Tercera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, tras declararse competente dicho órgano judicial por Auto de 8 de mayo de 2017, figurando registrado con el número 1/438/2017. La impugnación de la Orden FOM 2799/2015, de 18 de diciembre, por la que se modifica la Orden FOM/36/2008, de 9 de enero, por la que se desarrolla la sección segunda del capítulo IV del título V, en materia de arrendamiento de vehículos con conductor, del Reglamento de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres, aprobado por Real Decreto 1211/1990, de 28 de septiembre, también planteada por la CNMC, sigue su curso ante la Audiencia Nacional al haberse declarado tal órgano expresamente competente sobre la cuestión en el Auto de 4 de julio de 2016 antes referido. *Vid.* sobre el particular G. DOMÉNECH PASCUAL, “La regulación de la economía colaborativa en el sector del taxi y los VTC”, en J. J. MONTERO PASCUAL, *La regulación de la economía colaborativa... cit.*, págs. 351-399, así como el mismo autor “La regulación de la economía colaborativa (El caso «Uber contra el taxi»)”, *CEFLegal: revista práctica de derecho. Comentarios y casos prácticos* núm. 175-176, 2015, págs. 61-104.

Derecho de la Unión Europea en dicho ámbito, todavía pendientes de resolución definitiva²⁹.

Del mismo modo se han provocado en dicho ámbito controversias judiciales respecto de la atribución o no de una relación laboral a los conductores de los vehículos respecto de la empresa que oferta sus servicios por internet (v. gr. *Uber* o *Cabify*)³⁰, así como en relación con la obligación de inscribirse en el régimen de autónomos de la Seguridad Social³¹.

En otros casos, la prestación de determinados servicios profesionales requiere de una titulación adecuada (v. gr. para ejercer la abogacía, medicina, etc.), con lo que habrá de seguirse dicha normativa reguladora so pena de incurrir en intrusismo profesional. De hecho, el auge de determinadas actividades de economía colaborativa ha llevado al legislador español a regular algunas de ellas, como es el caso del *crowdfunding* empresarial³². Igualmente, se han planteado asimismo dudas, sobre la vulneración de normas que regulan el transporte terrestre³³.

²⁹ De hecho, se han planteado por Auto del Juzgado de lo Mercantil de Barcelona núm. 3, de 16 de julio de 2015 (recurso núm. 929/2014) una serie de cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de la UE, respecto de las que ya han sido evacuadas conclusiones del Abogado General (Asunto C-434/15) indicándose que el servicio realizado por Uber no es de mera intermediación sino de transporte.

³⁰ Si bien no se conocen aún en España sentencias sobre esta cuestión, sí que se han pronunciado al respecto tribunales de Estados Unidos (particularmente en San Francisco, cuna de *Uber*), de Reino Unido y de Chile (Santiago), reconociendo la relación laboral existente entre los conductores de vehículos y la compañía. *Vid.* sobre el particular J. M. LAMARCA, “Aspectos laborales y de Seguridad Social de la economía colaborativa”, en J. J. MONTERO PASCUAL, *La regulación de la economía colaborativa... cit.*, págs. 169-194, así como A. TODOLÍ SIGNES, *El trabajo en la era de la economía colaborativa*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

³¹ Tales cuestiones se han tomado en consideración en otros países. Así por ejemplo en Francia, la Ley de Presupuestos de la Seguridad Social para 2017 ha determinado que aquellos propietarios que decidan alquilar inmuebles y obtengan por ellos ingresos superiores a 23.000 euros anuales, o bien quienes alquilen bienes muebles (vehículos, barcos, etc.) obteniendo ingresos superiores a 7.720 euros anuales, deberán inscribirse en el régimen de autónomos de la seguridad social francesa (*Régime Social des Indépendants*, “RSI”).

³² *Cfr.* Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial, que regula en su título V el régimen jurídico de las plataformas de financiación participativa.

³³ Así, la Comunidad de Madrid abrió en octubre de 2016 expediente sancionador a *Blablacar* y a dos conductores (con anuncio de multas de 8.800 euros y 4.000 euros, respectivamente) por infracciones de los arts. 140.2 (contratación como porteador o la facturación en nombre propio de servicios de transporte sin ser previamente titular de autorización de transporte o de operador de transporte) y 141.7 (oferta de servicios de transporte sin disponer del título habilitante) de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres; a ello ha reaccionado *Blablacar* presentando una denuncia ante la Comisión Europea por vulneración, por parte de la Comunidad de Madrid, de las libertades comunitarias de prestación de servicios y de establecimiento. Por otro lado, el Juzgado de lo Mercantil núm. 2 de Madrid, en sentencia de 2 de febrero de 2017 (juicio ordinario número 343/2015) ha desestimado las pretensiones de CONFEBUS contra *Blablacar* al entender que tal empresa no vulnera la normativa sobre competencia ni ordenación del transporte terrestre. *Vid.* sobre el particular O. ARMENGOL I GASULL y N. OLMOS CASTRO, “El impacto de la economía colaborativa en el transporte interurbano: un análisis jurídico del *ride sharing*” en J. J. MONTERO PASCUAL, *La regulación de la economía colaborativa... cit.* págs. 327-344.

En fin, son muchas las cuestiones no reguladas en lo que concierne a la economía colaborativa y respecto de las cuales es preciso posicionarse para aplicar la normativa vigente a nuevas realidades. Y, asimismo, existen necesidades de cambios normativos para adaptar la legislación a tan recientes acontecimientos sociales.

Pues bien, igualmente en el ámbito tributario es preciso aplicar normas no contempladas para las operaciones de economía colaborativa que se vienen produciendo en los últimos tiempos y, eventualmente, puede resultar necesario la aprobación de normas que regulen estas nuevas realidades³⁴.

3. ASPECTOS FISCALES DE LAS PLATAFORMAS DE ECONOMÍA COLABORATIVA

Tal y como se indicó más atrás, la plataforma de internet (mediadora, por lo general, de los bienes y servicios ofertados en el ámbito de la economía colaborativa), es un *sine qua non* de los modelos de negocios que ahora analizamos.

Dicha plataforma puede, en principio, ser una persona física o jurídica, o bien un ente sin personalidad (v. gr. comunidad de bienes). Ello no obstante, lo habitual será que tal sujeto se constituya en una sociedad mercantil de capital, generalmente anónima o de responsabilidad limitada.

Es más: la citada plataforma puede ser residente fiscal en España o bien en el extranjero³⁵.

Pues bien, en función de que la plataforma (por lo general con personalidad jurídica propia, como se ha indicado) resida o no en España, habrá de tributar por sus ingresos en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante IS) o en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR en adelante).

3.1. Impuesto sobre Sociedades

Si la plataforma de internet tiene su residencia en España (como sería el caso, por ejemplo, de *Cabify*), habrá de tributar en nuestro país por el IS por las rentas que obtenga fuera o dentro de él, aun cuando para las rentas foráneas o asimiladas (v. gr. dividendos, rentas derivadas de transmisión de valores y rentas de establecimientos permanentes, percibidas en el extranjero) puedan existir exenciones relevantes³⁶. La

³⁴ Un ejemplo de ello sería la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial, en cuyos arts. 46 a 93 se regulan distintos aspectos de las plataformas de financiación participativa en España.

³⁵ El art. 8 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS), determina que se considerarán residentes en España cuando se cumpla alguno de los siguientes requisitos: que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas; que tengan su domicilio social en territorio español; o bien que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español, entendiéndose a estos últimos efectos que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades. Adicionalmente, se plantean unas reglas especiales antielusivas cuando la sociedad tenga residencia fiscal en un territorio de baja o nula tributación, o bien en un paraíso fiscal según se definen tales términos en la legislación española.

³⁶ *Cfr.* arts. 21 y 22 LIS.

cuestión no tiene singularidades remarcables respecto de la tributación de otras empresas también residentes en España, por lo que se realiza una remisión general a la problemática fiscal habitual de las empresas en el IS³⁷.

3.2. Impuesto sobre la Renta de no Residentes

En el caso de que la plataforma no tenga residencia fiscal en España –lo cual será muy habitual, como ocurre de hecho en casos como *Airbnb* (con residencia en Irlanda) y *Uber* (con residencia en Países Bajos)–, entonces habrán de tributar las entidades gestoras de las plataformas por las rentas obtenidas en España –en principio y a salvo de lo dispuesto en el respectivo convenio para evitar la doble imposición– conforme a la normativa reguladora del IRNR³⁸.

La tributación por el IRNR tiene dos modalidades diferentes: la de los *establecimientos permanentes* en nuestro país (que son unidades físicas de negocio en España dotadas de una estabilidad en el tiempo), quienes tributarían por las rentas atribuidas a tales establecimientos de forma similar a como si hubieran sido obtenidas por entidades residentes en nuestro país³⁹; y, por otro lado, las rentas obtenidas por no residentes *sin establecimiento permanente*, en cuyo caso las mismas tributarán –en principio y salvo que se indique otra cosa en el oportuno convenio para evitar la doble imposición– por el citado IRNR cuando se entiendan obtenidas en España⁴⁰.

Todo lo anterior debe, sin embargo, matizarse: en la medida en que existan convenios aplicables para evitar la doble imposición firmados por España (ya sean bilaterales o multilaterales), habrá que estar de forma prioritaria a lo que establezcan dichos tratados internacionales. Y ocurre, además, que los citados convenios, que siguen el modelo de la OCDE, entienden generalmente que las rentas empresariales obtenidas sin mediación de establecimiento permanente sólo tributan en el país de residencia del receptor, con lo que no tributarían en el país en el que se consideren obtenidas (en lo que a nosotros concierne, España de acuerdo con el IRNR) por mucho que su actividad sea desarrollada –al menos en parte– en nuestro país⁴¹. Tal sería el caso de la mayoría de las plataformas de internet que intermedian en ventas de bienes y servicios, tal y como ha quedado indicado más atrás. De hecho, generalmente sólo disponen de filiales en el país de la venta dedicadas a la comercialización y al *marketing* de la plataforma, con unos ingresos muy reducidos⁴².

³⁷ Cfr., entre otros, J. A. SÁNCHEZ PEDROCHE (Dir.), *Comentarios a la Ley del impuesto sobre sociedades y su normativa reglamentaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

³⁸ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante TRLIRNR).

³⁹ Cfr. arts. 16-23 TRLIRNR.

⁴⁰ Cfr. arts. 24-33 TRLIRNR.

⁴¹ Cfr. E. REIMER, “Article 7. Business Profits”, en E. REIMER y A. RUST, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn (The Netherlands), 2015, vol. 1, págs. 473 y ss.

⁴² Así, según *Infolibre*, *Airbnb* tuvo en España 5,4 millones de clientes en 2016 y gestionó 187.000 pisos turísticos en España, pero sólo pagó 55.211 euros por IS. Tales cuantías corresponden a los beneficios de la filial española de referida plataforma, AMS, que dispone de 21 trabajadores y

Bien es cierto que en los últimos estudios de la OCDE se ha planteado la posibilidad de que *ope legis* deba entenderse que las plataformas de internet que intermedian en la venta de bienes y servicios constituyen un establecimiento permanente –aunque no dispongan de un lugar físico para hacer negocios– en aquellos países en los que las mismas tengan una *presencia digital significativa*⁴³. Sin embargo, los expertos han planteado posponer tal medida hasta que exista un mayor consenso internacional, lo que en definitiva implica aplazar *sine die* la implantación de tal medida y relegar la cuestión en las medidas unilaterales que puedan adoptar los distintos Estados.

Ello conlleva, a efectos prácticos, que las rentas obtenidas por las plataformas no residentes en España sin establecimiento permanente (que será el caso general) no tributen en nuestro país por los beneficios empresariales derivados de ventas de bienes y servicios (o intermediación respecto de las mismas), sino en los países donde tales plataformas tienen su residencia fiscal. Ello es, ciertamente, una anomalía notable.

Al respecto cabría la posibilidad de renegociar los respectivos convenios internacionales para hacer tributar al menos parte de esas rentas en el país donde tales plataformas tengan una presencia digital significativa: ya sea desde donde se realicen los pagos (lo cual no es complicado de determinar, pues los abonos se realizan con tarjetas de crédito o débito o con *Paypal*, que permiten identificar al pagador), o bien donde se hayan prestado los servicios o radiquen los bienes objeto de alquiler⁴⁴. Sin embargo es poco probable que los países beneficiados por tales convenios acuerden modificarlos en su perjuicio; y, por otro lado, parece complejo una interpretación unilateral al respecto en lo que se refiere al concepto de establecimiento permanente, habida cuenta de la propia literalidad de los tratados y de la doctrina de los comentarios al modelo de convenio de la OCDE⁴⁵.

se dedica al marketing de la misma, la cual sólo declara 136.772 euros de beneficios. Sin embargo los ingresos por las comisiones cobradas por los alquileres en los que intermedió corresponden a la sociedad irlandesa *Airbnb*, y por tales beneficios tributa tal compañía exclusivamente en Irlanda. (cfr. https://www.infolibre.es/noticias/economia/2017/08/09/airbnb_pago_espana_211_euros_impuesto_solidaridad_2016_pleno_boom_negocio_68478_1011.html, consultado el 10 de agosto de 2017).

⁴³ Cfr. OECD, *Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa taxation framework conditions implementing the Ottawa taxation framework conditions*, Paris, 2001, págs. 26 y ss.; así como OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1 BEPS Final Report*, Paris, 2015, págs. 97 y ss.

⁴⁴ En el mismo sentido *vid.* R. FALCÓN Y TELLA, “La tributación de UBER (plataforma de servicios de transporte en vehículos particulares)”, *Quincena Fiscal* núm. 13/2014, pág. 16.

⁴⁵ Ello no obstante, debe tenerse en cuenta reacciones recientes de algunos países como el Reino Unido con la conocida como *diverted profit tax* vigente a partir del 1 de abril de 2015 (cfr. https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/480318/Diverted_Profits_Tax.pdf, consultado el 1 de septiembre de 2017), que ha sido implementada asimismo en Australia a partir del 1 de julio de 2017 (cfr. <https://www.ato.gov.au/General/New-legislation/In-detail/Direct-taxes/Income-tax-for-businesses/Diverted-profits-tax/>, consultado el 1 de septiembre de 2017); o bien la posición de Israel al respecto (*vid.* “Israeli Tax Authorities publish official circular on internet activity of foreign companies in Israel”, *EY Global Tax Alert*, 15 April 2016, accesible en [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Israeli_Tax_Authorities_publish_official_circular_on_internet_activity_of_foreign_companies_in_Israel/\\$FILE/2016G_00570-161Gbl_Israeli%20TAs%20publish%20official%20circular%20on%20internet%20activity%20of%20foreign%20com-](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Israeli_Tax_Authorities_publish_official_circular_on_internet_activity_of_foreign_companies_in_Israel/$FILE/2016G_00570-161Gbl_Israeli%20TAs%20publish%20official%20circular%20on%20internet%20activity%20of%20foreign%20com-)

Ante tal eventualidad, podría seguirse, no obstante, una política más agresiva, que incluiría dos pasos sucesivos: 1) incluir en la legislación interna (IRNR) un supuesto en virtud del cual se entienda que existe establecimiento permanente cuando una entidad ostente *presencia digital significativa* en nuestro país; 2) denunciar los convenios para evitar la doble imposición de los países que no quieran modificar tales aspectos y en los que residan fiscalmente las principales plataformas de economía colaborativa (como se ha indicado, sería el caso de –entre otros– Irlanda o Países Bajos). Con estas dos acciones combinadas, se lograría que las rentas obtenidas en España por una plataforma de internet (cuando los servicios se presten –o los pagadores sean residentes– en España) tributen por nuestro IRNR. De lo contrario son grandes cantidades de rentas las que se sustraen de tributación en nuestra soberanía fiscal.

Bien es cierto que la denuncia de un convenio para evitar la doble imposición (como de cualquier tratado internacional) es una medida extrema que puede alterar las relaciones comerciales y políticas entre dos países. Sin embargo, también lo es que en el pasado reciente se han denunciado algunos convenios para evitar la doble imposición firmados por España. Tal fue el caso de Argentina (que denunció unilateralmente el convenio el 29 de junio de 2012, con efectos a partir del 1 de enero de 2013, lo cual obligó a firmar uno nuevo el 11 de marzo de 2013 que retrotrajo sus efectos a 1 de enero de 2013)⁴⁶; y también de Dinamarca (que denunció unilateralmente el convenio el 10 de noviembre de 2008, con efectos a partir de 1 de enero de 2009, sin que se haya vuelto a firmar uno nuevo)⁴⁷. Mientras la primera denuncia tuvo, esencialmente, una naturaleza política, la denuncia del convenio con Dinamarca se debió a la disconformidad de dicho país con las cláusulas del convenio que hacían tributar únicamente en España las rentas de jubilación de los daneses residentes en nuestro país: esto es, se debió a un estricto conflicto de intereses en relación con el reparto de las competencias tributarias de ambos Estados, como sería el caso que ahora comentamos.

En suma, la vigencia de un convenio para evitar la doble imposición se fundamenta en el equilibrio de sacrificios fiscales que tengan dos Estados, siendo así que si las renuncias tributarias son groseramente mayores en uno que en otro país, no tiene sentido el mantenimiento del *statu quo*, siendo así que lo más conveniente es modificar su tenor o, en caso de oposición de la contraparte, su denuncia. De hecho, la mera amenaza de denuncia puede servir para que el otro Estado se avenga a renegociar el convenio.

panies%20in%20Israel.pdf, consultado el 1 de septiembre de 2017; así como DELOITTE, “Israeli tax authorities clarify PE/VAT issues for foreign digital suppliers”, *World Tax Advisor*, 24 June 2016, accesible en (http://newsletters.usdbriefs.com/2016/Tax/WTA/160624_2.pdf, consultado el 1 de septiembre de 2017). En todo caso este tipo de acciones unilaterales podría reputarse contrario a los convenios para evitar la doble imposición y, eventualmente también, al Derecho de la UE (cfr. S. MACLENNAN, “The Questionable Legality of the Diverted Profits Tax Under Double Taxation Conventions and European Union Law” *Intertax*, núm. 2016/12).

⁴⁶ Sobre el particular *vid.* J. SEIJO y J. M. CALDERÓN, *Spanish Tax Alert* Gómez Acebo & Pombo, Julio 2012, “Argentina denuncia el convenio de doble imposición con España”, (http://www.gomezacebo-pombo.com/media/k2/attachments/argentina_denuncia_el_convenio_de_doble_imposicion_con_espana.pdf, consultado el 10 de julio de 2017).

⁴⁷ BOE de 19 de noviembre de 2008.

Ciertamente, el planteamiento que se adopta en este documento (configuración normativa de un establecimiento en supuestos en que no exista presencia física sino virtual en España) no estaría exento de complejidades fiscales. En particular, existiría el problema de valorar las operaciones económicas que el establecimiento permanente tendría con su casa central respecto de las actividades (informáticas, soporte técnico y comercial, etc.) provistas por esta, para lo cual la doctrina está contemplando algunas soluciones creativas (como la retención de pagos a tipos reducidos o la atribución al establecimiento permanente como renta de un tercio de la comisión abonada), que por su complejidad no pueden ahora examinarse⁴⁸.

3.3. Retenciones y pagos a cuenta

En relación con los pagos realizados por entidades residentes en España a personas físicas o jurídicas, la normativa del IRPF e IS obligan a retener sólo en determinadas circunstancias. Así pues, y en lo que a nosotros nos afecta, según art. 99.2 LIRPF deben efectuarse retenciones por parte de los pagadores que abonen rendimientos del trabajo o de actividades económicas, así como rendimientos del capital inmobiliario, pero solo cuando tales sujetos sean personas jurídicas o entidades residentes (salvo en lo que respecta al pago de los rendimientos del trabajo y algunos otros rendimientos, tal y como se comenta seguidamente), o bien contribuyentes por el IRPF que realicen actividades económicas.

Ahora bien, en relación con las *entidades no residentes*, y a tenor de lo dispuesto en los arts. 30 y 31.1.c) TRLIRNR, tales sujetos –cuando no cuenten con establecimiento permanente– sólo habrán de retener respecto de los “rendimientos del trabajo que satisfagan, así como respecto de otros rendimientos sometidos a retención que constituyan gasto deducible para la obtención de las rentas a que se refiere el artículo 24.2”, referidos estos últimos a las “prestaciones de servicios, asistencia técnica, obras de instalación o montaje derivados de contratos de ingeniería y, en general, de actividades o explotaciones económicas realizadas en España”.

Sin embargo no existe obligación de retener, por poner dos ejemplos, ni respecto de los rendimientos de actividades económicas satisfechos a empresarios o profesionales que residan en España (a fin de tener información sobre sujetos como los conductores de *Uber*, profesionales de *Upwork*, etc.), ni tampoco en relación con los rendimientos de inmuebles sitos en nuestro país (que permitiría conocer las rentas obtenidas por arrendadores en *Airbnb* y otras plataformas, residentes y no residentes, respecto de viviendas turísticas ubicadas en España), aun cuando la normativa interna e internacional permiten al Estado español gravar tales rentas⁴⁹.

⁴⁸ Para un análisis actual de tales cuestiones *vid.* M. OLBERT y C. SPENGLER, “International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted”, *World Tax Journal*, February 2017, págs. 3-46 (y bibliografía allí citada), así como *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council: “A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market”*, COM (2017) 547 final, de 21 de septiembre de 2017.

⁴⁹ Sobre el particular *vid.*, entre otros, E. Machancoses García, “Economía de plataforma en los servicios de transporte terrestre de pasajeros: Retos tributarios de la imposición directa sobre el usuario y la plataforma”, *Quincena Fiscal* núm. 15/2017, págs. 41-82.

Podría pensarse que sólo existe la posibilidad de retener respecto de los pagos que resultarán deducibles según el precitado 24.2 TRLIRNR, dado que las obligaciones de retención sobre otras rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente no serían estrictamente controlables por el Estado español, al no resultar compelidas tales entidades a declarar e ingresar en nuestro país y, por ende, no poderse hacer cumplir las posibles sanciones por incumplimiento.

Sin embargo ello no es necesariamente así: respecto de los rendimientos del trabajo satisfechos y con alguna conexión con el territorio español, aun cuando los mismos no resulten deducibles del IRNR (por ejemplo, pensiones cuando resulten gravables en España), también existe obligación de retener. En definitiva, el legislador español ha decidido (aun a riesgo de algún incumplimiento de empresas no residentes) obligar a retener e informar respecto de determinados rendimientos (los del trabajo) que quizá en otro tiempo fueron los más comunmente satisfechos por no residentes, pero que en modo alguno lo son en estos momentos.

Adicionalmente, debe indicarse que la evolución de la fiscalidad internacional permite que hoy en día puedan exigirse obligaciones tributarias (incluso las sanciones derivadas de su incumplimiento) en otros países en los que los sujetos sean residentes, aun cuando no tuvieran rentas o patrimonios embargables en el Estado español. Ello es así en relación con los estados de la Unión Europea gracias a la Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas⁵⁰. Pero para Estados no miembros de la UE cabría, asimismo, invocar el artículo sobre asistencia en la recaudación de impuestos existente en el respectivo convenio bilateral, en su caso⁵¹, así como, sobre todo, la Convención sobre Asisten-

⁵⁰ Vid. sobre el particular J. M. CALDERÓN CARRERO, “Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: comentarios, casos prácticos* núm. 343, 2011, págs. 49-86, S. MORENO GONZÁLEZ, “Asistencia mutua en materia de recaudación: análisis de los cambios introducidos en la Ley General Tributaria en transposición de la Directiva 2010/24/UE”, *Revista Técnica Tributaria* núm. 97, 2012, págs. 75-120, así como A. RIBES RIBES, “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* n° 138, 2008, págs. 257-290, y la misma autora en “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria a la luz de la directiva 2010/24/UE y los diversos instrumentos convencionales”, en M. A. COLLADO YURRITA y S. MORENO GONZÁLEZ (COORDS.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012, págs. 129-148.

⁵¹ Aunque tal regulación figura en el modelo de convenio de la OCDE desde 2003 (art. 27), no es común que aparezca en los convenios para evitar la doble imposición –probablemente por la existencia del convenio multilateral que luego se cita–, aunque sí en algunos casos (v. gr., fuera de la UE, vid. Convenio entre el Reino de España y la República Argelina Democrática y Popular para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio, hecho «ad referendum» en Madrid el 7 de octubre de 2002 –BOE del 22 de julio de 2005 y corrección errores en BOE de 4 de abril de 2007– e instrumento de ratificación del Convenio entre el Reino de España y la República de Colombia para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio, hecho en Bogotá el 31 de marzo de 2005 –BOE del 28 de octubre de 2008–). Vid. sobre el mismo S. GARCÍA LÓPEZ, V.

cia Administrativa Mutua en asuntos Fiscales (*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*) desarrollada conjuntamente por la OCDE y el Consejo de Europa en 1988 y enmendada por protocolo en 2010, firmada por 113 jurisdicciones y de la que España es signataria desde el 12 de noviembre de 2009, encontrándose en vigor en nuestro país desde 2013⁵². Todo ello sin desconocer, claro está, la normativa interna aplicable en relación con tales actuaciones⁵³.

Ahora bien, la información sobre rentas abonadas es vital para una correcta aplicación del sistema tributario porque sólo pueden controlarse los rendimientos respecto de los cuales la Administración tiene noticia alguna de percepción por parte de los sujetos pasivos. Por tal motivo, las obligaciones de retención e ingreso en relación con pagos realizados a contribuyentes en España (tanto por el IRPF, IS o IRPF) es una cuestión que debería modificarse en el TRLIRNR pues, de lo contrario, la Administración tributaria sólo podrá controlar la efectiva tributación de tales rentas si se solicitan a dichas plataformas (entidades no residentes), los oportunos datos con relevancia fiscal a través de *requerimientos individualizados* respecto de cada plataforma y periodo impositivo, a través de las cláusulas de intercambio de información contenidas en los convenios para evitar la doble imposición o en convenios multilaterales fiscales, procedimiento complejo que no siempre llega a buen fin. Desde una perspectiva de pura eficiencia administrativa y racionalidad de los procedimientos administrativos, aprobar en el TRLIRNR las retenciones antes indicadas facilitaría extraordinariamente la gestión tributaria de las rentas pagadas a residentes (normalmente gravados por el IRPF) o no residentes (gravados por IRNR).

Bien es cierto que a finales de diciembre de 2017 se ha aprobado una modificación del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, en virtud de la cual se incorpora a tal norma un nuevo precepto (art. 54 ter) que impone a las plataformas de intermediación de alquileres de viviendas vacacionales –tanto a residentes como a no residentes– la obligación de proporcionar a la Administración tributaria estatal los datos con relevancia fiscal sobre tales negocios jurídicos. Sin perjuicio de que el referido precepto será examinado más adelante

HUIDOBRO PÉREZ-VILLAMIL y S. MENÉNDEZ MENÉNDEZ, “Asistencia mutua en la recaudación de los tributos en la OCDE y en la Unión Europea”, *Cuadernos de Formación. Colaboración* 23/08. Volumen 6/2008 (accesible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/06_2008/Colab_23_08.pdf, consultado el 2 de octubre de 2017), así como A. P. DOURADO y K. ZEMBALA, “Article 27. Assistance in the Collection of Taxes”, en E. REIMER y A. RUST (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* cit., vol. 2, págs. 1931 y ss.

⁵² Un listado de los países signatarios de la convención y de las fechas de entrada en vigor de la misma para tales jurisdicciones puede encontrarse en http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf (consultado el 1 de octubre de 2017).

⁵³ Art. 177 bis y siguientes de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria; art. 72 bis del Real Decreto 939/2005, de 29 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de Recaudación; arts. 198 y ss. del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

(epígrafe 3.1.6), entiendo –como se justificará– que las retenciones planteadas en este epígrafe resolverían con mayor eficacia la problemática suscitada en relación con el control de tales rentas.

En el ámbito del Derecho comparado se han fijado, para casos similares, retenciones a cuenta en algunos países, como sería el caso de Italia⁵⁴.

3.4. Impuesto sobre el Valor Añadido

Como es sabido, en España conviven varias figuras de tributación indirecta de carácter general: el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), aplicable en todo el territorio español menos Canarias, Ceuta y Melilla; el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), aplicable en las Islas Canarias; y el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación (IPSI), aplicable en Ceuta y Melilla.

Pues bien, en este epígrafe sólo haremos referencia al IVA en la medida en que se trata del impuesto más relevante desde una perspectiva cuantitativa; además, tanto IGIC como IPSI toman en gran parte y para su respectivo ámbito de aplicación criterios prefijados en el IVA. Por ello cuando se haga en adelante referencia al territorio español como lugar de realización de las operaciones gravadas, debe entenderse que nos estamos refiriendo al territorio peninsular y balear.

En lo que concierne, pues, al IVA, resulta interesante para determinar la fiscalidad de las plataformas de economía colaborativa deslindar dos supuestos: en primer lugar, el servicio que se está llevando a cabo por la propia plataforma de internet, que en la mayoría de los casos es de mera intermediación como ya se indicó; y, en segundo lugar, la operación subyacente (prestación de servicios o entregas de bienes realizadas entre particulares).

Pues bien, en la mayoría de los casos, los dos supuestos antes referidos pueden deslindarse nítidamente. Así pues, en lo que concierne a *Airbnb* y plataformas similares, nada tiene que ver la cantidad que se paga al titular de los derechos sobre el bien inmueble por su alquiler temporal (o, eventualmente, por servicios de limpieza), con la comisión por el servicio de mediación de la plataforma: este último pago es el que se tendría en cuenta a los efectos que ahora analizamos.

Sin embargo, en otros supuestos el referido deslinde no es tan sencillo. Si tenemos en cuenta la plataforma *Uber* (u otras similares como *Cabify*), lo cierto es que la prestación del servicio de mediación entre conductor y usuario del servicio de transporte y, por otro lado, la prestación del propio servicio de transporte, se hayan

⁵⁴ Cfr. en el caso de Italia, el Decreto Ley de 24 de abril de 2017, núm. 50, que entró en vigor el día 1 de junio 2017, fija una retención del 21 por 100 sobre los alquileres de inmuebles a corto plazo y, en particular, para aquellos gestionados a través de plataformas colaborativas. Sobre el particular *vid.* M. T. MORIÉS JIMÉNEZ, “La implantación de un nuevo régimen fiscal en Italia para los alquileres de inmuebles a corto plazo en el impuesto sobre la renta como medida de control de plataformas inmobiliarias” en M. LUCAS DURÁN y C. GARCÍA-HERRERA BLANCO (Dir.), *Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transporte*, de próxima publicación en la serie de documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales.

íntimamente relacionados hasta el punto de que es la plataforma de economía colaborativa quien fija uno de los elementos esenciales del servicio (el precio). Siendo ello así, podría acaso postularse que *Uber* o *Cabify* prestan materialmente el servicio de transporte, lo que es relevante a la hora de determinar la tributación en el IVA y, esencialmente, la sujeción a tributación en territorio español y la persona que ha de repercutir el citado impuesto por tal servicio⁵⁵.

Dicho lo anterior, conviene detallar, en el ámbito del IVA, qué concretas obligaciones se derivarán para la plataforma de intermediación según la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA). Para ello ha de estarse, en esencia, a las reglas de localización de las prestaciones de servicios en el tributo referido, pues a la postre determinan que se graven tales operaciones en España, debiendo ingresarse la oportuna cuota en la Administración tributaria española.

En un primer lugar, debe indicarse que si la intermediación de la plataforma se realiza de forma gratuita (esto es, sin cobrar cuantía o comisión alguna a las partes intervinientes, como ocurre por ejemplo en relación con la plataforma *Couchsurfing* para los servicios más básicos), entonces de tal negocio jurídico de mediación no derivaría obligación alguna en el ámbito del IVA. No obstante, y dado que aun tales plataformas de economía colaborativa que ofertan servicios gratuitos disponen por lo general ingresos derivados de prestaciones *premium* o de publicidad, en tales casos sí se generarán obligaciones fiscales tal y como se indica seguidamente.

Por otro lado, cuando la plataforma intermediaria cobra por sus servicios, entonces habrá que diferenciar en qué casos se trata de un mero servicio de intermediación o cuando, por el contrario, y como se ha indicado ya, el servicio de intermediación está estrechamente ligado al servicio finalmente prestado.

Pues bien, en el primero de los supuestos citados, esto es, cuando la plataforma efectúa únicamente servicios de intermediación para las prestaciones de servicios o entregas de bienes, habrá que estar a las reglas de localización de operaciones previstas en los arts. 69 y 70 LIVA⁵⁶. Se trata de una de las cuestiones más complejas del tributo ahora estudiado, en la medida en que existen reglas generales y especiales, si bien de forma básica puede indicarse que se localizan en el territorio español: 1) las operaciones realizadas por empresas establecidas en el mismo respecto de residentes en la Unión Europea (salvo que el destinatario sea, a su vez, empresario o profesional y se encuentre establecido en otro Estado miembro); y 2) las operaciones realizadas por empresas no establecidas en España siempre y cuando el destinatario sea un

⁵⁵ Vid. sobre el particular R. FALCÓN Y TELLA, “La tributación de UBER (plataforma de servicios de transporte en vehículos particulares)” cit., pág. 14; así como las conclusiones del Abogado General (asunto Asunto C-434/15) antes referidas.

⁵⁶ Vid. sobre el particular, entre otros, A. J. GARCÍA GÓMEZ, “Las reglas generales y especiales de localización de los servicios a los efectos de su sujeción al IVA”, *Noticias de la Unión Europea* núm. 323, 2011, págs. 85-96. Téngase en cuenta, sin embargo, la previsible evolución de la normativa de la UE sobre el particular contenida en la *Proposal for a Council Directive amending Directive 2006/112/EC as regards harmonising and simplifying certain rules in the value added tax system and introducing the definitive system for the taxation of trade between Member States*, COM(2017) 569 final, de 4 de octubre de 2017.

empresario o profesional establecido en España o bien se encuentre en alguno de los supuestos concretos relacionados por la normativa.

En el ámbito que ahora examinamos, deben tenerse en cuenta varias cuestiones, que se refieren seguidamente.

En primer lugar, habrá que diferenciar si se trata de una entrega de bienes o de una prestación de servicios, dado que ambos supuestos conllevan reglas de localización diferentes. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que las actividades realizadas por plataformas serán normalmente de mediación y, por otro lado, tomando en consideración la definición de economía colaborativa realizada en el epígrafe 2.1 anterior, no se consideran en este epígrafe entregas de bienes realizadas en el ámbito de las operaciones económicas de una empresa.

En otro orden de cosas y en lo que respecta a los servicios, debe indicarse que a tenor del art. 70.Uno.6º LIVA se entenderán prestados en España “[l]os de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley”.

Por otro lado, conviene comentar que el art. 70.Uno.1º LIVA entiende realizados en territorio español “[l]os relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio”, considerándose particularmente inserto en tal ámbito “[e]l arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas”.

Y algo similar ocurriría con el arrendamiento a corto plazo de vehículos de transporte, operaciones que se entenderán realizadas en España “cuando los medios de transporte se pongan efectivamente en posesión del destinatario en el citado territorio” (art. 70.Uno.9º LIVA); o con los servicios de restauración y catering “cuando se presten materialmente en el territorio de aplicación del Impuesto” (art. 70.Uno.5º.b LIVA).

En relación con el resto de supuestos que podrían considerarse (prestaciones de servicios en plataformas como *Upwork* o similares, o bien en supuestos de *crowdfunding*) cabría estar a las reglas generales de localización o a las especificidades de cada caso⁵⁷.

En definitiva, y según lo anteriormente indicado, en la medida en que la localización de los servicios subyacentes se entienda en España, el IVA del servicio de mediación también debe reputarse realizado en nuestro país y, en consecuencia, habrá de repercutirse el impuesto a los tipos fijados en nuestra normativa e ingresarse (deducidas las oportunas cuotas deducibles) en la Administración tributaria española.

Y si bien existen reglas de localización específicas para los servicios prestados por vía electrónica y un régimen singular para tales supuestos⁵⁸, lo cierto es que en la

⁵⁷ Sobre la tributación en el IVA de las plataformas de *crowdfunding*, vid. R. J. SANZ GÓMEZ y M. LUCAS DURÁN, “Implicaciones tributarias del *crowdfunding* o financiación colectiva”, *Quincena Fiscal* núm. 9, 2015, págs. 44-51.

⁵⁸ Vid. sobre el particular A. M. DELGADO GARCÍA y R. OLIVER CUELLO, “Nueva regulación del IVA en el comercio electrónico”, *IDP: revista de Internet, derecho y política / revista d’Internet, dret i política* núm. 20, 2015, págs. 108-120.

mayoría de los casos los servicios prestados no podrán considerarse como tales, sino como servicios de mediación como se ha indicado previamente⁵⁹.

Ahora bien, si tomamos en consideración los supuestos en los que la intermediación se vincula estrechamente con el servicio final prestado –como sería el caso de *Uber* o *Cabify* antes referidos– entonces las reglas de localización son bastante claras:

Por un lado, y para las empresas no establecidas en España (como sería el caso de *Uber*) el art. 70.Uno.2º se entienden servicios realizados en territorio español “[l]os de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario” por la parte del trayecto que discurra en España, que será probablemente más del 99 por 100 de los supuestos que podrían considerarse.

Por otro lado, para las empresas establecidas en la sede de aplicación del impuesto –Península y Baleares– (como es el caso de *Cabify*), las plataformas de “intermediación” en servicios de transporte deberán repercutir el IVA del servicio de transporte y tal repercusión habrá de hacerse, además, siguiendo el régimen especial de agencias de viaje⁶⁰. Ello es así porque cabe entender que referidas plataformas, tal y como se ha indicado antes, actúan en nombre propio respecto de los viajeros y utilizan en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales (art. 141.Uno.1º LIVA). Pues bien, en dichos casos la prestación “se entenderá realizada en el lugar donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación” (art. 144 LIVA), esto es, en nuestro país. Sobre las particularidades de dicho régimen (base imponible, repercusión del impuesto, integración de diversos servicios, posibilidad de no aplicación operación por operación, etc.), al exceder con creces el objeto de este trabajo, hemos de remitirnos a la literatura científica que se ha ocupado de esta cuestión⁶¹.

3.5. Otros impuestos

Aparte de otros impuestos generales indirectos (IGIC e IPSI) aplicables a determinados territorios en España y que, tal y como se ha comentado, dada su especifi-

⁵⁹ A tenor del art. 69.Tres.4º LIVA se entenderán como servicios prestados por vía electrónica “aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos”. Ello resultaría únicamente aplicable para algunos supuestos de aprendizaje a distancia (plataformas del tipo *Futurelearn*) que por resultar ser gratuitos o, en la parte de abonada por los certificados de enseñanzas, al entenderse exentos según lo dispuesto en el art. 20.Uno.9º LIVA, no tiene a los efectos estudiados especial predicamento.

⁶⁰ Cfr. arts. 141-147 LIVA.

⁶¹ Vid. sobre el particular, entre otros, M. A. SÁNCHEZ HUETE, “Régimen especial de agencias de viaje: Unidad de Prestación, Diversidad de tipos”, *Quincena Fiscal* núm. 9, 2013, págs. 99-116; S. RAMÍREZ GÓMEZ, “Régimen especial de las agencias de viajes” en A. M. CUBERO TRUYO (Dir.), *Los regímenes especiales del impuesto sobre sociedades y del IVA* Tecnos, Madrid, 2016, págs. 375-387; así como J. CALVO VÉRGEZ, “El régimen especial de las agencias de viaje en el IVA”, *Unión Europea Aranzadi* núm. 5, 2017, págs. 51-86.

cidad y similitud con el IVA no examinaremos en este trabajo, existen algunos otros impuestos que podrían afectar a las plataformas de economía colaborativa, como seguidamente se indica.

Así, por un lado, se encuentra el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) que, en su modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) podría afectar en algún modo a los intermediarios. En efecto, se trata de un tributo que grava, entre otras cuestiones, las transmisiones onerosas de bienes entre particulares, así como los arrendamientos de bienes no gravados por el IVA (como sería el caso de las viviendas y, según la interpretación de la Dirección General de Tributos, las viviendas de uso turístico siempre que no se presten servicios de la industria hotelera⁶²).

Pues bien, aunque los sujetos pasivos del tributo son los adquirentes o arrendatarios de los bienes (art. 8 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, en adelante TRLITPAJD), en un futuro podría nombrarse, por facilidades de gestión, sustituto del contribuyente a la propia plataforma que media en los pagos de bienes o alquileres, liberando de este modo a adquirentes y arrendatarios⁶³. Ello redundaría en un mayor control de los tributos que deben satisfacerse por la Comunidad Autónoma del sujeto adquirente del bien mueble o de radicación del bien inmueble⁶⁴, pues en la actualidad, prácticamente, no se ingresan impuestos por tales negocios aun cuando los mismos pueden conllevar cuotas importantes⁶⁵.

Por otro lado, cabría mencionar algunos impuestos propios autonómicos respecto de los que podrían hacerse comentarios en relación con las obligaciones fiscales de las plataformas de economía colaborativa. En efecto, el tributo que más nos puede interesar en tal ámbito es el que haciendo uso de sus competencias tributarias autonómicas, han establecido Cataluña y las Islas Baleares en relación con las estancias turísticas⁶⁶. Tal exacción afecta sustancialmente a determinadas plataformas de

⁶² Cfr. entre otras, consultas de la DGT núms. 1786-98, 1517-01, 0099-05, V0690-05, V0635-08, V1114-11, V2220-12, V3319-13, V3157-14, V2588-16, V2887-16 o V0636-17.

⁶³ Sobre el particular vid. M. Lucas Durán, “Ventas entre particulares a través de plataformas de internet: su fiscalidad”, *Estudios Financieros Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 419, 2018.

⁶⁴ Cfr. art. 33.2.C). 1ª y 3ª de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias.

⁶⁵ Así por ejemplo si se vende un aparato electrónico (tipo *Tablet*, *Smartphone*, *iwatch*, etc.) por una cuantía de 500 euros, la cantidad que debiera ingresarse por lo general ascenderá al 4 por 100 del valor de la mercancía intercambiada, que en el ejemplo referido ascendería a 20 euros. Si se multiplicara tal cuantía por el número de transacciones similares que se realizan en todos los ámbitos, podría llegarse a una cifra significativa.

⁶⁶ En Cataluña, el tributo se aprobó inicialmente por la Ley catalana 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, siendo así que la regulación actual se encuentra contenida en los arts. 22 a 50 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas

economía colaborativa como las que intermedian en el alquiler de viviendas de uso turístico (v. gr. *Airbnb*, *Homelidays*, *Homeaway*, *Niumba*, *Rentals*, etc.). Y ello debe tenerse en cuenta, si cabe con mayor interés, pues en la próxima reforma del sistema de financiación local acaso se introduzca un nuevo impuesto local con estas características en todo el territorio español⁶⁷.

Pues bien, los sujetos pasivos de tales impuestos por estancias turísticas son, en concepto de contribuyentes, quienes realicen las referidas estancias⁶⁸. Ello no obstante, la normativa establece un supuesto muy relevante de sustitución del contribuyente que recae sobre los titulares de las instalaciones turísticas donde se realizan las estancias, que son quienes se encuentran obligados a cobrar del inquilino e ingresar en la hacienda autonómica⁶⁹. Adicionalmente, se establecen una serie de supuestos de responsabilidad tributaria (solidaria o subsidiaria) que afectan a los intermediarios que contratan en nombre del contribuyente (básicamente, agencias de viaje)⁷⁰.

Ahora bien, la legislación catalana va más allá de lo anterior y reconoce una figura que denomina “asistente en la recaudación del impuesto” (sobre estancias en establecimientos turísticos) que puede actuar, a través de convenios con la Administración tributaria catalana, como recaudador del referido tributo e ingresar posteriormente en las arcas autonómicas⁷¹. Para actuar como tal asistente es preciso la previa habilitación por parte de la Administración tributaria⁷².

envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono; así como el Decreto catalán 129/2012, de 9 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos. En **Baleares** el impuesto se aprobó por primera vez por la Ley balear 7/2001, de 23 de abril, del Impuesto sobre las Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento, destinado a la dotación del Fondo para la Mejora de la Actividad Turística y la Preservación del Medio Ambiente, siendo pionera en España en este tipo de imposición turística. Ello no obstante, el tributo fue derogado 2 años después de su aprobación, y ha sido recientemente reintroducido por la Ley balear 2/2016, de 30 de marzo, del impuesto sobre estancias turísticas en las Illes Balears y de medidas de impulso del turismo sostenible, y desarrollado por el Decreto balear 35/2016, de 23 de junio, por el que se desarrolla la Ley del impuesto sobre estancias turísticas y de medidas de impulso del turismo sostenible, normas actualmente vigentes. Sobre el particular *vid.*, entre otros, A. Borja Sanchis “Los impuestos sobre las estancias turísticas en España”, *Quincena Fiscal* núm. 18/2017, págs. 19-58.

⁶⁷ Así, el *Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local*, julio 2017 (págs. 59-61) propone la creación de un impuesto local generalizado sobre estancias turísticas (http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/InformacionEELLS/2017/Informe_final_Comisi%C3%B3n_Reforma_SFL.pdf, consultado el 3 de agosto de 2017).

⁶⁸ *Cfr.* art. 29 de la Ley catalana Ley 5/2017 y art. 6.1 de la Ley balear 2/2016, ya citadas.

⁶⁹ *Cfr.* art. 30 de la Ley catalana Ley 5/2017 y art. 6.2 de la Ley balear 2/2016, ya citadas.

⁷⁰ *Cfr.* art. 31 de la Ley catalana Ley 5/2017 y art. 7 de la Ley balear 2/2016.

⁷¹ Así, el art. 32 de la citada Ley catalana 5/2017 otorga tal posibilidad a “los intermediarios de empresas turísticas de alojamiento contemplados en la normativa turística y todos los profesionales, empresas, entidades u operadores de plataformas tecnológicas que comercializan servicios turísticos de alojamiento en los establecimientos y equipamientos a los que se refiere el artículo 26.3 o facilitan la relación entre el titular de la explotación y las personas físicas que efectúan las estancias, y acuerdan con estas un anticipo del precio a cuenta de la estancia y la satisfacción anticipada del impuesto al realizar la reserva”.

⁷² Así, lo recoge el art. 32 de la citada Ley catalana 5/2017.

Pues bien, la última figura citada está pensando básicamente en las plataformas intermediarias en la contratación de viviendas de uso turístico del tipo *Airbnb*, imitando otras acciones similares que se han llevado a cabo en países como Estados Unidos, Francia, Holanda o Italia⁷³. Sin embargo, cabe preguntarnos si no sería más eficiente la figura del sustituto del contribuyente desde un punto de visto recaudatorio pues, en definitiva, los asistentes de recaudación antes citados son sujetos que *voluntariamente* se vinculan con la Administración, pero pudieran no hacerlo.

En mi opinión, habría sido más razonable recoger en la normativa que los intermediarios en la contratación (incluidas las plataformas de internet) deben necesariamente recaudar el impuesto por cuanto que es el sujeto que más fácilmente puede hacerlo, al figurar como mediador de todos los pagos. Por ello resulta más sencillo controlar al actor que dispone de toda la información (plataforma) antes que a cientos de miles, cuando no millones (usuarios de las plataformas en concepto de arrendadores). Además, tal obligación a cargo de la plataforma intermediaria implicaría una mayor transparencia en la contratación de los servicios, al informar tal plataforma de todos los cargos que se realizarán en relación con la estancia turística que va a producirse.

Por lo demás, se conoce algún otro impuesto autonómico sobre alquiler de vehículos sin conductor que, habiendo existido en un pasado, pudiera acaso reimplantarse en alguna Comunidad Autónoma y en relación con el cual también pudieran realizarse comentarios respecto de la posibilidad de que la plataforma figurara como sujeto pasivo, probablemente en concepto de sustituto del contribuyente, siguiendo la estela de lo indicado con anterioridad⁷⁴. Sin embargo, la falta de vigencia actual de este tipo de tributos nos exime, por el momento, de realizar mayores reflexiones sobre el particular.

En relación con los tributos locales, dado que tales exacciones gravan normalmente la propiedad inmobiliaria, actividad económica o titularidad de vehículos, no parece que existan grandes dificultades en lo que concierne a las plataformas de economía colaborativa, a no ser en lo que respecta al Impuesto sobre Actividades Económicas, cuyo hecho imponible está constituido “por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto” (art. 78.1 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en adelante TRLHL), siendo así que para resolver los concretos aspectos de tributación habría que estar a lo dispuesto en la normativa específica⁷⁵.

⁷³ Vid. sobre el particular A. ANTÓN ANTÓN e I. BILBAO ESTRADA, “El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad”, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 26, 2016, pág. 33.

⁷⁴ Cfr. arts. 1-36 de la Ley balear 13/2005, de 27 de diciembre, de medidas tributarias y administrativas, que aprobó el impuesto balear sobre la circulación de vehículos de arrendamiento sin conductor, que solo estuvo vigente en 2006, al ser derogado por la Ley balear 25/2006, 27 diciembre, de medidas tributarias y administrativas.

⁷⁵ Vid. TRLHL así como las respectivas ordenanzas fiscales. En relación con los epígrafes contemplados en el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se

3.6. Obligaciones formales

Más allá de las obligaciones de retención que se han comentado en el epígrafe 3.1.3 anterior, y aparte de las obligaciones formales que correspondan a cada tributo examinado (autoliquidación e ingreso, llevanza de contabilidad, etc.), es preciso referirse al art. 54 ter incluido recientemente en el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (en adelante RGGI)⁷⁶.

Pues bien, dicho precepto tiene la siguiente redacción:

«Artículo 54 ter. Obligación de informar sobre el arrendamiento de viviendas con fines turísticos

1. Las personas y entidades que intermedien entre los cedentes y cesionarios del uso de viviendas con fines turísticos situadas en territorio español en los términos establecidos en el apartado siguiente, vendrán obligados a presentar periódicamente una declaración informativa de las cesiones de uso en las que intermedien.

2. A los exclusivos efectos de la declaración informativa prevista en este artículo, se entiende por uso de viviendas con fines turísticos la cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocióne y realizada con finalidad lucrativa u onerosa.

En todo caso quedan excluidos de este concepto:

aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, para supuestos –por ejemplo– como *Uber* y *Cabify*, podría ser la sección segunda, la división 6 (profesionales relacionados con el transporte y las comunicaciones), agrupación 61 (Gestores o intermediarios en las operaciones de transporte y conductores de vehículos terrestres); o bien para supuestos como *Airbnb*, dentro de la citada sección segunda, la división 7 (profesionales relacionados con las actividades financieras, jurídicas, de seguros y de alquileres), agrupación 79 (Otros profesionales relacionados con las actividades financieras, jurídicas, de seguros y de alquileres, n.c.o.p.). En los supuestos antes referidos se contemplan las cuotas municipales de tales actividades (y no provinciales o nacionales), lo que podría llevar a multiplicar la cuota por varios miles de municipios en los que en la actualidad se ofertan dichas estancias hoteleras o viajes. Ciertamente, pueden existir problemas de control en relación con los municipios donde se ofertan tales servicios, de manera que cabría requerir tal información por parte de la Agencia Tributaria a las plataformas (por mor del art. 93 y ss. de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT) con el objeto de informar a los respectivos municipios de sus derechos de recaudación. O bien podría, más cabalmente, aprobarse una cuota nacional que posteriormente sería repartida por la AEAT entre los municipios y diputaciones implicados (regla 17ª apartado 3 de las instrucciones contenidas en el citado Real Decreto Legislativo 1175/1990).

⁷⁶ *Cfr.* art. Primero. Once del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

- a) *Los arrendamientos de vivienda tal y como aparecen definidos en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, así como el subarriendo parcial de vivienda a que se refiere el artículo 8 de la misma norma legal.*
- b) *Los alojamientos turísticos que se rigen por su normativa específica.*
A estos efectos no tendrán la consideración de excluidos las cesiones temporales de uso de vivienda a que se refiere el artículo 5.e) de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, con independencia del cumplimiento o no del régimen específico derivado de su normativa sectorial al que estuviera sometido.
- c) *El derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles.*
- d) *Los usos y contratos del artículo 5 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, salvo aquellas cesiones a las que se refiere la letra e) de este artículo.*

3. A los efectos previstos en el apartado 1, tendrán la consideración de intermediarios todas las personas o entidades que presten el servicio de intermediación entre cedente y cesionario del uso a que se refiere el apartado anterior, ya sea a título oneroso o gratuito.

En particular, tendrán dicha consideración las personas o entidades que, constituidas como plataformas colaborativas, intermedien en la cesión de uso a que se refiere el apartado anterior y tengan la consideración de prestador de servicios de la sociedad de la información en los términos a que se refiere la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, con independencia de que preste el servicio subyacente objeto de mediación o de que se impongan condiciones a los cedentes o cesionarios tales como precio, seguros, plazos u otras condiciones contractuales.

4. La declaración informativa contendrá los siguientes datos:

- a) *Identificación del titular de la vivienda cedida con fines turísticos así como del titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda con fines turísticos, si fueren distintos.*

La identificación se realizará mediante nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal o en los términos de la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente.

A estos efectos se considerarán como titulares del derecho objeto de cesión quienes lo sean del derecho de la propiedad, contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, arrendamiento o subarrendamiento o cualquier otro derecho de uso o disfrute sobre las viviendas cedidas con fines turísticos, que sean cedentes, en última instancia, de uso de la vivienda citada.

b) *Identificación del inmueble con especificación de la referencia catastral o en los términos de la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente.*

c) *Identificación de las personas o entidades cesionarias así como el número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos.*

La identificación se realizará mediante nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal. o en los términos de la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente.

A estos efectos, los cedentes del uso de la vivienda con fines turísticos deberán conservar una copia del documento de identificación de las personas beneficiarias del servicio, anteriormente señalado.

d) *Importe percibido por el titular cedente del uso de la vivienda con fines turísticos o, en su caso, indicar su carácter gratuito.*

5 La Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente establecerá el plazo de presentación y contendrá la información a que se refiere el apartado anterior; así como cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella información...»

Varias son las interrogantes que suscita el proyecto de artículo antes transcrito:

En primer lugar, si tales obligaciones no deberían venir impuestas por una norma con rango legal, habida cuenta de que el principio de reserva de ley también afecta a las obligaciones de información requeridas de sujetos privados⁷⁷. Ciertamente, existen obligaciones ordinarias de información puntuales exigidas por las Administraciones tributarias (art. 93 y ss. de la Ley General Tributaria, en adelante LGT), pero tales supuestos parecen referirse más a requerimientos individualizados y no generales, pues de otro modo difícilmente podría considerarse constitucional a la vista de lo dispuesto en el art. 31.3 de nuestra Norma Suprema⁷⁸.

⁷⁷ Cfr. R. CALVO ORTEGA, *Las actividades de colaboración de los privados con la administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento: discurso leído el día 12 de junio de 2006 en su recepción pública como académico de número, por el Excmo. Sr. D. Rafael Calvo Ortega y contestación del Excmo. Sr. D. Eduardo García de Enterría*, Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 2006, *passim*.

⁷⁸ Y ello pues, aunque el apartado 1 del art. 93 LGT se refiera a “toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas”, y el apartado 2 del mismo precepto indique que “[l]as obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos”, sin embargo hay un tinte ineludiblemente particularizado de los requerimientos de información pues, cuando no es así (al referirse dicho precepto, por ejemplo, a “[l]os retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta”), las concretas obligaciones de retención e ingreso de pagos a cuenta vienen establecidas

Por lo demás, el precepto propuesto impone obligaciones particulares de información a intermediarios en la cesión de viviendas con fines turísticos.

En lo que respecta al concepto de *intermediarios* no parece que haya grandes problemas exegéticos, puesto que por tal se entienden –a tenor de lo dispuesto en el apartado 3 del precepto propuesto– quienes medien entre cedente y cesionario de la vivienda con fin turístico, con independencia de que tal gestión se haga a título oneroso o gratuito, y mencionando expresamente a las plataformas de la economía colaborativa. Ciertamente, el precepto parece tener un alcance en exceso amplio al indicar que habrá de suministrarse la información aun cuando no se preste el servicio subyacente, lo que parece inferirse –*sensu contrario*– que la norma va dirigida no sólo a los intermediarios sino también a los prestadores de servicios cuando lo hagan a través de plataformas propias. Ello, sin embargo, no tiene gran sentido en la medida que la norma parece dirigida a excluir de la economía sumergida un sinnúmero de operaciones cuando se prestan por particulares, y no a la industria hotelera formalmente constituida; además, en tal caso no existiría labor de intermediación sino de prestación de servicios utilizando medios informáticos.

En otro orden de cosas, el apartado 2 del precepto transcrito define qué debe entenderse por *viviendas con fines turísticos*, y hace referencia a una serie de supuestos como las cesiones temporales de la totalidad de la vivienda, con exclusiones de los supuestos de arrendamiento previstos en la legislación de arrendamientos urbanos; los alojamientos turísticos (básicamente hoteles, apartahoteles, hostales, pensiones y turismo rural) regidos por su normativa autonómica específica; así como los derechos de aprovechamiento por turnos. Ello no obstante, no se entiende por qué se limitan las obligaciones de información a las cesiones de la totalidad de la vivienda. Así por ejemplo, en *Airbnb* también se ofrecen en muchos casos habitaciones dentro de una vivienda habitada por su titular en el concepto que sea (propietario, arrendatario) y los pagos realizados por tales conceptos, igualmente gravables en el IRPF como rendimientos de capital, no podrán ser controlados por la Administración tributaria de cara a su eventual declaración y, por ende, muy probablemente no serán declarados. Ello dice poco de una norma que debería tener una vocación de generalidad; desde luego, no se entiende la diferencia de tratamiento desde una perspectiva básica del principio de igualdad (algunos arrendatarios de habitaciones podrían obtener rentas similares a quienes alquilan la totalidad de la vivienda).

por la oportuna legislación en lo que concierne a sus elementos esenciales, esto es, al menos en su vertiente subjetiva (*i.e.* quién debe realizar la retención o el pago a cuenta) y objetiva (*i.e.* qué cantidad debe retenerse y/o ingresarse), como se infiere de los arts. 99 a 101 LIRPF, 128 y 129 LIS y 30 a 32 TRLIRNR; ello podría extenderse en buena medida al otro supuesto expresamente citado (“[l]as sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados”). Por lo demás, y en relación con los requerimientos a “personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo”, también citados por el art. 93 LGT, es evidente que hacen mención a requerimientos individualizados en el seno de concretos procedimientos de recaudación.

Finalmente, el apartado 4 del precepto propuesto recoge las *obligaciones de información* a cargo del intermediario y que habrían que comunicarse a la Administración tributaria, entre la que estaría la identificación del inmueble (con referencia catastral), y tanto del cedente (con número de identificación fiscal –NIF– y, cabe entender, título jurídico sobre del inmueble) como también del cesionario, así como la cantidad satisfecha.

Varios son los comentarios que cabría realizar respecto de este último apartado citado. En primer lugar, parece un acierto que se solicite la referencia catastral del inmueble, pues ello permitirá tener noticia (e informar convenientemente al obligado tributario) sobre los rendimientos de capital que se han generado en un periodo impositivo a efectos, básicamente, del IRPF o el IRNR. Y también para controlar los beneficios fiscales que pueden aplicarse, por ejemplo, sobre la vivienda habitual (exención por reinversión, venta por mayores de 65 años, deducción por adquisición o alquiler, etc.).

En otro orden de cosas, resulta adecuado, a mi modo de ver, que se solicite el NIF (o otro documento de identificación equivalente) de quien obtiene los rendimientos para, de este modo, ejercer un mayor control y poder informar al contribuyente de tales rentas en aras a la elaboración de su declaración de impuestos.

Sin embargo la concreta mención al cesionario, por mucho que sea interesante a otros efectos (*v. gr.* de control policial) no parece que tenga efectos claros en el ámbito tributario, a no ser a fin de poder probar ante la Administración tributaria que se ha realizado un determinado gasto deducible, habida cuenta de que los particulares que alquilan una vivienda –tal y como se indica seguidamente– por lo general no emitirán factura alguna en relación con el servicio de alojamiento prestado. Ciertamente, no parece que sea este el fin perseguido por la Administración tributaria, si bien tal requisito podría beneficiar a determinados contribuyentes (por ejemplo empresarios) que hayan realizado un desplazamiento en el ámbito de su actividad económica con el solo hecho de probar la vinculación del alojamiento con su empresa o profesión (*v. gr.* asistencia a un congreso o feria), pues aparte de la información que le comunique la plataforma intermediaria, tales datos ya obrarían en manos de Hacienda.

Ahora bien, en lo que respecta a las plataformas de intercambio de vivienda, ocurrirá que aun siendo una prestación onerosa –y por tanto, cubierta por el precepto comentado en cuanto a las obligaciones de información a Hacienda– y aunque se conceptúen de intermediarias a tales empresas (*v. gr. Homeexchange*), las mismas no podrán suministrar a la Administración tributaria la cantidad pagada por la mera razón de que dichas compañías no disponen de ese dato al tratarse de una renta en especie. Esto es, no existirá retribución monetaria sobre cuya cuantía puedan informar. Ciertamente las citadas plataformas podrían exigir a los usuarios de las páginas de intercambios de viviendas que valorasen –al tiempo de registrarse en la respectiva web– el uso diario de la vivienda. Pero a fecha de hoy ello no ocurre y, sin una obligación impuesta normativamente, lo más razonable es pensar que tal información no se facilitará, habida cuenta de que no es necesaria para el negocio que se formaliza. Es más, aunque existiera tal dato de referencia (por obligarlo la página web en el mo-

mento del oportuno registro), ocurrirá normalmente que los valores de uso diario de las viviendas intercambiadas no coincidirán, de manera que en tal caso la normativa debería prever si el valor de ambas viviendas, necesariamente único, al formar parte de una misma transacción, debería ser el menor de los dos, el mayor de ellos o bien el valor medio de ambos⁷⁹. En definitiva, se plantean problemas que el precepto aprobado no resuelve y que, a buen seguro, crearán problemas de aplicación del mismo.

Adicionalmente cabría acaso preguntarse qué debe interpretarse por “[i]mporte percibido por el titular cedente del uso de la vivienda con fines turísticos”. Ello es así porque, como es sabido, en las plataformas de alquiler vacacional de viviendas se reciben pagos no sólo por la cesión del inmueble, sino también por la limpieza final o, incluso, por fianzas recibidas que habrán de devolverse en la generalidad de los casos a la finalización del contrato. Todo ello, claro está, aparte de la comisión de la página web. Ahora bien: ¿sobre qué cuantía habrá de informarse a la Hacienda Pública? De la literalidad del precepto parece que sólo habrá que informar del alquiler de la vivienda, excluyendo otros conceptos. Sin embargo sería más interesante que se informara de forma particularizada por cada concepto por el que se recibió dinero de forma definitiva, pues ello permitiría una mayor información a la Administración tributaria, y sin perjuicio del tratamiento fiscal que tuvieran los distintos conceptos (las cantidades recibidas por la limpieza final podrían verse minoradas por los gastos realizados en tal concepto, las fianzas recibidas por desperfectos podrían reducirse por ingresos irregulares, etc.).

Pero, además de todo lo indicado, podríamos cuestionarnos si el art. 54 ter RGGI se trata de una acción más eficiente que la ya propuesta en el epígrafe 3.1.3 anterior (retención a cuenta). En mi particular opinión resulta más eficiente el instituto de la retención que el de las obligaciones de información por la sencilla razón de que una retención girada sobre un pago en efectivo aporta prácticamente la misma información que la brindada a partir de la aprobación del precepto que pretende aprobarse y, aparte de suponer una fuente de financiación continuada en el tiempo para la Hacienda Pública a medida que se van realizando los pagos, paralelamente constituiría un ingreso a cuenta para el contribuyente, según el sistema *PAYE (Pay As You Earn)*, actualmente vigente en los impuestos sobre la Renta en nuestro país. De este modo las retenciones podrían evitar grandes desembolsos para el contribuyente en el momento de realizar la declaración del oportuno impuesto, que suelen incomodar a la ciudadanía y, eventualmente, causar problemas de liquidez. Ciertamente, podría argumentarse que el sistema actualmente propuesto permite obtener más datos que meramente los del receptor del pago y su cuantía (particularmente la identificación del inmueble en relación con el que se realiza el pago y del pagador). Sin embargo, nada impide que una obligación de retención requiera a la plataforma la inclusión de información adicional como, por ejemplo y al menos, la referencia

⁷⁹ Más complejo aún sería si se entendiera que el valor no es igual, en cuyo caso habría que reconocer una donación de quien tiene el valor diario del inmueble más elevado a quien lo tiene menos, que en principio debería tributar por el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Sin embargo, y dado que en tales casos no se contempla ánimo alguno de liberalidad, dicha posibilidad parece que debiera excluirse.

catastral de la vivienda con fines turísticos que se cede, puesto que ello se llevará a cabo de forma automatizada por el software de la plataforma. Adicionalmente, no existirían diferencias de trato fiscal entre el alquiler de la vivienda completa o partes de la misma, cuestión que ya fue criticada con anterioridad. Y por más decir, no se plantearían problemas en relación con las cesiones gratuitas (sobre las que, lógicamente, no cabría retención alguna), ni –salvo que se configurara expresamente– sobre las retribuciones en especie por intercambio de vivienda, ya comentadas.

Finalmente, también deberíamos preguntarnos sobre la viabilidad de imponer algún tipo de obligación de emitir documentos que permitan la deducción como gastos en los diferentes impuestos sobre la renta (IRPF, IS, IRNR). Ello es así porque, si bien los empresarios y profesionales tienen obligación de emitir factura cuando presten servicios a otros sujetos en el ámbito de sus actividades económicas⁸⁰, ocurrirá por lo general que quienes ceden su vivienda no tienen la condición de empresarios a los efectos del IRPF⁸¹, ni tampoco es relevante a los efectos del IVA por cuanto que la DGT considera que tales prestaciones de servicios están exentas de dicho impuesto⁸², con lo que no existiría obligación de repercutir y la factura no sería necesaria para la posterior deducción del IVA soportado.

Con todo, puede ocurrir que el cesionario del inmueble sí que pueda considerar tal gasto como deducible en su respectivo impuesto sobre la renta, según lo indicado previamente. En tales casos, a falta de obligación de emitir factura, es preciso al menos una justificación que permita contabilizar el gasto a los efectos de la normativa del IS y, paralelamente y por remisión, del IRPF e IRNR. Podría pensarse que el recibo emitido por tales plataformas y enviado a través de correo electrónico es suficiente para justificar la deducción de dicho gasto (gasto que, por otra parte, no entraría en ninguno de los supuestos de exclusión del art. 15 de la LIS). Ello, además, porque existiendo la obligación de información de la plataforma a la Administración tributaria, a esta última le resultará sencillo meramente comprobar la veracidad de tal gasto.

Todo lo anterior, claro está, en relación con las cantidades cobradas por el cedente del inmueble. Sin embargo también existe un cargo que, por lo general, realiza la plataforma por sus labores de intermediación. Pues bien, en relación con tales cargos sí que existiría la obligación por parte de la plataforma, cuando los mismos se prestan a un empresario o profesional, de emitir la correspondiente factura según el Real Decreto 1619/2012, antes citado.

Por lo demás, y fuera del ámbito del alquiler de vivienda vacacional, lo cierto es que determinadas plataformas generan para sus usuarios de forma automática

⁸⁰ Cfr. art. 2 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

⁸¹ Pues según el art. 27.2 de la LIRPF “se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa”, lo cual no ocurre en la mayoría de los casos.

⁸² Entre otras, y como se indicó más atrás, contestaciones a consultas de la DGT núms. 1786-98, 1517-01, 0099-05, V0690-05, V0635-08, V1114-11, V2220-12, V3319-13, V3157-14, V2588-16, V2887-16 o V0636-17, ya citadas.

facturas numeradas de las operaciones que realizan, en el bien entendido de que únicamente tuvieran esa actividad económica (como, por ejemplo, sería el alquiler del vehículo o del garaje). Ello no obstante, al no tratarse estrictamente de obligaciones formales de la plataforma, no serán desarrolladas en este trabajo.

4. CONCLUSIONES

De lo dicho anteriormente, pueden extraerse las siguientes ideas:

- 1) Resulta necesaria la regulación de algunos aspectos legales de la economía colaborativa en diferentes ámbitos jurídicos: Derecho Civil y Mercantil, Administrativo, del Trabajo y de la Seguridad Social, etc. Se trata de una nueva realidad que requiere de normas de nuevo cuño para contemplar los derechos y obligaciones de todas las partes implicadas en los negocios jurídicos que se producen.
- 2) También en el ámbito tributario es preciso realizar modificaciones legislativas en relación con todos los sujetos intervinientes de negocios vinculados a la economía colaborativa (plataforma y usuarios de la misma).
- 3) En lo que respecta a la fiscalidad de las plataformas, y en lo que concierne a la fiscalidad directa, uno de los mayores problemas se produce cuando tales entidades sean no residentes y no dispongan en nuestro país de un establecimiento permanente. En tales casos, y siempre y cuando exista un convenio aplicable para evitar la doble imposición, lo habitual será que los beneficios relacionados con intermediaciones realizadas en relación con ventas de bienes y servicios producidas en España no tributen en nuestro Estado conforme a las reglas aplicables en el ámbito de la fiscalidad internacional. Ello resulta, sin embargo, en una ingente pérdida de ingresos fiscales para el Estado español que podría evitarse renegociando bilateralmente los convenios para evitar la doble imposición de los países donde normalmente mantienen la residencia fiscal tales plataformas (Irlanda, Países Bajos, Luxemburgo, etc.) y redefiniendo el concepto de establecimiento permanente como lugar donde se produzca una presencia digital significativa atendiendo a diversos parámetros (titulares de las tarjetas con las que se abonan los servicios y bienes, existencia de página web en el idioma español y destinada al público nacional, etc.). En caso de negarse tales países a la renegociación de los referidos tratados fiscales internacionales, lo más adecuado sería acaso denunciar los convenios bilaterales con dichos Estados al tiempo de aprobarse normas internas que hagan tributar en España (como punto de conexión de las rentas obtenidas en el país) aquellas personas que ostenten en el territorio español una *presencia digital significativa*.
- 4) En lo que concierne, por otro lado, al IVA (y otros tributos similares como podrían ser el IGIC y el IPSI), la tributación se realizará normalmente en nuestro país según las reglas de localización de las ventas de bienes y servicios previstas en la normativa específica. Asimismo, la comisión cobrada

por la plataforma intermediaria también se entenderá generalmente gravada por el IVA español.

- 5) En relación con otros impuestos indirectos (como es el caso del ITPAJD), sería muy beneficioso desde el punto de vista de la gestión tributaria que la normativa aplicable nombrara a las plataformas como sustitutos del contribuyente y, por tanto, recaudadores del tributo debido por las ventas de bienes entre particulares o de los alquileres respecto de los que intermedian.
- 6) En lo que toca a tributos autonómicos, en algunos casos como los impuestos sobre las pernoctaciones turísticas sería igualmente beneficioso que se nombrara a las plataformas intermediarias “sustitutas del contribuyente” de tales exacciones y, por ende, encargadas de su recaudación e ingreso a favor de la respectiva Administración tributaria.
- 7) En relación con la tributación local, en la medida en que no exista un impuesto sobre pernoctaciones de titularidad municipal no se contemplan grandes dificultades respecto de las plataformas de economía colaborativa, a no ser en lo que respecta al IAE, dado que podrían modificarse las tarifas del mismo para permitir cuotas nacionales en relación con tales entes que posteriormente podrían distribuirse entre los distintos municipios y provincias afectados.
- 8) Finalmente, y en lo que concierne a las obligaciones de información a cargo de la plataforma, si bien se ha aprobado en los últimos meses una modificación normativa de carácter reglamentario que obligará a tales entes a informar sobre la identidad de los inmuebles cedidos, de cesionarios y cedentes así como respecto de la cantidad pagada por tales servicios de alojamiento, existen dudas importantes que presumen una aplicación complicada de tal normativa. En primer lugar, no se alcanza a entender por qué únicamente se requiere la información cuando el alquiler afecte a toda la vivienda y no a una parte de la misma. Por otro lado, hubiera sido más interesante, en mi opinión, aprobar en las leyes de los respectivos tributos una retención a cuenta del tributo final debido por el contribuyente, como de hecho ocurre en otros países de nuestro entorno, lo cual permitiría además de remitir información a Hacienda respecto de las transacciones realizadas, un ingreso continuado en el tiempo respecto de tales rentas –al igual que ocurre con otras rentas percibidas– con probable beneficio para las Administraciones tributarias y contribuyentes.

BIBLIOGRAFÍA

- AAVV, *Informe de la Comisión de expertos para la revisión del modelo de financiación local*, julio 2017 (http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/InformacionEELLS/2017/Informe_final_Comisi%C3%B3n_Reforma_SFL.pdf, consultado el 3 de agosto de 2017).
- ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I., “El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad”, *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 26, 2016.

- ARGUDO PÉRIZ, J. L. y SESMA SÁNCHEZ, B., “El contrato de mediación o corretaje”, en YZQUIERDO TOLSADA, M., ALMUDÍ CID, J. M., MARTÍNEZ LAGO, M. A. (Coords.), *Contratos: civiles, mercantiles, públicos, laborales e internacionales, con sus implicaciones tributarias*, Vol. 4 (*Contratos de prestación de servicios y realización de obras (I)*), Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014.
- ARMENGOL I GASULL, O. y OLMOS CASTRO, N., “El impacto de la economía colaborativa en el transporte interurbano: un análisis jurídico del *ride sharing*” en MONTERO PASCUAL, J. J., *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, Blablacar, Uber y otras plataformas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.
- BORJA SANCHIS, A., “Los impuestos sobre las estancias turísticas en España”, *Quincena Fiscal* núm. 18/2017, págs. 19-58.
- BOTSMAN, R. y ROGERS, R., *What’s mine is yours*, Harper Collins, New York, 2010.
- CALDERÓN CARRERO, J. M., “Hacia una nueva era de cooperación fiscal europea: las Directivas 2010/24/UE y 2011/16/UE de asistencia en la recaudación y de cooperación administrativa en materia fiscal”, *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación: comentarios, casos prácticos* núm. 343, 2011.
- CALVO ORTEGA, R., *Las actividades de colaboración de los privados con la administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento: discurso leído el día 12 de junio de 2006 en su recepción pública como académico de número, por el Excmo. Sr. D. Rafael Calvo Ortega y contestación del Excmo. Sr. D. Eduardo García de Enterría*, Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 2006.
- CALVO VÉRGEZ, J., “El régimen especial de las agencias de viaje en el IVA”, *Unión Europea Aranzadi* núm. 5, 2017, págs. 51-86.
- COMISIÓN EUROPEA, *Commission staff working document accompanying the document Communication from the Commission to the European Parliament, the Council, the European Economic and Social Committee and the Committee of the Regions - A European agenda for the collaborative economy. European agenda for the collaborative economy - supporting analysis*, COM(2016) 356 final, documento SWD(2016) 184 final, de 2 de junio de 2016.
- DELGADO GARCÍA, A. M. y OLIVER CUELLO, R., “Nueva regulación del IVA en el comercio electrónico”, *IDP: revista de Internet, derecho y política / revista d’Internet, dret i política* núm. 20, 2015.
- DESVIAT, I., “Comunidades de propietarios y pisos turísticos, un matrimonio mal avenida”, *Diario La Ley* de 30 de agosto de 2017.
- DOMÉNECH PASCUAL, G., “La regulación de la economía colaborativa (El caso «Uber contra el taxi»)”, *CEFLegal: revista práctica de derecho. Comentarios y casos prácticos* núm. 175-176, 2015.
- “La regulación de la economía colaborativa en el sector del taxi y los VTC”, en MONTERO PASCUAL, J. J., *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, Blablacar, Uber y otras plataformas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

- DOURADO, A.P. y ZEMBALA, K. “Article 27. Assistance in the Collection of Taxes”, en E. REIMER y A. RUST (Eds.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn (The Netherlands), 2015.
- FALCÓN Y TELLA, R., “La tributación de UBER (plataforma de servicios de transporte en vehículos particulares)”, *Quincena Fiscal* núm. 13/2014.
- FUNDACIÓN ORANGE, *La transformación digital de los sectores del transporte y logística*, Madrid, 2016.
- FUNDACIÓN ORANGE, *La transformación digital en el sector turístico*, Madrid, 2016.
- FUNDACIÓN ORANGE, *La transformación digital en el sector retail*, Madrid, 2016.
- GARCÍA GÓMEZ, A. J., “Las reglas generales y especiales de localización de los servicios a los efectos de su sujeción al IVA”, *Noticias de la Unión Europea* núm. 323, 2011.
- GARCÍA LÓPEZ, S., HUIDOBRO PÉREZ-VILLAMIL, V. y MENÉNDEZ MENÉNDEZ, S., “Asistencia mutua en la recaudación de los tributos en la OCDE y en la Unión Europea”, *Cuadernos de Formación. Colaboración 23/08. Volumen 6/2008* (accesible en http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/revistas/cuadernos_formacion/06_2008/Colab_23_08.pdf, consultado el 2 de octubre de 2017).
- GÁZQUEZ SERRANO, L., *El contrato de mediación o corretaje*, La Ley, Madrid, 2007; GUTIÉRREZ GILSANZ, A., y RIBES RIBES, A., “El contrato de comisión” en YZQUIERDO TOLSADA, M., ALMUDÍ CID, J. M., MARTÍNEZ LAGO, M. A. (Coords.), *Contratos: civiles, mercantiles, públicos, laborales e internacionales, con sus implicaciones tributarias*, Vol. 4 (*Contratos de prestación de servicios y realización de obras (I)*), Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014.
- GONZÁLEZ SÁNCHEZ, M., “Tributación de los contratos de publicidad”, en MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, A. (Dir.) *Marca y publicidad comercial: un enfoque interdisciplinar*, La Ley, Madrid, 2009.
- LAMARCA, J. M., “Aspectos laborales y de Seguridad Social de la economía colaborativa”, en MONTERO PASCUAL, J. J., *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, Blablacar, Uber y otras plataformas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.
- LEIÑENA MENDIZÁBAL, E., “El contrato de agencia y la comisión mercantil”, *Cuadernos de derecho y comercio* núm. 56, 2011.
- LUCAS DURÁN, M., “Ventas entre particulares a través de plataformas de internet: su fiscalidad”, *Estudios Financieros Revista de Contabilidad y Tributación* núm. 419, 2018.
- LORA-TAMAYO VALLVÉ, M., “Economía colaborativa y alojamiento”, en MONTERO PASCUAL, J. J., *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, Blablacar, Uber y otras plataformas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.
- MACHANCOSES GARCÍA, E., “Economía de plataforma en los servicios de transporte terrestre de pasajeros: Retos tributarios de la imposición directa sobre el usuario y la plataforma”, *Quincena Fiscal* núm. 15/2017, págs. 41-82.

- MACLENNAN, S., “The Questionable Legality of the Diverted Profits Tax Under Double Taxation Conventions and European Union Law” *Intertax*, núm. 2016/12.
- MAGRO SERVET, V., “El fraude del realquiler vacacional”, *Diario La Ley* de 13 de octubre de 2017.
- MONTERO PASCUAL, J. J., “La regulación de la economía colaborativa”, en MONTERO PASCUAL, J. J., *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, Blablacar, Uber y otras plataformas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.
- “El régimen jurídico de las plataformas colaborativas”, en MONTERO PASCUAL, J. J., *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, Blablacar, Uber y otras plataformas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.
- MORENO GONZÁLEZ, S., “Asistencia mutua en materia de recaudación: análisis de los cambios introducidos en la Ley General Tributaria en transposición de la Directiva 2010/24/UE”, *Revista Técnica Tributaria* núm. 97, 2012.
- MORIES JIMÉNEZ, M. T., “La implantación de un nuevo régimen fiscal en Italia para los alquileres de inmuebles a corto plazo en el impuesto sobre la renta como medida de control de plataformas inmobiliarias” en M. LUCAS DURÁN y C. GARCÍA-HERRERA BLANCO (Dirs.), *Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transporte*, de próxima publicación en la serie de documentos de trabajo del Instituto de Estudios Fiscales.
- OECD, *Taxation and Electronic Commerce: Implementing the Ottawa taxation framework conditions implementing the Ottawa taxation framework conditions*, Paris, 2001.
- OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. Action 1 BEPS Final Report*, Paris, 2015.
- OLBERT, M. y SPENGLER, C., “International Taxation in the Digital Economy: Challenge Accepted”, *World Tax Journal*, February 2017.
- PARKER, G.G. ALSTYNE, M. W. V. y CHOUDARY, S. P., *Platform revolution. How networked markets are transforming the economy and how to make them work for you*, W. W. Norton & Company, New York / London, 2016.
- PWC, *The sharing economy: how will it disrupt your business? Megatrends: the collisions*, August 2014 (accesible en http://pwc.blogs.com/files/sharing-economy-final_0814.pdf, consultado el 30 de junio de 2017)
- RAMÍREZ GÓMEZ, S., “Régimen especial de las agencias de viajes” en CUBERO TRUYO, A. M. (Dir.), *Los regímenes especiales del impuesto sobre sociedades y del IVA* Tecnos, Madrid, 2016.
- REIMER, E., “Article 7. Business Profits”, en E. REIMER y A. RUST, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn (The Netherlands), 2015.
- RIBES RIBES, A., “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, *Civitas Revista Española de Derecho Financiero* n° 138, 2008, págs. 257-290.

- “Ámbito subjetivo de la asistencia mutua recaudatoria a la luz de la directiva 2010/24/UE y los diversos instrumentos convencionales”, en M. A. COLLADO YURRITA y S. MORENO GONZÁLEZ (coords.), *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio de información tributaria*, Atelier, Barcelona, 2012.
- RODRÍGUEZ MARTÍN, S., *Los modelos colaborativos y bajos demanda en las plataformas digitales*, Sharing España - Adigital, Madrid, 2017.
- RODRÍGUEZ MARTÍNEZ, I., “El servicio de mediación electrónica y las obligaciones de las plataformas de economía colaborativa”, en MONTERO PASCUAL, J. J., *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, Blablacar, Uber y otras plataformas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.
- SÁNCHEZ HUETE, M. A., “Régimen especial de agencias de viaje: Unidad de Prestación, Diversidad de tipos”, *Quincena Fiscal* núm. 9, 2013.
- SÁNCHEZ PEDROCHE, J. A. (Dir.), *Comentarios a la Ley del impuesto sobre sociedades y su normativa reglamentaria*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.
- SANZ GÓMEZ, R. J. y LUCAS DURÁN, M., “Implicaciones tributarias del *crowdfunding* o financiación colectiva”, *Quincena Fiscal* núm. 9, 2015.
- SEIJO, J. y CALDERÓN, J. M., *Spanish Tax Alert* Gómez Acebo & Pombo, Julio 2012, “Argentina denuncia el convenio de doble imposición con España”, (http://www.gomezacebo-pombo.com/media/k2/attachments/argentina_denuncia_el_convenio_de_doble_imposicion_con_espana.pdf, consultado el 10 de julio de 2017).
- SLEE, T., *Lo tuyo es mío. Contra la economía colaborativa*, traducción de E. Iriarte, Taurus, Madrid, 2017.
- VIDAL CALVO, L. J. y SÁNCHEZ CUÉLLAR, M., “El contrato de agencia”, en YZQUIERDO TOLSADA, M., ALMUDÍ CID, J. M., MARTÍNEZ LAGO, M. A. (Coords.), *Contratos: civiles, mercantiles, públicos, laborales e internacionales, con sus implicaciones tributarias*, Vol. 4 (*Contratos de prestación de servicios y realización de obras (I)*), Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), 2014.