



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho.

RETOS FISCALES DE LA ECONOMÍA COLABORATIVA

Presentado por:

Leticia Garcés Cuesta

Tutelado por:

Susana Aníbarro Pérez

Valladolid, 9 de Julio de 2019

RESUMEN

El consumo colaborativo, entendido como el intercambio de bienes y servicios, ociosos o infrautilizados, entre particulares, a cambio de una contraprestación, ha provocado que el modelo de consumo tradicional quede relegado a un segundo plano. Con la implantación del auge masivo de las Tecnologías de la Información y de la Comunicación (en adelante, TICs), en este nuevo modelo de consumo surge la denominada economía colaborativa, entendida como el intercambio de bienes y servicios entre particulares a través de medios virtuales. Su reciente aparición genera dudas doctrinales acerca de la normativa aplicable al nuevo ámbito económico y, particularmente, en lo que respecta al ordenamiento jurídico-tributario. El presente trabajo de investigación trata de analizar la reinterpretación de las normas fiscales vigentes para ser aplicadas al ámbito colaborativo, poniéndose de manifiesto que no es posible un análisis genérico, sino que por la complejidad de las diferentes operaciones generadas en este nuevo modelo, es necesario realizar un análisis pormenorizado de la tributación de cada uno de los sujetos intervinientes, tanto desde el punto de vista de la imposición directa como desde el punto de vista de la imposición indirecta.

PALABRAS CLAVE

Consumo colaborativo, economía colaborativa, fiscalidad directa e indirecta, plataformas digitales, obligaciones tributarias.

ABSTRACT

Collaborative Consumption, understood as the exchange of goods and services, idle or underused, between individuals, in return for consideration, has caused the traditional consumption model to be relegated to the background. With the implementation of the massive rise of Information and Communication Technologies, this new consumer model brings up the so-called Sharing Economy, understood as the exchange of goods and services between individuals through virtual means. Its recent emergence raises doctrinal doubts about the rules applicable to the new economic field and, in particular, as regards the legal-tax system. This research paper seeks to analyse the reinterpretation of existing tax rules to be applied to the collaborative field, showing that a generic analysis is not possible, but because of the complexity of the different operations generated in this new model, it is necessary to carry out a detailed analysis of the taxation of each of the subjects involved, both from the point of view of direct taxation and from the point of view of indirect taxation.

KEYWORDS

Collaborative Consumption, Sharing Economy, direct and indirect taxation, tax duties.

ÍNDICE

1. INTRODUCCIÓN	5
2. LA ECONOMÍA COLABORATIVA: ASPECTOS GENERALES	8
2.1. Origen de la economía colaborativa	8
2.2. Concepto, agentes y clases de economía colaborativa	13
2.2.1. Concepto.....	13
2.2.2. Agentes.....	17
2.2.3. Clases.....	18
2.3. Marco normativo de la economía colaborativa	21
2.4. La economía colaborativa en la era digital. Especial referencia al sector turístico y de transporte privado.....	25
3. TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA COLABORATIVA	32
3.1. Consideraciones previas.....	32
3.2. Tributación directa.....	35
3.2.1. Impuesto sobre Sociedades (IS).....	36
3.2.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).....	40
3.2.2.1. Rendimientos de Actividades Económicas (RAE)	42
3.2.2.2. Rendimientos de Capital Inmobiliario (RCI). Caso especial de obtención de Rendimientos de Capital Mobiliario (RCM).....	46
3.2.3. Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)	50
3.2.3.1. Establecimiento Permanente (EP).....	53
3.2.4. Impuestos Turísticos.....	56
3.3. Tributación indirecta.....	60
3.3.1. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).....	61
3.3.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).....	67
3.4. Situaciones irregulares en torno a la economía colaborativa.....	69
4. CONCLUSIONES.....	72
5. BIBLIOGRAFÍA Y REFERENCIAS	78
6. ANEXOS	81

1. INTRODUCCIÓN.

El modelo de consumo tradicional, donde el consumidor acude al establecimiento comercial del empresario o productor para adquirir en propiedad un producto o para que se le preste un servicio concreto a cambio de un precio, queda relegado a un segundo plano en los últimos años.

La aparición y auge de las TICs, en concreto, la aparición de Internet y su universalización, provocan que entre finales del siglo XX y principios del siglo XXI surja un nuevo modelo de negocio: el comercio electrónico. Este nuevo modelo de negocio, integrado por aquellos actos de consumo realizados a través de medios electrónicos, como son las páginas webs o las redes sociales (Tuenti, Facebook...) se ve favorecido por la intrusión de la denominada "Generación Y" en el mercado. Una de las características fundamentales de esta nueva generación, conocidos sus partícipes como "Millennials"¹, es el cambio en la forma de consumir: todos buscan tener acceso a un dispositivo móvil u electrónico de cualquier clase con todas las ventajas posibles para poder acceder a la red fácilmente, y así poder realizar diversos actos de consumo electrónico.

Con el estallido de la crisis financiera a nivel global entre los años 2007 y 2008, muchos individuos ven reducido drásticamente su poder adquisitivo, y como consecuencia, el consumo tradicional se convierte en un modelo ineficaz para que estas personas puedan continuar consumiendo en el mercado. Por esta razón surge el denominado "consumo colaborativo", definido como el intercambio entre particulares, habitualmente, de bienes y servicios que hasta entonces se encontraban sin utilizar, o su uso era reducido, a cambio de una contraprestación pactada entre las partes². Por lo tanto, su finalidad consiste en que aquel particular titular de un bien o un servicio determinado obtenga un

¹ <<Los llamados Millennials serán aquellos jóvenes que nacieron entre 1982 y 2004>> Ayuso, J. (05/03/2017): "Una generación entre dos mundos". *El País*.

² Díez Toribio, S. (2015): "La economía colaborativa: un nuevo modelo de consumo que requiere la atención de la política económica". Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de Valladolid, TFG. Pág.6.

beneficio económico a través del intercambio de dicho bien o servicio que se encontraba infrautilizado u ocioso.

Como consecuencia del auge del comercio electrónico y del cambio de los intereses de los clientes que operan en el mercado, surge dentro del nuevo modelo económico la denominada “economía colaborativa”, que según la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (en adelante, CNMC), se trata de la “manera tradicional de compartir, intercambiar, prestar, alquilar y regalar, redefinida a través de la tecnología moderna y las comunidades”³. Este nuevo fenómeno integra dos de las nuevas necesidades y deseos de los consumidores: por un lado, la comodidad que genera acceder a los productos y servicios a través de la red, y por otro lado, consumir a un bajo coste, sin buscar necesariamente la posesión del bien, sino más bien su uso. El empresario tradicional queda sustituido en este nuevo modelo de negocio por un particular que busca rentabilizar al máximo los productos o servicios bajo su titularidad, para así obtener una serie de ingresos extraordinarios. Y el consumidor ya no acude al establecimiento físico del empresario para satisfacer sus necesidades; ahora el cliente se descarga una aplicación móvil o busca en una página web el producto o servicio que desea y accede a él por el mismo medio.

El objeto del presente trabajo consiste en analizar la regulación jurídica aplicable al ámbito de la economía colaborativa, y en particular, trataremos de estudiar la aplicación de la normativa tributaria actual a las diferentes operaciones que se realizan en este nuevo modelo de negocio. Se pondrá de manifiesto la necesidad, bien de implantar una nueva normativa que regule específicamente el ámbito económico colaborativo desde el punto de vista de diferentes ámbitos del ordenamiento jurídico, como son los ordenamientos laboral, civil, mercantil... o bien de adaptar las normas jurídicas vigentes al modelo colaborativo, como ocurre en el ordenamiento jurídico-fiscal, debido a que las normas vigentes pueden quedar obsoletas para regular una economía en la que las partes y operaciones son diferentes a las que se regulan en esas

³ CNMC. Consulta pública sobre <<los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa>>. Departamento de Promoción de la Competencia, Subdirección de Estudios e Informes, Documento 2, de 13 de enero de 2015. Págs.1 y 2.

normas actuales. Es necesario que la nueva normativa en ámbitos como el laboral, el civil o el mercantil, se articule en torno a dos de los elementos más característicos de este nuevo modelo de negocio: por un lado, las características particulares de los sujetos intervinientes, tanto de las denominadas plataformas colaborativas⁴, como de los particulares que prestan el servicio o suministran el bien; y por otro lado, la circunstancia de que los actos de consumo se realizan mediante medios electrónicos, “en la red”.

Desde el punto de vista tributario, ante la falta de una regulación específica que ordene el ámbito colaborativo, es necesario reinterpretar las normas vigentes para ser aplicadas al nuevo modelo de negocio y así evitar que las operaciones realizadas puedan no ser sometidas a tributación. Para realizar un adecuado análisis, es necesario distinguir entre las diferentes partes intervinientes, debido a que según sus características específicas, tributarán de una forma o de otra, por un tributo concreto o por otro distinto.

En el presenta trabajo, tras esta introducción y antes de analizar la tributación de las operaciones generadas en el ámbito económico-colaborativo, en el segundo de los epígrafes del mismo se analiza la evolución que sufre el ámbito colaborativo desde la aparición del consumo colaborativo hasta la implantación de la economía colaborativa, partiendo de las diferencias entre ambos conceptos. Es necesario, debido a los conflictos que han generado y las soluciones judiciales que se han aportado, referirse a dos de los sectores integrantes de la economía colaborativa: el sector de los arrendamientos de bienes inmuebles con fines turísticos y el sector del transporte privado de pasajeros. Una vez determinados los agentes intervinientes, la clase de economía colaborativa más relevante y el posible marco normativo a nivel general de este nuevo ámbito, en el tercero de los epígrafes nos adentramos en el estudio de este nuevo modelo económico desde el punto de vista tributario, analizando tanto la tributación directa como la indirecta, y abordando

⁴ <<Los procesos y sistemas que facilitan la colaboración orientada a la eficiencia y al valor. Se trata de una serie de mecanismo, acuerdos, procesos y reglas de integración que promueven la colaboración>> Santillán, M. (18/09/2012): “La Colaboración: el concepto de plataforma colaborativa”. *Colaboración, Empresas, Negocios, Axeleratum*.

en un último apartado al análisis de las situaciones irregulares que la economía colaborativa puede generar.

El trabajo se cierra con un último epígrafe dedicado a la exposición de las conclusiones más relevantes.

Respecto a la metodología utilizada en este trabajo, hemos acudido a la consulta de diversas fuentes bibliográficas, jurisprudenciales, así como doctrinales, para acercarnos al análisis de la regulación de la economía colaborativa, y más concretamente, a la regulación fiscal de este nuevo ámbito económico. Como podrá apreciarse a lo largo del trabajo, en los últimos años se han dictado diversas resoluciones judiciales sobre dos de las plataformas colaborativas más importantes –Uber y Airbnb–, lo que nos ha llevado a realizar un análisis más exhaustivo con su ejemplificación.

2. LA ECONOMÍA COLABORATIVA: ASPECTOS GENERALES.

2.1. ORIGEN DE LA ECONOMÍA COLABORATIVA.

Hasta el siglo XXI, el modelo de negocio tradicional era aquel en que una persona, denominada empresario o productor, según sea quien venda el producto final o quien produzca el bien, acudía al mercado para crear un negocio, una empresa, para vender productos o prestar servicios a la sociedad, y a través de ello conseguir determinados beneficios. Es decir, en este tipo de modelo de negocio tradicional son los empresarios o profesionales quienes producen u ofertan el producto en el mercado y son los clientes quienes acuden al establecimiento mercantil para adquirir el producto o el servicio. ¿Cuáles eran sus ventajas principales para el cliente? Por un lado, la comodidad de encontrar el producto o el servicio en un determinado lugar, el establecimiento mercantil y, por otro lado, la seguridad que se genera en los clientes al tener facilidad de acceso a un grupo de profesionales expertos para asistencia de todo tipo en relación al bien o al servicio.

Al iniciar el nuevo milenio, surge un innovador modelo de consumo en Estados Unidos, denominado consumo colaborativo, al cual podemos definirlo

como aquel modelo de consumo que surge cuando los particulares participan en el intercambio organizado, el trueque o el alquiler de bienes y servicios para obtener los mismos beneficios que obtendrían con su propiedad y así reducir los costes, tanto económicos como medioambientales. El reflejo de esta nueva pauta de consumo comienza con la “Napsterización” en el ámbito musical, lo cual significa la posibilidad de digitalizar la música y compartirla, dejando en un segundo plano la propiedad de un CD. Napster se constituyó como la primera red P2P de intercambio de música, tratándose de un servicio de distribución de archivos que permitía a sus usuarios compartir entre ellos listas musicales en MP3. Se creó como una red centralizada en la que se utilizaba un servidor principal para mantener a sus usuarios conectados entre sí y poder descargar y compartir todo tipo de música a tiempo real, sin necesidades de intermediarios⁵.

Con la llegada de la crisis económica y financiera de los años 2008-2011 y la irrupción masiva de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC), se populariza este nuevo modelo de consumo en Europa. En España, el consumo colaborativo llega entre los años 2012 y 2013 de la mano del sector turístico. Más bien que el consumo colaborativo, vocablo utilizado para definir este nuevo modelo de consumo en sus primeros momentos de surgimiento, en España, al ser algo tardía la llegada de este modelo, debemos denominarlo “economía colaborativa”, donde se engloba ya no sólo el consumo colaborativo de bienes y servicios, sino que se incluyen sectores como la educación, la producción, las finanzas... con base colaborativa. Es decir, debemos definir a la economía colaborativa como aquel ecosistema socio-económico creado alrededor del intercambio de activos humanos y físicos para el diseño, la distribución, el comercio y el consumo de bienes y servicios por parte de particulares e incluso, algunas veces, profesionales⁶.

Los dos **factores** imprescindibles en el auge de la economía colaborativa, como hemos indicado, son el estallido de la crisis económico-

⁵ Fernández, E. (2015). *La historia de Napster*. Neoteo. Recuperado de <<https://www.neoteo.com/la-historia-de-napster/>>. [Consulta: 15 de abril de 2019].

⁶ Antón Antón, Álvaro y Bilbao Estrada, Iñaki: “El consumo colaborativo en la era digital: el nuevo reto para la fiscalidad”. *Documento*, nº. 26/2016, Instituto de Estudios Fiscales. Pág.7.

financiera de los años 2008-2011 y el auge masivo de las Tecnologías de la Información y la Comunicación (TIC) y de Internet. A estos dos factores, hay que añadir otras dos causas determinantes en la aparición de este nuevo modelo de negocio: por un lado, la sociedad y la cultura del S.XXI y, por otro lado, los problemas medioambientales. Todo ello tiene una consecuencia clara: el cambio en las pautas de consumo.

El estallido de la gran crisis económico-financiera mundial entre los años 2007 y 2008 provocó una profunda recesión económica en diversidad de países, cuya consecuencia fue el descenso de la tasa del producto interior bruto (PIB) y el aumento de la tasa de desempleo en los citados y consiguientes años. Esta situación económica provoca que los recursos económicos de los individuos se reduzcan de forma drástica y su consecuencia es la falta de capacidad económica necesaria para poseer o adquirir lo que antes poseían o adquirirían, es decir, no pueden gastar las cantidades de dinero que gastaban antes de la crisis en la adquisición de variedad de bienes y servicios del mercado. Pero esto no significa que los individuos quieran renunciar a los beneficios asociados a la posesión o propiedad de los bienes y servicios, sino que lo que buscan es reducir el gasto sin reducir la adquisición de bienes y servicios para satisfacer sus deseos o sus necesidades. Así, por un lado, surge la necesidad de obtener fuentes de ingresos adicionales o, incluso, en algunos casos, fuentes de ingresos primarias y, por otro lado, surge la necesidad de acceder a bienes y servicios más baratos, lo que desemboca en la aparición del consumo colaborativo. El modelo de consumo tradicional resultó poco útil para una situación económica como la que se ha vivido en los últimos años y por ello se hace necesario buscar modelos de negocio y de consumo alternativos tanto para ahorrar como para hacer dinero, para obtener ingresos.

En cuanto a los factores tecnológicos, en los que incluimos el auge de las Tecnologías de la Información y de la Comunicación (TIC) y de Internet, las nuevas tecnologías, en las que incluimos las plataformas digitales, han permitido introducir en el mercado nuevas pautas de consumo y nuevos modelos de negocio. Con la aparición de Internet se ha descubierto el poder que tienen los consumidores para organizarse y conseguir un objetivo común, a

lo que se ha unido el que las TIC han facilitado la colaboración entre dichos consumidores para producir y consumir bienes y servicios en el mercado, intercambiándolos y compartiéndolos, abaratando así los costes, tanto económicos como medioambientales. Esto provoca que se eliminen las barreras que existían en el mercado para que surgiera la cooperación entre los consumidores, es decir, para que surgiera el consumo colaborativo objeto de este trabajo: por un lado, se eliminan los costes de transacción, que suponían un coste a mayores que aparecía cuando varias personas realizaban un intercambio o una transacción en el mercado; y, por otro lado, se eliminan las asimetrías informativas, lo que provocaba que los clientes, como parte más débil de la relación comercial, contaran con una información insuficiente sobre el producto o servicio objeto de la compraventa.

Como elementos relevantes en el auge de la economía colaborativa consecuencia tanto de las TIC como del uso de Internet caben destacar tres:

- ❖ Las redes sociales y la Sociedad en red.
- ❖ Los teléfonos móviles y las plataformas virtuales.
- ❖ Los sistemas de pagos.

En relación a las redes sociales y a la Sociedad en red, hay que hacer hincapié en que la conexión en red del ciudadano digital facilita el desarrollo de este tipo de modelos de consumo ya que es un medio por el que la economía colaborativa genera confianza entre los consumidores. Por ejemplo, hoy en día el uso de las redes sociales Facebook o Instagram es masivo y muchos de los potenciales consumidores buscan productos y servicios en estas redes sociales. Cuando una página que oferta un bien o un servicio tiene un gran número de seguidores, al potencial cliente se le genera una seguridad en la marca. Es verdad que así visto, podríamos considerarlo como un factor positivo para la economía colaborativa, pero también podría suponer un factor negativo, ya que aquellas marcas que carezcan de un gran número de seguidores pueden generar inseguridad en el cliente y provocar que la compra de sus bienes sea escasa. Además de la seguridad que pueden crear en el individuo también son una vía a través de la cual se dan a conocer este tipo de negocios, ya que en las redes sociales citadas, por ejemplo, una vez das me gusta a una

página concreta te salen páginas similares, provocando que te intereses por esas nuevas marcas.

En cuanto a los teléfonos móviles, hoy en día cuentan con infinidad de aplicaciones y accesos a Internet, lo que genera la accesibilidad de los potenciales clientes, por un lado, y de los oferentes de la economía colaborativa, por otro lado. Por ejemplo, una de las aplicaciones más buscadas para su descarga es Airbnb, empresa del sector de la economía colaborativa. Y en cuanto a las plataformas virtuales, han permitido a los oferentes de los modelos de negocio colaborativos acceder a una nueva forma de vía de comunicación con los potenciales clientes y a una nueva forma de ofertar sus productos o servicios.

Y, por último, en cuanto a los sistemas de pago como factor determinante de la economía colaborativa, se refiere a la creación de nuevas formas flexibles de pago seguro a través de la red, como es el caso de PayPal.

Una vez vistos los dos factores más incidentes en el origen de la economía colaborativa, nos queda detallar los factores socio-culturales y los factores medioambientales. El estilo de vida que existía en anteriores décadas deja de ser habitual para pasar de que los ciudadanos se preocupen por la propiedad individual de los bienes a que se preocupen por el acceso compartido de los bienes y servicios, creándose comunidades en las que los individuos colaboran entre sí para obtener mayores beneficios y reducir los costes. El individuo se mentaliza de que cooperar con el resto de ciudadanos le genera mayores beneficios que trabajar de forma individualizada y no sólo en el ámbito económico, sino también en el social y en el político, todos ellos generadores de un país. Hoy en día, preferimos compartir los bienes infrutilizados, acceder a los bienes, que poseerlos. Y por último, frente a la línea “comprar, usar y almacenar” del hiperconsumo, cuya consecuencia era la obsolescencia programada, surge la conciencia sobre la preservación del medioambiente en la línea de “reutilizar, reducir y reciclar”. Esta línea ha proporcionado un gran auge de la economía colaborativa ya que de lo que se trata es de que se reduzca la producción innecesaria de bienes, lo que redundará en una reducción de la contaminación; de que se reutilicen los bienes, intentando dar más de un uso a esos bienes, aprovechando sus prestaciones al

máximo; y de que se reciclen los bienes para la creación de unos nuevos a través de bienes estropeados, antiguos u obsoletos. Un ejemplo claro de empresa colaborativa destinada a, además de compartir el servicio, reducir los niveles de contaminación es Blablacar, la cual se dedica a compartir los vehículos personales y privados.

Estos factores económicos, tecnológicos, socio-culturales y medioambientales han desembocado en una nueva pauta de consumo de los ciudadanos: pasamos de acudir a los establecimientos mercantiles o tiendas físicas para adquirir el bien o servicio titularidad del empresario o profesional para satisfacer nuestras necesidades, a adquirir dichos bienes y servicios titularidad de particulares que desconocemos vía online, a través de plataformas digitales. A día de hoy, lo normal es compartir bienes infrautilizados y no poseerlos, colaborando los ciudadanos entre sí para obtener beneficios y reducir los costes, tener lo mismo de antes pero de forma diferente.

2.2. CONCEPTO, AGENTES Y CLASES DE ECONOMÍA COLABORATIVA.

2.2.1. Concepto.

Como se ha indicado previamente, en los primeros momentos de la aparición de este nuevo modelo de consumo se le denominó consumo colaborativo, pero hoy en día los nuevos modelos de negocio y las conductas de los consumidores van más allá de lo que quiso significar el término consumo colaborativo, al incluir todo tipo de modelo de negocio caracterizado esencialmente por la introducción de plataformas digitales que actúan como intermediarias entre los particulares. Esta evolución del ámbito colaborativo ha dado lugar a la creación de un nuevo fenómeno que conocemos con el término de economía colaborativa.

Podemos definir a este fenómeno desde su término “**consumo colaborativo**” como aquel conjunto de iniciativas voluntarias entre los miembros de una comunidad tendentes a compartir, prestar, alquilar, regalar o

intercambiar bienes, e incluso en algunas ocasiones, servicios⁷. Por lo tanto, se trata de un nuevo modelo de producción, de prestación de servicios, de consumo y de negocio que tiene como característica básica el hacer que personas que buscan satisfacer sus necesidades a través de determinados bienes y servicios no busquen obtener su posesión o propiedad acudiendo a un establecimiento mercantil para que queden cubiertas dichas necesidades, sino que se ponen en contacto con otras personas (particulares) que ostentan la propiedad de dichos bienes o servicios y que los tienen infrautilizados, para que éstos se los presten, regalen, donen, intercambien... ¿Cuál es su consecuencia? La reducción de los costes, tanto económicos como medioambientales, asociados a la titularidad de dichos bienes y servicios.

Desde el punto de vista doctrinal, cabe destacar la definición que dan Rachel Bostman, considerada la líder del pensamiento global sobre el poder de colaboración y el intercambio a través de los medios tecnológicos digitales⁸ y Roo Rogers, otro de los grandes autores que ensalzan el pensamiento sobre la colaboración como modelo de consumo, sobre consumo colaborativo: “el consumo colaborativo hace referencia a nuevos modelos de consumo que se produce cuando la gente participa en el intercambio organizado, el trueque, el comercio, o el alquiler, para obtener los mismos beneficios que derivarían de su propiedad pero con un menor coste económico y ambiental⁹”. Es decir, para estos dos autores londinenses el consumo colaborativo consiste en un modelo de economía basado en el intercambio de bienes y servicios infrautilizados entre particulares, desde lugares hasta conocimientos, a cambio de una serie de beneficios, que pueden ser monetarios o pueden ser no monetarios. Por lo tanto, se trata de un modelo económico basado en compartir, intercambiar, comerciar o alquilar bienes y servicios, permitiendo el acceso a los mismos y no la posesión o propiedad de éstos. Con ello, cambia no sólo los productos

⁷ Antón Antón, Álvaro y Bilbao Estrada, Iñaki (2016), ob. cit., pág.7.

⁸ Sobre esta materia, puede verse: Bostman, R. (12 de Enero de 2015). *Bienvenidos a la era de la economía colaborativa*. 2019 Rachel Bostman. Recuperado de <<https://rachelbotsman.com/?s=economia+colaborativa>> [Consulta: 15 de abril de 2019].

⁹ BOSTMAN, Rachel (21 de Noviembre de 2013.). *The Sharing Economy Lacks A Share Definition*. Fast Company. Recuperado de <<https://www.fastcompany.com/3022028/the-sharing-economy-lacks-a-shared-definition>> . [Consulta: 15 de abril de 2019].

que consumimos -como es el caso de que antes para poder trasladarnos de un lugar a otro escogíamos los medios de transporte tradicionales, como son los taxis, los autobuses, los coches particulares... en cambio, hoy en día acudimos a modelos de consumo como la empresa Blablacar, a través de la cual los particulares se ponen en contacto para compartir su vehículo particular y privado para un viaje concreto- sino que cambia también la forma en la que consumimos, ya que no acudimos a la tienda física a comprar un producto o servicio elaborado por el empresario con la finalidad de venderlo en el mercado, sino que buscamos compartir los productos, no su posesión.

Desde el punto de vista institucional, la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC) define al consumo colaborativo como un modelo de consumo basado en el intercambio de bienes y servicios que se encontraban infrautilizados u ociosos, entre particulares y a cambio de una compensación acordada entre las partes. Por lo tanto, las dos grandes características de este nuevo modelo de consumo serían: por una parte, que el intercambio de bienes y servicios se produce entre particulares principalmente, no tratándose en ningún caso de una actividad profesional, ya que el oferente del bien o servicio no tiene por qué ser un empresario o un profesional en el ejercicio de su actividad; y, por otro lado, se trata de bienes y servicios que se encontraban infrautilizados u ociosos por parte de su titular, lo que tiene como consecuencia que no se trata de productos creados para ofertar en el mercado.

Pues bien, este concepto de consumo colaborativo podríamos considerarlo como un concepto tradicional y algo obsoleto, ya que no tiene en cuenta uno de los importantes factores que inciden en este nuevo modelo de consumo en los últimos años: la aparición de las Tecnologías de la Información y de la Comunicación (TIC). La introducción de éstas en el concepto de consumo colaborativo nos lleva a concluir que el concepto correcto es “**economía colaborativa**”, a la cual podemos definir como el conjunto de operaciones llevadas a cabo, generalmente, por particulares, basadas en la entrega de bienes y servicios con relación a recursos ociosos, siendo las personas oferentes de esos bienes y servicios los que se ponen en contacto a través de plataformas digitales con los posibles consumidores o clientes.

Desde el punto de vista doctrinal, Rachel Bostman la define como aquella economía basada en redes interconectadas de individuos y comunidades en contraposición a instituciones centralizadas, transformando de esta manera la forma en que consumimos, producimos, financiamos y aprendemos¹⁰. Los cuatro elementos sobre los que se sostiene este concepto de economía colaborativa son: el diseño, la producción y la distribución de bienes y servicios se realiza a través de redes colaborativas; se busca maximizar el aprovechamiento de los productos a través de nuevos modelos de redistribución y acceso conjunto; financiación no entre un particular y una entidad bancaria, sino entre los propios particulares; y por último, se potencia el acceso a todo tipo de personas, fomentando un modelo educativo basado en la enseñanza entre personas.

Desde el punto de vista institucional, la Comisión Europea define a la economía colaborativa como “aquellos 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 y servicios, a menudo provistos por particulares. Las transacciones de economía colaborativa a menudo no conllevan un cambio de propiedad y pueden ser llevadas a cabo con causa onerosa o lucrativa¹¹”. Es decir, incluyendo ya el factor de las TIC, la Comisión Europea, en una Comunicación publicada el día 18 de octubre de 2015 sobre las oportunidades que se brindan a los ciudadanos y empresas para mejorar el mercado único¹², define a la economía colaborativa como aquella actividad que establece un vínculo entre particulares a través de plataformas online que les permiten, entre otras cosas, prestar servicios o

¹⁰ Citado por Alonso Peláez, A. *Factores determinantes del consumo colaborativo como nuevo paradigma económico*. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de León, 2014. Pág.8.

¹¹ 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.

¹² Bruselas, 28.10.2015 COM(2015) 550 final Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. *Mejorar el mercado único: más oportunidades para los ciudadanos y las empresas*. Págs.3-5.

intercambiar productos, así como conseguir nuevas fuentes de financiación. Por ello, para la Comisión Europea la economía busca nuevas ventajas en el ámbito económico, como son: crear nuevos bienes y servicios por los que cubrir las necesidades y deseos de los consumidores; acceso a los productos a precios más reducidos; crear nuevas vías de acceso a los emprendedores; beneficiar a los trabajadores, permitiendo horarios de trabajos más flexibles y compatibles con la vida familiar y personal, etc.

Por último, en cuanto a los conceptos relacionados con esta nueva modalidad de negocio cabe hacer referencia a la **economía P2P o inter pares**, que podemos definir como aquel tipo de economía entre usuarios, los cuales operan como iguales y pueden intercambiar cualquier tipo de bien o servicio para satisfacer necesidades o deseos de otros, a través de plataformas digitales sin necesidad de intermediarios. ¿Por qué utilizamos el concepto de economía colaborativa y no el concepto de economía inter pares? La razón fundamental es que no siempre este nuevo modelo de negocio se da entre particulares, sino que existen casos en los que empresas y administraciones públicas participan en esta innovadora fórmula de prestar bienes y servicios.

2.2.2. Agentes.

Respecto de los **agentes** que intervienen en la economía colaborativa, la Comisión Europea manifiesta lo siguiente: “La economía colaborativa implica tres categorías de actores: los proveedores de los servicios que comparten activos, recursos, tiempo y habilidades, que pueden ser particulares ofreciendo servicios de forma ocasional o proveedores profesionales de servicios; los usuarios de estos servicios; y las plataformas de economía colaborativa que conectan a los proveedores con los usuarios y facilitan las transacciones entre ellos, asegurando asimismo la calidad de estas transacciones¹³”. Es por ello

¹³ 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.*

que la **estructura de negocio** de la economía colaborativa es triangular: en el primero de los extremos nos encontramos al oferente del bien o servicio, que por lo general en este tipo de modelos económicos se trata de particulares, pero con excepciones en las que participan empresas y administraciones públicas; en el segundo de los extremos nos encontramos con el usuario, es decir, con el consumidor final o cliente del bien o servicio, que por lo general también se trata de particulares, aun también con la excepción vista en el oferente; y en el último extremo nos encontramos con la plataforma digital, que sirve de nexo entre los dos anteriores elementos. Dependiendo de las funciones que realiza la plataforma digital, puede existir o no un cuarto extremo: aquel actor que gestiona digitalmente los pagos, como es el caso de PayPal o Apple Pay.

2.2.3. Clases.

Existen diferentes clasificaciones sobre los modelos existentes dentro de la economía colaborativa. Como clasificación más importante y que nos interesa para realizar el análisis tributario de este nuevo modelo de negocio, se encuentra aquella realizada por la líder del pensamiento colaborativo **Rachel Bostman** en el año 2010¹⁴. Establece tres modelos o sistemas de consumo colaborativo: sistemas de mercados de redistribución, sistemas de estilos de vida colaborativos y sistemas basados en productos.

1º.- Mercados de redistribución: son aquellos sistemas de consumo colaborativo que se fundamentan en el principio de que algo que deja de ser útil para una persona concreta puede ser de utilidad para otra, es decir, se trata de redistribuir los bienes y servicios usados por una o varias personas, las cuales ya no los necesitan, hacia una o varias personas que sí los necesitan. Dentro de esta categoría, existen tres sub-categorías dependiendo de las condiciones en que dicha redistribución se realice:

a.- *Redistribución de bienes que se realiza de forma gratuita*: es aquella redistribución caracterizada por regalar un producto que no utilizas a una

¹⁴ Citado por Alonso Peláez, A. (2014), ob. cit., págs.22-43.

persona que lo necesita o desea, sin obtener un beneficio a cambio. Un ejemplo sería Freecycle.

b.- Redistribución de bienes por la que se obtiene dinero como contraprestación: es aquella redistribución basada en vender un producto usado, obteniendo un beneficio económico a cambio. Un ejemplo conocido por muchos es Ebay.

c.- Intercambio de bienes entre personas: es aquel intercambio de productos que se realiza por las dos partes, sin obtener un beneficio económico a cambio y fundamentado en lo que conocemos como “trueque”. Como ejemplo tenemos Swaptree.

2º.- Basados en productos: es aquel sistema de consumo colaborativo caracterizado por facilitar el acceso a bienes tangibles para cubrir necesidades o deseos sin la obligación de adquirir o poseer dichos bienes. Es la transformación que realiza la economía colaborativa de los modelos de propiedad privada individual. Es la categoría o modelo que se adapta a las necesidades e intereses de las nuevas generaciones, de los “Millennials”, de la que surge el resto de modalidades. Se debe establecer una clasificación dentro de este sistema en función de los bienes o servicios a los que se pone a disposición el acceso:

a.- Acceso a servicios de transporte o vehículos: incluimos empresas como Blablacar, por la que se conecta a conductores con asientos vacíos y pasajeros que se trasladan a un mismo lugar; o Bicing, por la que sus usuarios, al abonar una cuota mensual, disponen de sus bicicletas durante todo el año.

b.- Acceso a bienes tangibles relacionados con los hobbies, el ocio y el tiempo libre: se trataría de empresas como Rent a Toy, empresa dedicada a permitir el acceso a juguetes para niños pertenecientes a familias que ya no les utilizan y los alquilan; o Netflix, empresa dedicada a facilitar el acceso a películas, series y programas de televisión vía online, tras el pago de una cuota mensual.

c.- Acceso a bienes inmuebles: integraría este modelo de economía colaborativa la empresa Couchsurfing, la cual fomenta un sistema gratuito para alojarse en cualquier parte del mundo.

d.- Dinero: se trata de aquellas empresas cuya actividad consiste en fomentar el prestar o compartir dinero entre particulares, como es el caso de la empresa Zopa, encargada de facilitar el intercambio de dinero a través de préstamos, donaciones o microcréditos.

e.- Acceso a bienes tangibles que se utilizan en el día a día y no se incluyen en las anteriores categorías: incluimos empresas como Techshop, empresa dedicada a alquilar herramientas y material de bricolaje durante un período de tiempo determinado y de forma retribuida; o Borrowedbling, empresa cuya actividad consiste en el alquiler de artículos de lujo, lo que incluye gran variedad de accesorios de moda.

3º.- Estilos de vida colaborativos: es aquel sistema caracterizado no por el intercambio de bienes tangibles como los dos anteriores, sino por el intercambio de bienes intangibles como el tiempo, el espacio o los conocimientos. Su elemento esencial es la confianza que se genera entre los actores que conforman este modelo, ya sean particulares, empresas o administraciones públicas. La clasificación que se realiza dentro de este sistema se basa en los elementos intangibles que forman parte de su definición:

a.- Espacio: se trata de aquellas empresas cuyo modelo empresarial se basa en compartir espacios físicos, como es el caso de Citizen Space, la cual, fundamentada en el principio de Cooperación en el Trabajo, se encarga de permitir el acceso a lugares de trabajo a través de su alquiler (reuniones de negocios, eventos, sedes ...).

b.- Tiempo: integrarían esta sub-categoría las empresas dedicadas al alquiler de tiempo entre usuarios, como por ejemplo, Bancos de Tiempo Online, empresa dedicada a conectar personas para realizar intercambios de ideas o realizar proyectos a cambio de tiempo.

c.- Conocimientos y habilidades: conformado por aquellas empresas que se dedican a compartir o alquilar conocimientos o habilidades, como es el caso de Wikipedia, empresa que facilita la difusión de conocimientos de todo tipo de forma gratuita.

Es preciso, dentro de esta conceptualización de la economía colaborativa, **diferenciar** este modelo de negocio de otros modelos de negocio

digitales con similares características o elementos definitorios, pero que no entran dentro de la definición. Estos otros modelos de negocio digitales son las denominadas economías de plataformas, integradas por empresas que, conscientes del poder de las tecnologías digitales y su estructura empresarial, operan sobre una plataforma online para obtener un mayor crecimiento, como es el caso de Booking.com, que consiste en una página web que gestiona reservas en hoteles de todo el mundo; el caso de Spotify, que se trata de una aplicación para dispositivos electrónicos caracterizada por prestar servicios de música de todo estilo; o el caso de Amazon, empresa dedicada a la venta de libros, ropas, aparatos electrónicos, etc. Es cierto que, como hemos venido definiendo, la economía colaborativa actúa a través de plataformas online pero, en contraposición con las economías de plataformas, se trata de modelos de negocio llevados a cabo por y entre particulares y no de meras nuevas formas de acceso a bienes y servicios (vía online) en las que sigue existiendo dos intereses contrapuestos: empresarios o profesionales frente a los consumidores finales o clientes.

2.3. MARCO NORMATIVO DE LA ECONOMÍA COLABORATIVA.

El nuevo modelo de negocio y de consumo que crea la economía colaborativa, más concretamente, aquellos nuevos modelos de cooperación entre particulares para satisfacer sus necesidades de una forma más eficiente, han generado que la legislación vigente para los negocios tradicionales quede obsoleta. No es lo mismo acudir a una agencia de viajes y contratar un paquete vacacional en el que se incluye el alojamiento, que acceder a través de una página web a un alquiler de un inmueble perteneciente a un particular, que no conocemos.

Bajo este modelo económico se integran diferentes tipos de servicios, para los cuales se hace necesario crear regulaciones diferentes para cada uno de ellos. Esto implica que aún no haya sido posible crear una regulación normativa de carácter general, sino que **la legislación es creada a posteriori**, generando una gran inseguridad jurídica en ámbitos como la protección de los consumidores, la seguridad y salud o la protección del empleo, entre otros.

En la **Unión Europea** ha existido un gran interés por crear un entorno regulador equilibrado y conciso en relación a la economía colaborativa cuya finalidad primordial sea proteger a los consumidores, a los trabajadores, así como al resto de intereses en juego en la actividad colaborativa, eliminando los obstáculos innecesarios que se imponen a los oferentes de estas nuevas formas de consumo. Para ello, ha elaborado dos dictámenes: por un lado, el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre el consumo colaborativo o participativo¹⁵ y, por otro lado, el Dictamen del Comité de las Regiones Europeo, sobre la dimensión local y regional de la economía colaborativa¹⁶. Y dos comunicaciones de la Comisión al Parlamento: la Comunicación sobre la mejora del mercado único¹⁷ y la Comunicación sobre la Agenda Europea para la economía colaborativa¹⁸. Sin embargo, hay que tener en cuenta que crear una nueva regulación de forma apresurada o inadecuada puede llevar a la aparición de desigualdades e inseguridad jurídica en el mercado, con una sobrerregulación del sector que pueda generar más problemas que los que existían antes de la regulación. Esto lleva a que los Estados Miembros de la Unión Europea sean reticentes a crear una regulación de la economía colaborativa a priori, como es el caso de España, en el que a día de hoy sólo existe la regulación sobre el sector de alquiler de viviendas con finalidad vacacional, más concretamente, sobre la plataforma colaborativa Airbnb.

Como elemento básico a la hora de abordar la regulación del sector de la economía colaborativa, es preciso diferenciar dos de las formas que adopta este nuevo modelo de negocio, ya que la legislación que se debe aplicar a una

¹⁵ Dictamen del Comité Económico y Social Europeo. *Consumo colaborativo o participativo: un modelo de sostenibilidad para el siglo XXI*. (2014/C 177/01), Ponente: Bernardo Hernández Bataller.

¹⁶ Dictamen del Comité de las Regiones Europeo. *La dimensión local y regional de la economía colaborativa* (2016/C 051/06). Ponente: Benedetta Brighenti.

¹⁷ Bruselas, 28.10.2015 COM(2015) 550 final Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones. *Mejorar el mercado único: más oportunidades para los ciudadanos y las empresas*.

¹⁸ Bruselas, 2.6.2016 COM(2016) 356 final Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*.

y otra forma deberá ser distinta: por un lado, diferenciar entre aquellas prácticas a través de las cuales los usuarios buscan compartir gastos y cubrir sus necesidades o deseos, de aquellas otras a través de las cuales los oferentes de los bienes o servicios buscan obtener una fuente de renta, bien sea una fuente principal o bien sea una fuente secundaria. En este último caso, se ha optado por obligar a que estos tipos de economía colaborativa sean reguladas por el marco normativo vigente para los negocios tradicionales: la legislación administrativa, la legislación laboral, la legislación fiscal... Mientras que para las primeras, para aquellas que son verdaderas economías colaborativas -lo que en su inicio fue “per se” el significado de consumo colaborativo- se hace necesario buscar una nueva regulación.

Y por otro lado, diferenciar entre los distintos actores intervinientes en este nuevo modelo económico y crear una regulación que les proteja y que les controle, para que existan intereses en situación de igualdad y no surja la competencia desleal, como es la crítica que se hace a Uber. Como bien ya detallamos, en la economía colaborativa intervienen tres tipos de agentes: el oferente del bien o servicio, el consumidor y la plataforma digital.

1º.- Como característica fundamental de este modelo de negocio es la aparición de las plataformas digitales como intermediarias entre los usuarios. ¿Pero realmente siempre estas plataformas actúan como intermediarias? Existen casos en los que se implican directamente en la prestación de los servicios, no siendo ya intermediarias. En el primer caso, si actúan verdaderamente como intermediarias, estarán excluidas de la aplicación de la legislación sectorial aplicable a los tipos de empresas tradicionales en los que podrían encuadrarse cada tipo de economía colaborativa y, por lo tanto, se hace necesario crear una regulación legal para controlar esta nueva forma de consumo. En el segundo caso, sería al contrario: sí se aplicaría la regulación sectorial vigente para las empresas de servicios tradicionales, ya que actuarían del mismo modo.

2º.- Los oferentes de los bienes y servicios alegan que son autónomos de la plataforma digital o que, al menos, no existe una relación laboral entre ellas. Es cierto que la economía colaborativa se caracteriza porque estos oferentes son independientes y así se demuestra en empresas como Uber o

Cabify, donde los conductores de los vehículos aparecen como autónomos que prestan sus servicios a la plataforma colaborativa. Al tratarse de la figura de autónomo que aparece regulada en el Estatuto del Trabajador Autónomo del año 2007, en este ámbito sí existiría un marco normativo a través del cual regular un elemento concreto de la economía colaborativa.

3º.- Y en cuanto a los consumidores ¿existe una regulación que proteja sus derechos? ¿Existe un instrumento jurídico similar al Texto Refundido de la Ley General de Consumidores y Usuarios (en adelante, TRLGCU) vigente? Es cierto que la plataforma digital ofrece mecanismos para la protección de los consumidores frente a los oferentes de los bienes y servicios, pero su protección no es tan completa y clara como la dada por el TRLGCU, lo cual puede generar una situación de desigualdad entre las partes. La parte más afectada por la inexistencia de una regulación normativa vigente es el consumidor, lo que exige hacer hincapié en la regulación de los otros dos actores intervinientes y en la forma en la que verdaderamente actúan.

En España son las **Comunidades Autónomas** las competentes para crear nueva legislación sobre economía colaborativa, lo que tiene por consecuencia que exista dispersión normativa. Así, respecto a la normativa vigente sobre alquiler de viviendas vacacionales no existe una única regulación, sino que cada Comunidad Autónoma contiene la suya. Como ejemplos más relevantes estarían las dos Comunidades Autónomas en las que mayores problemas ha generado este nuevo sector económico -la Comunidad de Madrid y Cataluña- y Castilla y León, por ser la normativa que nos afecta.

Castilla y León	<ul style="list-style-type: none">-Ley 14/2010, de 9 de diciembre, sobre el Turismo de CyL.-Decreto 75/2013, de 28 de noviembre, sobre alojamiento de turismo rural en la Comunidad de CyL.-Decreto 17/2015, de 26 de febrero, sobre los establecimientos de alojamiento en la modalidad de apartamentos turísticos en la Comunidad de CyL.-Decreto 3/2017, de 16 de febrero, sobre los establecimientos de alojamiento en la modalidad de vivienda de uso turístico en la Comunidad de CyL.
------------------------	---

<p style="text-align: center;">Cataluña</p>	<p>-Ley 13/2002, de 21 de junio, sobre turismo en Cataluña.</p> <p>-Decreto 159/2012, de 20 de noviembre, sobre los establecimientos de alojamiento turístico y de viviendas de uso turístico.</p>
<p style="text-align: center;">Comunidad de Madrid</p>	<p>-Ley 1/1999, de 12 de marzo, de Ordenación del Turismo de la Comunidad de Madrid.</p> <p>-Decreto 79/2014, de 10 de julio, sobre los apartamentos turísticos y las viviendas de uso turístico de la Comunidad de Madrid.</p> <p>-Ley 1/2016, de 29 de marzo, sobre Viviendas Rurales Sostenibles.</p>

En fin, la ausencia de una regulación legal y general sobre la economía colaborativa genera una gran incertidumbre a la hora de que los tribunales de justicia fallen en torno a las cuestiones que se les plantean sobre este asunto. Así, desde el año 2015 existen varias sentencias contradictorias en dos de los grandes sectores de la economía colaborativa: el sector del alquiler de viviendas vacacionales y el sector del transporte privado.

Por todo, son muchos los aspectos de la economía colaborativa que no se encuentran regulados y se hace necesario que la legislación vigente se adapte a las nuevas realidades sociales creadas por este innovador fenómeno.

2.4. LA ECONOMÍA COLABORATIVA EN LA ERA DIGITAL. ESPECIAL REFERENCIA AL SECTOR TURÍSTICO Y DEL TRANSPORTE PRIVADO.

Uno de los factores determinantes del auge de la economía colaborativa, como ya hemos indicado, es el uso masivo de los medios electrónicos que permiten interconectar a millones de personas de todo el mundo, lo cual se hace posible a través de Internet. Este medio ha permitido la aparición de lo que se denominan **plataformas colaborativas**, que podemos definir como aquellas herramientas informáticas o espacios virtuales de consumo que operan a través de Internet y que sirven de nexo, generalmente, entre varios

particulares¹⁹, poniéndoles en contacto, con el objetivo de generar valor a ambas partes o, al menos, a una de ellas. Por lo tanto, la actividad de estas plataformas colaborativas es la intermediación de un prestador de servicios en la sociedad de la información.

El mercado de consumo que crean estas nuevas plataformas tiene como características más relevantes las siguientes: eficiencia de los modelos creados a través de estas plataformas; aparición de efectos red –al tratarse la plataforma de un mercado de varios lados, sus usuarios obtienen un beneficio añadido por concurrir más usuarios en el lado opuesto del mercado-; disminución de los intermediarios; uso masivo de los medios tecnológicos; innovación en la forma de prestar los servicios, generando inmediatez en esa prestación y reduciendo los costes de transacción; impacto positivo en el medioambiente; papel principal del consumidor y usuario; creación de comunidades de usuarios; y disminución de lo que se conoce como información asimétrica del mercado.

Dentro de las plataformas colaborativas, existen diferentes modalidades de relaciones entre sus usuarios²⁰:

- ❖ Las relaciones P2P, que ocurren entre particulares y por ello se les aplica el régimen jurídico civil.
- ❖ Las relaciones P2B, que son las que existen de particular a profesional.
- ❖ Las relaciones B2C, que ocurren de profesional a consumidor.
- ❖ Las relaciones B2C, que son aquellas que se crean cuando las partes que actúan en la plataforma son profesionales.

Tanto la creación de plataformas colaborativas como su uso ha crecido exponencialmente en los últimos años, incrementándose de 13 a 28 millones de euros el valor de las transacciones realizadas en estas plataformas en

¹⁹ Como ya hemos indicado en epígrafes anteriores, la economía colaborativa actual no sólo opera entre particulares, sino que también entran en juego en algunos casos las empresas y Administraciones Públicas, de ahí el inciso “generalmente”.

²⁰ Sharing España (2017). *Los modelos colaborativos y bajo demanda en plataformas digitales*. Pág.13. Recuperado de: <<https://www.adigital.org/informes-estudios/los-modelos-colaborativos-demanda-plataformas-digitales/>>. [Consulta: 15 de abril de 2019].

Europa, entre los años 2013 y 2015²¹ (Vid.: Anexo 1). Hasta el año 2016, los líderes en la ubicación de estas plataformas digitales en la Unión Europea eran Francia e Irlanda, quedando España en una situación intermedia con un 19% de uso medio de dichas plataformas²² (Vid.: Anexo 2). Las dos principales plataformas colaborativas, tanto en España como en el resto de países, son Uber y Airbnb.

La empresa **Uber** se encuadraría dentro de los casos de economía colaborativa que operan en el sector del transporte privado y más concretamente, dentro de las empresas de servicios profesionales de transporte. A través de una aplicación para móviles, Uber conecta a conductores y pasajeros para realizar transportes por encargo. El pasajero accede a la aplicación móvil e introduce su destino, apareciendo una serie de opciones, en las que se muestra el tiempo de espera, el tamaño y marca de los vehículos y el precio. Una vez analizadas cada una de las opciones, el cliente solicita la opción elegida y confirma la ubicación donde el conductor le recogerá. El conductor acude a su búsqueda y en el trayecto, cuando se encuentra a escasos minutos del cliente, manda una notificación de su llegada. Una vez el cliente entra en el vehículo, conductos y pasajeros confirman sus nombres y destino. El conductor lleva al pasajero o pasajeros al destino requerido y una vez en él, existe la posibilidad de valorarse mutuamente. El pago por el trayecto realizado no se abona como en un taxi tradicional, al final del trayecto y en metálico, sino que al llegar al lugar de recogida del cliente, el conductor carga el importe señalado en la aplicación, en la cuenta que tiene el cliente, asociada a una tarjeta de crédito.

Se trata de la plataforma colaborativa principal, debido a que su valor de mercado en el año 2015 fue de 50.000 millones de dólares, así como su nivel

²¹ Ostelea School of Tourism & Hospitality (2018). *Plataformas de Economía Colaborativa: Una Mirada Global*. Pág.16. Recuperado de: <<https://www.ostelea.com/actualidad/noticias/se-preve-que-el-sector-de-la-economia-colaborativa-aumente-sus-ingresos-un-2000>>. [Consulta: 15 de abril de 2019].

²² SMARTTRAVEL. (3 de abril de 2018). *La economía colaborativa crecerá un 2.000 por ciento en diez años*. SMARTTRAVEL NEWS Recuperado de: <<https://www.smarttravel.news/2018/04/03/la-economia-colaborativa-crecera-2-000-ciento-diez-anos/>>. [Consulta: 16 de abril de 2019].

de ingresos se ve incrementado de 0.68 billones de dólares en 2013 a 20 billones de dólares en 2016²³ (Vid.: Anexo 3). No obstante, su crecimiento en los próximos años es dudoso, debido tanto a la madurez del sector como a las complicaciones que tiene esta compañía de generar beneficios netos como los que ha obtenido durante los años de referencia.

Uber ha sido una de las empresas de economía colaborativa más controvertidas y que más problemas ha generado, debido a que el sector del taxi, su patronal, ha acusado a dicha empresa de competencia desleal, al trabajar con conductores que no operan bajo las mismas condiciones y regulaciones normativas que las establecidas para el sector tradicional del taxi. Como consecuencia de la presión de este sector y de la ausencia de un marco normativo ideal para controlar la economía colaborativa, el Juzgado de lo Mercantil N°2 de Madrid, en Auto de fecha de 9 de diciembre de 2014²⁴, resolvió que dicha empresa no tenía la licencia necesaria para el transporte de personas, generando en el sector del taxi una competencia desleal. Esto generó el cese de la actividad de Uber. El 30 de marzo de 2016, la empresa volvió a operar de nuevo en Madrid²⁵, con el servicio denominado UberX – conductores con licencia Vehículos de Turismo con Conductor (adelante, VTC)- al entender que sí disponía de licencia para el transporte de pasajeros, al instaurar 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

²³ Ostelea School of Tourism & Hospitality (2018). *Plataformas de Economía Colaborativa: Una Mirada Global*. Págs.22-24 y 32. Recuperado de: <<https://www.ostelea.com/actualidad/noticias/se-preve-que-el-sector-de-la-economia-colaborativa-aumente-sus-ingresos-un-2000>>. [Consulta: 16 de abril de 2019].

²⁴ Madrid. Juzgado de lo Mercantil (N°2). [Versión electrónica. Base de datos del Consejo General del Poder Judicial (en adelante, CGPJ)]. Auto núm. 707/2014, de 9 de diciembre de 2014 [Consulta: 16 de abril de 2019].

²⁵ Ostelea School of Tourism & Hospitality (2018). *Plataformas de Economía Colaborativa: Una Mirada Global*. Pág.24. Recuperado de: <https://www.ostelea.com/actualidad/noticias/se-preve-que-el-sector-de-la-economia-colaborativa-aumente-sus-ingresos-un-2000> [Consulta: 16 de abril de 2019].

Terrestres²⁶, la autorización del arrendamiento de vehículos con conductores por cada treinta de taxi.

²⁶ España. Real Decreto 1211/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley de Ordenación de los Transportes Terrestres. Boletín Oficial del Estado, 8 de octubre de 1990, número 241. Pág. 29441. El citado art.181 indica lo siguiente: “1. Serán de aplicación para el otorgamiento de las autorizaciones de arrendamiento de vehículos con conductor las mismas exigencias y requisitos establecidos en el artículo 175 en relación con el arrendamiento sin conductor, con las siguientes modificaciones:

a) Antes de la entrega de las autorizaciones que hayan sido otorgadas deberá acreditarse la contratación de dos conductores con permiso de conducción de la clase C o superior, debidamente inscritos y en régimen de alta en la Seguridad Social, por cada tres autorizaciones que se posean, contando a tal efecto las que vayan a ser entregadas. Podrán computarse como conductores el titular de la autorización y sus familiares en primer grado, siempre que se justifique que la conducción se realice por los mismos.

b) El número mínimo de vehículos dedicados a la actividad en cada Empresa será determinado por el Ministro de Transportes, Turismo y Comunicaciones de forma diferenciada para las grandes poblaciones y las pequeñas, en función de las necesidades a cubrir en unas y otras, sin que pueda ser inferior a cuatro. Dichos vehículos habrán de tener un carácter representativo, pudiendo a tal efecto ser exigidas unas características mínimas de equipamiento, potencia o prestaciones.

2. El correspondiente Ayuntamiento podrá valorar las circunstancias externas concurrentes a la hora de emitir su informe sobre la procedencia del otorgamiento de las autorizaciones solicitadas, debiendo tenerse en cuenta la distinta naturaleza y el carácter diferenciado del arrendamiento con conductor y de los servicios de transporte en vehículos de turismo.

Cuando el correspondiente Ayuntamiento haya emitido su informe favorable y se cumplan los requisitos a que se refiere el punto anterior, el órgano competente sobre el transporte interurbano otorgará la autorización solicitada, pudiendo únicamente denegarla si existe una desproporción manifiesta entre el número de autorizaciones de esta clase otorgadas en la zona en que esté situado el municipio de que se trate y los potenciales usuarios del mismo en dicha zona, o se incumple alguno de los requisitos exigibles.

3. En aquellos territorios en los que se hayan constituido las Áreas de Prestación Conjunta de los servicios de transporte en automóviles de turismo previstas en el artículo 126, podrá atribuirse a los órganos competentes sobre las mismas la totalidad de las funciones sobre las autorizaciones de arrendamiento con conductor a que se refieren los puntos anteriores”.

Bien, no sólo se debate si Uber tiene licencia o no, sino que se añade al conflicto el hecho de si entre los conductores y la empresa que oferta sus servicios a través de la plataforma digital existe o no una relación de laboralidad, lo que tiene como consecuencia que sean o no inscritos en el régimen de autónomos de la Seguridad Social. En España no existen sentencias que resuelvan acerca de esta causa, pero en otros países sí, siendo contradictorias: en Estados Unidos y Reino Unido resuelven en contra de Uber, al reconocer una relación de laboralidad, mientras que en Australia recientemente se ha resuelto a favor de Uber, declarando que no existe laboralidad entre los conductores y la empresa.

La empresa **Airbnb** se encuadra dentro de los casos de economía colaborativa en el sector turístico y, más concretamente, dentro de las empresas dedicadas al alquiler de espacios privados. Su actividad básica consiste en que una persona, a título particular, alquila un espacio o su propiedad por completo a un tercero, con fines de ocupación temporal. Mediante la aplicación móvil, cualquier persona puede crearse una cuenta gratuita para anunciar los alojamientos de los que dispone y reservar cualquier otro alojamiento en cualquier parte del mundo. Una vez creada la cuenta y anunciados los alojamientos, la empresa confirma el perfil y los anuncia, creando un sistema de mensajería instantánea para que los oferentes de los alojamientos y los posibles huéspedes puedan comunicarse de forma segura. Airbnb dispone de una plataforma segura para emitir y recibir los pagos; además de asistencia 24 horas, los 365 días del año, para los problemas y dudas que puedan surgir.

La plataforma Airbnb es utilizada a día de hoy por más de 160 millones de huéspedes en más de 191 países en el mundo. La oferta y demanda de este tipo de apartamentos turísticos a través de esta empresa ha crecido exponencialmente en los últimos años, pasando, en el caso de Barcelona, de una sola vivienda en el año 2009 a 24.000 viviendas en el año 2017²⁷ (Vid.:

²⁷ Ostelea School of Tourism & Hospitality (2018). *Plataformas de Economía Colaborativa: Una Mirada Global*. Pág.24. Recuperado de: <<https://www.ostelea.com/actualidad/noticias/se-preve-que-el-sector-de-la-economia-colaborativa-aumente-sus-ingresos-un-2000>>. [Consulta: 16 de abril de 2019].

Anexo 4). Se trata de la plataforma colaborativa más importante y que genera mayores beneficios por detrás de Uber.

La empresa Airbnb también destaca por las controversias que se han generado en torno a ella. Por un lado, se plantea la cuestión de si realquilar las viviendas sin el consentimiento de su propietario es lícito o no, y por otro lado, si el fenómeno denominado, por algunos autores, como “gentrificación” es tolerable o no, el cual consiste en que los centros urbanos, con el auge de este tipo de viviendas, se convierten en lugares de alojamientos temporales, causando molestias a los vecinos habituales desde el punto de vista económico, al tener que pagar rentas más elevadas que los vecinos transitorios, como desde un punto de vista social, al generar relaciones de enemistad y crear una convivencia poco pacífica. En este último caso, en relación a si una vivienda turística genera una convivencia normal o no, existen varias sentencias en la comunidad autónoma de Cataluña: por un lado, en sentencia de 21 de mayo de 2015, la Audiencia Provincial de Barcelona²⁸ resuelve que el alquiler de una vivienda turística no es contraria a la convivencia normal. Por otro lado, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en sentencias de 19 de mayo de 2016²⁹, sostiene que una vivienda vacacional no genera por sí misma un acto contrario a la convivencia normal de la comunidad, ya que entraríamos en debate con otros actos similares a este tipo de alquiler de pisos turísticos que generan el mismo efecto que la empresa Airbnb y, además, en el caso de que se crease verdaderamente un efecto negativo en la comunidad vecinal, dicho efecto es compensado al repartirse los gastos comunitarios entre un mayor número de inquilinos, reduciendo el coste por vecino.

²⁸ Barcelona. Audiencia Provincial (Sección Decimonovena). [Versión electrónica. Base de datos del CGPJ]. Sentencia núm. 95/2015, de 21 de mayo de 2015 [Consulta: 16 de abril de 2019].

²⁹ Barcelona. Tribunal Superior de Justicia (Sala de lo Civil y Penal). [Versión electrónica. Base de datos del CGP]. Sentencia núm. 37/2016, de 19 de mayo de 2016 [Consulta: 16 de abril de 2019].

Barcelona. Tribunal Superior de Justicia (Sala de lo Civil y Penal). [Versión electrónica. Base de datos del CGP]. Sentencia núm. 33/2016, de 19 de mayo de 2016 [Consulta: 16 de abril de 2019].

En definitiva, el uso de las plataformas colaborativas tiene una expectativa de crecimiento exponencialmente elevada en los próximos años, debido a que existen motivaciones por parte de los potenciales consumidores que incentivarían el sector de la economía colaborativa, tales como un precio más bajo, la calidad del producto o servicio, la comodidad a la hora de cubrir sus necesidades o deseos o bien motivaciones de carácter ético, como la sostenibilidad del medioambiente o el interactuar con millones de personas. Si bien es cierto que el precio es el factor determinante a la hora de escoger la empresa donde adquirir el bien o servicio necesitado o deseado y la economía colaborativa permite a los nuevos consumidores –los Millennials- acceder a productos y servicios a un bajo coste.

3. TRIBUTACIÓN DE LA ECONOMÍA COLABORATIVA.

3.1. CONSIDERACIONES PREVIAS.

La economía colaborativa crea una nueva realidad que, desde el punto de vista tributario, no se adapta del todo a los esquemas tradicionales, bien porque los profesionales que intervienen en este ámbito económico no responden a la figura tradicional de empresario, o bien porque la intervención de los particulares en esta actividad se ha multiplicado de forma significativa. Ante tales circunstancias, cabe plantearse cómo actúa en este ámbito el Derecho Tributario y cómo encaja esta nueva realidad en las normas de este sector del ordenamiento.

Como punto de partida, es necesario que en nuestro análisis sobre la tributación de la economía colaborativa se distinga entre tributación directa y tributación indirecta y, a su vez, distinguir la tributación de los diferentes Impuestos que se incluyen en cada una de esas categorías. Así, en cuanto a la tributación directa, será preciso analizar las cuestiones que suscitan el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), el Impuesto sobre los No Residentes (en adelante, IRNR) y los Impuestos Turísticos. En relación a los Impuestos Turísticos, conocidos coloquialmente como Tasas Turísticas, su inclusión en la

imposición directa es de dudosa clasificación, sin embargo, lo estudiaremos en dicho apartado por ser esta la calificación que le otorga una de las leyes españolas reguladoras de tales Impuestos³⁰ y que desarrollaremos en el apartado correspondiente. Por otro lado, en cuanto a la tributación indirecta, se abordará el estudio del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) y de uno de los Impuestos cedidos totalmente a las Comunidades Autónomas y que afectan especialmente a la economía colaborativa: el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), en su modalidad de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, ITPO).

En el análisis de los diferentes tributos antes referidos, hemos considerado oportuno, en aras de una mejor sistematización, diferenciar entre las distintas partes intervinientes en la economía colaborativa, las cuales van a asumir por ley la condición de sujetos pasivos de los diferentes impuestos, tanto de carácter directo como de carácter indirecto. En este sentido, se procederá a diferenciar entre las personas titulares de la plataforma colaborativa, los prestadores del servicio o suministradores del bien objeto del contrato y los clientes finales.

Los titulares de las plataformas colaborativas pueden ser tanto personas físicas, como personas jurídicas, como entes sin personalidad jurídica, lo que afectará a la hora de tributar, dentro de la imposición directa, bien por el IS o bien por el IRPF. Según LUCAS DURÁN, la figura más habitual sobre la que recae la titularidad de las plataformas colaborativas es la sociedad mercantil de capital, bien anónima o bien de responsabilidad limitada³¹, por lo que tributarán, a este respecto, por el IS, conforme a la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS). Por el contrario, en los casos en los que la titularidad de la plataforma recaiga sobre una persona física, deberán tributar por el IRPF, conforme a la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial

³⁰ Ley 2/2016, de 30 de marzo, del impuesto sobre estancias turísticas de las Illes Balears y de medidas de impulso del turismo sostenible.

³¹ Lucas Durán, M. (2017): "Problemática jurídica de la economía colaborativa: especial referencia a la fiscalidad de las plataformas", *Anuario de la Facultad de Derecho*, nº10, Universidad de Alcalá, Madrid. Pág.146.

de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de No Residentes y sobre el Patrimonio (en adelante, LIRPF). Por otro lado, es necesario distinguir entre las plataformas colaborativas con residencia fiscal en España y las plataformas colaborativas con residencia fiscal en el extranjero. En el primero de los casos, cuando la plataforma digital ostente su residencia fiscal en España, deberá tributar bien por el IRPF o bien por el IS, según la forma jurídica a la que se acoja; en cambio, cuando se trate de plataformas digitales cuya residencia fiscal se encuentre en el extranjero, ya sea dentro de la Unión Europea (en adelante, UE) o ya sea en un país tercero, deberán tributar por el IRNR, conforme al 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). Si bien, en este último caso habrá que estar a si existe o no un Convenio de Doble Imposición (en adelante, CDI) con el país de residencia de la plataforma, debido a que en el caso de existir tal Convenio primará sobre lo dispuesto en la legislación del IRNR, lo cual veremos más específicamente en el apartado dedicado a tal Impuesto. Por último, estas plataformas colaborativas, desde el punto de vista de la tributación indirecta, tributarán por el IVA conforme a la Ley 37/2991, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA), sin perjuicio de que adopten una u otra forma jurídica. Si bien, como detallaremos más adelante, existirán dos hechos relevantes a la hora de tributar por el IVA: por un lado, el servicio que preste la propia plataforma, ya que puede limitarse a la intermediación entre el prestador del servicio y el cliente final o, además de la intermediación, puede realizar un servicio estrechamente vinculado con el servicio final; y por otro lado, la operación subyacente³², es decir, la prestación de un servicio o la entrega de un bien, mueble o inmueble.

Respecto a los prestadores del servicio o suministradores de bienes, también pueden ser personas físicas o entidades. Antes de entrar a considerar la sujeción a imposición de estas personas, es necesario mencionar que algunos autores, como es el caso de ANTÓN ANTÓN e BILBAO ESTRADA³³, utilizan el término “usuario/prestador del servicio”, lo que puede inducir a error,

³² Lucas Durán, M. (2017), ob. cit., pág.153.

³³ Antón Antón, A. y Bilbao Estrada, I. (2016), ob. cit., págs.21-22 y 25-26.

ya que, en principio, el usuario del servicio no es la persona que presta el servicio, si no el cliente final. Por lo tanto, en el caso de incluir dentro de esta categoría al usuario, habrá que entender que se está haciendo mención al usuario de la plataforma colaborativa, que a su vez es el prestador del servicio o el suministrador del bien. Hecha esta aclaración, desde el punto de vista de la imposición directa, lo más habitual es que sea un particular persona física el que preste el servicio o entregue el bien, por lo que deberá tributar por el IRPF, y en este caso será necesario analizar qué tipo de servicio es el que presta o qué tipo de bien es el que entrega, para así poder determinar el tipo de rentas que han de someterse a imposición, debido a que, en función del origen de la renta, podrán ser rendimientos de actividades económicas o rendimientos de capital, mobiliario o inmobiliario. Pero no siempre tiene por qué tratarse de una persona física, sino que puede tratarse de una entidad y tributar conforme a la normativa relativa al IS. Además, al igual que en el caso de las plataformas colaborativas, habrá de analizarse si la prestación del servicio o el bien que se entrega se encuentra en territorio español o por el contrario, actúan mediante Establecimiento Permanente (en adelante, EP) en España, lo que implicaría la tributación, no por el IRPF o por el IS, sino por el IRNR. Respecto a la tributación indirecta, la operación podrá quedar sujeta al IVA en los términos que veremos en el apartado correspondiente, o bien, en determinadas circunstancias, podrá someterse a tributación por el ITPO.

Finalmente, en relación al cliente final del servicio o el adquirente del bien objeto de contrato, habrá de hacerse una sucinta mención a la deducción de los gastos soportados cuando tenga la consideración de contribuyente a efectos del IS, del IRPF o del IRNR en cada uno de los apartados dedicados a tales Impuestos. A su vez, en lo relativo a la tributación autonómica, y en el caso de que el servicio objeto del contrato sea el arrendamiento de un bien inmueble, podrá ser considerado contribuyente de las llamadas Tasas Turísticas, cuando se cumplan una serie de requisitos que estudiaremos posteriormente. Respecto a la tributación indirecta, el cliente final quedará sujeto a imposición, ya sea en el IVA o en el ITPO, según las circunstancias concurrentes, por el servicio recibido o el bien adquirido.

Una vez analizadas las distintas figuras tributarias que inciden en la economía colaborativa, se hará una referencia a la posibilidad de que en este nuevo ámbito económico aparezcan situaciones irregulares, impidiendo el efectivo control de las rentas sujetas a gravamen realizado por la Administración Tributaria.

3.2. TRIBUTACIÓN DIRECTA.

Desde el punto de vista de la imposición directa, analizaremos, por un lado, el Impuesto sobre Sociedades, que según el artículo 1 de la LIS será aquel que “grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley”; por otro lado, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el cual, según el artículo 1 de la LIRPF, “grava, según los principios de igualdad, generalidad y progresividad, la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares”; y por último, el IRNR, que según el artículo 1 del TRIRNR “grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste”. Es necesario incluir, con especial referencia en el ámbito colaborativo, los impuestos turísticos o tasas turísticas, las cuáles gravan las pernoctaciones de los residentes y los extranjeros en alojamientos turísticos en España.

3.2.1. Impuesto sobre Sociedades (IS).

Siguiendo el modelo de estudio basado en la distinción de las partes intervinientes en la economía colaborativa y acorde a la realidad que grava este Impuesto, cuando la titularidad de las **plataformas colaborativas** la ostente una entidad cuya residencia fiscal se encuentre localizada en España, como hemos indicado anteriormente, dicha plataforma tributará por el Impuesto sobre Sociedades, siempre que dicha entidad sea alguna de las previstas en el elenco de contribuyentes del artículo 7 de la LIS. A estos efectos, el artículo 8 de la LIS establece los requisitos necesarios para considerar a una entidad residente en España. Así, “se considerarán residentes en territorio español las

entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos: a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas. b) Que tengan su domicilio social en territorio español. c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español. A estos efectos, se entenderá 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”.

En función de la actividad desarrollada por la plataforma, las rentas que puede obtener y que se incorporan a la base imponible del IS, y como consecuencia, tributan por tal concepto, son: las derivadas de los cobros a los usuarios de dicha plataforma por la descarga de la aplicación donde se encuentra inmersa; las derivadas de la prestación de un servicio concreto, como puede ser la intermediación; y las derivadas de dar publicidad a ciertas marcas o empresas a través de dicha plataforma. En todos estos casos, se hace evidente la intervención de la plataforma en la producción y distribución de bienes o servicios en el mercado, a través de la organización de medios personales y materiales para tal fin; lo que conlleva que, las rentas obtenidas de su inmersión en el mercado, implicarán la realización del hecho imponible del IS³⁴. Si bien conviene recordar que no sólo estarán sujetas a imposición las rentas obtenidas por la entidad en España, sino también las rentas que obtenga fuera de España.

En cuanto a los gastos deducibles -que en el caso del IS, la LIS no establece una lista exhaustiva acerca de cuáles son, sino que sólo enumera los requisitos necesarios para que un gasto tenga tal carácter³⁵- serán, bien

³⁴ Así, el artículo 4 de la LIS indica que el hecho imponible del IS estará constituido por “la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen”.

³⁵ Así, según el artículo publicado en la página web de la Agencia Tributaria, “*Contabilidad y deducibilidad de gastos*” (recuperado de: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Empresas_y_profesionales/Empresas/Impuesto_sobre_Sociedades/Periodos_impositivos_iniciados_hasta_31_12_2014/Obligaciones_contables_y_registrales/Contabilidad_y_deducibilidad_de_gastos.shtml) los requisitos para que un gasto tenga la consideración de deducible en el IS son: que estén debidamente contabilizados en la cuenta de pérdidas o ganancias; que estén suficientemente justificados; que se imputen en el período impositivo en que se devenguen; y que esté correlacionado con un ingreso.

aquellos relacionados con la prestación de servicios por parte de la plataforma, o bien los relacionados con el desarrollo de la plataforma.

En relación a los beneficios fiscales, el incentivo fiscal consistente en permitir reducir la base imponible del IS en la cesión de ciertos activos intangibles originados por la empresa, conocido como “Patent Box”³⁶, es excluido en las cesiones de activos consistentes en programas informáticos diferentes del software avanzado del que deriven actividades de investigación y desarrollo (artículo 23 LIS³⁷), siendo aquél el caso de las plataformas que operan en la economía colaborativa. Por lo tanto, dicho incentivo fiscal no operará en el ámbito económico objeto de análisis.

Una de las empresas que más debates ha generado dentro del ámbito colaborativo ha sido la plataforma Airbnb, dedicada al arrendamiento de bienes inmuebles para uso turístico, y en torno a la cual se plantean varias dudas a efectos de tributación por el IS. Desde el punto de vista de la titularidad de la plataforma, la duda que se plantea es si se puede o no aplicar el régimen tributario especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda de los artículos 48 y 49 LIS. La actividad desarrollada por Airbnb es una actividad dedicada al arrendamiento de viviendas a corto plazo, mientras que el régimen previsto en los artículos 48 y 49 LIS se aplicará a aquellos arrendamientos a largo plazo, por lo tanto, no es de aplicación dicho régimen especial.

³⁶ Antón Antón, A. y Bilbao Estrada, I. (2016), ob. cit., pág.20.

³⁷ Según el *artículo 23.5. LIS* “En ningún caso darán derecho a la reducción las rentas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas, obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de derechos personales susceptibles de cesión, como los derechos de imagen, de programas informáticos distintos de los referidos en el apartado 1, equipos industriales, comerciales o científicos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, de derechos sobre informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas, ni de cualquier otro derecho o activo distinto de los señalados en el apartado 1”. Y a éstos efectos, el apartado 1 del citado artículo 23 LIS dispone lo siguiente “Las rentas positivas procedentes de la cesión del derecho de uso o de explotación de patentes, modelos de utilidad, certificados complementarios de protección de medicamentos y de productos fitosanitarios, dibujos y modelos legalmente protegidos, que deriven de actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica, y software avanzado registrado que derive de actividades de investigación y desarrollo [...]”.

En cuanto a los **prestadores del servicio o suministradores de bienes**, como hemos indicado, generalmente se tratará de personas físicas, sin embargo, nada impide que pueda tratarse de una entidad que deba tributar por el IS de forma similar a lo estudiado para la tributación de la plataforma colaborativa.

Respecto a las dudas generadas por la tributación de la plataforma colaborativa Airbnb, que como hemos indicado anteriormente es la empresa dedicada al ámbito colaborativo que más debates doctrinales ha suscitado en torno a la tributación por el IS, en este supuesto concreto, puede ocurrir que la entidad que preste el servicio se constituya como una entidad patrimonial del artículo 5.2. LIS, definida de la siguiente forma: “A los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica”. Dicha consideración llevará aparejada consecuencias fiscales negativas respecto a la sujeción a imposición por el IS, como por ejemplo, no podrá aplicarse la exención prevista en el artículo 21.5. LIS³⁸ para evitar la doble imposición de dividendos y rentas derivadas de la venta de valores³⁹, ni tampoco podrá aplicarse la reducción del tipo de gravamen del 15% para las empresas de nueva creación prevista en el artículo 29.1. LIS⁴⁰. Para evitar la aparición de tales consecuencias negativas, cuando

³⁸ Según el *artículo 21.5 LIS* “No se aplicará la exención [para evitar la doble imposición de dividendos y plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones en entidades]: A aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación, directa o indirecta, en una entidad que tenga la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley, que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación”.

³⁹ García-Moya, A.M. (2018). *Trascendencia fiscal del consumo colaborativo a través de la plataforma “Airbnb”. Situación actual y propuestas regulatorias*. Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, Madrid, TFM. Págs.32 y 33.

⁴⁰ Según el *artículo 29.1 LIS* “[...] las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior [...] El tipo de gravamen del 15 por ciento previsto en

aparezca como titular de la plataforma colaborativa una entidad patrimonial, es necesario que tal plataforma, según el artículo 5.1. LIS⁴¹, emplee al menos a una persona con contrato laboral y a jornada completa, lo cual supondrá la existencia de actividad económica y podrá aplicarse el régimen fiscal general.

Y en tercer y último lugar, en relación al **cliente final del servicio o adquirente del bien** objeto del contrato, cuando tenga la consideración de contribuyente del IS (artículo 7 LIS) en su condición de empresario, podrá deducirse los gastos soportados por la prestación de servicios cuando se relacione con la actividad empresarial objeto de tributación.

3.2.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

Como hemos señalado en el apartado dedicado al Impuesto sobre Sociedades, lo más habitual en lo que respecta a la **plataforma colaborativa** es que la titularidad recaiga sobre una entidad sujeto pasivo del IS, si bien esto no implica que no puede constituirse por una persona física, y en ese caso tributará por el IRPF, conforme a la enumeración de contribuyentes del citado Impuesto detallada en el artículo 8 LIRPF⁴². Al tratarse de supuestos poco habituales, su tributación se hará de forma similar a lo que posteriormente veremos para los prestadores del servicio o suministradores de bienes.

En cuanto a los **prestadores del servicio o suministradores del bien** objeto del contrato, como hemos indicado, lo más habitual es que se trate de particulares personas físicas, que conforme al citado artículo 8 LIRPF, deberán tributar por el IRPF.

este apartado no resultará de aplicación a aquellas entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley [...]”.

⁴¹ Véase el *artículo 5.1. LIS*: “En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa”.

⁴² Según el *artículo 8.1. LIRPF*, tendrán la consideración de contribuyentes del IRPF las siguientes personas: a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español. b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley”.

Para poder realizar el análisis sobre la sujeción al IRPF de las partes intervinientes en la economía colaborativa, debemos tener en cuenta que el artículo 2 de la LIRPF define el objeto del Impuesto como “la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”, por lo que se hace necesario conocer el origen de las rentas generadas tanto por las plataformas colaborativas como por los prestadores del servicio y suministradores de los bienes para poder diferenciar entre rendimientos del trabajo, rendimiento del capital, rendimientos de actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales o imputaciones de renta incluidas en el ámbito de aplicación del IRPF (artículo 6 LIRPF).

Desde el punto de vista de los prestadores del servicio o suministradores del bien, conviene distinguir tres posibles situaciones en las que se pueden encontrar: el anfitrión (es decir, el prestador o suministrador) puede ser el titular del bien entregado o el servicio prestado, o bien puede disponer de dicho bien o dicho servicio sin tener por qué ser el titular o bien, y por último, el anfitrión puede adoptar la figura de coanfitrión⁴³, es decir, como una figura creada por la propia plataforma para la gestión de los aspectos más esenciales del servicio o de la puesta a disposición del bien. Para conocer las rentas generadas por cada uno de los prestadores del servicio o suministradores del bien en esas diferentes posturas, se hace aconsejable referirse, concretamente, a una de las plataformas colaborativas que más controversias ha generado y que por ello hace posible su mejor ejemplificación al ser estudiado por diferentes autores⁴⁴ dedicados a la materia colaborativa: la plataforma Airbnb. Conviene, no

⁴³ El término coanfitrión aparece mencionado en: Zapatero Gasco, A. (2017). “La tributación en el IRPF de los rendimientos percibidos a través de la plataforma AIRBNB: aspectos controvertidos”; *Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transporte*, Documentos de Trabajo 15/2017, IEF, (15/2017). Págs.101-105.

⁴⁴ Es el caso de Zapatero Gasco, A. en su artículo “*La Tributación en el IRPF de los rendimientos percibidos a través de la plataforma Airbnb: aspectos controvertidos*” (2017) o en caso de García-Moya García, A.M. en su Trabajo Fin de Master “*Trascendencia fiscal del consumo colaborativo a través de la plataforma “Airbnb”. Situación actual y propuestas regulatorias*” (2018).

obstante, advertir que no sólo los prestadores del servicio o suministradores del bien de la economía pueden generar rentas que llevan aparejadas la calificación jurídica de rendimientos de actividades económicas y rendimientos de capital inmobiliario (en adelante, RCI), del artículo 22 LIRPF, como el caso de la plataforma Airbnb, sino que pueden generar rentas que originen otro tipo de rendimientos, como, por ejemplo, la generación de rendimientos de capital mobiliario (en adelante, RCM), del artículo 25 LIRPF⁴⁵, cuando la plataforma colaborativa se dedique al alquiler de bienes muebles (por ejemplo, vehículos a motor, bicicletas, juguetes...).

3.2.2.1. Rendimientos de Actividades Económicas (RAE).

Dentro del ejemplo concreto de la tributación por el IRPF de la plataforma colaborativa Airbnb, extensible a cualquier otra dedicada al arrendamiento de bienes inmuebles con fines turísticos, la primera situación que genera la obtención de rendimientos susceptibles de gravamen se produce cuando el **anfitrión es el titular del bien inmueble arrendado**, donde, en caso de que la actividad se limite puramente al arrendamiento de inmuebles, el criterio principal para distinguir entre RAE y RCI aparece en el artículo 27.2. de la LIRPF: se entenderá que existe actividad económica y, como consecuencia, las rentas obtenidas son generadoras de rendimientos de actividades económicas, “cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa”, debiendo calificarse en caso de no concurrir ese requisito como rendimientos de capital inmobiliario.

Si la actividad no se limita al arrendamiento del inmueble, sino que, durante el arrendamiento, el arrendador, además de ceder el bien, presta servicios complementarios propios de la industria hostelera, como pueden ser la limpieza, la restauración... los ingresos obtenidos se considerarán RAE y

⁴⁵ Así, el artículo 25 LIRPF enumera aquellos rendimientos íntegros que tienen la consideración de rendimientos de capital inmobiliario: “1. Rendimientos obtenidos por la participación en los fondos propios de cualquier tipo de entidad. 2. Rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios. 3. Rendimientos procedentes de operaciones de capitalización, de contratos de seguro de vida o invalidez y de rentas derivadas de la imposición de capitales. 4. Otros rendimientos del capital mobiliario”.

tributarán conforme a los artículos 27 a 32 LIRPF⁴⁶. A estos efectos, el servicio que más problemas ha generado para poderlo encuadrar como RAE ha sido el servicio de limpieza⁴⁷. La Dirección General de Tributos⁴⁸ (en adelante, DGT) ha sentado el criterio de que, para que la limpieza sea considerada como un servicio complementario a la cesión del bien inmueble, ha de prestarse durante el período en el cual el arrendatario se encuentra en la vivienda, no considerándose, por lo tanto, como tal si se realiza antes de la entrada del arrendatario en tal inmueble ni después de su salida.

La consideración de estos rendimientos como rendimientos de actividades económicas tiene una doble consecuencia: por un lado, que el bien inmueble objeto del arrendamiento quede afecto a la actividad económica del sujeto titular de dicho bien y, por otro lado, llevará aparejado que el arrendador pueda deducirse todos aquellos gastos propios de la actividad. En primer lugar, en relación a la primera de las consecuencias, cuando se trata del arrendamiento de la vivienda habitual, la LIRPF⁴⁹, en el artículo 29.2., permite que el arrendamiento se realice de forma parcial, es decir, por habitaciones, en cambio, cuando se trata del arrendamiento de inmuebles que no constituyan la vivienda habitual del anfitrión, la LIRPF obliga a que el alquiler de la vivienda se realice de forma total. En segundo lugar, en relación a la deducción de los gastos propios de la actividad del artículo 23 de la LIRPF, todos aquellos individuos que someten su bien inmueble a una actividad económica a través de una plataforma colaborativa podrán deducirse los gastos derivados de la

⁴⁶ En este sentido, ZAPATERO GASCO, marca la diferencia entre ambas clases de rendimientos de la siguiente forma: “el criterio fundamental para diferenciar entre una y otra calificación está basado en la prestación de los servicios que, además del alojamiento, el arrendador pueda ofrecer al arrendatario durante su alojamiento”. En Zapatero Gasco, A. (2017), ob, cit., pág.89.

⁴⁷ Así lo dispone Zapatero Gasco, A. (2017), ob. cit., págs.90 y 91.

⁴⁸ DGT, Consulta vinculante de 12 de noviembre de 2013, V 3319-13.

⁴⁹ Ver en el *artículo 29.2. LIRPF*: “Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad económica, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles”.

titularidad y uso de la vivienda en su tributación del IRPF⁵⁰. Dentro de los gastos susceptibles de deducción se incluyen las cantidades provenientes de la amortización del inmueble, tal y como dispone el artículo 23.1.b) LIRPF⁵¹, y las comisiones abonadas a la plataforma colaborativa para su función de intermediación. Sin embargo, cuando se trate de la cesión parcial del bien inmueble, dichos gastos se deducirán proporcionalmente a su afectación a la actividad colaborativa (artículo 22.3. RIRPF⁵²).

El segundo de los supuestos posibles de obtención de ingresos susceptibles de ser considerados como rendimientos de actividades económicas surge cuando el **anfitrión aparece como subarrendador**. En este caso no se exige al arrendador ser titular del inmueble, sino que se encuentre en disposición de tal bien, como ocurre cuando el anfitrión dispone de la titularidad de un derecho real limitado sobre el bien (usufructo, uso...). Las rentas obtenidas por dicho arrendador pueden ser consideradas bien como RAE o bien como RCM, pudiendo considerar el criterio del artículo 25.4.c) LIRPF como el criterio diferenciador entre uno y otro tipo de rendimientos: se entenderán como rendimientos de capital mobiliario “los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas”, es decir, que el subarriendo no suponga “la

⁵⁰ En concreto, el *artículo 23.1.a).1º. LIRPF* insta que serán deducibles de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, entre otros, “los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación del inmueble”.

⁵¹ Así, el citado *artículo 23.1.b) LIRPF* indica que se deducirán de los rendimientos íntegros “las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen”.

⁵² Véase el *artículo 22.3. RIRPF*: “Cuando se trate de elementos patrimoniales que sirvan sólo parcialmente al objeto de la actividad, la afectación se entenderá limitada a aquella parte de los mismos que realmente se utilice en la actividad de que se trate. En este sentido, sólo se considerarán afectadas aquellas partes de los elementos patrimoniales que sean susceptibles de un aprovechamiento separado e independiente del resto. En ningún caso serán susceptibles de afectación parcial elementos patrimoniales indivisibles”.

ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno o ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”⁵³. El motivo por el que no parece adecuado aplicar el criterio diferenciador del artículo 27.2. LIRPF cuando el anfitrión aparece como subarrendador se debe a que el citado artículo sólo habla de “arrendamiento de inmuebles”, sin hacer referencia al caso del subarriendo.

Como particularidad que afecta al régimen previsto para la deducción de los gastos de los rendimientos íntegros por los titulares de un derecho de uso o disfrute, en el artículo 23.1.b) LIRPF se indica que “en el supuesto de rendimientos derivados de la titularidad de un derecho o facultad de uso o disfrute, será igualmente deducible en concepto de depreciación, con el límite de los rendimientos íntegros, la parte proporcional del valor de adquisición satisfecho, en las condiciones que reglamentariamente se determinen”.

El tercero de los supuestos que genera ingresos susceptibles de tributación por el IRPF hace referencia a cuando el anfitrión actúa como **coanfitrión**, es decir, como un simple comisionista encargado de la gestión del arrendamiento del inmueble con fines turísticos⁵⁴. Los ingresos obtenidos en este supuesto son calificados como rendimientos de actividades económicas y como consecuencia, tributarán como tal en el IRPF⁵⁵. La principal particularidad respecto de los dos anteriores supuestos consiste en que el anfitrión en este

⁵³ Artículo 5.1. de la LIS.

⁵⁴ La definición de coanfitrión aparece redactada por Zapatero Gasco, A. (2017), ob. cit., pág.103.

⁵⁵ Ello se ve reflejado en el *art.95.b).2º. del Real Decreto 439/2007, de 30 de Marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto 304/2004, de 20 de Febrero* (en adelante RIRPF): “A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se considerarán comprendidos entre los rendimientos de actividades profesionales: b) En particular, tendrán la consideración de rendimientos profesionales los obtenidos por: 2.º Los comisionistas. Se entenderá que son comisionistas los que se limitan a acercar o a aproximar a las partes interesadas para la celebración de un contrato. Por el contrario, se entenderá que no se limitan a realizar operaciones propias de comisionistas cuando, además de la función descrita en el párrafo anterior, asuman el riesgo y ventura de tales operaciones mercantiles, en cuyo caso el rendimiento se comprenderá entre los correspondientes a las actividades empresariales”.

caso no podrá afectar el inmueble a su actividad económica, ya que su actividad consiste únicamente en la creación de las condiciones que hacen posible el arrendamiento a través de la plataforma⁵⁶. Y como consecuencia, no podrá deducir de su tributación del IRPF los gastos de amortización del inmueble del artículo 23.1.b) LIRPF, ni tampoco los gastos derivados de su titularidad y uso, sino que será el titular del inmueble quien lo haga. Otra cosa distinta son el resto de gastos originados por la actividad arrendaticia, como es el caso de los gastos de reparación o conservación o de suministros del artículo 23.1.a).1º LIRPF, los cuales podrán ser deducidos por el coanfitrión únicamente cuando haya pactado con el titular del inmueble que correrán a su cargo.

3.2.2.2. Rendimientos de Capital Inmobiliario (RCI). Caso especial de obtención de Rendimientos de Capital Mobiliario (RCM).

De nuevo, con relación a la tributación de la plataforma colaborativa Airbnb, así como de todas aquellas plataformas dedicadas a una actividad similar, hay que distinguir entre los tres supuestos en los que puede incurrir el anfitrión y que, como consecuencia, obtiene una u otra modalidad de rendimientos a efectos de tributación en el IRPF. Comenzando por el supuesto en el que el **anfitrión es el titular del bien inmueble** objeto de arrendamiento, como hemos explicado en el apartado precedente, cuando la actividad se limita pura y simplemente al arrendamiento de inmuebles, la diferencia entre RAE y RCI se basa en el criterio del artículo 27.2. LIRPF, es decir, que se emplee, al menos, a una persona con contrato laboral y a jornada completa para entender que existe actividad económica, y por lo tanto, calificarse como rendimientos de actividades económicas y no como rendimientos de capital inmobiliario. El arrendamiento de los bienes inmuebles con fines turísticos a través de la plataforma colaborativa por parte de los sujetos titulares de dichos bienes entraría, por lo tanto, dentro de la consideración de RCI cuando tengan “la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos,

⁵⁶ Zapatero Gasco, A., (2017), ob. cit., pág.104.

todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza” (artículo 22.1. LIRPF).

Esta primera situación manifiesta una doble variante: bien el arrendamiento de la vivienda habitual del sujeto titular del inmueble o bien el arrendamiento de una segunda vivienda del sujeto titular del bien. En ambos casos las rentas obtenidas por el anfitrión quedarán sujetas a tributación en el IRPF, con dos matices: por un lado, la reducción contemplada en el artículo 23.2. LIRPF⁵⁷, consistente en la reducción del 60% de los ingresos obtenidos, no puede ser aplicada, debido a que esta reducción tan sólo se aplica a los bienes inmuebles que tienen la consideración de vivienda habitual, y en el caso de los arrendamientos vacacionales no puede predicarse tal denominación; y por otro lado, sí se aplicará la reducción prevista en el artículo 23.3. LIRPF⁵⁸, consistente en una minoración del 30% por la obtención de RCI de forma irregular en el tiempo.

La normativa del IRPF (tanto la LIRPF como el RIRPF) incluye una serie de gastos que pueden ser deducidos por el titular del bien inmueble arrendado, como se trata de los intereses de capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, los gastos de reparación y conservación del bien, los tributos y cargas no estatales o, entre otros, las comisiones pagadas por el titular del bien a la plataforma colaborativa⁵⁹. Cuando el arrendamiento de la vivienda se

⁵⁷ Así, el *artículo 23.2. LIRPF* dispone lo siguiente: “En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento. Esta reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente”.

⁵⁸ Así, el *artículo 23.3. LIRPF* dispone lo siguiente: “Los rendimientos netos con un período de generación superior a dos años, así como los que se califiquen reglamentariamente como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, se reducirán en un 30 por ciento, cuando, en ambos casos, se imputen en un único período impositivo”.

⁵⁹ Estos gastos aparecen en los artículos 13 y 14 RIRPF. Así, el *art.13 RIRPF* dispone como gastos deducibles los siguientes: “a) Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso o disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación. b) Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados

realiza de forma parcial, la deducción de dichos gastos se hará de forma proporcional (artículo 22.3. RIRPF), por un lado, a la afectación de la vivienda al arrendamiento turístico y por otro lado, al período de tiempo en el que existe efectivamente un arrendamiento sobre el bien inmueble⁶⁰. Sin embargo, a pesar de esto último, se admite que determinados gastos, como es el caso de los gastos de conservación y reparación, puedan ser deducidos en períodos en los que no ha existido un arrendamiento efectivo sobre el inmueble, y ello se debe a la obtención futura de ingresos derivados del arrendamiento⁶¹. Además, en estos períodos en los que no existe un arrendamiento vacacional efectivo sobre la vivienda, sí se generan imputaciones de rentas conforme al artículo 85 LIRPF.

El arrendamiento puede realizarse bien de la vivienda habitual del anfitrión o bien de una segunda o ulterior vivienda del mismo. En el primero de los casos, el arrendamiento con fines turísticos de la vivienda habitual, si se arrienda íntegramente, supone la imposibilidad de proceder a la deducción por inversión de la vivienda habitual⁶², ya que, como responde la DGT a una

o sobre los bienes o derechos productores de los mismos y no tengan carácter sancionador. c) Las cantidades devengadas por terceros en contraprestación directa o indirecta o como consecuencia de servicios personales, tales como los de administración, vigilancia, portería o similares. d) Los ocasionados por la formalización del arrendamiento, subarriendo, cesión o constitución de derechos y los de defensa de carácter jurídico relativos a los bienes, derechos o rendimientos. e) Los saldos de dudoso cobro siempre que esta circunstancia quede suficientemente justificada. f) El importe de las primas de contratos de seguro, bien sean de responsabilidad civil, incendio, robo, rotura de cristales u otros de naturaleza análoga, sobre los bienes o derechos productores de los rendimientos. g) Las cantidades destinadas a servicios o suministros. h) Las cantidades destinadas a la amortización en las condiciones establecidas en el artículo siguiente de este Reglamento”. Por otro lado, el *art.14.1. RIRPF* decreta lo siguiente: “Para la determinación del rendimiento neto del capital inmobiliario, tendrán la consideración de gasto deducible las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con el mismo, siempre que respondan a su depreciación efectiva”.

⁶⁰ Zapatero Gasco, A., (2017), ob. cit., pág.97.

⁶¹ DGT, Consulta vinculante de 11 de octubre de 2006, V 2021-06.

⁶² <<Cabe indicar que la deducción por inversión en vivienda habitual ha sido suprimida con efectos desde el 1 de enero de 2013, sin embargo, a su vez se creó un régimen transitorio por el cual, a los contribuyentes que venían deduciéndose por vivienda habitual antes de la citada fecha, se les permite continuar deduciéndose por vivienda habitual en las mismas condiciones

consulta realizada el 23 de enero de 2017⁶³, el arrendamiento vacacional lleva aparejada la consecuencia consistente en la pérdida del carácter de vivienda habitual del contribuyente. Además de imposibilitar dicha deducción, la pérdida del carácter de vivienda habitual conlleva que el titular de dicho inmueble deba agregar a la base imponible del IRPF los rendimientos procedentes del arrendamiento vacacional⁶⁴. Sin embargo, cuando el arrendamiento del inmueble se realiza de forma parcial, la DGT⁶⁵ ha admitido la posibilidad de proceder a la aplicación de la deducción por inversión de la vivienda habitual de forma proporcional.

En el segundo de los supuestos, cuando el **anfitrión aparece como subarrendador**, se generarán rendimientos de capital mobiliario, y no inmobiliario, en el caso de que tan sólo se ceda el uso del inmueble para fines turísticos. Así, el artículo 25.4.c) LIRPF incluye dentro de los rendimientos de capital mobiliario “los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador que no constituyan actividades económicas”. Como consecuencia, el subarrendador podrá deducirse todos aquellos gastos necesarios para realizar el alojamiento, como dispone el artículo 26.1.b) LIRPF⁶⁶. Concretamente, el subarrendador podrá deducirse los gastos que aparecen recogidos en los artículos 13 y 14 RIRPF, detallados en el supuesto anterior. Si bien, existe una particularidad: mientras que la deducción de los gastos de conservación y reparación en el caso de rendimientos de capital inmobiliario se encuentra sometida a una limitación (artículo 23.1.a).1º.

existentes a 31 de diciembre de 2012>> “Deducción por inversión en vivienda habitual (sólo aplicable a adquisiciones realizadas hasta 31-12-2012)”. *Agencia Tributaria*. Recuperado de: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_Segmentos_/Ciudadanos/Vivienda/Tribucion_de_la_compra_de_la_vivienda/Deduccin_por_inversin_en_vivienda_habitual/Adquisicion_o_rehabilitacion_de_la_vivienda_habitual.shtml

⁶³ DGT, Consulta vinculante de 23 de enero de 2017, V0122-17.

⁶⁴ Zapatero Gasco, A., (2017), ob. cit., pág.99.

⁶⁵ DGT, Consulta Vinculante de 3 de diciembre de 2015, V3860-15.

⁶⁶ En el citado *artículo 26.1.b) LIRPF* se dispone lo siguiente: “Cuando se trate de rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarrendamientos, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos necesarios para su obtención y, en su caso, el importe del deterioro sufrido por los bienes o derechos de que los ingresos procedan”.

LIRPF⁶⁷), por el contrario, cuando se trata de rendimientos de capital mobiliario dicho límite no se aplicará. La deducción de estos gastos no se hará en su totalidad, sino en la proporción en que el inmueble esté afecto al arrendamiento y en proporción al período de tiempo en el que el subarriendo de la vivienda ha existido a través de la plataforma colaborativa (artículo 22.3. RIRPF). A diferencia de los RCI, en los períodos de tiempo en los que el subarriendo no existe no se produce ningún tipo de rentas de acuerdo con el artículo 85 LIRPF, debido a que la condición que exige el apartado 2⁶⁸ del citado artículo, de que el anfitrión sea el titular del inmueble, no se cumple.

Y por último, en el supuesto del **coanfitrión** no se generaran rendimientos de capital, ni mobiliarios ni inmobiliarios, sino que únicamente se producirán rendimientos de la actividad económica.

3.2.3. Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR).

El IRNR es aquel impuesto directo que grava las rentas obtenidas en España por las personas físicas y entidades que carecen de residencia en dicho territorio (artículo 1 del TRLIRNR). Desde este punto de vista, las **plataformas colaborativas** quedarán sujetas a dicho Impuesto cuando tengan su residencia fiscal en territorio diferente al español⁶⁹. La tributación por el IRNR cuenta con dos modalidades: por un lado, la tributación a través de los

⁶⁷ Así, el artículo 23.1.a).1º. LIRPF establece la siguiente limitación: “Los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, derecho o facultad de uso y disfrute del que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación, así como los gastos de reparación y conservación del inmueble. El importe total a deducir por estos gastos no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes de acuerdo con lo señalado en este número 1.º”.

⁶⁸ De acuerdo con el artículo 85.2. LIRPF “Estas rentas se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con el apartado 3 del artículo 11 de esta Ley. Cuando existan derechos reales de disfrute, la renta computable a estos efectos en el titular del derecho será la que correspondería al propietario”.

⁶⁹ Véase el artículo 5.1. TRLIRNR: “Las personas físicas y entidades no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”.

establecimientos permanentes o agentes dependientes, siendo ésta última una situación excepcional que consiste en la presunción de que una plataforma colaborativa tiene un EP en un España, aún cuando no cuenta con un lugar fijo de negocios, pero bajo determinadas condiciones, sí cuenta con una persona que actúa por su cuenta⁷⁰. En este caso, como hemos anticipado en la definición, las plataformas sujetas a dicha modalidad tributarán de similar forma a como lo hubieran hecho si hubieran sido residentes del país de destino⁷¹ (es decir, donde se realiza el acto de consumo colaborativo). Por otro lado, la tributación por la plataforma colaborativa sin establecimiento permanente, la cual tributará por el IRNR en el país de destino cuando se entienda que las rentas han sido obtenidas en dicho país conforme a los criterios legales establecidos al efecto⁷².

Sin perjuicio de lo analizado, hay que tener en cuenta la existencia o no de Convenios de Doble Imposición con el país de residencia de la plataforma, ya que en el caso de existir éstos su regulación se aplicará de forma prioritaria. Estos Convenios, siguiendo las bases de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante OCDE), establecen que las plataformas ubicadas en un país extranjero sin mediación de un establecimiento permanente y que obtengan beneficios empresariales en otro país (por ejemplo, la plataforma colaborativa Airbnb, cuya residencia fiscal se encuentra en Países Bajos, obtiene rentas empresariales en España), no tributarán en el país en que han sido obtenidas, sino que tributarán en el país de residencia de la plataforma⁷³. Ante esta situación, se hace necesario implantar una política integrada por dos fases: una primera fase sería incluir en la normativa interna del IRNR un supuesto a través del cual se cree un

⁷⁰ García Vázquez, D. (2 de Marzo de 2016). *La figura del agente dependiente dentro del concepto de establecimiento permanente*. Artículos de Opinión. LegalToday Recuperado de <http://www.legaltoday.com/opinion/articulos-de-opinion/la-figura-del-agente-dependiente-dentro-del-concepto-de-establecimiento-permanente>

⁷¹ La tributación mediante EP o agentes dependientes se realizará conforme a los *artículos 16 a 23 del TRLIRNR*.

⁷² En relación a la tributación sin mediación de EP o agentes dependientes, se hará conforme a los *artículos 24 a 32 del TRLIRNR*.

⁷³ Lucas Durán, M. (2017), ob. cit., pág.147.

establecimiento permanente cuando la plataforma colaborativa ostente presencia digital significativa en el país donde se generan y obtienen las rentas empresariales; y la segunda fase trataría sobre la denuncia de los Convenios de Doble Imposición de los territorios que no accedan a modificar tal aspecto y en los que residan fiscalmente las grandes plataformas colaborativas. En el caso de España, esto supondría que las rentas obtenidas por plataformas colaborativas con residencia fiscal extranjera en nuestro territorio tributarán por nuestro IRNR, para así evitar que se sustraigan de nuestras arcas públicas grandes cantidades de ingresos generados por la venta de bienes y servicios por dichas plataformas en España⁷⁴.

Respecto a la posibilidad de tributación por el IRNR de los **prestadores del servicio o suministradores del bien objeto de contrato**, como es conocido, lo más habitual es que el prestador del servicio o suministrador del bien sea un particular persona física y a estos efectos, el artículo 5 del TRLIRNR incluye como contribuyentes del IRNR a las personas físicas “no residentes en territorio español conforme al artículo 6 que obtengan rentas en él, salvo que sean contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas” y a las “que sean residentes en España por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 9.2. de la LIRPF⁷⁵”. Como consecuencia, el prestador de servicio o suministrador del bien se considerará sujeto pasivo del IRNR cuando no se considere sujeto pasivo del IRPF o del IS. Cabe precisar que en relación a los titulares de bienes inmuebles que arriendan dichos bienes a través de una plataforma colaborativa, la tributación por el IRNR, cuando se consideren sujetos pasivos de tal Impuesto, se realizará de la misma forma en la que se gravan las rentas generadas por el arrendamiento de segundas viviendas en territorio español, es decir, cuando el titular de un bien inmueble situado en España, no reside en España, sino en territorio extranjero,

⁷⁴ Lucas Durán, M. (2017), ob. cit., pág.149.

⁷⁵ Véase el *artículo 9.2. LIRPF*: “No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte”.

arrienda dicho bien a través de una plataforma colaborativa, deberá tributar conforme al IRNR⁷⁶.

En lo relativo al **cliente final**, remitirse a lo analizado para el Impuesto sobre Sociedades (artículo 18.1. TRLIRNR⁷⁷), es decir, cuando tenga la consideración de contribuyente según el IRNR (artículo 5 del TRLIRNR) en su condición de empresario, podrá deducirse los gastos soportados por la prestación de los servicios, tanto en la actividad de arrendamientos de bienes inmuebles con finalidad turística como en la actividad de transporte, cuando se relacione con la actividad empresarial objeto de tributación.

3.2.3.1. *Establecimiento Permanente (EP).*

La existencia de Convenios de Doble Imposición entre el país donde se realiza el acto de consumo colaborativo y el país de residencia de la plataforma colaborativa limita la aplicación de medidas unilaterales⁷⁸ por el país de destino de la plataforma para la venta de sus bienes y servicios cuya finalidad sea gravar las rentas obtenidas en este territorio por la propia plataforma digital. En el caso concreto de España, cuando ha firmado y ratificado un CDI con un tercer país y una plataforma colaborativa de dicho país obtiene en España beneficios empresariales generados de la venta de sus bienes y servicios, ello supone que se aplique el art.7 del Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE (en adelante MC de la OCDE). Este artículo recoge, desde el punto de vista de la economía colaborativa, el criterio de que, a menos que la plataforma colaborativa cuente con un **Establecimiento Permanente** en el territorio donde se generan las rentas empresariales, los beneficios no podrán ser gravados en ese Estado, salvo que se prevean las excepciones que aparecen en diferentes artículos del MC de la OCDE (es decir, cuando se atribuyen potestades tributarias al país donde se produce el acto de consumo colaborativo en cuanto a ciertas categorías de

⁷⁶ García-Moya García A.M. (2018), ob. cit., pág.39.

⁷⁷ Véase el *artículo 18.1. TRLIRNR*: “La base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades [...]”.

⁷⁸ Citado en Antón Antón, A. y Bilbao Estrada I. (2016), ob. cit., pág.30.

beneficios obtenidos por una plataforma no residente en dicho país). La aplicación del citado artículo muestra la necesidad de la existencia de una vinculación específica entre el Estado de la residencia fiscal de la plataforma y España para que ésta pueda someter a imposición las rentas obtenidas por la plataforma en su país: dicha conexión se manifiesta a través de la existencia de un EP.

El art.5 del MC de la OCDE insta una definición de Establecimiento Permanente, la cual versa de la siguiente forma: “lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad⁷⁹”. A estos efectos, se presume la existencia de EP tanto cuando exista un establecimiento físico, como es el caso de sucursales, fábricas... como cuando la plataforma colaborativa actúa mediante agente dependiente, es decir, por personas que actúen por cuenta de la plataforma y ejerzan habitualmente en un Estado contratante poderes que las faculten para concluir contratos en nombre de dicha plataforma, salvo que las actuaciones que realicen dichos agentes sean auxiliares o preparatorias⁸⁰. Con respecto a la definición, podemos extraer los tres requisitos necesarios para la constitución de un EP:

- A. Existencia en el Estado contratante -distinto al de residencia de la plataforma- de un lugar de negocios.
- B. Que ese lugar de negocios sea fijo, es decir, que realice su actividad empresarial con cierta permanencia.
- C. Que la actividad económica de la plataforma se desarrolle en tal lugar.

La mayoría de las plataformas colaborativas actúan a través de páginas web o aplicaciones para móviles en el país donde se realiza el acto de consumo colaborativo -como es el caso de la empresa Uber- y, como consecuencia, no necesitarán la presencia de lugares físicos en dicho país para desarrollar su actividad. Además, las entidades subsidiarias que actúan en el país de destino habitualmente se limitan a realizar actividades de publicidad y promoción, sin mantener relaciones con los clientes finales, lo que provoca que a estas entidades no se las pueda considerar como contraparte de los

⁷⁹ Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. España: Instituto de Estudios Fiscales. Página 24.

⁸⁰ Antón Antón, A. y Bilbao Estrada I. (2016), ob. cit., pág.30.

contratos u operaciones comerciales⁸¹. Todo ello lleva a analizar, de acuerdo a los criterios de la OCDE, si una página web puede ser considerada como EP o no. De acuerdo a los Comentarios del artículo 5 del MC de la OCDE⁸², introducidos en el año 2003 para adaptar la definición de EP al comercio electrónico, entendemos como EP los servidores que integran la página web, pero no serían EP las páginas webs por sí mismas. En el caso concreto de España y como consecuencia de los citados Comentarios, se considerarán efectuadas en España las operaciones realizadas por la página web cuando ésta tenga un servidor en territorio español. Sin embargo, en la práctica, la mayoría de las aplicaciones y páginas webs a través de las cuales se realizan las operaciones tienen su servidor en un país tercero, lo que hace escapar de la tributación española las rentas obtenidas por la intermediación de la página web. Por esta razón, se hace necesario introducir un nuevo concepto de EP que se adapte a las necesidades del comercio electrónico y que, como consecuencia, ponga de manifiesto la existencia de un EP sin necesidad de una presencia física sustancial para desarrollar la actividad, pero sí una presencia virtual significativa. La OCDE⁸³ ha propuesto varias soluciones, entre las cuales se incluyen alguna de las vistas en el apartado anterior: crear una definición alternativa a la actual de EP en la que el criterio base sea la “presencia significativa”, y no la presencia física, para así poder adaptar tal definición a los clientes finales de las actividades de economía colaborativa; o, por otro lado, asimilar a los prestadores y usuarios del servicio como agentes dependientes. Si bien, ninguna de estas soluciones se ha implantado y, como consecuencia, los Estados han de respetar los Convenios de Doble Imposición que se encuentren en vigor en el momento de la sujeción a gravamen de las rentas obtenidas por las plataformas colaborativas no residentes.

3.2.4. Impuestos Turísticos.

⁸¹ Antón Antón, A. y Bilbao Estrada I. (2016), ob. cit., pág.31.

⁸² Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE (2010), ob. cit., págs.113-116, comentarios 42.1.-42.10.

⁸³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (2014): “Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital”. Proyecto OCDE/G20 de Erosión de la base Imponible y traslado de Beneficios. Pág.24.

Dentro de los impuestos autonómicos, conviene hacer referencia a las llamadas coloquialmente **Tasas Turísticas** establecidas por las Comunidades Autónomas de Cataluña⁸⁴ e Islas Baleares⁸⁵. Este tipo de impuesto grava las pernoctaciones en apartamentos turísticos e instalaciones hoteleras por persona y noche en el territorio de la Comunidad Autónoma correspondiente y cuya finalidad es fomentar un turismo sostenible⁸⁶, es decir, evitar la masificación de territorios que por su especial naturaleza, puedan verse afectados por la gran afluencia de turistas. Sin embargo, al aparecer el innovador ámbito de la economía colaborativa se ha hecho necesario extender dicho impuesto a determinadas plataformas colaborativas, como es el caso de aquellas plataformas dedicadas al alquiler de bienes inmuebles con fines turísticos, como por ejemplo, Airbnb.

Desde el punto de vista de la naturaleza jurídica de estas figuras tributarias, cabe abordar dos cuestiones previas al análisis de sus elementos estructurales. En primer lugar, cabe hacer referencia a que lo que generalmente denominamos Tasa Turística es en realidad el denominado Impuesto Turístico, y que ambos términos no son idénticos, sino que las tasas, como se deduce del artículo 2.2.a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria⁸⁷ (en adelante, LGT), son aquellos tributos que se crean

⁸⁴ La regulación actual en Cataluña se encuentra en 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 envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono, en sus artículos 22 a 50. Además de encontrarse también en el Decreto 129/2012, de 9 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos.

⁸⁵ La regulación vigente en Islas Baleares, al ser derogada la anterior, se encuentra en la Ley 2/2016, de 30 de marzo, del Impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares y de medidas de impulso del turismo sostenible. Además, el Decreto 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.

⁸⁶ Así lo menciona García-Moya García, A.M.(2018), en la página 48.

⁸⁷ Véase el *artículo 2.2.a) LGT*: “los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la

como contraprestación directa a la prestación de un servicio público por parte de la Administración Pública. Por el contrario, los impuestos, definidos por el propio artículo 2 en su apartado 2, letra c), LGT⁸⁸, son aquellos tributos cuyo cobro no supone una contraprestación directa, sino que la obligación de recaudación surgirá en función del consumo, patrimonio o renta del contribuyente. En segundo lugar, respecto a la clasificación como impuesto directo o como impuesto indirecto, existen grandes dudas para poderlo clasificar dentro de la tributación directa como lo hace la Ley Balear 2/2016, en su artículo 2, debido a que lo que se somete a tributación en la Tasa Turística es una manifestación indirecta de riqueza, la cual es la pernoctación en establecimientos hoteleros por parte del contribuyente, siendo una de las manifestaciones gravadas generalmente por los impuestos indirectos y no por los directos. Aun cuando ni la Ley Catalana ni en la Ley Balear incluyen formalmente la figura de la repercusión, rasgo utilizado habitualmente para definir un impuesto indirecto, ambas Leyes crean un nuevo tipo de repercusión “innominada” del sustituto –el arrendador titular del bien inmueble- del contribuyente -el arrendatario del bien inmueble con fines turísticos- en el caso de que la cuota tributaria sea satisfecha por el arrendador sin haber podido ser repercutida⁸⁹.

El hecho revelador de capacidad económica y que, por lo tanto, constituye el hecho imponible del Impuesto Turístico, consiste en la

realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”.

⁸⁸ Véase el artículo 2.2.c) LGT: “los tributos exigidos sin contraprestación cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad económica del contribuyente”.

⁸⁹ Bueno, E. y Urbano, L. (2017): “Algunas reflexiones en relación con los impuestos catalán y balear sobre estancias turísticas” *International Journal of Scientific Management and Tourism*. Vol. 3 N°3. Págs.75 y 76.

contratación de servicios de alojamiento con fines turísticos por parte del cliente final del servicio⁹⁰.

El contribuyente del citado Impuesto será la persona física que realice la pernoctación en las instalaciones o establecimientos gravados por este Impuesto, si bien aparecen junto al contribuyente las figuras del sustituto del contribuyente⁹¹ y el responsable solidario⁹². En el marco de la economía colaborativa, por un lado, el contribuyente es el cliente final, por otro lado, el sustituto del contribuyente sería el usuario o prestador del servicio, ya que se trata del titular de la explotación de los establecimientos e instalaciones sujetas a imposición, y por último, el responsable solidario sería la plataforma colaborativa, debido a que ésta es quien contrata en nombre del contribuyente y actúa como intermediaria entre el oferente del inmueble con fines turísticos y el demandante de dichas viviendas. Sin embargo, autores como ANTÓN ANTÓN O BILBAO ESTRADA consideran que esta jerarquización de obligados tributarios garantiza la recaudación del Impuesto teóricamente, si bien, en la realidad práctica sería necesario o bien mantener como sustituto del contribuyente a la plataforma, o bien firmar acuerdos voluntarios con la plataforma para que actúe como agente colaborador y así garantice la recaudación del Impuesto⁹³. En este ámbito, la normativa catalana, más

⁹⁰ A este respecto, por un lado, el artículo 103.3.c) de la Ley 5/2012 fija lo siguiente: “3. Están sujetos al impuesto los siguientes establecimientos y equipamientos: c) Las viviendas de uso turístico, de acuerdo con la legislación aplicable en materia de turismo”; y, por otro lado, el artículo 4.1.b) de la Ley 2/2016 indica que “Constituyen el hecho imponible del impuesto las estancias, por días o fracciones, con o sin pernoctación, que los contribuyentes realicen en las Illes Balears en los siguientes establecimientos turísticos: b) Los apartamentos turísticos”.

⁹¹ La definición del sustituto del contribuyente se establece en el *artículo 36.3. de la LGT*: “Es sustituto el sujeto pasivo que, por imposición de la ley y en lugar del contribuyente, está obligado a cumplir la obligación tributaria principal, así como las obligaciones formales inherentes a la misma. El sustituto podrá exigir del contribuyente el importe de las obligaciones tributarias satisfechas, salvo que la ley señale otra cosa”.

⁹² En relación a los responsables solidarios, el *artículo 41 de la LGT* hace referencia a la posibilidad de instaurar, junto al obligado principal, uno o varios responsables solidarios o subsidiarios. Así, “La ley podrá configurar como responsables solidarios o subsidiarios de la deuda tributaria, junto a los deudores principales, a otras personas o entidades”.

⁹³ Antón Antón, A. y Bilbao Estrada, I. (2016), ob. cit., pág.33.

concretamente, el art.32 de la Ley catalana 5/2017⁹⁴ incluye el denominado “asistente en la recaudación del impuesto” sobre las pernoctaciones en instalaciones y establecimientos turísticos, actuando como recaudador de la Tasa Turística, para, posteriormente, ingresarlo en la Administración Tributaria. Esta figura jurídica está pensada para plataformas digitales dedicadas al arrendamiento de bienes inmuebles para uso vacacional, como es el caso de Airbnb.

Respecto a la base imponible, el artículo 12.1. de la Ley balear 2/2016 indica que estará constituida “por el número de días de que consta cada periodo de estancias del contribuyente en los establecimientos turísticos [...]”, entendiéndose por “días” a efectos de la citada Ley “en el caso de establecimientos y viviendas, la franja horaria que va desde las 12.00 horas del mediodía hasta las 12.00 horas del día siguiente, y, en el caso de embarcaciones de crucero turístico, cada uno de los períodos de veinticuatro horas desde el inicio de la estancia. Las estancias inferiores a estas franjas horarias deben considerarse estancias de un día, siempre y cuando, en el caso de establecimientos y viviendas, superen las doce horas de duración” (artículo 12.2. Ley balear 2/2016). En el caso de la Ley Catalana, no dispone de forma clara cuál es la base imponible del Impuesto, al contrario que la Ley Balear, sin

⁹⁴ El citado artículo 32 de la Ley 5/2017 analiza detalladamente la figura del “asistente en la recaudación del impuesto”, y así dispone que: “1. Pueden ser asistentes en la recaudación del impuesto 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 art.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. 2. Para actuar como asistente en la recaudación es necesaria la habilitación expresa de la Administración y la firma del correspondiente convenio. La obtención de esta habilitación y el contenido del convenio deben ajustarse a los términos y las condiciones que se establezcan por reglamento. 3. En el caso de las empresas prestadoras de servicios de la sociedad de la información y las plataformas tecnológicas, la habilitación a la que se refiere el apartado 2 solamente puede concederse con una auditoría previa de sus sistemas informáticos que garantice la adecuación de los mismos para la correcta aplicación del impuesto. Una vez concedida la habilitación y firmado el convenio, la plataforma debe ser auditada periódicamente en los términos y las condiciones que se establezcan por reglamento”.

embargo, podemos presuponer conforme al artículo 103 que estará constituida por “la estancia que realiza el contribuyente en uno de los establecimientos y equipamientos a los que se refiere el artículo 103.3, situados en Cataluña”, entendiéndose por estancia a efectos de la citada Ley “el disfrute del servicio de alojamiento, por día o fracción, con pernoctación o sin ella, de acuerdo con el artículo 100.2”.

El tipo de gravamen no será fijo, sino que se aplicará un diferente tipo de gravamen en función del número de pernoctaciones y de la categoría de las instalaciones y establecimientos hoteleros, tal y como lo disponen los artículos 107.1. de la Ley 5/2012⁹⁵ y 13.1. de la Ley 2/2016⁹⁶.

3.3. TRIBUTACIÓN INDIRECTA.

Dentro de la tributación indirecta, abordaremos el estudio, por un lado, del Impuesto sobre el Valor Añadido, el cual, según el artículo 1 de la LIVA, grava “las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales; las adquisiciones intracomunitarias de bienes; y las importaciones de bienes”, y por otro lado, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, cuyo objeto es gravar “las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de

⁹⁶ El *artículo 107.1. de la Ley 5/2012* indica que “La cuota tributaria se obtiene de multiplicar el número de estancias por el tipo del gravamen correspondiente según el tipo de establecimiento o equipamiento turístico [...]” y el *artículo 13.1. de la Ley 2/2016* indica que “la cuota tributaria íntegra se obtendrá del resultado de aplicar a la base imponible la tarifa contenida en el siguiente cuadro [...]”, incluyéndose en tal cuadro diferencias en función de los días de estancia y la clase de establecimiento hotelero.

cumplirse en territorio español o en territorio extranjero, cuando, en este último supuesto, el obligado al pago del impuesto tenga su residencia en España⁹⁷”.

3.3.1. Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

Desde el punto de vista de la tributación indirecta, conviene referirse primeramente a la posibilidad de que los actos que se incardinan en la economía colaborativa puedan quedar sujetos al IVA. A este respecto, debemos analizar concretamente la tributación por el IVA de las plataformas colaborativas, de los prestadores del servicio o suministradores del bien objeto del contrato y de los clientes finales. Para un mejor análisis de la tributación de estos tres sujetos, como hemos dispuesto en apartados anteriores, haremos referencia a la tributación de la plataforma colaborativa Airbnb⁹⁸, debido a que al existir mayores fuentes documentales donde acudir para su estudio, facilitará el citado análisis.

Según el artículo 4.1. de la LIVA, uno de los hechos imponible de este Impuesto –y que refleja la serie de requisitos que ha de cumplir una persona o entidad para considerarse sujeto pasivo del citado Impuesto- estará configurado de la siguiente forma: “estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”. A estos efectos, las **plataformas colaborativas** quedarán sujetas a imposición del citado impuesto, y por lo tanto, se considerarán sujetos pasivos, cuando cumplan los requisitos que aparecen en la mencionada definición del hecho imponible:

⁹⁷ Artículo 6.1.A) 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 y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRLITPAJD).

⁹⁸ Como hemos dispuesto en apartados precedentes, se trata de una plataforma colaborativa dedicada al arrendamiento de bienes inmuebles con uso turístico. No obstante, lo analizado para tal empresa será de aplicación extensible a aquellas plataformas colaborativas dedicadas a una actividad similar.

- A. Que la plataforma colaborativa preste sus servicios en el ámbito espacial del impuesto.
- B. Que la plataforma colaborativa tenga la condición de empresario o profesional.
- C. Que la prestación de tales servicios por parte de la plataforma digital se realice a título oneroso.
- D. Y que, además, tal prestación se realice en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Respecto al primero de los requisitos, el servicio prestado generalmente por la plataforma digital es el servicio de intermediación entre el prestador del servicio o suministrador del bien y el cliente final, aun cuando puedan existir casos, como es el caso de las empresas Uber o Cabify, dedicadas al transporte privado de pasajeros, que realizan un servicio adicional a la intermediación, estrechamente relacionado con el servicio final prestado. En uno y otro caso, la intermediación del servicio se considerará prestación de servicios a efectos del IVA, como así lo dispone el artículo 11.2.15º LIVA⁹⁹. En concreto, a modo de ejemplo, el servicio de intermediación entre el titular del bien inmueble (denominado anfitrión) y el demandante de dicho bien (denominado huésped) por la plataforma colaborativa Airbnb es considerada una prestación de servicios a efectos del IVA, debido a que la plataforma digital generalmente actúa en nombre propio en una prestación de servicios, y por lo tanto, se entenderá que Airbnb presta los servicios del arrendamiento al huésped y, a su vez, es la destinataria de los servicios de arrendamiento prestados por el anfitrión¹⁰⁰.

Dentro del primer requisito, en lo relativo al “ámbito de aplicación del impuesto”¹⁰¹, el artículo 70 LIVA dispone de un listado detallado de las

⁹⁹ Véase el *artículo 11.2.15º LIVA*: “En particular, se considerarán prestaciones de servicios: 15.º Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios”.

¹⁰⁰ García-Moya García, A.M. (2018), ob. cit., págs.28 y 29.

¹⁰¹ Se entenderá por ámbito de aplicación del impuesto, según el *artículo 3.1. LIVA*, “El ámbito espacial de aplicación del impuesto es el territorio español, determinado según las previsiones

prestaciones de servicios y entregas de bienes que se entienden realizadas en el ámbito de aplicación del impuesto, es decir, en España. Por ejemplo, en las plataformas colaborativas dedicadas al arrendamiento de bienes inmuebles, como es el caso de Airbnb, se entenderán realizados en el ámbito de aplicación del impuesto los servicios relacionados con “el arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas”¹⁰². O, como segundo ejemplo, enunciar que en las plataformas colaborativas dedicadas al transporte privado de pasajeros, como es el caso de Uber o Cabify, se entenderán realizados en territorio de aplicación del impuesto los servicios de “transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario”, por el transcurso que discurra por dicho territorio¹⁰³.

El segundo requisito, es decir, que la plataforma colaborativa ostente la consideración de empresario o profesional, como hemos indicado en apartados precedentes, la figura más habitual que adopta la titularidad de las plataformas colaborativas son las sociedades mercantiles, las cuales, según el artículo 5.1.b) LIVA, se “reputarán como empresarios o profesionales”. En el caso de tratarse de una persona física o de otro tipo de entidad, habrá que analizar si cumple con los requisitos del artículo 5 LIVA para poderlos encuadrar como tales empresarios o profesionales.

Respecto al tercer requisito -que la plataforma realice la prestación del servicio a título oneroso y que, por lo tanto, se convierta en sujeto pasivo a efectos del IVA- es necesario analizar si el servicio de intermediación se presta

del apartado siguiente, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas, definido en el artículo 3.º de la Ley 10/1977, de 4 de enero, y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito”.

¹⁰² Véase el artículo 70.1.1.º.a) LIVA: “Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios: 1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio. Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios: a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas”.

¹⁰³ Véase el artículo 70.1.2.º.a) LIVA: “Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios: 2.º Los de transporte que se citan a continuación, por la parte de trayecto que discurra por el territorio de aplicación del Impuesto tal y como éste se define en el artículo 3 de esta Ley: a) Los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario”.

con carácter gratuito o, por el contrario, se cobra una comisión o cuota por tal prestación. Es cierto que si la plataforma colaborativa realiza el servicio de intermediación de forma gratuita, no se entenderá sujeto pasivo del IVA por faltar uno de los requisitos previstos en el artículo 4 de la LIVA, sin embargo, aun cuando las plataformas no cobren una comisión, es habitual que presten servicios adicionales de publicidad por los que sí recibirá determinados ingresos, lo que supondrá que se cumpla con el requisito de que la prestación del servicio se realice a título oneroso. Todo lo expuesto sin perjuicio de que el Comité del IVA haya considerado que las plataformas digitales de economía colaborativa “serán considerados sujetos pasivos del IVA en el caso que operen en mercados online conectando a los usuarios o prestadores de servicios con clientes finales que deseen adquirirlos, sin distinguir si cobran o no por la prestación de sus servicio”¹⁰⁴.

Finalmente, en lo relativo al requisito de que la prestación del servicio por la plataforma se realice en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, disponer que, como hemos indicado anteriormente, la figura más habitual que acoge la titularidad de las plataformas colaborativas es la sociedad mercantil y tal y como dispone el artículo 4.2.a) LIVA, “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional: a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional”. Es por ello que la plataforma digital Airbnb, cuando actúa como entidad intermediadora en la formalización de arrendamientos de viviendas turísticas¹⁰⁵, está realizando una actividad empresarial incluida en los supuestos de sujeción a imposición del IVA. En el caso de tratarse de una persona física o de cualquier otro tipo de entidad, habrá que analizar si el supuesto se integra en alguno de los supuestos de los artículos 4 y 5 LIVA que determinan la realización de una actividad empresarial o profesional a efectos del IVA.

Para conocer si el **prestador del servicio o suministrador del bien** objeto del contrato es considerado como sujeto pasivo a efectos del IVA, es

¹⁰⁴ Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido, “Acta de la 105.a Reunión”, Documento de trabajo núm. 887, de 26 de octubre de 2015.

¹⁰⁵ García-Moya García, A.M. (2018), ob. cit., pág.30.

necesario que cumpla con los cuatro requisitos vistos anteriormente, incluidos en el artículo 4.1. LIVA: que la entrega del bien o la prestación del servicio se realice en el ámbito de aplicación del Impuesto; que sea considerado empresario o profesional; que la prestación o la entrega se realice a título oneroso; y que dicha prestación o entrega se realice en el desarrollo de su actividad económica. Su análisis puede resultar redundante debido a que debe cumplir con los mismos requisitos vistos para que la plataforma sea considerada sujeto pasivo del IVA, si bien, resulta interesante, desde el punto de vista práctico, destacar que, según resolución de la DGT¹⁰⁶ y en relación a los anfitriones de la plataforma Airbnb, son considerados como empresarios o profesionales todos aquellos particulares que arriendan bienes inmuebles con fines turísticos, aun cuando se trate de arrendamientos realizados por un período corto de tiempo, por entender que, según el artículo 5.2. LIVA, “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

La Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera (en adelante, TAXUD)¹⁰⁷ considera esencial dos requisitos para instaurar como sujeto pasivo del IVA al prestador del servicio o al suministrador del bien objeto del contrato: por un lado, que realice una actividad económica y en segundo lugar, que actúe de forma independiente a la plataforma colaborativa. En lo relativo a que el particular realice una actividad económica, la TAXUD establece una serie de criterios para conocer si se considera dicha actividad como tal: por un lado, considerará que existe actividad económica cuando el particular se dedique a la explotación de bienes tangibles para obtener beneficios con carácter regular, y por otro lado, otorgará a los Estados Miembros de la Unión Europea la potestad de incluir como sujetos pasivos del IVA a aquellos particulares que presten servicios o entreguen bienes de forma ocasional. A estos efectos, como venimos analizando, en lo relativo a la plataforma colaborativa Airbnb,

¹⁰⁶ DGT, Consulta Vinculante de 3 de Agosto de 2015, V 2448-15.

¹⁰⁷ Comisión Europea, “Pregunta al Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido relativa al tratamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido en la economía colaborativa”, *Documento de trabajo* núm. 878, de 22 de septiembre de 2015.

según se deduce del artículo 20.1.23º.b).e) LIVA¹⁰⁸, se entenderá que el arrendamiento constituye actividad económica y no exento de tributación si el anfitrión, además de ordenar “por cuenta propia determinados factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”¹⁰⁹, presta servicios complementarios propios de la industria hotelera¹¹⁰. Como consecuencia, en el caso de que se presten tales servicios complementarios, el anfitrión será considerado sujeto pasivo del IVA; por el contrario, si el anfitrión no realiza tales servicios complementarios, el hecho imponible del IVA se declara exento, pasando la operación a tributar por el ITPO.

Y en relación al requisito de que el particular actúe de forma independiente a la plataforma colaborativa, es necesario analizar caso por caso la vinculación entre el suministrador del bien o prestador del servicio y la plataforma, así como las condiciones fijadas legalmente para evitar la relación de dependencia del particular a la plataforma.

Finalmente, aquellos **clientes finales** que tengan la consideración de sujetos pasivos del IVA, tienen derecho a la deducción del Impuesto, siempre que se cumpla con el requisito de que el servicio o el bien entregado esté

¹⁰⁸ Véase el artículo 20.1.23º.b).e) LIVA: “Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones: 23.º Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes: Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas [...].La exención no comprenderá: e) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos”.

¹⁰⁹ Véase el artículo 5.2. LIVA: “Son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”.

¹¹⁰ Según la “DG, Consulta Vinculante de 2 de diciembre de 2015, V 3811-15” se considerarán servicios complementarios propios de la industria hotelera: “La recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, limpieza periódica del inmueble, cambio periódico de ropa de cama y baño...”.

vinculado con su actividad económica¹¹¹, tal y como disponen los artículos 95.1. y 95.2.5º. LIVA¹¹².

3.3.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD).

Desde una perspectiva general, el ITPAJD, en su modalidad de ITPO, grava las transmisiones onerosas realizadas entre particulares, así como todos aquellos arrendamientos de bienes¹¹³, muebles e inmuebles, que se encuentran excluidos de la sujeción a imposición del IVA.

Respecto a los sujetos pasivos del Impuesto, serán los arrendatarios o adquirientes del bien, debido a que el artículo 8.a) del TRLITPAJD dispone como obligado tributario del ITPO “en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere”. Junto a la figura del contribuyente, aparece la del responsable subsidiario en el artículo 9 del TRLITPAJD: “Serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto: b) En la constitución de arrendamientos, el arrendador, si hubiera percibido el primer plazo de renta sin exigir al arrendatario igual justificación”. Sin embargo, para un mayor control de este Impuesto por parte de las Comunidades Autónomas (al tratarse de un Impuesto cedido totalmente del Estado a las Comunidades Autónomas), en un futuro sería aconsejable implantar como sustituto del obligado principal a la plataforma colaborativa o bien celebrar acuerdos voluntarios con la plataforma para que actúe como agente colaborador¹¹⁴.

¹¹¹ García-Moya García, A.M. (2018), ob. cit., pág.49.

¹¹² Véase el *artículo 95.1. LIVA*: “Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional”; y el *artículo 95.2.5º. LIVA*: “No se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros: 5.º Los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos [...]”.

¹¹³ A estos efectos, el *artículo 7.1.B) del TRLITPAJD* incluye como transmisión patrimonial sujeta a dicho Impuesto “La constitución de arrendamientos”.

¹¹⁴ Antón Antón, A. y Bilbao Estrada, I (2016), ob. cit., pág.34.

Como hemos indicado en apartados precedentes, una de las plataformas colaborativas que más debates ha generado y que como consecuencia existen mayores y mejores fuentes de investigación, es la empresa Airbnb, en torno a la que se establece -extensible al resto de plataformas colaborativas cuya actividad sea idéntica o similar- que el arrendatario del bien inmueble deberá ostentar la condición de sujeto pasivo del ITPO cuando el arrendamiento con fines turísticos reúna alguno de los requisitos previstos en la LIVA para ser considerado como un supuesto de exención de tributación por el IVA. Cabe mencionar la solución aportada por la LIVA¹¹⁵ considerando como empresarios o profesionales a los particulares que se dedican al arrendamiento de bienes inmuebles, aún cuando tal arrendamiento se produce por cortos períodos de tiempo¹¹⁶, lo cuál supone la aparición del hecho imponible del IVA, y como consecuencia, los arrendadores de bienes inmuebles no quedarán sujetos a imposición por el ITPO.

Respecto a la base imponible, el artículo 10 del TRLITPAJD dispone que estará constituida “por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda”. Por último, la particularidad de este Impuesto en lo relativo a la cuota tributaria, como consecuencia de instaurarse como un impuesto cedido totalmente a las Comunidades Autónomas, consiste en que dicha cuota tributaria, por el concepto de arrendamientos de bienes muebles e inmuebles, se obtendrá de aplicar sobre la base liquidable, la tarifa que disponga la Comunidad Autónoma donde radique el bien objeto de arrendamiento¹¹⁷.

¹¹⁵ Véase el artículo 5.1.c) LIVA: “A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales: En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes”.

¹¹⁶ DGT, Consulta Vinculante de 3 de Agosto de 2015, V 2448-15.

¹¹⁷ Véase el artículo 11.1.a) del TRLITPAJD: “La cuota tributaria se obtendrá aplicando sobre la base liquidable los siguientes tipos, sin perjuicio de lo establecido en el artículo siguiente: a) Si se trata de la transmisión de bienes muebles o inmuebles, así como la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre los mismos, excepto los derechos reales de garantía, con el tipo que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma”.

3.4. SITUACIONES IRREGULARES EN TORNO A LA ECONOMÍA COLABORATIVA.

La economía colaborativa, como es conocido, opera a través de plataformas colaborativas, cuya función habitualmente es servir de intermediarias entre las partes (oferente y demandante) por vía electrónica. Este soporte digital permite registrar la actividad económica desarrollada, siendo, como consecuencia, un instrumento idóneo para la obtención de información relevante a efectos tributarios. Esto implica la mayor facilidad para determinar la cuantía de su deuda tributaria (la de la plataforma), como la de aquellos con los que se relaciona en el mercado.

El problema aparece cuando la información tributaria que se pretende obtener es aquella generada por plataformas colaborativas situadas en el extranjero, donde las obligaciones informativas nacionales poseen eficacia limitada y, como consecuencia, puede suceder que no exista colaboración informativa del país donde se realiza el acto de consumo colaborativo, por tratarse, por ejemplo, de un “**paraíso fiscal**”¹¹⁸.

En este ámbito internacional se hace necesario acudir a la vía convencional, bien creando acuerdos voluntarios de cooperación con diversas entidades, o bien suscribiendo con el Estado de residencia de la plataforma colaborativa convenios relativos a la materia. En relación a esta última posibilidad, los dos convenios más apropiados para poder requerir al Estado de residencia de la plataforma la información tributaria necesaria para determinar la cuantía de su deuda serían el Convenio de Doble Imposición y el Convenio Multilateral de Asistencia Mutua, como así lo establece FALCON Y TELLA¹¹⁹. No obstante, puede ocurrir que no existan tales convenios o bien que no hayan sido ratificados en tiempo y forma, y que por ello el Estado requerido incumpla su obligación de aportar la información tributaria necesaria al Estado requirente, creándose una situación similar a los denominados paraísos

¹¹⁸ Sánchez , M.A. (2019). Cuestiones tributarias y economía colaborativa. Revista Quincena Fiscal, Num.18/2017. *Aranzadi Instituciones, Thomson Reuters*. Pág.11.

¹¹⁹ Falcón y Tella, Ramón: “La tributación de UBER”. *Quincena fiscal*, número 13/2014, página 15.

fiscales¹²⁰. Calificar como paraíso fiscal a aquel país de residencia de la plataforma que no colabore a la hora de facilitar la información tributaria necesaria, genera la obligación de aplicar un régimen específico, cuyo objetivo primordial es evitar que los residentes del país requirente de la información contrate con empresas situadas en aquel otro país¹²¹.

Para evitar la aparición de paraísos fiscales relacionados con las plataformas colaborativas, en caso de inexistencia de convenios entre los países en los que intervienen las partes de la economía colaborativa, se ha creado el denominado “ecosistema institucional colaborativo”¹²². Se trata de un conjunto de relaciones cooperativas entre las Administraciones Tributarias y los operadores en el mercado, cuyo fin es incrementar el nivel de participación de los contribuyentes sin que la ubicación de la plataforma colaborativa constituya un límite. Esta colaboración y cooperación con la actividad tributaria de los Estados se consigue mediante la aplicación de los principios de transparencia y confianza recíproca; sin embargo, no implica un acuerdo de cumplimiento de las obligaciones tributarias entre las empresas y la Administración Tributaria, si no que más bien se limita a actuar como instrumento de intercambio de información tributaria entre las plataformas, autoridades fiscales y prestadores de servicios para reducir costes.

¹²⁰ Para dar una definición legal de paraíso fiscal habrá que acudir a la *Disposición Adicional Primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal*. Así: 1. Tienen la consideración de paraísos fiscales los países y territorios que se determinen reglamentariamente. 2. La relación de países y territorios que tienen la consideración de paraísos fiscales se podrá actualizar atendiendo a los siguientes criterios: a) La existencia con dicho país o territorio de un convenio para evitar la doble imposición internacional con cláusula de intercambio de información, un acuerdo de intercambio de información en materia tributaria o el Convenio de Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal de la OCDE y del Consejo de Europa enmendado por el Protocolo 2010, que resulte de aplicación. b) Que no exista un efectivo intercambio de información tributaria en los términos previstos por el apartado 4 de esta disposición adicional. c) Los resultados de las evaluaciones inter pares realizadas por el Foro Global de Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales”.

¹²¹ Sánchez , M.A. (2019), ob. cit., pág.11.

¹²² Citado en el dictamen del Comité Económico y Social Europeo. *Consumo colaborativo o participativo: un modelo de sostenibilidad para el S.XXI*. (2014/C 177/01). Ponente: Bernardo Hernández Bataller, página 6.

El problema de la aparición de paraísos fiscales no es el único que puede surgir en torno a los negocios en los que se funda la economía colaborativa, sino que una de las cuestiones más debatidas ha sido evaluar si en realidad la economía colaborativa crea negocios transparentes y genera seguridad jurídica en el tráfico comercial y jurídico o si por el contrario nos lleva a un supuesto de **economía sumergida**. Cuando se crea una norma tributaria, el legislador ha de definir concretamente el hecho imponible que genera la obligación de tributar, y todo aquello que no entre dentro de tal definición, se entenderá excluido de tributación. La economía colaborativa, bien al tratarse de una nueva realidad carente de regulación sustantiva general, o bien por operar en el contexto de Internet, puede dar lugar a que las personas que generan y utilizan dicho ámbito económico den a la actividad u acto realizado una calificación distinta a la que realmente es, para obtener beneficios fiscales, exenciones u otros similares, lo que podría llevar a supuestos de simulación. Tales aspectos, junto a la intervención de las plataformas colaborativas prestando un servicio de intermediación, puede provocar la aparición de una “economía sumergida” en la que se pretenda eludir las obligaciones fiscales, debido a que el papel de empresario puede quedar modificado y la responsabilidad tributaria excluida¹²³. Estos problemas son solventados gracias a las potestades que se otorgan a la Administración Tributaria con el fin de controlar la aplicación e interpretación de la calificación jurídica realizada por el obligado tributario, exigiéndose las obligaciones tributarias conforme a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, con independencia de la forma o denominación que le hubieran dado las partes¹²⁴.

Es por todo ello que se hace necesario efectuar medidas preventivas y de control tributario, tanto en las operaciones realizadas por las plataformas colaborativas como intermediarias, como en aquellas operaciones entre particulares para intercambiar recursos, activos, tiempos y competencias de

¹²³ Sánchez , M.A. (2019), ob. cit., pág.18.

¹²⁴ Citado en el artículo 13, “Calificación”, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria: “Las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”.

forma directa. En el cumplimiento de tal necesidad, el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero del año 2019 establece cuatro directrices básicas orientadas a la prevención y control del fraude de ley en el contexto económico-social y normativo en el que la agencia Tributaria desarrolla su actividad:

1. “Información y asistencia: prevención de los incumplimientos.
2. Investigación y actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero: el fomento del cumplimiento voluntario y prevención del fraude.
3. Control del fraude en fase recaudatoria.
4. Colaboración entre la Agencia Tributaria y las Administraciones tributarias de las Comunidades Autónomas”¹²⁵.

La aplicación de estas directrices del Plan Anual evidencian cómo la contratación realizada a través de Internet, como es el caso de la mayoría de las transacciones generadas en el ámbito de la economía colaborativa, son un ámbito de información tributaria, evitando la opacidad de las operaciones realizadas por las partes para la acción de la Inspección Tributaria¹²⁶.

4. CONCLUSIONES.

En los últimos años, como consecuencia del estallido de la grave crisis financiera entre los años 2007 y 2008, han surgido nuevos modelos de consumo distintos al tradicional, siendo uno de los más relevantes el denominado “consumo colaborativo”. Junto al menor poder adquisitivo de los ciudadanos causado por la crisis económica, se implanta el uso masivo de las TICs, surgiendo dentro del consumo colaborativo la denominada “economía colaborativa”. Este nuevo ámbito colaborativo tiene como elementos esenciales, por un lado, las partes intervinientes y, por otro lado, el desarrollo de sus operaciones mediante medios virtuales.

¹²⁵ España. *Resolución de 11 de enero de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero 2019*. Boletín Oficial del Estado, de 17 de enero de 2019, número 15, pp 3458 a 3488. Páginas 2 y 3.

¹²⁶ Sánchez , M.A. (2019), ob. cit., pág.19.

El empresario tradicional es sustituido por aquel particular que ostenta la titularidad de un bien o un servicio, infrautilizado u ocioso, y que decide intercambiarlo en el mercado. Si bien no acude directamente al mercado de bienes y servicios para ofertar su producto, sino que los actos de consumo de la economía colaborativa se realizan a través de un tercer sujeto: las denominadas plataformas colaborativas. Estas plataformas actúan como entidades cuya función es la intermediación entre las partes –oferentes y demandantes- a través de medios virtuales –páginas webs o aplicaciones para dispositivos electrónicos-. Todo ello ha provocado grandes debates doctrinales acerca de la necesidad de crear una nueva normativa que regule específicamente el ámbito económico colaborativo, por escapar del modelo de consumo tradicional que regulan las normas vigentes.

Desde el punto de vista jurídico-tributario, el objeto de nuestro trabajo de investigación se ha planteado la necesidad de readaptar las normas vigentes fiscales al ámbito colaborativo, para así evitar que la variedad de operaciones generadas en el nuevo modelo económico escapen de tributación. Debido a la complejidad de las situaciones originadas en este ámbito económico, se ha considerado oportuno distinguir las operaciones realizadas por cada uno de los actores intervinientes -las plataformas colaborativas, los prestadores del servicio o suministradores del bien y los clientes finales-, y así analizar concretamente el tipo de tributación a la que quedan sujetos, bien sea desde el punto de vista de la imposición directa o bien de la imposición indirecta.

Desde el punto de vista de la tributación directa, es preciso señalar que el elemento esencial sobre el que pivota la fiscalidad directa es la residencia, debido a que, para conocer si las partes tributan por el IS/IRPF o por el IRNR es necesario conocer si la residencia de la plataforma, del oferente del bien o servicio o del cliente final se encuentra en España o por el contrario, en un país extranjero. En el primero de los supuestos, cuando su residencia se encuentre en territorio español, habrán de tributar bien por el IS o bien por el IRPF, en función de si se trata de personas físicas o por el contrario, se trata de personas jurídicas o de cualquier otro tipo de entidades previstas en la normativa vigente al efecto.

Tanto las plataformas colaborativas como los oferentes del bien o servicio deberán tributar por el IS cuando se conformen como personas jurídicas o cualquier otra entidad que se incluya dentro del elenco de contribuyentes de la LIS. La titularidad de las plataformas colaborativas generalmente se ostenta por sociedades mercantiles de capital, incluyéndose en el elenco de contribuyentes de la LIS. Por el contrario, los prestadores del servicio o suministradores del bien aparecen habitualmente como particulares personas físicas, cuya consecuencia es que deberán tributar por el IRPF, no por el IS. Sin embargo, nada impide que los oferentes del bien o servicio puedan constituirse como entidades sujetas al IS. Cabe destacar que, respecto a la plataforma colaborativa Airbnb -una de las empresas colaborativas que más polémica ha generado y como consecuencia, existen mayores fuentes de investigación-, surgen dudas respecto a su tributación por el IS: en primer lugar, se plantea la cuestión de si la actividad de arrendamiento de bienes inmuebles que realiza Airbnb puede quedar incluida dentro del régimen especial de los artículos 48 y 49 LIS. Al tratarse de una actividad que consiste en el arrendamiento de bienes inmuebles a corto plazo, quedaría excluida de dicho régimen especial, al integrar éste tan sólo los arrendamientos de bienes inmuebles a largo plazo. Además, se plantea el problema de que la entidad que presta el servicio de alojamiento se constituya como una entidad patrimonial del artículo 5.2. de la LIS, acarreando consecuencias fiscales negativas. Para evitar esta situación, es necesario que la plataforma emplee al menos a una persona con contrato laboral y a jornada completa, lo que supone la existencia de actividad económica y aplicación del régimen fiscal general.

En el caso de que la titularidad de la plataformas o el oferente del bien o servicio sea una persona física, deberán tributar por el IRPF. Desde el punto de vista de este tributo, la cuestión esencial radica en la calificación jurídica de las rentas generadas por las partes, para poder diferenciar entre rendimientos del trabajo, rendimientos de capital, rendimientos de actividades económicas, ganancias y pérdidas patrimoniales o imputaciones de renta. Habitualmente, las rentas obtenidas dentro del ámbito colaborativo originan RAE, RCI o RCM. Concretamente, en torno a la plataforma colaborativa Airbnb los rendimientos que generan las rentas obtenidas por las partes principalmente son calificados como RAE o como RCI, sirviendo de criterio diferenciador entre ambos, cuando

tan sólo se presta el servicio de arrendamiento de bienes inmuebles, la existencia o no de al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completada. En el caso de ser empleada tal persona o personas se considerarán RAE y en caso contrario, se considerarán RCI. Una de las particularidades de esta plataforma es la posibilidad que tiene el prestador del servicio de ofrecer no sólo el arrendamiento del inmueble, sino también servicios complementarios propios de la industria hostelera, lo que conformaría la generación de RAE en todo caso.

Continuando con las posibles situaciones dentro de la tributación directa, el segundo de los supuestos hace referencia a cuando las partes intervinientes en la economía colaborativa no cuentan con su residencia en España, si no en un país extranjero, lo que hará necesario analizar si actúan en España mediante establecimiento permanente o no. En ambos casos, en principio y cumpliéndose una serie de requisitos dispuestos en la normativa vigente, se deberá tributar por el IRNR, si bien habrá que analizar la existencia o no de un Convenio de Doble Imposición con el país de residencia. Estos Convenios, en el caso concreto de las plataformas colaborativas, habitualmente llevan a que las operaciones realizadas por las citadas plataformas deban tributar en el país de residencia, aun cuando realicen actos de consumo colaborativo en países extranjeros. Esto genera consecuencias negativas para los países de destino de los actos de consumo colaborativo, al escapar de tributación una importante fuente de ingresos, lo que hace pensar en la necesidad de modificar el concepto de EP. En concreto, las plataformas colaborativas actúan habitualmente mediante medios virtuales, en concreto, mediante páginas webs, por lo que se ha planteado la duda de si éstas pueden ser consideradas como un EP. Al darse una respuesta negativa por la OCDE, se ha propuesto adaptar el concepto de EP a esta nueva realidad económica, considerándose que una empresa cuenta con un EP en un país tercero cuando mantenga una presencia digital significativa en dicho país.

Por último, en relación a las modalidades de tributación directa de los clientes finales del servicio o adquirientes del bien objeto del contrato, cabe hacer mención aparte a los mismos, debido a que la particularidad de estos sujetos a la hora de tributar por el IS, por el IRPF o por el IRNR, cuando sean

considerados sujetos pasivos de tales tributos, radica en la posibilidad de deducirse los gastos soportados cuando tengan la consideración de empresarios o profesionales y el gasto quede vinculado a su actividad económica. Además, cuando el tipo de consumo colaborativo sea el arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles con fines turísticos, los clientes finales serán considerados sujetos pasivos de los Impuestos Turísticos en aquellas Comunidades Autónomas donde se encuentren instaurados. Respecto a este último tipo de tributo, dos de los problemas más relevantes a efectos de su naturaleza jurídica son, por un lado, su coloquial denominación como Tasas Turísticas, cuando en realidad el hecho imponible que genera la sujeción a imposición a este tipo de tributo es característico de los impuestos y no de las tasas –no supone la prestación de un servicio público, sino un acto de consumo del contribuyente-, y por otro lado, su erróneo encuadramiento como tributo directo por la Ley Balear 2/2016, debido a que gravan una manifestación indirecta de la riqueza –pernoctación en establecimientos hoteleros- típica de los impuestos indirectos.

Respecto a la tributación indirecta, la tributación por el IVA, en lo que atañe a las plataformas colaborativas, no generará problema alguno, debido a que cumplen con todos los requisitos previstos en la LIVA para ser considerados sujetos pasivos del citado Impuesto. Sin embargo, en cuanto a los prestadores del servicio o suministradores del bien, serán considerados sujetos pasivos cuando cumplan los requisitos descritos en la normativa vigente, si bien, será necesario considerar si, por las condiciones en que realizan la prestación del servicio o el suministro del bien, se encuentran incluidos en alguno de los supuestos de exención previstos por la LIVA. En este último caso, la exención en el IVA podrá determinar que queden sujetos al ITPO. Así, en el caso del prestador del servicio de alojamiento dentro de la empresa Airbnb, será considerado sujeto pasivo del IVA cuando preste servicios complementarios propios de la industria hostelera. Por el contrario, cuando no preste tales servicios, sino que tan sólo preste el servicio de alojamiento, la operación quedará gravada por el ITPO.

Tener en cuenta que dentro de la imposición indirecta, los clientes finales podrán deducirse el IVA soportado, siempre y cuando sean

considerados sujetos pasivos del citado tributo y la adquisición del bien o la prestación del servicio quede afectada a su actividad profesional. En el caso contrario, es decir, que no sean considerados sujetos pasivos del IVA, deberán tributar por el ITPO. Cuando estos sujetos deban tributar por el ITPO, al igual que en caso de los Impuestos Turísticos, para garantizar la recaudación de ambos tributos, se plantea la necesidad de establecer como sustitutos del cliente final a las plataformas colaborativas, llegando incluso a aparecer los denominados “agentes colaboradores” en la recaudación de los tributos.

Conviene, para terminar, hacer referencia a que este nuevo modelo colaborativo, aun cuando en los últimos años surgen resoluciones judiciales cuyas soluciones buscan adaptar la normativa tributaria vigente a este novedoso ámbito, puede provocar la aparición de situaciones irregulares, bien porque las partes pretendan simular un tipo de negocio distinto al colaborativo para conseguir eludir el hecho imponible generador de tributación, directa o indirecta; bien porque el fenómeno colaborativo termine provocando situaciones de economía sumergida; o bien, porque al fijar la residencia en territorios considerados paraísos fiscales, la obligación de informar a efectos fiscales pueda quedar limitada.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Airbnb (2019). *Cómo funciona Airbnb*. 2019 Airbnb, Inc. Recuperado de <https://www.airbnb.es/help/article/2503/how-airbnb-works>.

Aldazabal, J. (15 de octubre de 2016): “La economía del acceso”. *Noticias de Gipuzkoa*.

Alonso Peláez, A. (2014). *Factores determinantes del consumo colaborativo como nuevo paradigma económico*. Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales, Universidad de León, TFG.

Antón Antón, A. y Bilbao Estrada, I. (2016): “El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para a fiscalidad”. *Documentos, nº26*. Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

BANKIA. Bankia [en línea]: *¿En qué se diferencian la economía colaborativa, bajo demanda y de acceso?*. España. Recuperado de <https://www.blogbankia.es/es/blog/en-que-se-diferencian-la-economia-colaborativa-bajo-demanda-y-de-acceso.html>.

Bará, M. (2017): “Economía colaborativa: qué es y beneficios”. *El blog de retos para ser directivo*.

Beltran i Cangròs, A. (2018): “Plataformas de economía colaborativa: una mirada global”. *Noticias, Actualidad*. The Ostelea School of Tourism & Hospitality.

Bostman, R. y Rogers, R. (2010). *What’s Mine Is Yours: The Rise of Collaborative Consumption*. Londres: HarperBusiness; 56722nd edición, 2010.

British Broadcasting Corporation Mundo. BBC [en línea]: *Qué es la “economía gig”, por qué está creciendo tan rápido y cuáles son sus riesgos*. Londres. Recuperado de <https://www.bbc.com/mundo/noticias-41156141>.

Centro de Estudios Financieros. (2019). *El Impuesto sobre la Renta de No Residentes*. Guía Fiscal Impuestos. Recuperado de <https://www.fiscal-impuestos.com/guia-fiscal-capitulo-9-irnr-impuesto-renta-no-residentes>.

Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE. (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio*. España: Instituto de Estudios Fiscales.

Domínguez Martínez, J.M. (2017): “La economía colaborativa: la sociedad ante un nuevo paradigma económico”. *EXtoikos*, nº19. Instituto Econospérides, La Rioja.

Durán, M.L. (2017). Problemática jurídica de la economía colaborativa: especial referencia a la fiscalidad de las plataformas. *Anuario Facultad de Derecho-Universidad de Alcalá* (1888-3214).

García-Moya, A.M. (2018). *Trascendencia fiscal del consumo colaborativo a través de la plataforma “Airbnb”. Situación actual y propuestas regulatorias*. Universidad Complutense de Madrid, Facultad de Derecho, Madrid, TFM.

Centro de Innovación y Negocios. Medellín [en línea]: *La producción colaborativa*. Colombia. Recuperado de: <https://www.rutanmedellin.org//es/recursos/abc-de-la-innovacion/item/produccion-colaborativa>.

Écija, The Law Clinic (12 de marzo de 2018): “Nueva sentencia a favor de UBER: para los Tribunales australianos no existe relación laboral”. *Blog de ECIIJA*.

Melián González, S. y Bulchand Gidumanl, J. (2017): “¿Qué legislación debería aplicarse a la economía colaborativa?” *Smarttravel news*.

Montesinos, S. (2016): “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del Derecho Tributario”. *Economía Industrial*, (402).

Navio, J.; Santaella, J.; Portilla, J.A. y Martín, J. (2016). *Informe sobre economía colaborativa*. Madrid: Colegio Oficial de ingenieros de telecomunicación.

Ostelea School of Tourism & Hospitality (2018). *Plataformas de Economía Colaborativa: Una Mirada Global*. Recuperado de: <https://www.ostelea.com/actualidad/noticias/se-preve-que-el-sector-de-la-economia-colaborativa-aumente-sus-ingresos-un-2000>.

Patent Box. (Sin fecha). En Wikipedia. Recuperado el 17 de Junio de 2019 de https://es.wikipedia.org/wiki/Patent_Box#Patent_Box_en_Espa%C3%B1a.

Ramos Herrera, A.J. y Calvo Vérguez, J. (2017): “La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en la economía colaborativa. Una aproximación a sus aspectos conflictivos”. *Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transporte*, (15/2017). Págs.108-125.

Rodríguez, R. (2017): “Modelos de negocio en la economía colaborativa: síntesis y sugerencias”. *Esic Market Economics and Bussines Journal*, vol.48, núm.2, 255-274. ESIC Editorial, ESIC Business & Marketing School. Universidad de Murcia.

Rozas, J.A. (2017): “¿Hacia un impuesto sobre actos jurídicos digitales?”. *Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transporte*, (15/2017). Págs.126-140.

Sánchez, M.A. (2019): “Cuestiones tributarias y economía colaborativa”. *Revista Quincena Fiscal*, núm.18/2017. Aranzadi Instituciones, Thomson Reuters.

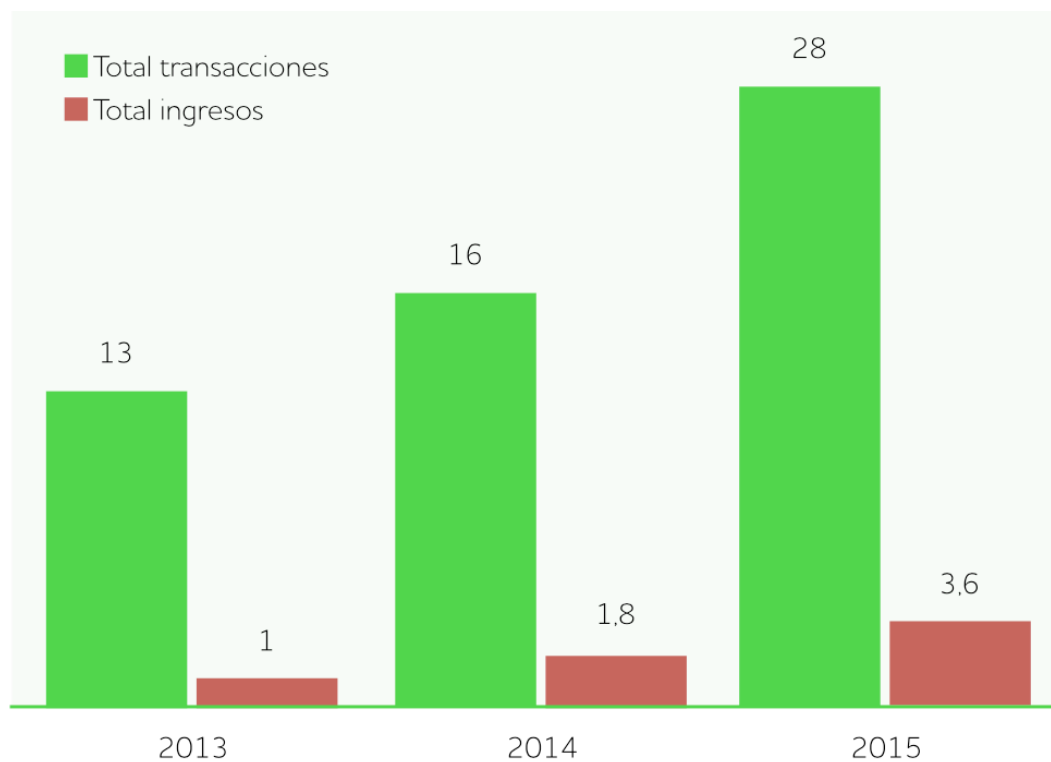
Sharing España (2017). *Los modelos colaborativos y bajo demanda en plataformas digitales*. Recuperado de: <https://www.adigital.org/informes-estudios/los-modelos-colaborativos-demanda-plataformas-digitales/>

Titania Compañía Editorial, S.L. El Confidencial [en línea]: La economía de las plataformas como base del crecimiento empresarial. La digitalización de los negocios. España. Recuperado de https://brands.elconfidencial.com/empresas/2016-05-23/economia-plataformas-accenture-technology-vision_1202753/.

Uber. (2019). *Cómo funciona Uber*. 2019 Uber Technologies Inc. Recuperado de <https://www.uber.com/es-ES/about/how-does-uber-work/>

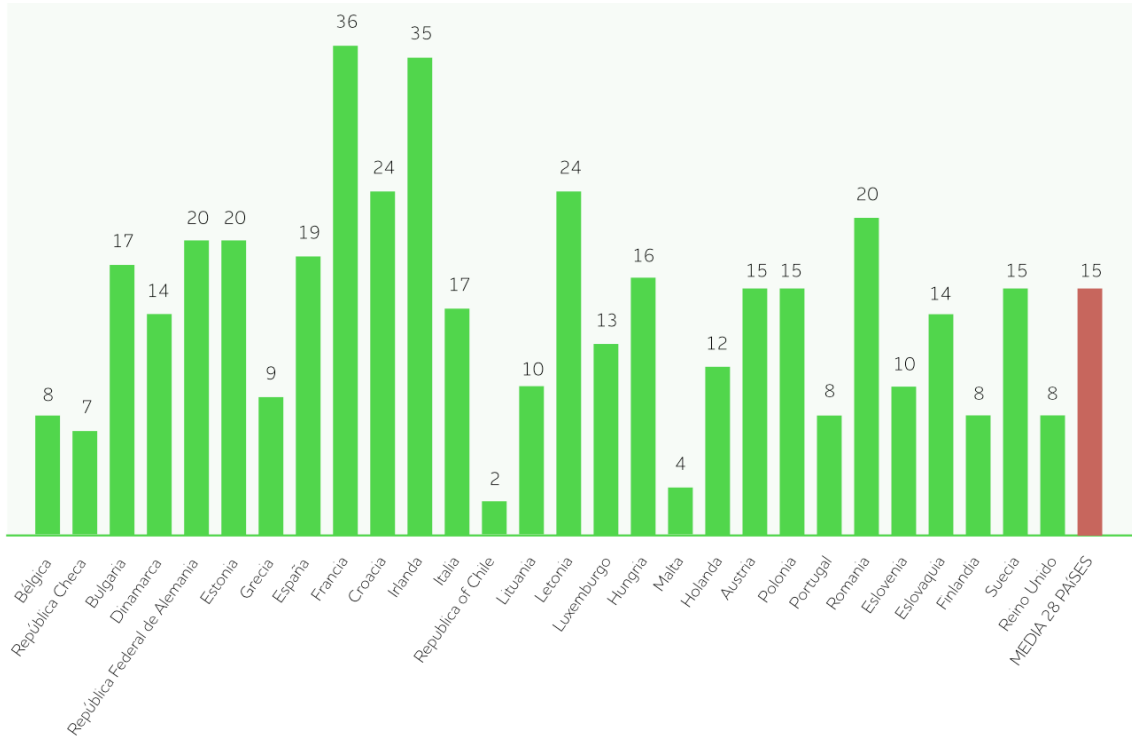
Zapatero Gasco, A. (2017): “La tributación en el IRPF de los rendimientos percibidos a través de la plataforma AIRBNB: aspectos controvertidos”. *Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transporte*, (15/2017). Págs.84-107.

**ANEXO 1. TOTAL DEL VALOR DE LAS TRANSACCIONES E
INGRESOS DE LAS PLATAFORMAS COLABORATIVAS EN EUROPA
(2013-2015).**



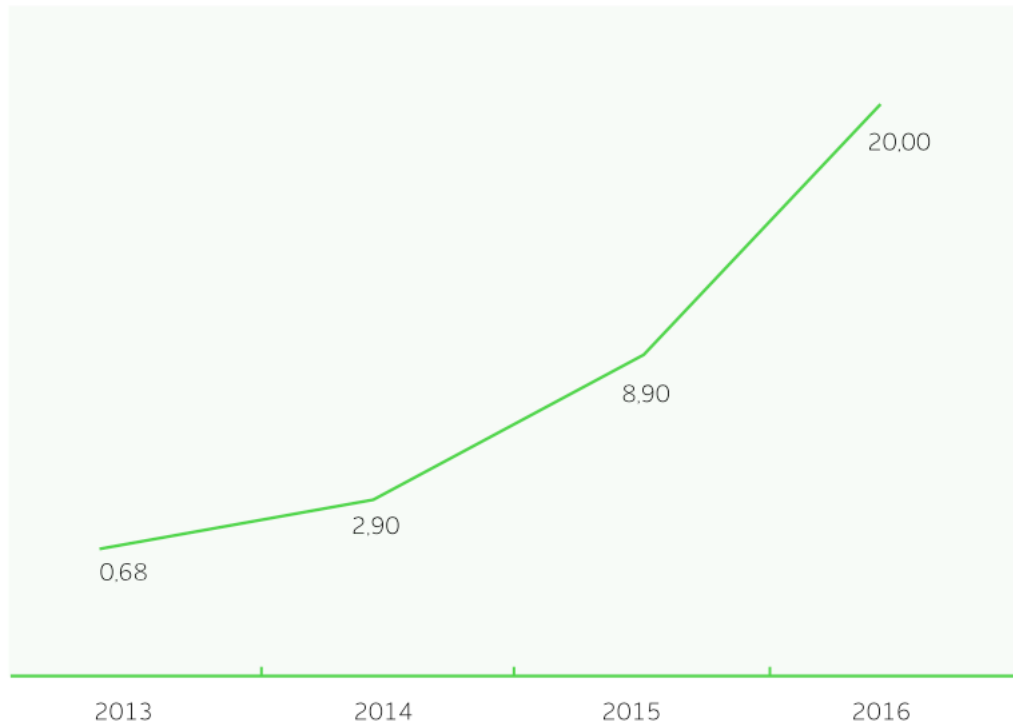
Fuente: PwC analysis (2016).

**ANEXO 2. USO DE PLAS PLATAFORMAS COLABORATIVAS EN LA
UNIÓN EUROPEA (2016). EN PORCENTAJE.**



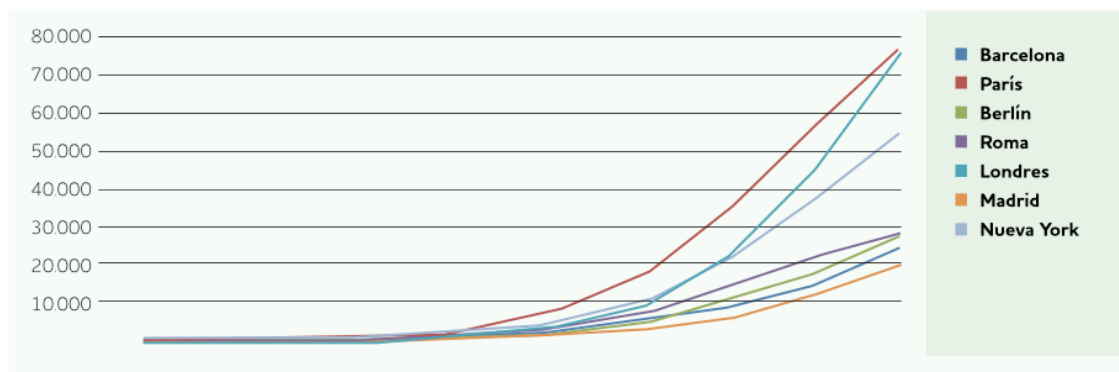
Fuente: Comisión Europea (2016).

ANEXO 3. INGRESOS DE UBER ENTRE LOS AÑOS 2013 Y 2016. EN BILLONES DE DÓLARES.



Fuente: Bloomberg, 2016.

ANEXO 4. NÚMERO DE ALOJAMIENTOS TURÍSTICOS EN LAS PRINCIPALES CIUDADES, PUBLICITADOS EN AIRBNB, ENTRE LOS AÑOS 2008 Y 2017. COMPLETOS, HABITACIONES SUeltas Y HABITACIONES COMPARTIDAS.



	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017
Barcelona	-	1	40	280	1000	2500	4800	8700	15000	24000
Paris	1	47	251	907	3600	8400	18000	35000	56000	76000
Berlín	4	9	88	462	1200	2500	5000	11000	18000	27000
Roma	6	15	126	631	1800	3800	7600	14000	22000	28000
Londres	-	7	84	497	2600	4900	10000	23000	45000	74000
Madrid	-	-	30	166	729	1500	2900	6100	12000	20000
Nueva York	6	121	446	1300	3100	5700	11000	22000	37000	54000

Fuente: Airdna, 2017.