



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Grado en Derecho

Régimen tributario del alojamiento colaborativo

Presentado por:

Andrea de León Marcos

Tutelado por:

Susana Anibarro Pérez

Valladolid, 29 de enero de 2021

RESUMEN

La economía colaborativa, entendida como el intercambio entre particulares de bienes y servicios, que permanecían ociosos o infrautilizados, a cambio de una compensación entre las partes, representa una alternativa al tradicional sistema de consumo, que está adquiriendo en estos últimos años una posición cada vez mas relevante en nuestra sociedad. Con la crisis económica global que tuvo lugar entre los años 2007 y 2008, el uso de internet y el despliegue de las aplicaciones móviles, surge en este nuevo modelo de consumo el denominado alojamiento colaborativo, el cual puede definirse como la cesión temporal de uso (total o parcial) de inmuebles residenciales por particulares, a través de intermediarios. Su reciente presencia genera dudas acerca del encuadre normativo aplicable a este nuevo ámbito económico y, particularmente, en lo que respecta al ordenamiento jurídico - tributario. Así, el presente trabajo trata de analizar las normas fiscales vigentes aplicables al ámbito del alojamiento colaborativo, para lo cual será necesario realizar un estudio detallado de la tributación de cada uno de los sujetos intervinientes, tanto desde el punto de vista de la tributación directa como desde el punto de vista de la tributación indirecta.

PALABRAS CLAVES

Alojamiento colaborativo, viviendas de uso turístico, anfitrión, huésped, plataforma colaborativa, tributación directa e indirecta.

ABSTRACT

The collaborative economy, understood as the exchange between individuals of goods and services, which remained idle or underutilized, in exchange for compensation between the parties, represents an alternative to the traditional consumption system, which in recent years is acquiring an increasingly relevant position in our society. With the global economic crisis that took place between 2007 and 2008, the use of internet and the deployment of mobile applications, the so - called collaborative hosting arises in this new consumption model, which can be defined as the temporary transfer of use (total or partial) of residential properties by individuals, through intermediaries. Its recent presence raises doubts about the regulatory framework applicable to this new economic field and, particularly, with regard to the legal - tax system. So, this elaboration attempts to analyse the current tax regulations applicable to the field of collaborative hosting, for which it will be necessary to carry out a detailed study of the taxation of each of the intervening subjects, both from the point of view of direct taxation and from the point of view of indirect taxation.

KEYWORDS

Collaborative hosting, houses for tourist use, host, guest, collaborative platform, direct and indirect taxation.

INDICE

I. INTRODUCCIÓN.....	5
II. ALOJAMIENTO COLABORATIVO. ASPECTOS GENERALES.....	8
2.1. Origen del alojamiento colaborativo.....	8
2.2. Concepto, clases y naturaleza.....	11
2.2.1. Concepto.....	11
2.2.2. Clases.....	12
2.2.3. Naturaleza.....	14
2.3. Sujetos.....	16
2.3.1. Elementos subjetivos.....	16
2.3.2. Relaciones entre los anfitriones y los huéspedes (relaciones horizontales).....	22
2.3.3. Relaciones entre los usuarios y las plataformas (relaciones verticales).....	23
2.4. Normativa.....	25
2.5. Ventajas e inconvenientes del alojamiento colaborativo.....	28
2.6. Viviendas de uso turístico en España.....	30
III. RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL ALOJAMIENTO COLABORATIVO.....	33
3.1 Consideraciones previas.....	33
3.2 Tributación directa.....	36
3.2.1 Impuesto sobre Sociedades.....	37
3.2.2 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	39
3.2.3 Impuesto sobre la Renta de No Residentes.....	48
3.2.4 Impuesto sobre Actividades Económicas.....	51
3.2.5 Impuesto sobre el Patrimonio.....	53
3.2.6 Impuesto sobre Bienes Inmuebles.....	54
3.2.7 Impuestos Turísticos.....	54
3.3 Tributación indirecta.....	56
3.3.1 Impuesto sobre el Valor Añadido.....	56
3.3.2 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.....	61

3. 4 Control tributario.....	62
IV. CONCLUSIONES.....	64
V. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS	70
VI. ANEXO	73

I. INTRODUCCIÓN

Es evidente que, en los últimos años, el modelo de consumo tradicional, donde los consumidores acudían a los establecimientos comerciales para adquirir en propiedad un producto o para la prestación de un servicio concreto a cambio de un precio, ha quedado relegado a un segundo plano.

La aparición de Internet, y en concreto la reciente proliferación de aplicaciones y plataformas online que permiten crear puntos de conexión entre empresarios y consumidores sin necesidad de desplazamientos, unida a la disminución de la renta entre estos últimos a consecuencia de la crisis económica global que tuvo lugar entre los años 2007 y 2008, han supuesto un cambio en las preferencias de los consumidores, surgiendo, con ello, una nueva generación que prefiere ahora compartir bienes y/o servicios a través de plataformas online, reinventado, con ello, las estructuras tradicionales de mercado para convertirlas en otras más coherentes con los valores defendidos, más respetuosas con el medio ambiente y, sobretodo, más eficaces. Es decir, ha surgido una generación de consumidores que prefiere el “uso” o “intercambio” antes que la “propiedad”.

De esta forma, aparece lo que se ha denominado como “economía colaborativa” o “economía compartida”, la cual, si bien, no es un fenómeno de reciente creación, ha sido en los últimos años cuando mayor repercusión ha alcanzado, especialmente a partir de 2014. Según la Comisión Europea, la economía colaborativa se refiere a modelos de negocios en los que se facilitan actividades mediante plataformas colaborativas que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o servicios ofrecidos a menudo por particulares¹. Y la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia define a la misma como “el intercambio entre particulares de bienes y servicios, que permanecían ociosos o infrautilizados, a cambio de una compensación pactada entre las partes”². De manera que, la economía colaborativa se caracterizaría por ofrecer a cualquier ciudadano la posibilidad de crear productos o de prestar servicios, destinados a ser utilizados por varias personas, pero bajo una misma seña de identidad, la colaboración.

¹ COMISIÓN EUROPEA. “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”. COM (2016) 356 final, de 2 de junio de 2016.

² COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y LA COMPETENCIA (2016). “Conclusiones preliminares sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la económica colaborativa”.

Ahora bien, conviene matizar que la doctrina discrepa acerca de qué ha de entenderse efectivamente por economía colaborativa, pues si bien una parte de la misma ha defendido que bajo este término puede incluirse cualquier actividad que se realice a través de plataformas online, con independencia de que exista ánimo de lucro o no; otra parte de la doctrina ha defendido que solo existe economía colaborativa cuando ésta se realiza entre iguales gracias a la intermediación de una plataforma online sin ánimo de lucro. De manera que, lo mejor sería sustituir el término “economía colaborativa” por el de “servicios a través de plataformas virtuales”³.

Pues bien, uno de los múltiples sectores en los que mayor incidencia ha tenido la economía colaborativa ha sido el del alojamiento, propiciando la aparición de un nuevo modelo de hospedaje denominado “alojamiento colaborativo”, mediante el cual los propietarios de viviendas o de cualquier habitación susceptible de ser utilizada como alojamiento, las publicitan a través de plataformas online, poniéndolas temporalmente a disposición de clientes, ya sea de forma gratuita, ya sea a cambio de un precio.

De esta forma, el objeto del presente trabajo será el de analizar la regulación jurídica aplicable al alojamiento colaborativo y, más en concreto, el de analizar la aplicación de la normativa tributaria a este nuevo modelo de hospedaje.

En el primer epígrafe desarrollaremos los aspectos generales del alojamiento colaborativo, para lo cual tendremos en cuenta los tres problemas que surgen en torno al alojamiento colaborativo.

En primer lugar, se cuestiona si esta nueva forma de alojamiento puede ser calificado como de colaborativo o no. Pues bien, tratando de dar una solución a este problema, en este trabajo analizaremos el concepto, las clases y la naturaleza del alojamiento colaborativo. En segundo lugar, se discute, por un lado, si los propietarios de las viviendas han de merecer la calificación de particulares o, si, por el contrario, han de ser calificados como empresarios; y, por otro lado, se plantea la posibilidad de que las plataformas online, además de actuar como intermediarios, presten algún servicio relacionado directamente con el alojamiento. En relación con este segundo problema, analizaremos quiénes son los sujetos que intervienen, a

³ GOSÁLBEZ PEQUEÑO, Humberto: *El régimen jurídico del turismo colaborativo*, Wolters Kluwer, 2019, págs. 25 y 26.

la vez que estudiaremos cuáles son las relaciones que les unen. Y, por último, se cuestiona si este nuevo modelo de negocio tiene encuadre o no en nuestro ordenamiento jurídico, para lo cual detallaremos la normativa existente en el mundo, centrándonos especialmente en la normativa existente en nuestro país.

Una vez determinados estos aspectos generales, en el tercero de los epígrafes nos centraremos en el estudio del régimen tributario del alojamiento colaborativo, analizando tanto la tributación directa como la indirecta de las diferentes partes intervinientes, ya que, debido a sus características específicas, en cada caso su tributación será de una forma o de otra. Asimismo, en este apartado también abordaremos el análisis del control tributario al que han de someterse las plataformas que intermedian en el alquiler de viviendas turísticas por parte de la Agencia Tributaria Española.

Finalmente, el trabajo concluye con un último epígrafe dedicado a la exposición de las conclusiones que pueden considerarse más relevantes.

II. ALOJAMIENTO COLABORATIVO. ASPECTOS GENERALES

2.1. Origen del alojamiento colaborativo.

El alojamiento colaborativo es un fenómeno que ha existido siempre en nuestra sociedad, si bien en los últimos años es cuando mayor repercusión ha alcanzado. En sus inicios, el alojamiento colaborativo surgió como la posibilidad de compartir o intercambiar la vivienda propia (por completo o por habitaciones), entre particulares, sin contraprestación económica alguna. Es decir, los usuarios intercambiaban sus viviendas o alguna de sus habitaciones por el solo placer de vivir nuevas experiencias, distintas a las proporcionadas por la industria tradicional, pero sin mediar transacción económica o pecuniaria.

Ahora bien, este intercambio inicial de bienes *peer to peer* o de particular a particular ha evolucionado hoy hacia un sistema más complejo, donde el anfitrión pone a disposición del huésped el uso de su vivienda a cambio ahora de una cantidad determinada de dinero. Una de las principales causas que justificó este cambio fue la crisis económica que tuvo lugar en 2008, la cual propició una pérdida en el poder adquisitivo de los consumidores, los cuales empezaron a preferir el régimen de alquiler en lugar del régimen de propiedad, a la vez que los propietarios empezaron a alquilar aquellas viviendas que quedaron infrutilizadas como forma de contribuir a la economía familiar. Asimismo, el uso de la tecnología, que permite abaratar los costes transaccionales e incrementar las posibilidades de visualización y puesta en contacto entre las partes sin necesidad de desplazamientos, unida a la generalización de realizar pagos de forma segura través de internet y al cambio en la cultura en materia de consumo / sostenibilidad, han dado lugar a una progresiva creación de empresas que, a través de sus páginas web, ofertan este tipo de alojamiento de forma rápida y sencilla.

La Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia se ha pronunciado en favor de estas nuevas plataformas colaborativas sosteniendo que son *“mercados de varios lados, en las cuales cada uno de los lados del mercado recibe valor por la existencia del otro o de los otros dos lados, al tiempo que se benefician mutuamente de un efecto red y realizan la función de catalizador entre los distintos lados del mercado, permitiendo resolver el problema de coordinación entre la oferta y la demanda”*⁴. De

⁴ COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y DE LA COMPETENCIA (2016). “E/CNMC/004/15 Estudio sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa”.

manera que la novedad no radica tanto en el modelo de alojamiento o en el destino turístico, sino más bien en el modo masivo en que estos alojamientos son ofrecidos en el mercado a través de plataformas webs.

A día de hoy, existen más de 20.000 webs que se dedican a ese tipo de actividad (Airbnb, Vrbo, HomeExchange, HomeForHome, IntercambioCasas...), si bien la más conocida es la empresa americana Airbnb. Airbnb fue creada en San Francisco en 2008, bajo el acrónimo “airbed and breakfast”, en español “camas de aire y desayuno”. En ella las personas ponen sus casas (completas o por habitaciones) a disposición de los viajeros, por el precio que cada uno estime oportuno, recibiendo la plataforma una comisión de los huéspedes (del 6 al 12%) y una comisión de los anfitriones (del 3%). En 2019, Airbnb contaba con más de 7 millones de anuncios en todo el mundo, estando presente en más de 220 países ⁵, mientras que el número de hoteles en todo el mundo fue de 402.933 ⁶. No obstante, se afirma que el mercado del alojamiento colaborativo está dominado por ofertas que verdaderamente no responden al modelo de alojamiento colaborativo, sino que se trata de ofertas propias del alojamiento tradicional en las que se utilizan plataformas colaborativas.

En España, el origen del alojamiento colaborativo se remonta a la entrada en vigor de la Ley 4/2013, de 4 de junio, sobre medidas de flexibilización y fomento del mercado de alquiler de la vivienda, que modificó la Ley 29/1994 de Arrendamientos Urbanos (en adelante, LAU), al excluir de su ámbito de regulación la cesión temporal del uso de la totalidad de una vivienda, comercializada en canales de oferta turística y realizada con una finalidad lucrativa. Si bien, antes de la promulgación de esta ley, el alojamiento colaborativo ya había estado presente en nuestro país, aunque no de una forma tan generalizada.

Por ejemplo, en 1957, la Orden de 14 de junio⁷ regulaba en sus artículos 24 a 28 el alojamiento de huéspedes en casas particulares como forma de complementar la capacidad de los establecimientos hoteleros en casos de excesiva afluencia. Si bien, esta Orden fue derogada posteriormente por la Orden de 19 de julio 1968, quedando prohibido el alojamiento de huéspedes eventuales en casas particulares. No obstante, a pesar de esta

⁵ Airbnb Newsroom (2020). Datos básicos. (Disponible en <https://news.airbnb.com/es/fast-facts/>; última consulta: 27/11/2020).

⁶ Infogram (2019). *¿Cuántos hoteles hay en el mundo?*. Disponible en: <https://infogram.com/todos-los-hoteles-del-mundo-2019-1h7g6kqd9mzo6oy>. [Consulta: 27 /11/2020].

⁷ Orden de 14 de junio de 1957, acordada en Consejo de Ministros, por la que se regula la Hostelería.

prohibición, la Circular de 2 de mayo de 1972, aprobada por la Dirección General de Promoción del Turismo y del Servicio de Extensión Agraria, permitía la concesión de préstamos sin intereses a aquellos agricultores que habilitaran sus casas para alojar en ellas a familias de la ciudad que desearan disfrutar de sus vacaciones en contacto con la naturaleza⁸.

Asimismo, en 1982, el Real Decreto 2877/1982 definía por primera vez las viviendas de uso turístico, en contraposición a los apartamentos turístico, dejando su regulación a la libre voluntad de las partes.

Las causas que propiciaron la generalización del alojamiento colaborativo en España fueron: i) en primer lugar, la desaparición del papel de intermediario desarrollado hasta entonces por las agencias de viaje, realizado ahora por los propios turistas que, de forma rápida, sencilla y menos costosa, pueden contactar directamente con los prestadores de alojamiento a través de internet. ii) y, en segundo lugar, la adquisición por parte de los españoles de segundas viviendas que, como consecuencia de la burbuja inmobiliaria, fueron utilizadas como alojamiento colaborativo para obtener ingresos extra.

Así, España se ha convertido hoy en día en uno de los países en los que el alojamiento colaborativo ha tenido mayor expansión, no solo por su enorme nivel de turismo, sino también por el amplio volumen de recursos con los que cuenta. Según las estadísticas, España se sitúa en el tercer puesto del ranking de países más populares para realizar este tipo de alojamiento, después de Francia y Estados Unidos. Y dentro de la península las Comunidades Autónomas favoritas para practicar en 2019 el alojamiento colaborativo fueron Cataluña (86.800 pernoctaciones), Andalucía (54.200 pernoctaciones), la Comunidad Valenciana (37.400 pernoctaciones), Islas Baleares (27.400 pernoctaciones) y la Comunidad de Madrid (20.000 pernoctaciones)⁹. No obstante, a consecuencia del COVID - 19 y las restricciones impuestas a consecuencia de ello, en el año 2020 el número pernoctación ha sido más inferior, prefiriendo muchos anfitriones convertir el arrendamiento de viviendas de uso turístico a arrendamientos para largo plazo.

⁸ GARCÍA SAURA, Pilar Juana: *“Viviendas de Uso Turístico y Plataformas colaborativas en España. Aproximación al Régimen Jurídico”*. Dykinson S.L, 2019, págs. 32 y 33.

⁹ El digital sur (2019). *El Intercambio de casas crece un 44% en España con respecto a 2018*. Disponible en: <https://eldigitalsur.com/nacional/intercambio-casas-crece-44-espana-respecto-2018/>. [Consulta: 27/11/2020].

2.2. Concepto, clases y naturaleza.

2.2.1. Concepto.

Son muchas las acepciones que existen acerca de este modelo de economía colaborativa. Por un lado, se ha definido el alojamiento colaborativo como la actividad que se viene desarrollando a través de plataformas de interconexión que permiten a los usuarios gozar de espacios físicos (habitaciones o viviendas completas) que son ofertados por otros usuarios sin que medie una relación previa entre ellos ¹⁰, si bien la más adecuada es aquella que lo define como la cesión temporal del uso (total o parcial) de inmuebles residenciales, a través de intermediarios, por particulares ¹¹.

Así, el alojamiento colaborativo consiste en una nueva modalidad de alojamiento en la que los dueños de viviendas o habitaciones publicitan estos espacios a través de plataformas digitales, con el único fin de que futuros clientes puedan disponer de ellos de forma temporal, produciéndose, por tanto, una relación triangular: i) El arrendador o anfitrión. ii) El arrendatario o huésped. iii) Y los intermediarios o plataformas digitales, que actúan como punto de conexión entre el anfitrión y el huésped permitiendo la formalización del contrato de alojamiento, a la vez que informan sobre las opiniones de otros huéspedes y permiten realizar el pago. Si bien, en muchas ocasiones, el alojamiento colaborativo también podrá llevar consigo relaciones con terceros, como por ejemplo los vecinos, el personal doméstico e, incluso, la propia familia del anfitrión.

Desde un punto de vista institucional, la Comisión Europea definió el alojamiento turístico como la estructura empresarial que presta regularmente un servicio de alojamiento de forma colectiva o de forma privada. Así, el alojamiento colectivo puede definirse como aquella actividad orientada a ofertar a los turistas la posibilidad de pernoctar en una vivienda, habitación o espacio habilitado para ello. Y, el alojamiento privado puede definirse como el practicado entre particulares, pero sin desarrollar una actividad económica.

Y desde un punto de vista jurídico, el artículo 5, letra e) de la LAU identifica el alojamiento colaborativo con el término “vivienda de uso turístico”, definiéndolo como “la cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones

¹⁰ GOSÁLBEZ PEQUEÑO, Humberto. “*El régimen jurídico del turismo colaborativo*”, *ob.cit.*, pág. 138.

¹¹ DE LA ENCARNACIÓN VALCÁRCEL, Ana María: *La regulación del alojamiento colaborativo de viviendas de uso turístico y alquiler de corta estancia en el derecho español*, Thomson Reuters Aranzadi, 2018.

de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística o por cualquier otro modo de comercialización o promoción, y realizada con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial”. Se trata de un concepto impreciso que ha sido perfeccionado por la normativa autonómica.

2.2.2. Clases.

Dentro del alojamiento colaborativo podemos encontrar diferentes posibilidades de alojamiento, ya que en la actualidad no existe un único modelo, sino múltiples variantes.

Una primera clasificación que puede hacerse del alojamiento colaborativo es aquella que distingue entre el alojamiento colaborativo gratuito o puro y el alojamiento colaborativo oneroso. El modelo de alojamiento colaborativo puro es aquel en el que simplemente existe un intercambio entre particulares, sin que medie transacción pecuniaria alguna, primando el goce vacacional sobre el aspecto económico. Por el contrario, el modelo de alojamiento colaborativo oneroso es aquel en el que se produce un intercambio entre particulares, pero mediando una transacción económica.

Dentro del modelo de alojamiento colaborativo puro podemos englobar a su vez distintas tipologías, siendo las más destacadas las siguientes:

1. *Couchsurfing* o “*surfeando un sofá*”, consiste en prestar el sofá de la vivienda para que otros puedan dormir en él, de una forma gratuita y con la sola finalidad de un intercambio cultural.
2. *Nightswapping* o “*trueque de noches*”. Es un híbrido entre Airbnb y el *couchsurfing*, que se creó para subsanar ciertos errores concurrentes en el resto de los modelos de alojamiento colaborativo y que consiste en la oferta de casas o habitaciones para acoger a huéspedes, por el que se genera un saldo de noches, que después el propietario de las mismas puede canjear alojándose en cualquier otra casa o habitación en la que también haya un *nighswapping*, todo ello gratis.

Ahora bien, puede entenderse que en el *couchsurfing* y en el *nightswapping* sí que existe una cierta onerosidad en la medida en que el alojamiento se produce a cambio de otras “prestaciones”, como por ejemplo practicar el idioma durante la estancia, participar en las

ciudades viviendo una experiencia mucho más real o la posibilidad de ser acogido en la casa del huésped en el futuro. Así, puede decirse que en estos dos modelos existe una contraprestación en especie.

3. *Homeexchange* o “*intercambio de casas*”, consistente en el intercambio de casas entre particulares, ya sea al mismo tiempo o en fechas diferentes, ya sea recíprocamente o no, sin coste alguno.

Cabe destacar que, en estos últimos años, el alojamiento colaborativo gratuito o puro únicamente representó un 7% de la cuota total del mercado del alojamiento colaborativo español, mientras que el alojamiento colaborativo oneroso supuso un 93% ¹².

Una segunda clasificación es aquella que distingue entre el alojamiento colaborativo en el que el anfitrión es una persona física que, esporádicamente, se dedica a alquilar su vivienda a través de una plataforma y el alojamiento colaborativo en el que el anfitrión es una persona jurídica o empresa que de forma habitual se dedica a alojar particulares en viviendas propias.

El modelo más frecuente es el primero, donde los particulares ofrecen su vivienda en plataformas colaborativas. Sin embargo, este modelo no está exento de controversias ya que, tal y como veremos más adelante, por un lado, se discute si los anfitriones actúan como empresarios o no y, por otro lado, se discute si la función de las plataformas es la propia de la de la sociedad de la información o, si, por el contrario, prestan algún otro servicio además del propio de la intermediación.

Finalmente, podemos hacer una tercera clasificación del alojamiento colaborativo en función del bien que se alquila, alojamiento en viviendas enteras (cesión completa) o alojamiento en habitaciones privadas en viviendas compartidas (cesión parcial).

En la primera modalidad, el anfitrión cede por completo su vivienda al huésped durante el periodo de tiempo pactado. En este caso, la vivienda deberá contener los suministros básicos (agua, luz y gas), así como aquellos que específicamente figuren en el

¹² Informe EXCELTUR (2016). *Valoración turística empresarial de 2015 y perspectivas para 2016*. Disponible en: <http://www.exceltur.org/perspectivas-turisticas/>. [Consulta: 28/11/2020].

anuncio (wifi, aire acondicionado, etc.). Asimismo, la vivienda deberá contar con los elementos necesarios para que el huésped pueda desarrollar su alojamiento con normalidad (sábanas, mantas, útiles de cocina, cubiertos, etc.).

Por el contrario, en la segunda modalidad, el anfitrión no abandona la vivienda, sino que tan solo cede una parte de la misma (denominada unidad habitacional), la cual podrá estar compuesta a su vez por una diversidad de elementos (aseo, terraza, etc.). Asimismo, el huésped también podrá hacer uso de los elementos comunes de la vivienda, según se haya determinado. Esta modalidad está plenamente vinculada al alojamiento colaborativo, teniendo, sobre todo, un importante arraigo en la cultura anglosajona, donde los propietarios de inmuebles ofrecían servicios en su propio domicilio, prestado alguna de sus habitaciones y proporcionando también el desayuno.

2.2.3. Naturaleza.

Uno de los principales problemas a los que se enfrenta el alojamiento colaborativo es su naturaleza jurídica. Tradicionalmente, las cesiones de viviendas se han articulado a través de la figura del arrendamiento, pero teniendo en cuenta su finalidad (le cesión de una vivienda o de una unidad habitacional), es evidente que el alojamiento colaborativo puede dar paso a varios tipos de arrendamientos. Así, la cuestión que se plantea es si el alojamiento colaborativo es un arrendamiento de temporada, un arrendamiento turístico o un arrendamiento de cosa. Se trata de figuras muy parecidas, pero que, sin embargo, discrepan en cuanto al régimen jurídico aplicable.

En España, la LAU define en su artículo 3 el arrendamiento de temporada como *aquel que, recayendo sobre una edificación, tenga como primordial destino uno distinto al de satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario. En especial, tendrán esta consideración los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea de verano o cualquier otra, y los celebrados para ejercerse en la finca una actividad industrial, comercial, artesanal, profesional, recreativa, asistencial, cultural o docente, cualesquiera que sean las personas que los celebren.* Según el artículo 4, apartado 3 de la misma ley, los arrendamientos para uso distinto del de vivienda se rigen *por la voluntad de las partes, en su defecto, por lo dispuesto en el Título III de la ley y, supletoriamente, por lo dispuesto en el Código Civil.*

De manera que, en principio, el alojamiento colaborativo podría encajar dentro de esta modalidad, ya que no existen problemas de aplicación en relación con el objeto, pues en

ambos casos ha de tratarse de la cesión de la vivienda completa; ni con el plazo (rige el principio de libertad de pacto), ni con el equipamiento, ya que las viviendas que se ceden por temporadas también están acondicionadas para su uso inmediato. No obstante, existen una serie de notas que aconsejan no asimilar el alojamiento colaborativo al arrendamiento de temporada, para evitar situaciones de intrusismo y competencia desleal. El problema es que estas notas no aparecen establecidas ni en la LAU, ni en las normas autonómicas ¹³.

Por otro lado, la LAU, tras su modificación por la Ley 4/2013 de Medidas de Flexibilización y Fomento del Mercado de Alquiler de Viviendas, excluye de su ámbito de aplicación “*la cesión temporal del uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística o por cualquier otro modo de comercialización, y realizada con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial*” ¹⁴. Por lo que, es posible encontrar claras similitudes entre el alojamiento colaborativo y el arrendamiento turístico, debiendo estarse en cada caso a la normativa sectorial y, sólo en defecto de dicha normativa, podrá considerarse al alojamiento colaborativo como arrendamiento de temporada, siéndole de aplicación el régimen previsto en el artículo 4, apartado 3 de la LAU. Si bien, como excepción, Cantabria permite que sea el propietario quien determine la sujeción de su arrendamiento a la normativa sectorial o a la Ley de Arrendamientos Urbanos. No obstante, el TSJ de Madrid en su Sentencia núm. 291/2015, de 31 de mayo ¹⁵, ha declarado que, aunque el régimen sea opcional para los propietarios de viviendas, ello no significa que la regulación sea conforme a derecho.

Por último, respecto al arrendamiento de cosa cabe destacar que éste está reservado para las unidades habitacionales, en virtud del cual, una persona tiene derecho a usar una habitación en una vivienda por el tiempo que las partes estipulen libremente. Se trata de una modalidad contractual de carácter atípico, excluida del ámbito de aplicación de la LAU y sometida a los artículos 1542 y ss. del Código Civil (en adelante, CC).

¹³ GOSALBEZ PEQUEÑO, Humberto. “*El régimen jurídico del turismo colaborativo*”, *ob. cit.* págs. 312 y 313.

¹⁴ Artículo 5. e) de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.

¹⁵ Madrid. Tribunal Superior de Justicia (Sala de lo Contencioso). [Versión electrónica. Base de datos del CGPJ] Sentencia núm. 291/2016 de 31 de mayo de 2016 [Consulta: 28/ 11/2020].

2.3. Sujetos.

2.3.1. Elementos subjetivos.

La identificación de los sujetos que intervienen en el alojamiento colaborativo exige acudir a la definición de economía colaborativa plateada por la Comisión Europea, donde se reconocen tres tipos de agentes intervinientes: i) los prestadores de servicios que comparten activos, recursos, tiempo y/o competencias, pueden ser particulares que ofrecen servicios de manera ocasional, los denominados pares (*peers* en inglés) o prestadores de servicios que actúan a título profesional. ii) usuarios de dichos servicios. iii) intermediarios que a través de una plataforma en línea conectan a los prestadores con los usuarios y facilitan las transacciones ¹⁶.

Así, en el ámbito particular del alojamiento colaborativo intervienen varias partes: el anfitrión, el huésped y la plataforma colaborativa. Si bien cabe reseñar que una de las especialidades del alojamiento colaborativo es que el propietario de las viviendas destinadas a alojamiento puede ser al mismo tiempo anfitrión y huésped, de ahí que, algunos autores hayan utilizado el término *prosumidor* para identificar a aquel consumidor que asume simultáneamente el rol de producción y consumo de bienes ¹⁷.

2.3.1.1. Anfitrión.

El anfitrión es la persona que ofrece la vivienda o la unidad habitacional a los huéspedes, el cual deberá ostentar un título suficiente que le posibilite desarrollar dicha cesión.

Dentro de los anfitriones podemos distinguir, a su vez, entre anfitriones esporádicos y anfitriones permanentes. Los primeros son aquellos que ejercen esta actividad económica en su primera residencia, pero de manera puntual (ej. personas que alquilan su casa cuando están de vacaciones) y los segundos son aquellos que ejercen la actividad económica, pero de una manera habitual (ej. personas que alquilan una habitación extra de su vivienda a lo largo del año). Si bien, en relación con éstos últimos, se plantea el problema de si, en la medida en

¹⁶ Comisión Europea. “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones - Una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa”. COM (2015) 192 final, de 6 de junio de 2015.

¹⁷ FERNANDEZ PÉREZ, Nuria: *El alojamiento colaborativo*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2018, pág. 170.

que ejercen una actividad económica a lo largo del año, pueden ser considerados o no empresarios.

La distinción entre empresario o no empresario dependerá de las condiciones que se den para tal calificación. Las normas autonómicas entienden por empresario a toda persona física o jurídica que, en nombre propio y de manera habitual, se dedica a la prestación de algún servicio (en nuestro caso, algún servicio turístico), asumiendo los derechos y obligaciones que surgen de dicho servicio, a cambio de una contraprestación económica. Así, esta definición coincide con la dada por el artículo 1 del Código del Comercio, que define a los empresarios como “los que, teniendo capacidad legal para ejercer el comercio, se dedican a él habitualmente”. Por tanto, la habitualidad y el ánimo de lucro son requisitos para identificar al empresario.

Respecto de la habitualidad, algunas normas entienden que hay habitualidad desde el momento en que el anfitrión oferta el alojamiento en canales de comercialización. Sin embargo, hay otras que entienden que existe habitualidad, cuando la vivienda se alquila dos o más veces durante un año o por un periodo mínimo de 3 meses continuados dentro de un año. La Comisión Europea ¹⁸ abordó esta circunstancia, afirmando que los anfitriones han de considerarse empresarios cuando actúan con una finalidad propia de su actividad económica o negocio. De manera que, a su juicio, la frecuencia no ha de ser ocasional, sino que debe ser regular.

En relación con el ánimo de lucro, hay que diferenciar si la contraprestación económica por el alojamiento se destina en exclusiva a los costes del mismo (ej. el agua, la luz...) o, si, por el contrario, se destina a obtener una ganancia, pues en el primer caso no existirá ánimo de lucro y, por tanto, el particular no podrá tener la consideración de empresario, mientras que en el segundo caso sí.

Por lo tanto, en el caso de que el anfitrión tenga una o varias viviendas que destine de forma habitual al alojamiento sí tendrá la consideración de empresario, mientras que, si el anfitrión solo ofrece una vivienda, en la que además se hallan sus enseres personales, no concurrirá el carácter empresarial.

¹⁸ Comisión Europea. “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones”. COM (2016) 356 final, de 2 de junio de 2016.

La importancia de la distinción radica en el régimen jurídico y financiero aplicable, pues, si el anfitrión actúa como empresario deberá cumplir tanto las medidas que contiene nuestro derecho de consumo relativas a la responsabilidad (contrato de seguro) como las relativas a la protección de los consumidores (resolución de conflictos). En cambio, si el alojamiento se produce entre pares se prescindirá de las normas tuitivas y de las medidas relativas al derecho de consumo, ya que éstas últimas se basan en un desequilibrio entre las partes que aquí precisamente no se da. Por todo ello, es aconsejable que en la plataforma colaborativa se advierta de la condición de empresario o particular del anfitrión, así como, una leyenda que aclare la responsabilidad que ha de asumir cada una de las partes.

Respecto de las obligaciones a cargo del anfitrión, debe señalarse que existen, por un lado, una serie de obligaciones comunes y, por otro, una serie de obligaciones distintas en función de si lo que se ofrece es solo una unidad habitacional o la vivienda entera. Todos los anfitriones tienen la obligación de elaborar su perfil en las plataformas colaborativas, en el que deberán describirse a sí mismos y en el que deberán describir el espacio que se pretende ceder, así como los elementos que en se incluyan. En cambio, en el caso de la cesión parcial, el anfitrión tendrá: i) la obligación de ceder el uso pacífico de la unidad habitacional en las condiciones pactadas. ii) la obligación de posibilitar el uso de las demás instalaciones comunes de la vivienda en los términos pactados. iii) la obligación de elaborar un catálogo de normas que el huésped deberá respetar durante su estancia. iv) y la obligación de evaluar el comportamiento del huésped para el conocimiento de otros anfitriones. Y, en el caso de que se ceda la vivienda por completo, las obligaciones del anfitrión serán: i) la obligación de ceder por completo la vivienda durante el periodo de tiempo pactado. ii) la obligación de prestar asistencia al huésped en el caso de que se produzca algún imprevisto que requiera de su auxilio y iii) la obligación de evaluar el comportamiento de los huéspedes.

Por último, cabe destacar que los anfitriones también tienen libertad para establecer, por ejemplo, el precio (el cual podrá ser distinto para distintos periodos), aplicar descuentos, admitir o no mascotas, declarar el espacio libre de humos o prohibir la celebración de fiestas.

2.3.1.2. Huésped.

El huésped es la persona a la cual el anfitrión cede la vivienda o la unidad habitacional para su disfrute, durante el plazo de tiempo pactado. Sobre esta figura, se plantea también otro problema, el de si se puede considerar que los huéspedes pueden tener el status de

consumidores o no. La consideración de consumidor o no dependerá de que el anfitrión tenga o no la consideración de empresario, así cuando pueda apreciarse el carácter profesional del anfitrión, podrá considerarse que el huésped tiene la condición de usuario y, en consecuencia, le será aplicable el régimen de protección de consumidores y usuarios.

Entre las obligaciones exigibles al huésped, pueden destacarse las siguientes: i) la obligación de proceder al pago de la cantidad pactada como contraprestación por el disfrute de la vivienda o unidad habitacional. ii) la obligación de constituir un depósito que sirva como garantía por los posibles desperfectos que puedan producirse durante la estancia. iii) la obligación de conservación de la vivienda o de la unidad habitacional. iv) la obligación de valorar el trato recibido por el anfitrión y la calidad del espacio ofertado. v) la prohibición de sobrecontratación.

2.3.1.3. Plataformas colaborativas.

Las plataformas colaborativas son prestadores de servicios de la sociedad de la información que proporcionan dicho servicio a distancia, a cambio de una remuneración y por vía electrónica ¹⁹. La Comisión Europea, por su parte, ha definido las plataformas colaborativas como “aquellas empresas que operan en mercados bilaterales o multilaterales, que utilizan Internet para posibilitar interacciones entre dos o más grupos de usuarios distintos, pero interdependientes, generando valor para al menos uno de los grupos, con el objeto de facilitar la contratación del uso temporal de bienes y servicios, ofreciendo un servicio de la sociedad de la información” ²⁰.

Así, las plataformas de alojamiento colaborativo se caracterizan, en sentido amplio, por las siguientes notas:

1. Desarrollan una actividad económica consistente en ofrecer bienes y servicios en un determinado mercado.
2. Operan en mercados multilaterales singularizados por la presencia de dos o más grupos de usuarios (anfitrión y huésped), cuyo beneficio se deriva de la interacción entre ellos.
3. El objeto del intercambio es la cesión del uso temporal de viviendas o unidades habitacionales infrautilizadas en tiempo real.

¹⁹ GOSÁLBEZ PEQUEÑO, Humberto. “*El régimen jurídico del turismo colaborativo*”, *ob. cit.*, pág. 349.

²⁰ GOSÁLBEZ PEQUEÑO, Humberto. “*El régimen jurídico del turismo colaborativo*”, *ob. cit.* pág. 87.

4. Reducen el coste de transacción, creando comunidades de usuarios que pueden hacer uso de sistemas de reputación y confianza.

Desde el punto de vista de las clases de plataformas colaborativas que pueden existir en el sector del alojamiento, nos encontramos con que éstas pueden clasificarse en dos tipos: plataformas activas y plataformas pasivas. Las plataformas activas son aquellas que facilitan la contratación de bienes y servicios, casando la oferta y la demanda y cobrando una tarifa por el servicio prestado, ya sea al anfitrión, al huésped o a ambos. Dentro de estas plataformas es posible diferenciar a su vez entre, aquellas plataformas que requieren suscripción por parte de los usuarios para poder usar los servicios ofrecidos (ej. HomeExchange) y aquellas plataformas en las que además del pago de una suscripción, es necesario pagar un determinado porcentaje por cada transacción realizada. Y las plataformas pasivas son aquellas que funcionan como meros tabloneros de anuncios, donde los anfitriones publican sus ofertas y los huéspedes publican sus necesidades, financiándose normalmente mediante anuncios publicitarios (ej. HomeforHome o Intercambiocasas).

Por último, en cuanto a las funciones, cabe destacar que, tal y como se anunció anteriormente, las plataformas colaborativas, al igual que los anfitriones o los huéspedes, tampoco están exentas de problemática, ya que es común en la doctrina afirmar que su actividad no siempre se limita a prestar un servicio de la sociedad de la información en calidad de mero intermediario, sino que en muchas ocasiones va más allá, prestando un servicio subyacente.

Los artículos 2, letra a) de la Directiva 2000/31/CE y 1, letra b) de la Directiva 2015/1535/CE definen los servicios de la sociedad de la información como “todo servicio prestado normalmente a cambio de una remuneración, a distancia, por vía electrónica y a petición individual de un destinatario de servicios”. Y la Ley 34/2002 de Servicios de la Sociedad de la Información (en adelante, LSSI) define los servicios de la Sociedad de la Información como “todo servicio prestado normalmente a título oneroso, a distancia, por vía electrónica y a petición individual del destinatario”.

Una de las principales razones que obliga a identificar si la plataforma presta un servicio de la sociedad de la información o un servicio subyacente es la imputación de

responsabilidad. La LSSI ²¹ establece que la responsabilidad de las plataformas colaborativas dedicadas a los servicios de la sociedad de la información se circunscribe únicamente a la correcta identificación de los sujetos, no respondiendo, por tanto, por la información almacenada o transmitida. No obstante, los artículos 13 a 17 LSSI sí que exigen responsabilidad a las plataformas colaborativas cuando éstas tengan conocimiento efectivo de que la información almacenada es ilícita o lesiona los derechos o bienes de terceros, o cuando teniendo conocimiento, no actúen con diligencia a la hora de quitar los datos. En cambio, en el caso de prestar un servicio subyacente, la plataforma colaborativa podrá estar sujeta además a la normativa sectorial aplicable al servicio subyacente, lo que incluye la obtención de las correspondientes autorizaciones, licencias administrativas o comunicaciones responsable, así como responsabilidad por los eventuales incumplimientos normativos.

Así, los criterios clave para conocer si la plataforma presta o no un servicio subyacente son:

1. El precio, es decir, si la plataforma colaborativa fija el precio para la prestación del servicio que debe pagar el usuario.
2. Las condiciones contractuales claves, en el sentido de que la plataforma colaborativa determine los términos y condiciones esenciales de la prestación del servicio.
3. Titularidad de activos claves, es decir, que la plataforma sea propietaria de los activos de los que se sirve el usuario para la prestación del servicio.
4. Otros aspectos adicionales relevantes, como que la plataforma colaborativa asuma los gastos o riesgos de la transacción o que intervenga en la selección de los proveedores.

En España solo dos casos jurisprudenciales se han ocupado de este tema: la Sentencia núm. 309/2016 de 29 de noviembre del Juzgado de lo Contencioso - Administrativo de Barcelona ²² y la Sentencia núm. 209/2017 de 23 de noviembre de 2017 del Juzgado de lo Contencioso - Administrativo de Valencia ²³.

²¹ Artículos 13 a 17 de la Ley 34/2002 de Servicios de la Sociedad de la Información.

²² Barcelona. Juzgado de lo Contencioso - Administrativo (Sección Undécima) [Versión electrónica. Base de datos del CGPJ]. Sentencia núm. 309/2016, de 29 de noviembre de 2016 [Consulta: 29 de noviembre de 2020].

²³ Valencia. Juzgado de lo Contencioso - Administrativo (Sección Sexta). [Versión electrónica. Base de Datos del CGPJ]. Sentencia núm. 148/2016, de 27 de abril de 2016 [Consulta: 29 de noviembre de 2020].

La primera enfrentó a la Generalitat de Cataluña y Airbnb, concluyendo que la actividad de esta plataforma consiste únicamente en proporcionar un espacio digital de comunicación por el que cobra una comisión, prestando, por tanto, una actividad propia de la sociedad de la información en los términos previstos por la LSSI. En cambio, la segunda, que enfrentó a la Comunidad Valencia y la antigua plataforma colaborativa Homeaway (ahora Vrbo), calificó a esta última como una prestadora de servicios subyacentes, la cual deberá acogerse a la Ley de Turismo de la Comunidad de Valencia y a sus prerrogativas sobre control de la oferta ilegal. Por lo tanto, habrá que atender a cada caso concreto, teniendo en cuenta el modelo de negocio elegido.

2.3.2. Relaciones entre los anfitriones y los huéspedes (relaciones horizontales).

Las relaciones horizontales son aquellas que unen a los anfitriones con los huéspedes. Así, partiendo de esta premisa es preciso conocer cuál es la relación contractual que existe entre el anfitrión y el huésped.

La cesión del uso de una vivienda o de una unidad habitacional puede ser encuadrada, en primer término, dentro del contrato de hospedaje o alojamiento. El contrato de hospedaje es un contrato autónomo, en virtud del cual, el titular de un establecimiento de alojamiento se obliga a ceder al usuario el uso de una unidad de alojamiento; a custodiar su equipaje y a prestarle determinados servicios complementarios variables ²⁴, todo ello a cambio de una contraprestación dineraria. De manera que, en el contrato de hospedaje son tres las obligaciones fundamentales que atañen al titular del establecimiento: i) las relacionadas con la habitación; ii) las relacionadas con la custodia del equipaje y efectos personales del huésped; iii) y las relacionadas con los servicios complementarios.

Respecto de la primera obligación, el empresario está obligado a prestar los servicios de alojamiento, ofreciendo al cliente un uso pacífico del espacio contratado durante el tiempo pactado. Así, la relación contractual entre el anfitrión y el huésped comparte similitudes con el contrato de hospedaje, en la medida en que en los dos casos lo característico es la cesión del uso de un espacio habitable (sea una vivienda, sea una habitación). No obstante, existen ciertas diferencias, pues en el alojamiento colaborativo el anfitrión debe abstenerse de entrar en la vivienda o en la unidad habitacional cedida sin el consentimiento del huésped, mientras

²⁴ FERNÁNDEZ PÉREZ, Nuria: *El alojamiento colaborativo*, ob. cit., págs. 157 y 158.

que, en el caso del hospedaje, el personal del establecimiento de alojamiento no sólo podrá entrar en la habitación, sino que estará obligado a hacerlo para realizar el servicio de limpieza diaria.

En relación con la custodia del equipaje y los enseres personales del huésped, el empresario tiene el deber de custodiar dichos bienes en virtud del artículo 1783 del CC, relativo al contrato de depósito, el cual establece que “se reputa también depósito necesario el de los efectos introducidos por los viajeros en las fondas y mesones. Los fondistas o mesoneros responden de ellos como tales depositarios”. Depósito que difícilmente resulta posible argumentar en la cesión temporal de una vivienda. De manera que, si en la vivienda se produjera un robo, resultaría muy difícil probar la existencia de responsabilidad por parte del anfitrión.

Por último, en cuanto a la obligación de prestar servicios complementarios, el empresario hotelero está obligado a ofrecer los servicios complementarios y adicionales pactados con el usuario. Estos servicios complementarios son los usuales de la manutención (desayuno, restauración, bar...), recepción, servicio de habitaciones, lavandería, aparcamiento, etc., servicios que, en principio, no son asumidas por el anfitrión en el contrato de alojamiento colaborativo.

De manera que, puede señalarse que la relación contractual entre los anfitriones y los huéspedes está más cerca del contrato de arrendamiento (arrendamiento de cosa o arrendamiento turístico), tal y como se expuso anteriormente en el apartado relativo a la naturaleza del alojamiento colaborativo, que, al contrato de hospedaje o alojamiento, pues en ella no concurre la totalidad de elementos que configuran el contrato de alojamiento.

2.3.3. Relaciones entre los usuarios y las plataformas (relaciones verticales).

Una vez analizados los elementos subjetivos del alojamiento colaborativo y las relaciones horizontales es preciso determinar cuál es la figura contractual que existe entre los usuarios (anfitriones y huéspedes) y las plataformas. En concreto, lo que se plantea es si la relación que existe entre ambos sujetos es la propia del contrato de mediación o corretaje, del contrato de comisión o del contrato de agencia.

El contrato de mediación se define como aquel contrato legalmente atípico, en virtud del cual una de las partes (el mediador) se compromete a promover o facilitar la celebración de otro contrato, sin intervenir de forma alguna en él, a cambio de una comisión ²⁵. De manera que, el mediador tan solo se obliga a realizar una determinada actividad, sin prometer ningún resultado. Por otro lado, el contrato de comisión se define como aquel que tiene por objeto un acto u operación del comercio, siendo el comitente o comisionista comerciante o agente mediador del comercio. El comisionista podrá desempeñar la comisión contratando en nombre propio o en el de su comitente ²⁶. Y, por último, el contrato de agencia es descrito como aquel contrato en virtud del cual una persona se obliga frente a otra, de manera continuada o estable y a cambio de una remuneración, a promover actos de comercio por cuenta ajena o a promoverlos y concluirlos por cuenta y en nombre ajeno, como intermediario independiente, sin asumir (salvo pacto en contrario) el riesgo y ventura de tales operaciones ²⁷.

Así, partiendo de que el servicio característico de las plataformas de alojamiento colaborativo es poner en contacto a quienes son propietarios de viviendas disponibles y a quienes buscan ese tipo de inmuebles para que concluyan la operación, cabe afirmar que la plataforma nunca representará a las partes en la formalización. De manera que, esta característica acerca la relación al contrato de mediación y lo aleja del contrato de comisión y del contrato de agencia.

Respecto del cobro de la contraprestación, es común que éste se produzca cuando la plataforma realice su actividad, con independencia de que se produzca un determinado resultado. Así, esta característica concurre también en el contrato de mediación, pues como se ha señalado en la definición, el mediador tan sólo se compromete a realizar la actividad, sin comprometer ningún resultado. Sin embargo, en la práctica, es frecuente que las partes decidan vincular el pago con la obtención de un determinado resultado, práctica que es habitual en los corredores y en las agencias.

Por otro lado, es habitual que entre los anfitriones y la plataforma exista una relación de estabilidad, mientras que entre la plataforma y los huéspedes esa relación tiende a ser más esporádica. Por ello, esta circunstancia de la habitualidad, acerca la relación contractual

²⁵ GOSÁLBEZ PEQUEÑO, Humberto: *“El régimen jurídico del turismo colaborativo”*, ob. cit., pág. 147.

²⁶ Artículos 244 y 245 del Código de Comercio.

²⁷ Artículo 1 de la Ley 12/1992, de 27 de mayo, sobre Contrato de Agencia.

existente entre los usuarios y la plataforma al contrato de mediación y lo desvincula de los contratos de comisión y de agencia, porque en estos dos últimos suele ser frecuente la presencia de un vínculo entre el comitente o agente y los intervinientes.

Por último, en la medida en que las plataformas están obligadas a suministrar un servicio de evaluaciones y pueden excluir del sistema a cualquier usuario que infrinja las normas, cabe reconducir la relación contractual entre la plataforma y los usuarios al contrato de mediación, ya que éste tiene un fuerte componente personalísimo, que permite a cualquiera de las partes resolver el contrato en el momento en que estimen que la confianza se ha roto, sin tener que alegar justa causa.

En conclusión, nos encontramos con una relación contractual que sobrepasa la relación propia del contrato de comisión y del contrato de agencia, pero que tampoco puede encuadrarse dentro del contrato de mediación en sentido estricto, aunque efectivamente comparta elementos caracterizadores con todos ellos.

2.4. Normativa.

La ausencia de regulación normativa acerca del alojamiento colaborativo hace que éste haya sido regulado bien por medio de legislaciones urbanísticas, bien por medio de legislaciones turísticas. La legislación urbanística se refiere al uso correcto de las distintas categorías de la propiedad, como, por ejemplo, la cesión de la propiedad para uso no comercial, mientras que la legislación turística se centra en la protección del consumidor. Si bien, cabe destacar que en los últimos años numerosos países han comenzado a regular la situación de las plataformas virtuales, detallando cual son las obligaciones que desencadena la actividad que desarrollan y, regulando, con ello, el alojamiento colaborativo.

En Estados Unidos, son numerosos los Estados que han establecido una regulación normativa del alojamiento colaborativo, dirigida, por un lado, a legalizar el alquiler de la vivienda habitual y, por otro lado, a regular las plataformas que sirven en estos casos de cauce entre los anfitriones y los huéspedes. Entre éstos destacan el Estado de Nueva York y la ciudad San Francisco, donde no se permite el alquiler de viviendas por periodos inferiores de treinta días en edificios con tres o más viviendas turísticas, salvo que el propietario resida en las mismas.

En Europa, son también numerosos los países que han optado por legalizar el alojamiento colaborativo. Ámsterdam fue la primera ciudad europea en adoptar una regulación normativa, permitiendo a los propietarios realizar alquileres turísticos de corta duración en la vivienda habitual, siempre y cuando la cesión no sea por más de 30 días al año.

Berlín, también ha regulado el alojamiento colaborativo, siendo uno de los modelos más restrictivos de la UE. En 2016, aprobó la Ley sobre la Prohibición Indebida del Espacio vital que prohibía los arrendamientos de corta de duración de viviendas completas, aunque no se prohibía los arrendamientos de habitaciones. No obstante, desde mayo de 2018, se permite de nuevo el arrendamiento de corta duración tanto de la vivienda principal como de la vivienda secundaria (siempre y cuando, esta última no sea por más de 90 días al año).

París, por su parte, ha regulado el alojamiento colaborativo a través de tres normas: la Ley sobre Acceso a la Vivienda y Urbanismo Renovado (Ley de ALUR), la Ley nº 2016 - 1321 de 7 de octubre de 2016 para una Republica Digital y la Ley Financiera de 2016; que permiten el alquiler de viviendas (habituales y no habituales) y habitaciones, así como el subarriendo con autorización del contrato, estando el propietario obligado a declarar los beneficios obtenidos.

Reino Unido también se ha unido a la tendencia de regular el alojamiento colaborativo. Hasta 2012, la Ley del Consejo del Gran Londres (Greater London Council Act, 1973) prohibía el alojamiento temporal en viviendas de uso residencial por tiempo inferior a tres meses. Sin embargo, a raíz de las numerosas viviendas que empezaron a publicarse en portales de corta duración como consecuencia de los Juegos Olímpicos de 2012, el Departamento de Comunidades y Gobierno Local optó por permitir en 2015, el alquiler de los denominados *temporary sleeping accommodation*, que se definen como el alojamiento ocupado por una misma persona, durante noventa noches consecutivas, con o sin servicios adicionales, sea vivienda habitual o segunda residencia, sin necesidad de solicitar autorización administrativa ²⁸.

En Italia el alojamiento colaborativo aparece regulado con carácter general en el CC (artículos 1571 y siguientes), sobre la base del derecho de cada propietario de un inmueble

²⁸ FERNANDEZ PÉREZ, Nuria: *El alojamiento colaborativo, ob. cit.*, pág. 141.

para disponer sobre la misma. No obstante, cabe destacar que las regiones tienen potestad legislativa y, por tanto, pueden prever determinadas limitaciones. En concreto, estas normativas regionales han ido estableciendo diferentes criterios para distinguir entre alojamiento colaborativo con fines profesionales y alojamiento colaborativo no profesional.

Por último, en España, tras la derogación del Real Decreto 2877/1982 por el Real Decreto 30/2010, la cesión de viviendas para corta temporada pasó a estar regulada por la Ley 29/1994, de 24 de noviembre de Arrendamientos Urbanos, la cual regulaba estas viviendas en su artículo 3 como *“aquel arrendamiento que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial uno distinto al establecido en el apartado anterior”*. Así, este precepto tenía como finalidad regular el arrendamiento de una vivienda completa para su uso inmediato a largo plazo, pero se planteaba el problema de la cesión del uso de una habitación dentro de una vivienda, ya que la ley no preveía tal posibilidad.

Ante esta incertidumbre jurídica, se aprobó la Ley 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado del alquiler de viviendas, que excluyó del ámbito de aplicación de la LAU la cesión temporal del uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada, en condiciones de uso inmediato, comercializada y promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de normativa sectorial.

La justificación de esta exclusión la encontramos en la Exposición de Motivos: *“ante el aumento cada vez más significativo del uso del alojamiento privado, que podría dar cobertura a situaciones de intrusismo y competencia desleal, se hace necesario que la ley los excluya para que pasen a ser regulados por la normativa sectorial específica”*. Si bien, durante su tramitación recibió importantes críticas, ya que algunos grupos parlamentarios consideraban que existía una cierta incongruencia entre el objetivo que perseguía la reforma y la supresión de esta modalidad de alojamiento ²⁹.

De manera que, puede decirse que el legislador decidió renunciar a la regulación del alojamiento colaborativo, dejándola en manos de las Comunidades Autónomas, las cuales en virtud del artículo 148.1.18 CE ³⁰ han ido elaborando toda una serie de Decretos para regular las viviendas de uso turístico. Como ejemplos significativos estarían Madrid (Decreto

²⁹ GOSÁLBEZ PEQUEÑO, Humberto: *El régimen jurídico del turismo colaborativo*, ob. cit., pág. 339.

³⁰ De acuerdo con el artículo 148.1.18 CE las Comunidades Autónomas podrán asumir, entre otras competencias, la promoción y ordenación del turismo en su ámbito territorial.

70/2014, de 10 de julio, por el que se regulan los apartamentos turísticos y las viviendas de uso turístico de la Comunidad de Madrid), Cataluña (Decreto 159/2012, de 20 de noviembre, de establecimientos de alojamiento turístico y de viviendas de uso turístico) y Castilla y León, por ser la normativa de nuestra comunidad (Decreto 3/2017, de 16 de febrero, sobre establecimientos de alojamiento en la modalidad de vivienda de uso turístico en la Comunidad de Castilla y León).

Asimismo, es preciso señalar que los entes municipales españoles también tienen competencia para regular el alojamiento colaborativo, conteniendo algunos municipios españoles su propia regulación en materia de viviendas de uso turístico. Es el caso de Barcelona, Bilbao, Madrid o San Sebastián.

A modo de ejemplo, en Barcelona es el Plan Espacial Urbanístico de Alojamientos Turísticos (PEUAT) el encargado de establecer el marco normativo de la gestión y control de los alojamientos turísticos en la ciudad. La finalidad de este plan es evitar la concentración excesiva de viviendas de uso turístico en la ciudad de Barcelona, para garantizar con ello una distribución territorial equilibrada. Y en Madrid, destaca el Plan Especial de Regulación del Uso de Servicios Terciarios en la clase de Hospedaje (PEH), que establece nuevas condiciones para la implantación de viviendas de uso turístico en los edificios residenciales con el fin de frenar la conversión de viviendas del centro de Madrid en alojamientos temporales.

No obstante, la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia está procediendo a recurrir estas normativas, al considerar excesivas las restricciones que imponen la mayoría de ellas

2.5. Ventajas e inconvenientes del alojamiento colaborativo.

El crecimiento de la oferta de viviendas o de espacios habitables a través de plataformas webs ha supuesto una consolidación del alojamiento colaborativo frente al alojamiento tradicional, que ha llevado consigo una serie de efectos positivos y negativos.

Entre los efectos positivos destacan, en primer lugar, la entrada de nuevos agentes en el mercado, generando un incremento en la cantidad y en la variedad de la oferta, que

provoca una reducción en el precio medio del mercado. En segundo lugar, el incremento de la variedad de opciones de alojamiento disponibles, que permiten a los usuarios acceder a viviendas que se ajusten mejor a sus necesidades. En tercer lugar, el incremento de la flexibilidad de la oferta de alojamiento, que posibilita una reducción de los problemas que existen como consecuencia de la estacionalidad y de la variabilidad de la demanda. En cuarto lugar, la existencia de una mayor información a disposición de los usuarios, pues gracias a los sistemas de valoración que incorporan las plataformas webs, los consumidores pueden comparar de una manera más rápida y sencilla las opciones disponibles, optando por aquéllas que mejor se ajusten a sus intereses (empoderamiento de los consumidores). En quinto lugar, la generación de rentas por parte de los particulares, lo cual contribuye a la creación de nuevas oportunidades empresariales y al crecimiento del empleo. Y en sexto lugar, el impulso de los sectores culturales de ocio y tiempo libre, el conocimiento internacional de las ciudades, así como el aumento del uso eficiente y sostenible de los recursos existentes.

Junto a estos efectos positivos, el alojamiento colaborativo ha desencadenado algunos efectos negativos derivados del crecimiento de la oferta de viviendas. En primer lugar, cabe precisar dos externalidades negativas que el alojamiento colaborativo ha provocado sobre la población local: por un lado, el incremento de los ruidos, cogestión o consumo de recursos ambientales y, por otro lado, el incremento de las molestias por el ruido a los vecinos, así como el mayor uso de los recursos y elementos comunes de la comunidad de propietarios, lo cual puede provocar un problema de seguridad, salubridad o privacidad en las viviendas.

En segundo lugar, el alojamiento colaborativo ha supuesto un incremento del precio de alquiler o compra de las viviendas, sobre todo de las situadas en determinadas zonas de las ciudades (el centro histórico y sus zonas colindantes), ya que los propietarios han preferido destinar su vivienda a un uso turístico que a un uso residencial. Este efecto negativo del alojamiento colaborativo se traduce en lo que se ha denominado como gentrificación, que no es más que aquel proceso mediante el que la población original de un barrio, es progresivamente desplazada por otra de mayor poder adquisitivo o por población de paso (turistificación o síndrome de Venecia) ³¹.

³¹ HERRERO SUAREZ, Carmen: “Las viviendas de uso turístico: ¿el enemigo a abatir? Reflexiones sobre la normativa autonómica en materia de alojamientos turísticos”. *Revista de Estudios Europeos*, núm. 70, 2017, pág. 151.

Por último, el alojamiento colaborativo ha desencadenado un aumento de la competencia desleal en relación con el sector hotelero, debido a la falta de regulación y a la posible carencia en el pago de los tributos que han de satisfacer los establecimientos hoteleros, contribuyendo, a su vez, en un aumento de la economía sumergida y la violación de los derechos de los consumidores.

Estos problemas se han intentado solucionar mediante la imposición de determinadas medidas. En relación con las molestias a los vecinos, se plantea como solución eficaz que sean las propias comunidades de propietarios las que, mediante sus estatutos o acuerdos, hagan cesar el servicio de alojamiento prestado por los propietarios, si se constata que aquélla es efectivamente contraria a la normal convivencia vecinal. Y por lo que respecta al fenómeno de la gentrificación, se proponen como soluciones el establecimiento de un impuesto o tasa, la subida de los impuestos a los pisos que se encuentren vacíos o la consolidación de incentivos fiscales a quienes alquilen su vivienda durante todo el año.

2.6. Viviendas de uso turístico en España.

En la mayor parte de los Decretos Autonómicos españoles se establece que una vivienda de uso turístico es aquel inmueble que, de forma habitual, amueblado y equipado en condiciones de uso inmediato, es comercializado en canales de oferta turística o por cualquier otro modo de comercialización o promoción, para ser cedido en su totalidad con fines de alojamiento turístico y a cambio de un precio.

Así, de la definición podemos extraer las siguientes notas características:

1. No puede ser objeto de alojamiento colaborativo la vivienda habitual, ni los establecimientos abiertos al público.
2. Temporalidad o habitualidad: en la mayoría de normas autonómicas, la habitualidad se presume cuando la vivienda se comercializa a través de un canal de oferta turística durante un periodo de tiempo determinado. Sin embargo, existen discrepancias en torno a cuál ha de ser ese periodo de tiempo determinado. En algunas comunidades autónomas se presume que hay habitualidad cuando el alojamiento se presta una vez al año; en otras se presume que hay dicha habitualidad cuando el servicio se presta

una o más veces dentro del mismo año natural por tiempo que excede de un mes; en otras, cuando el alojamiento se preste más de dos veces dentro de un año y, en otras, cuando se preste más de tres veces al año en un periodo mínimo de una semana.

3. Promocionada en un canal de oferta turística: el concepto de canal de oferta turística equivale al concepto de intermediador que funciona a través de internet comunicación como agencias de viajes o centrales de reservas.
4. Cedido en su totalidad: el régimen aplicable a la cesión de habitaciones no está previsto en la Ley de Arrendamientos Urbanos, sino que habrá que acudir a cada una de las normas autonómicas. La mayor parte de estas normas no permite la cesión por estancias, si bien alguna de ellas sí que ha permitido el alquiler turístico de habitaciones, es el caso de Asturias, País Vasco y Andalucía. En Asturias y el País Vasco se contempla la cesión por habitaciones sin necesidad de que el propietario de la vivienda resida en la misma. En Andalucía, por el contrario, únicamente se permite la cesión por habitaciones cuando el anfitrión resida en ella.

No obstante, en algunas comunidades autónomas los tribunales han anulado esta prohibición de cesión por habitaciones por no considerarla suficientemente prohibida en la Ley 29/1994. Es el caso de Castilla y León, donde la STSJ 86/2018³² ha anulado el artículo 3, apartado 2 del Decreto 3/17 por el que se regulan los establecimientos en la modalidad de vivienda de uso turístico en Castilla y León, que prohibía el alquiler por habitaciones. Opinión que también comparte la Comisión Nacional de los Mercados y Competencia ³³, que ha recomendado evitar la prohibición del alquiler por estancias, ya que limita la libertad personal y la libertad de empresa de los propietarios y priva a los usuarios de la posibilidad de acceso a una oferta de alojamiento más variada y a menor precio.

5. A cambio de un precio: la cesión de la vivienda debe efectuarse a cambio de un

³² Valladolid. Tribunal Superior de Justicia (Sala de lo Contencioso). [Versión electrónica. Base de datos del CGPJ]. Sentencia núm. 86/2018, de 2 de febrero de 2018. (Consulta: 1 de diciembre de 2020).

³³ COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y LA COMPETENCIA (2018) “E/CNMC/003/18 Estudio sobre la Regulación de las Viviendas de Uso Turístico en España”.

precio, por lo que, las normas autonómicas no recogen el alojamiento sin contraprestación (económica o de cualquier otro tipo), ni el intercambio de viviendas.

Además, en algunas reglamentaciones autonómicas también se establecen diferentes requisitos acerca de la ubicación de las viviendas, la capacidad de carga, el tiempo mínimo y máximo de estancia, el equipamiento mínimo, la necesidad de inscripción en el Registro de Turismo.... (vid. Anexo 1).

De manera que, cada una de las normativas autonómicas establece una serie de características que difieren entre sí. Si bien, cabe destacar que estas diferencias se intentaron eliminar sin éxito a través del Real Decreto - Ley 21/2018, de 14 de diciembre, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, pues éste fue derogado al poco tiempo de entrar en vigor y a través del Real Decreto - Ley 7/2019 de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, que añadió que la vivienda para uso turístico también puede comercializarse o promocionarse por cualquier otro modo de comercialización o promoción, remitiéndose, además, a la normativa sectorial turística.

III. RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL ALOJAMIENTO COLABORATIVO

3.1 Consideraciones previas

Una vez analizados los aspectos generales del alojamiento colaborativo, vamos a pasar a analizar la fiscalidad de los operadores que intervienen en el ámbito de las viviendas de uso turístico.

Como punto de partida, lo primero que debemos decir es que en el Derecho Tributario español nos encontramos con una carencia regulatoria de este tipo de alojamientos. Si bien, sin perjuicio de ello, conviene resaltar que las rentas derivadas del alojamiento colaborativo sí que resultarán perfectamente subsumibles en los tributos vigentes, ya que, el consumo colaborativo en la modalidad de alojamiento no implica la aparición de un negocio jurídico novedoso, sino que el mismo encaja en las disposiciones jurídico - tributarias ya existentes. Ello se debe a que el Derecho Tributario español atiende a la naturaleza jurídica del negocio, aún cuando la calificación resultante de la forma externa elegida para el negocio modifique la subsunción de los hechos en un determinado tipo normativo. Así, uno de los mayores intereses de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria ha sido el de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los distintos operadores que intervienen en el alojamiento colaborativo, dada la posible falta de información, las dificultades para identificar correctamente al beneficiario efectivo del arrendamiento y la deslocalización en muchas ocasiones de las plataformas colaborativas, lo cual puede generar un especie de economía sumergida ³⁴.

Esto contrasta con la regulación fiscal vinculada al arrendamiento de la vivienda turística adoptada en otros Estados europeos. Es el caso, por ejemplo, de Italia donde el Gobierno ha aprobado el Decreto - ley n. 50, de 24 de abril de 2017, aplicable a los alquileres de inmuebles de corta duración, para introducir un régimen fiscal que afecta fundamentalmente al Impuesto sobre la Renta de las Personas y que tiene como objetivo

³⁴ GARCÍA-MOYA GARCIA, Alejandro Manuel (2018). *Transcendencia fiscal del consumo colaborativo a través de la plataforma “Airbnb”. Situación actual y propuestas regulatorias*. Universidad Complutense de Madrid.

principal controlar, no solo los rendimientos que tienen los propietarios de estos inmuebles, sino también a los intermediarios que hacen posible que éstos se materialicen.

Dicho esto, en primer lugar, es necesario que en nuestro análisis sobre el régimen tributario del alojamiento colaborativo se distinga entre tributación directa y tributación, distinguiendo, a su vez, la tributación de los distintos impuestos que se incluyen en cada una de ellas.

Así, en cuanto a la tributación directa, será preciso abordar las cuestiones que se suscitan en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), del Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (en adelante, IRNR), del Impuesto de Actividades Económicas (en adelante, IAE), del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP), del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante, IBI) y de los Impuestos Turísticos. Por el contrario, en relación con la tributación indirecta, será necesario el estudio del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD), en su modalidad de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (en adelante, ITPO).

Además, a efectos de una mejor sistematización, también será necesario diferenciar entre los distintos operadores que intervienen en el alojamiento colaborativo, los cuales van a asumir la condición de sujetos pasivos en los diferentes impuestos. De esta forma, como ya se ha apuntado en el apartado 2.3.1 del trabajo, hay que distinguir entre los prestadores del servicio o suministradores del bien objeto del contrato (en nuestro caso, los anfitriones), los clientes finales (es decir, los huéspedes) y las personas titulares de la plataforma colaborativa.

Respecto a los prestadores del servicio o anfitriones, éstos pueden ser personas físicas o jurídicas. Así, desde el punto de la imposición directa, lo habitual será que el anfitrión sea una persona física residente en España, por lo que deberá tributar por el IRPF, dentro del cual, será necesario analizar además qué tipo de servicio es el que presta, ya que, las rentas obtenidas por el anfitrión pueden ser clasificadas, bien como rendimientos de capital o bien como rendimientos de actividades económicas. Asimismo, resultará necesario diferenciar entre aquellos supuestos en los que se obtiene una contraprestación a cambio del servicio

prestado y aquellos en los que no existe tal contraprestación. Pero no siempre el anfitrión tiene por qué tener la condición de persona física, sino que también puede ser una entidad, con lo cual tributará conforme al IS. Asimismo, no todos los anfitriones tendrán que ser residentes en España, sino que también pueden residir en el extranjero, de manera que, en estos casos, las rentas no estarán sujetas a gravamen por IRPF o IS, sino por el IRNR. Por otro lado, el inicio de cualquier actividad empresarial ya sea, tanto por personas físicas como por personas jurídicas, exige que éstas pasen a convertirse en sujetos pasivos del IAE. Y los inmuebles de los que sean titulares los anfitriones también podrán estar sujetos a tributación directa por el IP y el IBI. Por último, respecto a la tributación indirecta, las rentas obtenidas por el anfitrión podrán quedar sujetas al IVA o al ITPO, en función de si se prestan servicios propios de la hostelería o no, tal y como se verá en el apartado correspondiente.

En relación con los clientes finales o huéspedes, desde el punto de vista de la tributación directa, se hará mención a la deducción de los gastos soportados cuando tengan la consideración de contribuyentes a efectos del IS, del IRPF o del IRNR, y a los llamados impuestos o tasas turísticas exigidos en determinadas Comunidades Autónomas. Respecto a la tributación indirecta, el cliente final quedará igualmente sujeto a imposición por el IVA o el ITPO, según las circunstancias.

Por último, en cuanto a las plataformas colaborativas, cabe destacar que los titulares de éstas podrán ser tanto personas físicas como personas jurídicas, así como entes sin personalidad, lo cual afectará a la hora de tributar. Lo común será que se trate de sociedades mercantiles, ya sean anónimas, ya sean de responsabilidad limitada, por lo que tributarán, a este respecto, por el IS. Por el contrario, en los casos en los que los titulares sean personas físicas, éstos tributarán por el IRPF. Además, por otro lado, las plataformas pueden ser o no residentes fiscal en España. Así, en los casos en los que la plataforma no tenga su residencia en España, ésta tributará por el IRNR. Por otro lado, en cuanto a la tributación indirecta, las plataformas también tributarán por el IVA. Si bien, en relación con este impuesto, habrá que distinguir en función de si la plataforma ofrece sus servicios de forma gratuita o, si por el contrario, obtiene una contraprestación a cambio. Además, en relación con este último supuesto, habrá que distinguir también entre si el servicio que presta la plataforma se limita a la intermediación entre el prestador del servicio y el cliente final o, además de la intermediación, realiza un servicio estrechamente relacionado con el servicio final.

3.2 Tributación directa.

La tributación directa puede definirse como aquella que grava de manera directa tanto la renta como el patrimonio de los ciudadanos y trasladando la definición ofrecida al ámbito del alojamiento colaborativo, estaríamos hablando de aquellos impuestos que gravan la capacidad económica que generan las partes implicadas en este tipo de mercado, manifestada en el territorio donde están situados los inmuebles y una vez deducidos los gastos necesarios o vinculados a la actividad ³⁵, en particular en los impuestos sobre la renta.

Así, desde el punto de vista de la tributación directa, analizaremos, por un lado, el Impuesto de Sociedades, que según el artículo 1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS) es aquel que *“tributo de carácter directo y naturaleza personas que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley”*; el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el cual según el artículo 1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF) es aquel *“tributo de carácter personas y directo que grava, (...), la renta de las personas físicas de acuerdo con su naturaleza y sus circunstancias personales y familiares”* y, por último, el Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, definido por el artículo 1 del 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) como *“tributo gravará la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste”*.

Además, en relación con los anfitriones también se hará referencia al Impuesto sobre Actividades Económicas, el cual es definido por el artículo 78 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL) como aquel que *“está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto”*; al Impuesto sobre el Patrimonio, que según el artículo 1 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante LIP) es aquel *“que grava el patrimonio neto de las personas físicas en los términos previstos en la ley”*, y al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, definido por el artículo 61 del TRLRHL como aquel que grava la titularidad de una concesión administrativa sobre los propios

³⁵ CALDERON CORREDOR, Zulema. “Experiencias de respuesta fiscal para el alojamiento colaborativo desde los contextos europeo y de la OCDE”. *Nueva fiscalidad*, núm. 4, octubre - diciembre 2017, pág. 125.

inmuebles o sobre los servicios públicos que se hallen afectos, de un derecho real de superficie, de un derecho real de usufructo y del derecho de propiedad sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales.

3.2.1 Impuesto sobre Sociedades.

Siguiendo el modelo de estudio basado en la distinción entre las partes intervinientes en el alojamiento colaborativo y acorde a la realidad que grava este Impuesto, cuando el arrendador de la vivienda sea una persona jurídica, ya sea una sociedad, asociación o entidad, ya sea un ente sin personalidad jurídica del artículo 35, apartado 4 de la Ley General Tributaria (en este último caso, siempre que tenga la condición de contribuyente del IS) y residente en territorio español, las rentas obtenidas por la cesión de la vivienda vacacional quedaran sujetas a gravamen por el IS.

En este sentido, conviene señalar que, en principio, no existe en la normativa ninguna especialidad concreta referida al tipo de rendimiento obtenidos por la cesión vivienda vacacional cuando el arrendador sea una persona jurídica, pero, no obstante, si que existen ciertos aspectos que deben tenerse en cuenta. Así, en primer lugar, el artículo 48, apartado 1, de la LIS establece “*podrán acogerse al régimen previsto en este capítulo las sociedades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español que hayan construido, promovido o adquirido (...)*”. Es decir, la LIS contempla un régimen fiscal especial para las entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas, que es opcional y que se aplicará a las entidades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español. Si bien, para poder acogerse a este régimen fiscal especial, el propio artículo 48 establece en su apartado 2 una serie de requisitos:

- El número de viviendas arrendadas u ofrecidas en arrendamiento sea en todo momento igual o superior a 8.
- Las viviendas permanezcan arrendadas u ofrecidas en arrendamiento durante al menos tres años. El incumplimiento de este requisito implicará para cada vivienda, la pérdida de la bonificación que hubiera correspondido.
- Las actividades de promoción inmobiliaria y de arrendamiento sean objeto de contabilización separada para cada inmueble adquirido o promovido.
- En el caso de entidades que desarrollen actividades complementarias a la actividad

económica principal de arrendamiento de viviendas, que al menos el 55%: de las rentas del periodo impositivo, excluidas las derivadas de la transmisión de los inmuebles arrendados una vez transcurrido el periodo mínimo de mantenimiento, o, alternativamente del valor del activo de la entidad sea susceptible de generar rentas que tengan derecho a la bonificación.

Por lo tanto, las personas que lleven a cabo este tipo de actividad y cumplan los requisitos referidos, podrán acogerse a uno u otro régimen.

Respecto a los clientes finales o huéspedes, cabe destacar que cuando éstos tengan la consideración de contribuyente del IS en virtud del artículo 7 de la LIS ³⁶ en su condición de empresario (lo cual no será frecuente), podrán deducirse los gastos soportados por la prestación de servicios cuando se relacione con la actividad empresarial objeto de tributación.

Por último, en relación con las plataformas colaborativas, cabe destacar que, en el caso de que la plataforma colaborativa tenga su residencia en España, las rentas que ésta obtenga tanto dentro como fuera de nuestro país estarán sujetas a gravamen por el Impuesto de Sociedades, ya que el artículo 8 de la LIS establece que 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 y c) que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español”*.

Así, la cuestión no tiene singularidades remarcables respecto de la tributación de otras empresas residentes en España, ya que actualmente la LIS no recoge ninguna normativa específica para la economía digital y, por tanto, para las plataformas dedicadas a la economía colaborativa. De esta forma, se aplicarán las mismas normas que al resto de empresas que operan en territorio español.

No obstante, conviene tener en cuenta que, aquellas plataformas que se dediquen al arrendamiento de viviendas para uso turístico a corto plazo, no podrán acogerse al régimen anteriormente mencionado previsto en los artículos 48 y 49 de la LIS, ya que estos artículos

³⁶ Véase el artículo 7. 1. a) LIS: *“serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español: a) las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil”*.

prevén un régimen especial que únicamente será de aplicación a los arrendamientos de vivienda a largo plazo.

3.2.2 Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En cuanto a los arrendadores o anfitriones, cuando éstos sean particulares, personas físicas y residentes en el territorio español, los rendimientos obtenidos por el alquiler de la vivienda de uso turístico estarán sujetos a tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El artículo 2 de la LIRPF establece que *“constituye el objeto de este impuesto 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”* y el artículo 21 apartado 1 de la LIRPF establece que *“tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste”*.

Así, esto nos lleva a determinar qué calificación, a efectos del IRPF, merecen los ingresos o rentas obtenidas por el anfitrión, ya que estas pueden ser clasificadas, bien como rendimientos de capital [entre los cuales, la LIRPF distingue entre los derivados del capital inmobiliario y los derivados del capital mobiliario], o bien como rendimientos de actividades económicas.

El criterio principal para diferenciar entre rendimientos de capital y rendimientos de actividades económicas residirá fundamentalmente en que, además del alojamiento, el anfitrión o arrendador pueda ofrecer al huésped o arrendatario la prestación de otros servicios, como son los propios de la hostelería. Y la diferencia entre rendimientos derivados del capital inmobiliario y rendimientos derivados del capital mobiliario se encontrará en que, en este último caso, existe una especie de subarrendamiento.

a) Rendimiento del capital inmobiliario.

La primera categoría en que pueden encajarse las rentas obtenidas por el arrendador es en la de rendimientos del capital inmobiliario. El artículo 22, apartado 1 de la LIRPF define

los rendimientos del capital inmobiliario como *“los procedentes de la titularidad de bienes rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, 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”*.

Así, de este precepto se desprende que, para que la cesión de un bien inmueble como alojamiento turístico o vacacional tenga la calificación de rendimiento de capital inmobiliario, es necesario que el arrendador o anfitrión esté en disposición del mismo en virtud de un título de propiedad o de un derecho real. Esta calificación coincide, además, con la postura adoptada por la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT), quien mediante numerosas consultas, ha expresado que si el alquiler de los apartamentos se limita a la mera puesta a disposición de los mismos de forma temporal, sin complementarse con la prestación de servicios propios de la industria hotelera, y siempre que no concurren las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la LIRPF, las rentas derivadas del arrendamiento tendrán la calificación de rendimientos de capital inmobiliario ³⁷.

En consecuencia, el marco jurídico aplicable a las rentas calificadas como rendimientos de capital inmobiliario vendrá delimitado por las disposiciones de los artículos 22 a 24 de la LIRPF y 13 a 16 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 (en adelante, RIRPF), debiendo integrarse así mismo en la Base Imponible General del sujeto pasivo, a tenor de lo establecido en los artículos 45 y 46 de la LIRPF.

El artículo 23 de la LIRPF hace referencia a los gastos deducibles y a las reducciones. De esta forma, en cuanto a las deducciones, el anfitrión o arrendador podrá deducir los gastos establecidos en el artículo 23, apartado 1 de la LIRPF y en los artículos 13 y 14 del RIRPF, los cuales son:

- En primer lugar, 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.

- Y, en segundo lugar, los gastos de reparación y conservación del inmueble (ejemplo,

³⁷ DGT, Consulta vinculante de 13 de junio de 2016, V 2588 - 16.

el pintado, revoco o arreglo de instalaciones, o la sustitución de ciertos elementos como la calefacción, el ascensor, las puertas de seguridad...).

No obstante, en relación con esto último, deben tenerse en cuenta las limitaciones que pueden presentarse sobre la posible deducción. Es el caso del límite previsto por el artículo 13 RIRPF para los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, y demás gastos de financiación, así como gastos de reparación y conservación del inmueble.

Por lo que respecta a las reducciones aplicables, dado el carácter turístico del alojamiento, no será aplicable la reducción del 60% de los ingresos obtenidos contemplada por el artículo 23, apartado 2 de la LIRPF³⁸, ya que esta reducción únicamente resulta aplicable cuando el inmueble arrendado tiene la consideración de vivienda habitual, condición que no puede predicarse de todos los alojamientos turísticos acordados a través de plataformas online, pues en el momento en que la vivienda es arrendada ésta pierde su carácter de vivienda habitual.

Para entender esto último mejor, conviene traer a colación la consulta vinculante de la DGT de 23 de enero de 2017. En ella, un contribuyente solicitaba la aclaración de la posibilidad de practicar la deducción por inversión de la vivienda habitual en aquellos casos en los que el inmueble es objeto de alquiler vacacional durante un cierto periodo del año. En concreto, el contribuyente pretendía alquilar su vivienda durante uno o dos meses, coincidiendo con el periodo vacacional, y trasladando su residencia a otra vivienda de su propiedad. De esta manera, preguntaba a la Administración el efecto que dicho traslado podría tener sobre la deducción por vivienda habitual que venía practicando en su declaración del IRPF desde la adquisición de la vivienda. Frente a la consulta, la DGT respondió al contribuyente negando la posibilidad de aplicar dicha deducción, pues a su juicio “todo inmueble que haya adquirido la consideración de vivienda habitual del contribuyente por cumplir los requisitos reglamentarios, la mantendrá en tanto continúe constituyendo su residencia habitual a título de propietario, perdiendo tal condición desde el momento en que deje de concurrir cualquiera de los dos requisitos, residencia habitual y pleno dominio, respecto del mismo”.

³⁸ Véase el artículo 23.3 LIRPF: “*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*”.

Por el contrario, cabe señalar que, no existe ningún impedimento para que sí resulte de aplicación la reducción del 30%, prevista en el artículo 23, apartado 3 de la LIRPF³⁹ y en el artículo 15, letra b) del RIRPF, por los rendimientos del capital inmobiliario obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, derivados de las posibles indemnizaciones por daños o desperfectos causados al inmueble.

Por último, debemos tener en cuenta que el arrendamiento de la vivienda puede producirse de forma parcial, únicamente respecto de una o varias habitaciones, lo cual tendrá lugar, generalmente, cuando el bien inmueble objeto de arrendamiento constituya la vivienda habitual del arrendador. Pues bien, en estos casos, pueden surgir una serie de consecuencias que, desde el punto de vista fiscal, conviene tener en cuenta.

En primer lugar, la deducción de todos los gastos señalados anteriormente únicamente podrá practicarse en proporción a la parte del inmueble destinada al arrendamiento y en función del periodo en el que haya existido arrendamiento sobre el bien inmueble. No obstante, cabe señalar que, ciertos gastos incurridos en periodos en los que el inmueble no se encuentra arrendado y que tienen correlación con la futura obtención de ingresos derivados del arrendamiento del bien (ejemplo, gastos de conservación), si que podrán ser igualmente deducidos. Asimismo, la DGT ha admitido la posibilidad de aplicar la reducción por inversión en vivienda habitual, pero de manera proporcional⁴⁰.

Y, en segundo lugar, en aquellos periodos en que el bien inmueble no se encuentre ocupado se generará una imputación de rentas comprendida en el artículo 85, apartado 1 LIRPF⁴¹. Esto es así, porque durante los periodos en los que el bien inmueble se encuentra vacío desaparece una de las excepciones que impiden la imputación, como es la generación de rendimientos del capital por parte de dicho inmueble. Además, el artículo 85, apartado 2 LIRPF establece que el titular del inmueble deberá proceder a la imputación de rentas prevista por el artículo 85, apartado 1 de la LIRPF, al no generar el bien, durante dicho periodo, rendimientos del capital inmobiliario. Por lo tanto, el titular de la vivienda deberá

³⁹ Véase el artículo 23.3 LIRPF: *“los rendimientos netos con un periodo 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 periodo impositivo”*.

⁴⁰ DGT, Consulta Vinculante de 3 de diciembre de 2015, V3860-15.

⁴¹ Véase el artículo 85.1 LIRPF: *“en el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, (...), tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo”*.

imputar las rentas de acuerdo con las reglas contenidas en el artículo 85 de la LIRPF, en proporción a los días del año en los que dicho bien inmueble no ha sido objeto de arrendamiento y no ha generado rendimientos de capital inmobiliario.

b) Rendimientos del capital mobiliario.

La segunda categoría en que pueden encajar las rentas obtenidas por el arrendador es en la de rendimientos de capital mobiliario. Si bien, esta calificación únicamente será posible cuando el rendimiento provenga de un subarriendo, es decir, cuando el sujeto arrendador sea a su vez arrendatario en un contrato de vivienda habitual. Este supuesto, es quizás, el que mejor se acomode a lo que se entiende por alojamiento colaborativo. Así, la principal diferencia con el supuesto anterior es, que, en este caso, el particular que ofrece el alojamiento dispone del bien en virtud de un contrato de alquiler, y no es titular de la vivienda, lo cual tendrá evidentemente consecuencias desde el punto de vista tributario.

El artículo 25, apartado 4, letra c) de la LIRPF establece que tendrán la consideración de rendimientos del capital mobiliario *“los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el arrendador, que no constituyan actividades económicas”*.

En consecuencia, el marco jurídico aplicable a las rentas calificadas como rendimientos de capital mobiliario vendrá delimitado por las disposiciones establecidas en los artículos 25 y 26 de la LIRPF y 20 y 21 del RIRPF, debiendo integrarse también en la Base Imponible General del sujeto pasivo, a tenor de lo establecido en los artículos 45 y 46 de la LIRPF.

En cuanto a las deducciones, el artículo 26, apartado 1, letra b) de la LIRPF establece que *“cuando se trate de rendimientos derivados de la prestación de asistencia técnica, del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas o de subarriendos, 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 que los ingresos procedan”*. Si bien, esta previsión viene detallada en mayor medida en el artículo 20 RIRPF, el cual establece la posibilidad de considerar gastos deducibles de los rendimientos de capital inmobiliario los previstos en los artículos 13 y 14 del RIRPF. Es decir, el Reglamento permite practicar a los rendimientos del capital mobiliario las deducciones previstas para los rendimientos del capital inmobiliario. Si bien, a diferencia de los

rendimientos de capital inmobiliario y, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20 de la LIRPF *in fine*, no resultará de aplicación el límite previsto en el artículo 23, apartado 1, letra a) de la LIRPF para gastos de reparación y conservación o gastos de financiación.

Además, ha de precisarse que, de igual modo que en el caso anterior, en la mayoría de las ocasiones la deducción de gastos no podrá realizarse en su totalidad, sino que simplemente podrá practicarse en proporción a la porción del bien inmueble destinada al arrendamiento, así como en proporción al periodo del tiempo en que la vivienda, o parte de esta, haya sido subarrendada.

Por lo que respecta a las reducciones, únicamente procederá la reducción contemplada en el artículo 26, apartado 2 de la LIRPF, reducción del 30% para aquellos rendimientos que hayan sido obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, entre los cuales se encontrarán los percibidos como indemnización por daños o desperfectos.

Finalmente, en aquellos periodos en que no exista subarrendamiento cabe destacar que tampoco procederá imputación de renta establecida en el artículo 85, apartado 1 de la LIRPF al subarrendador, por no tener éste la condición de titular del inmueble que exige el artículo 85, apartado 2 de la LIRPF. Asimismo, tampoco procederá la imputación de renta alguna al titular del inmueble.

c) *Rendimientos de actividades económicas.*

Por último, la tercera categoría en que pueden encajar las rentas obtenidas por el arrendador es en la de rendimientos de actividades económicas. El artículo 27 de la LIRPF define los rendimientos de actividades económicas de la siguiente forma:

“1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa”.

Si bien, cabe subrayar que, aunque no se diera ninguna de las circunstancias establecidas en el apartado 2 del artículo 27 de la LIRPF (contratación a jornada completa), si el arrendador presta, junto con el arrendamiento, otros servicios complementarios propios de la industria hotelera, estaríamos también ante rendimientos de actividades económicas. Así, la circunstancia de la prestación de servicios complementarios ha sido calificada por la DGT en numerosas consultas vinculantes como el elemento fundamental a la hora de diferenciar la calificación de la renta obtenida en el arrendamiento entre rendimientos de actividades económicas y rendimientos del capital inmobiliario.

Pero ¿qué ha de entenderse por servicios complementarios propios de la industria hotelera? Según el artículo 20, apartado 1, número 23, letra b) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se incluirían los servicios de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. Ahora bien, de acuerdo con la DGT no se consideraran servicios complementarios propios de la industria hotelera: los servicios de limpieza y servicios de cambios de ropa de la vivienda prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario; los servicios de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores), así como de la urbanización en que esté situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles) y los servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos ⁴².

Dicho esto, el marco jurídico aplicable será el previsto en los artículos 27 a 32 de la LIRPF.

De acuerdo con el artículo 29, apartado 1, letra a) de la LIRPF, la calificación de la renta obtenida como rendimiento de actividades económicas tendrá como consecuencia, en primer lugar, la afectación del bien inmueble sobre el que se constituye el arrendamiento a la actividad económica del arrendador. Si bien, en el caso de que el alquiler se produzca respecto de segundas viviendas u otros inmuebles que no sean la vivienda habitual, dicha afectación se realizará de manera total, excluyéndose, por tanto, la imputación de rentas prevista en el artículo 85, apartado 1 de la LIRPF. Y en los casos en los que los anfitriones alquilen de forma parcial su vivienda habitual (solo una o varias habitaciones), únicamente procederá la

⁴² DGT, Consulta vinculante de 12 de noviembre de 2013, V 3319 - 13.

afectación parcial de la misma, tal y como se desprende de los artículos 29, apartado 2 de la LIRPF y 22, apartado 2, número 3 del RIRPF.

En cuanto a las normas para la determinación del rendimiento neto, el artículo 30 de la LIRPF establece que ésta se efectuará, con carácter general, por el método de la estimación directa, admitiendo dos modalidades, la normal y la simplificada.

Por lo que respecta a los gastos deducibles, en principio, aquellos sujetos que afecten su actividad económica al inmueble objeto de arrendamiento podrán deducir en su declaración del IRPF todos los gastos derivados de la titularidad y utilización del inmueble, si bien, habrá que estar a las especialidades y a las excepciones establecidas en el artículo 30, apartado 2 de la LIRPF. Además, cabe subrayar que, la afectación del bien inmueble activará la posibilidad de deducirse las cantidades derivadas de la amortización del bien inmueble.

Por otro lado, en aquellos casos en los que la afectación se realice solo de forma parcial (una o varias habitaciones), de acuerdo con el artículo 22, apartado 3 del RIRPF, la deducción solo podrá realizarse en proporción a la parte del inmueble afectada y no en su totalidad. Esto ha sido aceptado, como ya hemos dicho, unánimemente respecto de los gastos de titularidad de inmueble, pero en relación con la deducción de los gastos derivados de los suministros (agua, gas, luz...), se han generado mayores problemas. Así, el Tribunal Económico Administrativo Central, en su resolución de 10 de septiembre de 2015, avaló la posibilidad de deducir también estos gastos, si bien condicionada a la capacidad de contribuyente de probar que los mismos tienen una correlación directa con los ingresos generados ⁴³.

Finalmente, a juicio de algunos autores como ZAPATERO GASCO ⁴⁴, esta situación merece una doble crítica. Por un lado, se considera que el hecho de que el anfitrión se ofrezca a lavar la ropa, cambiar la ropa de cama o limpiar la habitación ocupada por los huéspedes durante su estancia no debería conllevar la consideración de servicios propios de la industria hotelera, en la medida en que el anfitrión podrá llevar a cabo las mismas como simples tareas

⁴³ ZAPATERO GASCO, Alejandro. “La economía colaborativa en el sector del alojamiento vacacional: su encaje en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*. Tirant lo Blanch, 2018. pág. 562.

⁴⁴ ZAPATERO GASCO, Alejandro. “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*. Instituto de Estudios Fiscales, 2017, págs. 93 y 94.

domesticas habituales. Y, en segundo lugar, se critica que la calificación de las rentas como rendimientos de actividades económicas puede generar para el anfitrión unos costes de cumplimiento fiscal demasiado altos en comparación con la actividad realizada (presentación de declaraciones, alta de autónomos...).

Por otro lado, en el apartado 3.1 se ha hecho referencia a la posibilidad de que el anfitrión no obtenga ninguna contraprestación por los servicios prestados. Es evidente que en estos supuestos donde simplemente existe un intercambio no se requerirá de ningún proceso productivo que conlleve una calificación como rendimiento de actividad económica, ya que no existe ningún tipo de intervención en la producción o en la distribución de bienes o servicios. Sin embargo, esto no significa que no sea posible obtener una utilidad como contraprestación a la cesión de derechos de uso, que sea susceptible de generar rentas de cualquier otro tipo.

Desde el punto de vista de la LIRPF, podría pensarse que quien cede temporalmente el disfrute de un inmueble propio a cambio del disfrute de otro inmueble ajeno no experimenta ningún tipo de incremento en su riqueza que deba comportar un gravamen. Pero, difícilmente puede aceptarse esta premisa en la medida en que, efectivamente, existe una clara conexión entre las dos cesiones. De esta forma, únicamente podría negarse la generación de renta sujeta al IRPF si se considera que los usos intercambiados tienen idéntico valor para las partes, lo cual no es del todo cierto en la realidad, ya que lo más común es que el valor sea distinto para cada una de las partes.

El artículo 85 de la LIRPF excluye la imputación de renta inmobiliaria a las viviendas habituales, a los inmuebles en construcción, a los inmuebles susceptibles de uso y cuando se trate de inmuebles afectos a actividades económicas o que generen rendimientos de capital. Así, esta exclusión nos lleva a dos alternativas: bien considerar que se genera un rendimiento de capital inmobiliario o bien considerar que se genera una ganancia o pérdida patrimonial. Si bien, en relación con esta última alternativa, cabe destacar que el propio tenor literal del artículo 85 de la LIRPF no excluye la imputación de renta inmobiliaria por el periodo de cesión, lo que permite vislumbrar la inviabilidad de esta segunda alternativa, pues ella supondría un doble gravamen.

Pues bien, lo que puede concluirse es que en estos supuestos de mero intercambio lo

que se obtiene es un rendimiento de capital inmobiliario, pero en especie. El artículo 42, apartado 1 de la LIRPF define las rentas en especie como *“la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aún cuando no supongan un gasto real para quien las conceda”*.

En cuanto a las plataformas colaborativas, en el caso de que la titularidad no recaiga sobre una persona jurídica o ente sin personalidad, sino sobre una persona física, está tributará por el IRPF, conforme a la enumeración de contribuyentes establecida en el artículo 8 de la LIRPF ⁴⁵. No obstante, al tratarse de supuestos poco comunes, su tributación será similar a la de los anfitriones o prestadores de servicios.

3.2.3 Impuesto sobre la Renta de No Residentes.

Por lo que respecta a los anfitriones o prestadores de servicios, en aquellos casos en que éstos no sean residentes en el territorio español, los rendimientos obtenidos por el alquiler de la vivienda de uso turístico quedarán sujetos a tributación por el IRNR, ya que, de acuerdo con todos los Convenios suscritos por el Estado español para evitar la doble imposición, las rentas inmobiliarias han de someterse siempre a imposición en el Estado de la fuente.

Como ya se ha apuntado, el artículo 1 del TRLIRNR establece que dicho tributo gravará la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste. De manera que, la sujeción al IRNR se determina en sentido negativo, y sólo si una persona no es considerada sujeto pasivo del IRPF o del IS, podrá quedar sujeto al IRNR, siendo de aplicación la normativa del presente tributo.

Pues bien, en este sentido, el artículo 13, apartado 1, letra g) del TRLIRNR establece que *“se consideraran rentas obtenidas en territorio español, los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos”*. Y el artículo 13, apartado 1, letra h) de la LIRNR establece que *“también se considerarán rentas obtenidas en territorio español, las rentas imputadas a los contribuyentes personas físicas titulares de bienes inmuebles situados en territorio español no afectos a actividades económicas”*. De manera que, por lo que

⁴⁵ Véase el artículo 8. 1 LIRPF : *“son contribuyentes por este impuesto: 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”*.

respecta a la calificación de las rentas obtenidas, serán trasladables aquí las mismas consideraciones que las realizadas en el apartado anterior con relación al IRPF, en cuanto a la calificación como rendimientos de capital inmobiliario o rendimientos de actividades económicas.

a) Rendimiento del capital inmobiliario.

En este supuesto, el alquiler se limita a la mera puesta disposición de la vivienda, sin que se preste ningún otro servicio complementario propio de la industria hotelera. Así el rendimiento que deberá declararse es el importe íntegro que recibe el arrendatario, sin la posibilidad de reducir ningún gasto. No obstante, cuando se trate de residentes en un Estado de fuera de la Unión Europea, la base imponible estará constituida por el importe íntegro determinado conforme a las reglas del IRPF (artículo 24, apartado 1 LIRNR). En cambio, cuando se trate de residentes en Estados miembros de la Unión Europea, la cuantificación incorporará reglas especiales en base y en cuota, a efectos de evitar posibles vulneraciones del principio comunitario de no discriminación (artículo 24, apartado 6 LIRNR).

b) Rendimiento de actividad económica obtenido por medio de establecimiento permanente.

Existe actividad económica realizada a través de establecimiento permanente cuando se cumple, al menos, alguna de las siguientes condiciones:

- Que se disponga en España de, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa para la ordenación de la actividad.
- Si el alquiler de la vivienda de uso turístico se complementase con la prestación de servicios propios de la industria hotelera tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos.

En cuanto a las deducciones y bonificaciones, los establecimientos permanentes podrán aplicar a su cuota íntegra, las mismas deducciones y bonificaciones que los contribuyentes por el IS.

Por último, en cuanto a las retenciones e ingresos a cuenta, los establecimientos permanentes estarán sometidos al mismo régimen de retenciones que las entidades sujetas al IS por las rentas que perciban.

Respecto a los clientes finales o huéspedes, debemos remitirnos a lo establecido para el IS, ya que el artículo 18, apartado 1 de la LIRNR establece que *“la base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades”*. De manera que, cuando los huéspedes tengan la consideración de contribuyentes según el IRNR, podrán deducirse los gastos soportados por la prestación de los servicios, cuando éstos se relacionen con su actividad empresarial.

Por último, respecto de las plataformas colaborativas, cuando aquellas no tengan su residencia fiscal en España sino en un país extranjero, las rentas obtenidas en territorio español estarán sujetas a gravamen por el IRNR.

Así, dentro de la tributación por el IRNR de las plataformas colaborativas, conviene diferenciar también entre las rentas obtenidas por no residentes a través establecimientos permanentes situados en nuestro país y las rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente. Pues, en el primer caso, los no residentes tributarán de forma similar a como si las rentas hubieran sido obtenidas por entidades residentes en nuestro país, mientras que, en el segundo caso, no existirá ese paralelismo con el IS.

Si bien, conviene matizar que, en la medida en que existan convenios firmados por España para evitar la doble imposición, habrá que estar de forma prioritaria a los que establezcan dichos convenios, los cuales suelen disponer como criterio que las rentas empresariales obtenidas sin mediación de establecimiento permanente tributen sólo en el país de residencia del receptor y no se consideren realizadas. Esto se traduce en que las rentas obtenidas por las plataformas colaborativas no residentes en España sin establecimiento no tributarán en nuestro país, sino en los países donde tales plataformas tienen su residencia fiscal.

Por ejemplo, tomando en consideración el caso de la plataforma Airbnb (por ser ésta la mas conocida y la que mayores debates ha ocasionado), la empresa se encuentra dimensionada a través de distintas sociedades filiales que desarrollan diversos servicios. El proveedor del sitio web es la filial Airbnb Ireland UC, pero del cobro de las tarifas totales a cada uno de los huéspedes en el momento de la reserva o tras la confirmación de la misma, se ocupará Airbnb Payments UK Ltd, con sede en Reino Unido. En España, en concreto, la empresa actúa Airbnb Marketing Services, SL, con sede en Barcelona y dedicada a servicios

de publicidad y marketing. Así, para determinar la tributación de las rentas, en el caso de que el pagador sea español, deberá acudir al Convenio para evitar la doble imposición firmado entre España e Irlanda⁴⁶, el cual establece en su artículo 7 que los beneficios de una empresa se someterán a tributación en el Estado de residencia, salvo que se actúe, en el otro Estado, a través de un establecimiento permanente. Por lo tanto, se aplica la regla normal de la tributación en el país de residencia de la sociedad, con la excepción de que la actividad empresarial se lleve a cabo a través de un establecimiento permanente de la casa central⁴⁷.

Con lo cual, las comisiones pagadas por los usuarios de la plataforma tributarán en Reino Unido, mientras que en España la sociedad residente solo tributará por los beneficios derivados de su actividad promocional, los cuales estarán sujetos a gravamen por el IS, en los términos expresados en el apartado relativo al IS.

3.2.4 Impuesto sobre Actividades Económicas.

El inicio de cualquier actividad empresarial ya sea tanto por personas físicas como por personas jurídicas, exige que éstas pasen a convertirse en sujetos pasivos del IAE. En este sentido, el artículo 78 del TRLRHL define el hecho imponible del IAE como aquel que *“está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto”*. Y el artículo 79 TRLRHL establece que *“se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de 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”*.

No obstante, la regla 2ª del Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, dispone que *“el mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto, salvo que se disponga otra cosa”*. Y la regla 4ª apartado 1 establece que

⁴⁶ Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital y su Protocolo anejo, hecho en Madrid el 10 de febrero de 1994.

⁴⁷ MULEIRO PARADA, L.M y ANEIROS PEREIRA, J. (2019). “La tributación de las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas a través de plataformas virtuales”. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 430, págs. 63 y 64.

“con carácter general, el pago de la cuota correspondiente a una actividad fácula, exclusivamente, para el ejercicio de esa actividad, salvo que la ley reguladora del impuesto disponga otra cosa”.

Así, en cuanto a la tributación de los prestadores o anfitriones por este impuesto, deben analizarse diferentes posibilidades.

En primer lugar, cabe examinar la posibilidad de que una persona o entidad ceda, a cambio de un precio, una vivienda para el uso turístico, pero prestando servicios complementarios propios de la industria hotelera. En este caso, en las Tarifas del IAE se clasificará en la Agrupación 68 de la sección primera y, en concreto, en el grupo 685 “Alojamientos turísticos extrahoteleros”. Por el contrario, en el caso de que una persona o entidad ceda, a cambio de un precio, una vivienda para el uso turístico, pero sin prestar ningún servicio propio de la industria hotelera, las Tarifas del IAE se encuadrarán en el Epígrafe 861.1 “Alquiler de viviendas” de la Sección Primera, debiendo el titular de la actividad darse de alta y tributar por el mismo. No obstante, la Nota 2ª de dicho epígrafe establece que *“los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad sean inferiores a 601,01 euros tributarán por cuota cero”*, en cuyo caso, de acuerdo con lo dispuesto en la Regla 15ª, los sujetos pasivos no deberán satisfacer ninguna cuota por el impuesto, ni estarán obligados a formular declaración alguna.

Si bien, cabe subrayar que, sin embargo, existen numerosas exenciones a este impuesto, las cuales pueden afectar a aquellas personas que se dediquen a alquilar viviendas de uso turístico. Por ejemplo, el artículo 82, apartado 1, letras b) y c) del TRLRHL establece que están exentos del IAE, en primer lugar, *“los sujetos pasivos que inicien el ejercicio de su actividad en territorio español, durante los dos primeros periodos impositivos de este impuesto en que se desarrolle aquella”* y, en segundo lugar, *“las personas físicas. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros. En cuanto a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la exención sólo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 euros”.*

Por lo que, la mayor parte de los anfitriones no tendrán que hacer frente al pago de este impuesto, aunque la exención no excluye las obligaciones de carácter censal que les

puedan corresponder a aquéllos en virtud de lo dispuesto en el Capítulo I del Título II del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (artículos 2 a 16).

Por lo que respecta a las plataformas colaborativas, conforme al artículo 83 TRLRHL⁴⁸, las plataformas colaborativas también deberían hacer frente al IAE. Ahora bien, el artículo 82, apartado 1, letra c) del TRLRHL establece que estarán exentos del impuesto *“los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 LGT, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 euros”*. De manera que, aquellas plataformas dedicadas al alojamiento cuya cifra de negocios sea inferior a un millón de euros no tributarán por el IAE.

3.2.5 Impuesto sobre el Patrimonio.

Dentro de la tributación directa, conviene resaltar que los anfitriones también deberán de hacer frente al IP. El artículo 1 de la LIP define a este impuesto como aquel *“que grava el patrimonio neto de las personas físicas en los términos previstos en la ley”*. Y el artículo 3 de la LIP establece que *“constituirá el hecho imponible del Impuesto la titularidad por el sujeto pasivo en el momento del devengo, del patrimonio neto (...)”*.

No obstante, el artículo 4, apartado 8, número 1 de la LIP establece que estarán exentos de este impuesto: *“los bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que ésta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal fuente de renta”*. Y el artículo 4 apartado 9 de la LIP establece, asimismo, que también estará exenta del impuesto *“la vivienda habitual del contribuyente, según se define en el artículo 68.1.3º de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, hasta un importe máximo de 300.000 euros”*.

Tampoco hay que olvidar que, en el IP, el artículo 28 de la LIP establece un mínimo exento, al disponer que *“en el supuesto de obligación personal, la base imponible se reducirá, en concepto*

⁴⁸ Véase el artículo 83 TRLRHL: *“son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria siempre que realicen en territorio nacional cualquiera que las actividades que originan el hecho imponible”*.

de mínimo exento, en el importe que haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma. Si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado el mínimo exento a que se refiere el apartado anterior, la base imponible se reducirá en 700.000 euros". Con lo cual, la incidencia del impuesto sobre el Patrimonio solo afectará a aquellos anfitriones que posean un patrimonio global susceptible de gravamen por exceder los límites exentos establecidos en la ley.

3.2.6 Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

El artículo 61 del TRLRHL establece que constituye hecho imponible de este impuesto la titularidad de una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos que se hallen afectos, de un derecho real de superficie, de un derecho real de usufructo y del derecho de propiedad sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales. De manera que, la mera tenencia de un bien inmueble por parte del anfitrión supone la sujeción al impuesto sobre Bienes Inmuebles, el cual quedará sometido a las Ordenanzas Fiscales del municipio en que radique aquél.

3.2.7 Impuestos Turísticos.

Por último, dentro de la tributación directa, conviene hacer referencia a lo que coloquialmente se conocen como tasas o impuestos turísticos, las cuales han sido establecidas en Cataluña, por la Ley 5/2012, de 20 de marzo, de la Generalidad de Cataluña, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turístico y en las Islas Baleares, por la Ley 2/2016, de 30 de marzo, del Impuesto sobre Estancias Turísticas en las Illes Balears y de medidas del impulso sostenible.

Se trata de impuestos que gravan la singular capacidad económica de las personas físicas puesta de manifiesto con la estancia en viviendas de uso turístico ⁴⁹, siendo de aplicación en el territorio catalán a través de la popularmente conocido como "*tasa turística catalana*" y en el territorio balear a través de la llamada "*Ecotasa*", y cuya finalidad fundamental es evitar la masificación de territorios que, por su especial naturaleza, pueden verse afectados por la gran afluencia de turistas. Si bien, dado el carácter innovador del fenómeno del alojamiento colaborativo, se ha hecho necesario extender este impuesto también a las plataformas colaborativas que se dedican al alquiler de viviendas para uso turístico.

⁴⁹ Artículos 100 y 103 apartado 3 de la Ley 5/2012, de 20 de marzo.

Los motivos que justifican la implantación de esta imposición han sido, principalmente, la masificación en las zonas receptoras y la manifestación de capacidad económica por parte de los agentes turísticos y del propio turista. De esta forma, la recaudación de estas tasas o impuestos turísticos se destina a la protección del medio ambiente y a los fondos destinados al turismo.

Desde el punto de vista de la naturaleza jurídica de estas figuras tributarias, cabe abordar dos cuestiones. En primer lugar, cabe mencionar que lo que generalmente se denomina *tasa turística*, es en realidad un impuesto turístico, no siendo ambos términos idénticos, pues las tasas, tal y como se desprende del artículo 2, apartado 2, letra a) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT), son aquellos tributos que se originan como contraprestación directa a la prestación de un servicio público por parte de la Administración Pública. Mientras que los impuestos, tal y como se definen por el artículo 2, apartado 2, letra c) de la LGT, son aquellos tributos cuyo cobro no supone una contraprestación directa sino una obligación de recaudación que se creará en función del consumo, el patrimonio o la renta del contribuyente. Y, en segundo lugar, respecto a la calificación como impuesto directo o indirecto, existen grandes dudas para poderlo clasificar dentro de la tributación directa, tal y como lo hace la Ley Balear⁵⁰, ya 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 impuestos directos.

En cuanto a los contribuyentes, serán contribuyentes de estos impuestos todas las personas mayores de 16 años que realicen estancias en los establecimientos turísticos establecidos por las leyes⁵¹. Si bien, conviene resaltar que también se prevén sustitutos del contribuyente⁵² y responsables subsidiarios y solidarios⁵³. Así, los sustitutos del contribuyente serán las personas físicas o jurídicas, y también las entidades sin personalidad jurídica a las que se refiere el artículo 35.4 LGT que sean titulares de las empresas que explotan cualquiera de los establecimientos turísticos o equipamientos a los que se refieren

⁵⁰ Artículo 2 de la Ley 2/2016, de 30 de marzo.

⁵¹ Artículo 104 de la Ley 5/2012, de 20 de marzo y artículo 6 apartado 1 de la Ley 2/2016, de 30 de marzo.

⁵² Artículo 105 de la Ley 5/2012, de 20 de marzo y artículo 6 apartado 2 la Ley 2/2016, de 30 de marzo.

⁵³ Artículo 106 de la Ley 5/2012, de 20 de marzo y artículo 7 de la Ley 2/2016, de 30 de marzo.

las leyes, los cuales estarán obligados a presentar trimestralmente la autoliquidación del impuesto y a realizar su ingreso (repercutiendo, en su caso, la cuantía a quienes realicen la estancia). Y los responsables subsidiarios serán las personas o las entidades que contraten directamente, como mediadoras, las estancias con los sustitutos de los contribuyentes, a las cuales corresponderá abonar dichas estancias por cuenta o en interés de los contribuyentes.

Por último, con relación a la cuantía del tributo y al tipo de gravamen, estos dependerán, en cada territorio, del número de estancias, del tipo y de la situación del establecimiento⁵⁴, debiendo devengarse al inicio de cada estancia. No obstante, además, se establecen algunas bonificaciones en la cuota.

3.3 Tributación indirecta.

La tributación indirecta puede definirse como aquella que grava el consumo y las adquisiciones de bienes y servicios. Así, desde el punto de vista de la tributación indirecta, se analizará, por un lado, el IVA, el cual es definido por el artículo 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) como aquel *“tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, (...) las siguientes operaciones: a) las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales; b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes; c) las importaciones de bienes”*, y, por otro lado, el ITPAJD, en la modalidad de ITPO, cuyo objeto es, según el artículo 7 apartado 1, letra 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 Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRLITPAJD), *“gravar las transmisiones onerosas por actos <<inter vivos>> de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas”*.

3.3.1 Impuesto sobre el Valor Añadido.

La sujeción de la actuación de los prestadores de servicios o anfitriones al IVA, vendrá determinada por la concurrencia de los requisitos establecidos en el artículo 4 de la LIVA, el cual establece que *“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*

⁵⁴ Artículo 107 de la Ley 5/2012, de 20 de marzo y artículo 13 Ley 2/2016, de 30 de marzo.

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". Además, según resolución DGT y, en relación con los anfitriones de la plataforma colaborativa Airbnb, también son considerados como empresarios o profesionales todos aquellos particulares que arriendan bienes inmuebles con fines turísticos, aun cuando se trate de arrendamientos realizados por cortos periodos de tiempo, al entender que, en virtud del artículo 5, apartado 2 de la 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 ⁵⁵.

Por otro lado, la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera (en adelante, TAXUD), en su solicitud de información al Comité IVA, considera esencial dos requisitos para poder configurar como sujeto pasivo del IVA a los anfitriones: por un lado, que realice una actividad económica y, por otro lado, que actúe de forma independiente a la plataforma colaborativa. En lo relativo a que el particular realice una actividad económica, la TAXUD establece dos requisitos para conocer si se considera dicha actividad como tal: por un lado, remarca que existe actividad económica cuando el particular se dedique a la explotación de bienes tangibles con la finalidad de obtener ingresos con carácter regular, y por otro lado, señala la posibilidad de que los Estados miembros puedan considerar sujetos pasivos incluso a aquellos individuos que presten o entreguen bienes de forma ocasional. Y en relación con la independencia del servicio, según la TAXUD, resultará clave analizar la vinculación entre la plataforma y el usuario/prestador de servicio, así como las condiciones legales establecidas para descartar una relación de dependencia que implique la prestación del alojamiento al cliente final por la primera y no por el segundo ⁵⁶.

Así, una vez analizado y acordado que los anfitriones son considerados sujetos pasivos del IVA, conviene subrayar, no obstante, que, conforme a la doctrina de la DGT, están exentos del IVA y, por tanto, sujetos al ITPO, aquellos arrendamientos turísticos en los que el arrendador no preste servicios complementarios propios de la industria hotelera. Lo cual se desprende también del artículo 20, apartado 1, número 23º de la LIVA, el cual establece que están exentas de este impuesto, entre otras, las siguientes operaciones: *“los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta ley*

⁵⁵ DGT, Consulta Vinculante de 3 de agosto de 2015, V 2448 - 15.

⁵⁶ ANTÓN ANTÓN, Álvaro; BILBAO ESTRADA, Iñaki. “El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad”. *Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 26, 2016, pág. 25.

y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes:
b) los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecidas en el IS”.

Por lo tanto, cuando el anfitrión no preste servicios propios de la industria hotelera, el arrendamiento estará exento del IVA. Mientras que, cuando efectivamente sí preste servicios propios de la industria hotelera, el arrendamiento no estará exento del IVA (artículo 20, apartado 1, número 23, letra e) de la LIVA ⁵⁷⁾ y deberá tributar al tipo reducido del 10 por 100 como un establecimiento hotelero por aplicación del artículo 91, apartado 1 y apartado 2, número 2º de la LIVA.

Respecto a los clientes finales o huéspedes, cuando éstos sean una persona física que ostente la condición de sujetos pasivos del IVA, éste tendrá derecho a una deducción en el mismo, siempre que los servicios de alojamiento estén conectados con su actividad económica, tal y como se desprende del artículo 95, apartado 1 y apartado 2, número 5 de la LIVA. el cual establece que los empresarios 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 ⁵⁸ .

Por último, en cuanto a plataformas colaborativas, como ya se ha mencionado, según el artículo 4, apartado 1 de la LIVA, solo estarán sujetas al impuesto “*las entregas de bienes y las 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*”. De esta forma, las plataformas colaborativas únicamente quedarán sujetas a imposición por el IVA y, por tanto, se considerarán sujetos pasivos del mismo, cuando se cumplan los siguientes requisitos:

⁵⁷ Véase el artículo 20.1.23º. e) LIVA: “*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*”.

⁵⁸ 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, su actividad empresarial o profesional*”; y el artículo 95.2.2º LIVA: “*no se entenderán afectos directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional, entre otros: 2º los bienes o servicios que se utilicen simultáneamente para actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas*”.

- Que la plataforma colaborativa preste sus servicios en el ámbito espacial del impuesto.
- Que la plataforma colaborativa tenga la condición de empresario o profesional.
- Que la plataforma colaborativa no preste los servicios de forma gratuita.
- Y que la prestación se realice en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Así, respecto al primer requisito, cabe destacar que, en el ámbito del alojamiento, el servicio prestado generalmente por las plataformas colaborativas será el de intermediación entre los anfitriones y los huéspedes, aunque como ya se apuntó, también existirán casos en los que las plataformas realicen un servicio adicional al de la intermediación, estrechamente relacionado con el servicio final prestado. Pues bien, en uno y otro caso, la intermediación se considerará a efectos del IVA como prestación de servicios (artículo 11, apartado 2, número 15 LIVA ⁵⁹).

Por otro lado, dentro de este primer requisito, en relación al ámbito espacial de aplicación del impuesto, el artículo 70 de la LIVA establece un listado detallado de las prestaciones de servicios y entregas de bienes que se entenderán realizadas en el ámbito de aplicación del impuesto, es decir, en el territorio peninsular español e Islas Baleares, entre los cuales se encuentran los servicios relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio, considerándose particularmente inserto en dicho ámbito el arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas [artículo 70, apartado 1, número 1, letra a) LIVA]. Por lo tanto, los servicios ofrecidos por las plataformas colaborativas dedicadas al alojamiento de viviendas de uso turístico se entenderán realizados en el territorio español sujeto al IVA. Además, la DGT en su consulta vinculante V 2448 - 15, ha considerado que *“los destinatarios de los servicios, en la medida en que explotan un bien inmueble en arrendamiento en territorio de aplicación del impuesto, se considera que tienen un establecimiento permanente en dicho territorio. En consecuencia, el servicio de gestión de alquiler prestado por la plataforma deberá localizarse en territorio de aplicación del impuesto”*⁶⁰.

⁵⁹ Véase artículo 11.2.15° LIVA: *“en particular, se consideraran prestaciones de servicios: 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”*.

⁶⁰ ANTÓN ANTÓN, Álvaro; BILBAO ESTRADA, Iñaki. “El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad”. *Ob. cit.* pág. 24.

Respecto al segundo requisito, esto es, que la plataforma colaborativa tenga la condición de empresario o profesional, como ya se ha indicado en apartados precedentes, lo más habitual es que la plataforma adopte la figura de sociedades mercantiles, las cuales, según el artículo 5, apartado 1, letra b) de la LIVA, se reputarán como empresarios o profesionales. En el supuesto de que los titulares sean de personas físicas u otro tipo de entidades, habrá que estudiar si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 5 de la LIVA para poderlos encuadrar como tales empresarios o profesionales.

Por lo que se refiere al tercer requisito, que la plataforma realice la prestación del servicio a título oneroso, es necesario analizar si el servicio de intermediación se presta con carácter gratuito o, si, por el contrario, se cobra una comisión o cuota por tal servicio. Así, en este sentido, la TAXUD ha considerado como factor clave para considerar a las plataformas colaborativas como sujetos pasivos del IVA el carácter gratuito de los servicios prestados. En concreto, en el supuesto de que la plataforma no cobre nada a los usuarios, no existirá obligación alguna en el ámbito del IVA, por no concurrir los requisitos fijados en el artículo 4 de la LIVA. No obstante, aun cuando las plataformas no cobren comisión, es frecuente que presten determinados servicios adicionales de publicidad o prestaciones *Premium*, lo que significará que la prestación del servicio cumple con el requisito de que se realice a título oneroso.

Finalmente, en cuanto al requisito de que la prestación del servicio se realice por parte de la plataforma en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, como ya se ha indicado en repetidas ocasiones, lo habitual será que la titularidad de las plataformas colaborativas corresponda a una sociedad mercantil, de manera que, según lo establecido en el artículo 4, apartado 2, letra a) de la LIVA ⁶¹, las plataformas cuando actúen como entidades intermediadoras en la formalización de arrendamientos de viviendas de uso turístico estarán realizando una actividad empresarial incluida en los supuestos de sujeción al IVA.

Es decir, puede concluirse diciendo que cuando las plataformas sólo presten servicios de intermediación, éste deberá considerarse realizado en España y deberá repercutirse el impuesto a los tipos fijados en la normativa española e ingresarse en la Administración tributaria, sin perjuicio de las eventuales exenciones previstas en el artículo 135, apartado 1

⁶¹ Véase 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*”.

de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido para el caso de que la plataforma preste servicios financieros relacionados con el cobro. Además, la plataforma también quedará obligada a cumplir con el conjunto de obligaciones establecidas en el artículo 164 de la LIVA, destacando entre ellas, la solicitud del Número de Identificación Fiscal, la emisión de declaraciones relativas al inicio, modificación o cese de la actividad de arrendamiento, llevanza y contabilidad y registros, así como la prestación de las autoliquidaciones correspondientes a cada periodo.

3.3.2 Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados.

El artículo 4, apartado 4 de la LIVA establece que *“las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto de ‘transmisiones patrimoniales onerosas’ del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”*. Por lo tanto, en el caso de existir exención al IVA, el arrendamiento estará sujeto al ITPAJD, en su modalidad de ITPO.

Si bien, en este sentido, conviene resaltar que, en este caso, el sujeto pasivo del impuesto será el cliente final o huésped y no el prestador del servicio o anfitrión, ya que el artículo 8, letra a) del TRLITPAJD establece *“estará obligado al pago del impuesto a título de contribuyente (...): a) en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase: el que los adquiere”*. Aunque, en el supuesto de que el arrendador o anfitrión hubiera percibido el primer plazo de la renta, será éste quien resulte responsable tributario (artículo 9, apartado 2 del TRLITPAJD ⁶²).

En cuanto a la base imponible, el artículo 10 del TRLITPAJD establece que estará constituida *“por el valor real del bien transmitido o del derecho que se constituya o ceda (...)”*. Si bien, la particularidad de este impuesto reside en que, como se trata de un impuesto cedido totalmente a las Comunidades Autónomas, la cuota tributaria de los arrendamientos se obtendrá aplicando sobre la base liquidable la tarifa que fije cada Comunidad Autónoma y, si éstas, no hubiesen aprobado dicha tarifa, deberá atenderse a la siguiente escala ⁶³:

	Euros
Hasta 30,05 euros	0,09

⁶² Véase el artículo 9.1.b) TRLITPAJD: *“serán subsidiariamente responsables del pago del impuesto: b) en la constitución de arrendamientos, el arrendador, si hubiera percibido el primer plazo de la renta sin exigir al arrendatario igual justificación”*.

⁶³ Artículo 12.1 TRLITPAJD.

De 30,06 a 60,10	0,18
De 60,11 a 120,20	0,39
De 120,21 a 240,40	0,78
De 240,41 a 480,81	1,68
De 480,82 a 961,62	3,37
De 961,63 a 1.923,24	7,21
De 1.923,25 a 3.846,48	14,42
De 3846,49 a 7.692,95	30,77
De 7.692,96 en adelante, 0,024040 euros por cada 6,01 o fracción.	

Por último, en cuanto a las plataformas colaborativas, cabe resaltar que en virtud del artículo 8 TRLITPAJD las plataformas no serán sujetos pasivos del ITPAJD, en su modalidad de ITPO. Por ejemplo, en el caso de la plataforma Airbnb, en ella se establece que el arrendatario del bien inmueble deberá ostentarla condición de sujeto pasivo del ITPO cuando el arrendamiento con fines turísticos reúna alguno de los requisitos establecidos en la LIVA para ser exento en el IVA.

Si bien, en un futuro podría nombrarse sustitutos del contribuyente a las plataformas que median en los pagos de los alquileres, liberando de esta forma a los arrendatarios. El motivo de esta sustitución podría encontrarse en la necesidad de facilidades de gestión ⁶⁴.

3. 4 Control tributario.

Por último, una vez expuesto el régimen tributario del alojamiento colaborativo, conviene señalar que, aunque la Administración tributaria no parece plantearse la necesidad de modificar las normas tributarias existentes para abordar la fiscalidad del alojamiento en viviendas de uso turístico, al considerar las normas vigentes más que suficientes, sí que se ha preocupado por el control del cumplimiento de las obligaciones fiscales que se generan en este fenómeno. Así para ello, ha promulgado el establecimiento de una nueva obligación para las plataformas digitales que intermedian en el arrendamiento de viviendas de uso turístico en España a través del Real Decreto 1070/2017 de 28 de diciembre, por el que se modifica

⁶⁴ LUCAS DURÁN, Manuel. “Problemática Jurídica de la Economía colaborativa. Especial referencia a la fiscalidad de las plataformas”. *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 10, 2017, págs. 131 - 172.

el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

El preámbulo de este Real Decreto justifica la reforma del siguiente modo: *“con fines de prevención del fraude fiscal se establece una obligación de información específica para las personas o entidades, en particular, las denominadas <<plataformas colaborativas>>, que intermedien en la cesión del uso de viviendas con fines turísticos. Quedan excluidos de este concepto el arrendamiento o subarrendamiento de viviendas, tal y como se definen en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamiento Urbanos, y los alojamientos turísticos regulados por su normativa específica como establecimientos hoteleros, alojamientos en el medio rural, albergues y campamentos de turismo, entre otros. Asimismo, queda excluido el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles”*.

En concreto, este Real Decreto obligaba a las plataformas que intermedian en el alquiler de viviendas turísticas a proporcionar la Agencia Tributaria, a partir del mes de julio de 2018, información relativa a la identificación del titular de la vivienda cedida con fines turísticos así como del titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda con fines turísticos si son distintos; y a las referencias catastrales de los inmuebles e, incluso, detalles sobre la duración de las estancias, el importe percibido o la naturaleza del intercambio en los casos en los que no exista contraprestación económica, todo ello bajo la premisa de evitar el fraude fiscal ⁶⁵.

⁶⁵ Artículo 54 ter, apartado 4 del Real Decreto 1070/2017, de 28 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

IV. CONCLUSIONES

Actualmente, la actividad de arrendamiento de viviendas de uso turístico a través de plataformas on line se ha convertido en una realidad en continua expansión. En España, uno de los principales factores que contribuyó a esta expansión del alojamiento colaborativo fue la crisis económica que tuvo lugar entre 2007 y 2008, la cual propició una disminución en el poder adquisitivo de los consumidores, los cuales empezaron a anteponer el régimen de alquiler al régimen de propiedad. Además, la aparición de las tecnologías de Información y Comunicación (o TICs), que permiten abaratar los costes transaccionales y aumentar las posibilidades de visualización y puesta en contacto entre las partes, ha provocado una masiva creación de empresas que, de forma on line, ofertan este tipo de alojamientos.

Ahora bien, a pesar de ser éste un fenómeno que se encuentra en creciente expansión no deja de ser un fenómeno novedoso y de difícil control, no exento de disputas o contradicciones, las cuales, a nuestro juicio, merecen una valoración.

Así, en primer lugar, ha de cuestionarse cuál es verdaderamente la naturaleza jurídica del alojamiento colaborativo. En concreto, el problema que se plantea es si el alojamiento colaborativo puede catalogarse como un arrendamiento de temporada, como un arrendamiento turístico o como un arrendamiento de cosa. Respecto del primero, si bien es cierto que no existen problemas de aplicación en relación con el objeto, el plazo y el equipamiento, sí que existen una serie de notas que aconsejan no asimilar el alojamiento colaborativo al arrendamiento de temporada, todo ello con el fin de evitar situaciones de intrusismo y competencia desleal; el problema es que dichas notas no aparecen establecidas ni en la LAU, ni en las normas autonómicas. Por lo que, puede decirse que, más que con el arrendamiento de temporada, el alojamiento colaborativo comparte claras similitudes con el arrendamiento turístico, debiendo estarse eso sí en cada caso a la normativa sectorial, ya que, solo en defecto de dicha normativa, podrá considerarse a este tipo de alojamiento como arrendamiento de temporada. Además, respecto al arrendamiento de cosa debe destacarse que éste se encontrará reservado para aquellos casos en los que el alojamiento se circunscriba a unidades habitacionales.

En segundo lugar, partiendo del estudio realizado acerca de los sujetos que intervienen en el alojamiento colaborativo (anfitriones, huéspedes y plataformas

colaborativas), se plantean dos cuestiones: por un lado, si los propietarios de las viviendas han de merecer la calificación de particulares o, si, por el contrario, han de ser calificados como empresarios; y, por otro lado, si las plataformas actúan solo como meros intermediarios o, si, por el contrario, prestan algún servicio relacionado directamente con el alojamiento.

En relación con la primera cuestión, podemos llegar a la conclusión de que los propietarios o anfitriones merecerán la calificación de particulares cuando ofrezcan el alojamiento de forma esporádica y la contraprestación económica obtenida se destine en exclusiva a hacer frente a los gastos ocasionados por la vivienda (luz, agua...), mereciendo, por el contrario, la calificación de empresarios aquellos anfitriones que tengan una o varias viviendas que, de forma habitual, destinen al alojamiento y a cambio de las cuales obtengan una contraprestación. Y respecto de la segunda, ha de concluirse que existen ciertos factores que permitirán conocer si la plataforma presta o no un servicio subyacente, los cuales pueden resumirse en los siguientes: si la plataforma establece el precio que debe pagar el usuario; si determina los términos o condiciones esenciales para la prestación del servicio; si es propietaria de los activos de los que se sirve el usuario, o si asume los gastos o riesgos adicionales de la transacción.... Por ello, sería aconsejable que, tanto los anfitriones como las plataformas ofreciesen información acerca de cuál es su condición.

Por último, se discute si este nuevo modelo de negocio tiene encuadre o no en nuestro ordenamiento jurídico. La Ley 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado del alquiler de viviendas excluyó del ámbito de aplicación de la LAU la cesión temporal del uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada, en condiciones de uso inmediato, comercializada y promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de la normativa sectorial. De manera que, el legislador renunció a la regulación del alojamiento colaborativo, dejándola en manos de las Comunidades Autónomas, las cuales han ido elaborando toda una serie de Decretos para regular las viviendas de uso turístico. Pues bien, partiendo de la definición que los decretos autonómicos españoles ofrecen de las viviendas de uso turístico (*“aquellos inmuebles que, de forma habitual, amueblado y equipado en condiciones de uso inmediato, es comercializado en canales de oferta turística o por cualquier otro modo de comercialización o promoción, para ser cedido en su totalidad con fines de alojamiento turístico y a cambio de un precio”*) y de las notas características que pueden extraerse de la misma (1. *no pueden ser objeto*

del alojamiento colaborativo las viviendas habituales, ni los establecimientos al público; 2. las viviendas han de comercializarse a través de canales de oferta turística durante un periodo determinado tiempo; 3. las viviendas han de cederse en su totalidad, no pudiendo ser, en principio, objeto del alojamiento colaborativo las habitaciones; y 4. todo ello a cambio de un precio), puede observarse cómo en el ordenamiento jurídico español existe una contradicción con la esencia inicial del alojamiento colaborativo, la cual aludía a la permuta temporal, gratuita y entre iguales de la vivienda propia durante periodos vacacionales. La justificación de esta contradicción puede encontrarse en la necesidad del legislador de regular una realidad que la aparición de plataformas virtuales dedicadas a intermediar en el alquiler de pisos y habitaciones ha convertido en un negocio habitual y lucrativo, que ya no tiene lugar entre iguales.

Por otro lado, desde el punto de vista jurídico - tributario, a luz del objeto de nuestro trabajo, hemos de plantearnos la necesidad de readaptar las normas vigentes al ámbito del alojamiento colaborativo, con la finalidad de evitar así que la variedad de operaciones que encuentran cabida dentro de este nuevo modelo económico escapen de tributación y provoquen situaciones de competencia desleal con el sector hostelero, el cual está sometido a estrictas obligaciones tributarias.

Debido a la complejidad de las situaciones originadas en este ámbito hemos considerado oportuno distinguir las operaciones realizadas por cada uno de los sujetos intervinientes, para así analizar el tipo de tributación a la que quedan sometidos, bien sea desde el punto de vista de la tributación directa, bien sea desde el punto de vista de la tributación indirecta.

Así, desde el punto de vista de la imposición directa, es preciso señalar que el elemento esencial sobre el que esta gira es la residencia, ya que, para averiguar si las partes intervinientes han de tributar por el IS/IRPF o por el IRNR será necesario conocer si la residencia de las mismas se encuentra en España o, por el contrario, en un país extranjero. De esta forma, cuando su residencia se encuentre en España, las partes habrán de tributar, bien por el IS o bien por el IRPF, en función de si se trata de personas jurídicas o de personas físicas. En cambio, por el contrario, cuando sus residencias se encuentren en un territorio extranjero, deberán tributar por el IRNR.

Tanto los anfitriones como las plataformas colaborativas deberán tributar por el IS

cuando se conformen como personas jurídicas o cualquier otra entidad que se incluya dentro del elenco de contribuyentes previsto en la LIS (asociaciones, sociedades, entidades o entes sin personalidad del artículo 35, apartado 4 de la LGT). El artículo 48, apartado 2 de la LIS contempla un régimen fiscal especial aplicable a aquellas entidades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español, por lo que los anfitriones que se configuren como personas jurídicas y lleven a cabo este tipo de actividad podrán acogerse a uno u otro régimen. Ahora bien, conviene señalar que este régimen especial no será aplicable a aquellas plataformas colaborativas que se dediquen al arrendamiento de viviendas de uso turístico a corto plazo (como es el caso de Airbnb), ya que este régimen tan solo resulta aplicable respecto arrendamientos de bienes inmuebles a largo plazo.

Por el contrario, en el caso de que el anfitrión o la titularidad de la plataforma colaborativa corresponda a una persona física, las rentas obtenidas por éstos deberán tributar por el IRPF. Desde el punto de vista de este tributo, la cuestión fundamental que se plantea es la calificación jurídica que han de merecer las rentas generadas por los anfitriones, ya que éstas podrán clasificadas bien como rendimientos del capital inmobiliario, bien como rendimientos del capital mobiliario, o bien como rendimientos de actividades económicas. El criterio fundamental para diferenciar entre rendimientos de capital inmobiliario y rendimientos de actividades económicas se encuentra en que, además del alojamiento, el anfitrión pueda ofrecer al huésped la prestación de otros servicios, como son los propios de la industria hotelera. De esta forma, cuando el anfitrión ofrezca a los huéspedes únicamente alojamiento, las rentas generadas por aquél merecerán la consideración de rendimientos del capital inmobiliario, reservándose, por contra, la calificación de rendimientos de actividades económicas para aquellas rentas generadas por anfitriones que, además de alojamiento, presten a los huéspedes alguno de los servicios considerados como propios de la industria hotelera. Y en cuanto a la calificación como rendimiento de capital mobiliario, ésta solamente será factible cuando el rendimiento provenga de un subarriendo, es decir, cuando el arrendador sea a su vez arrendatario en un contrato de habitual, y no el titular de la vivienda.

Continuando con las posibles situaciones dentro de la imposición directa, la segunda de las hipótesis hace referencia a aquellos casos en que los sujetos intervinientes no tengan su residencia en el territorio español, si no que se encuentren en un país extranjero, para lo cual será necesario analizar si cuentan o no con establecimiento permanente. Así, respecto a

los anfitriones, serán trasladables aquí las mismas consideraciones que las realizadas en el IRPF con relación a la calificación como rendimientos del capital inmobiliario o rendimientos de actividades económicas mediante establecimiento permanente. Y en cuanto a las plataformas colaborativas, deberá tenerse en cuenta o no la existencia de convenios para evitar la doble imposición en el país de residencia, ya que estos convenios suelen disponer como criterio que las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente tributen sólo en el país de residencia del receptor, lo cual generará importantes consecuencias negativas para los países de destino, al escapar de tributación una importante fuente de ingresos.

Por otro lado, y siguiendo con las modalidades de tributación directa, cabe destacar que tanto los anfitriones como las plataformas colaborativas al desarrollar una actividad empresarial deberán ser considerados como sujetos pasivos del IAE, ya que el inicio de cualquier actividad empresarial en territorio español determina la sujeción a este impuesto. No obstante, a la luz de las exenciones previstas en el TRLRHL, cabe indicar que la mayor parte de los anfitriones no tendrán que hacer frente al pago de este impuesto y las plataformas colaborativas sólo deberán hacerlo cuando su cifra de negocios sea inferior a un millón de euros. Además, los anfitriones en cuanto propietarios de bienes inmuebles y, en caso de ser personas físicas, también quedarán sujetos al IBI y al IP, aunque en relación con este último impuesto, dadas las exenciones previstas en la LIP, la incidencia del mismo solo afectará a aquellos anfitriones que posean un patrimonio susceptible de gravamen por exceder los límites exentos previstos en la ley.

Por último, cabe hacer mención aparte a la tributación directa de los huéspedes, ya que su particularidad estriba en que cuando sean sujetos pasivos del IS, del IRPF o del IRNR, tendrán la posibilidad de deducirse los gastos soportados, aunque solo en los casos en que tengan la consideración de empresarios y dichos gastos estén vinculados a su actividad económicas, lo cual, si bien, será una situación poco probable, no será imposible. Asimismo, los huéspedes también podrán ser considerados sujetos pasivos de los llamados Impuestos Turísticos, en torno a los cuales han surgido dos problemas: por un lado, su denominación como “tasas turísticas”, ya que, en realidad, el hecho imponible que genera este tipo de tributos es más propio de los impuestos que de las tasas y, por otro lado, su encuadre como impuestos directos en la Ley Balear 2/2016, de 30 de marzo, del Impuesto sobre Estancias Turísticas en las Illes Balears y de medidas del impulso sostenible, ya que la manifestación

de riqueza que gravan estos impuestos es más propia de los impuestos indirectos que de los impuestos directos.

Desde el punto de vista de la imposición indirecta, en relación con la tributación por el IVA, debe destacarse que los anfitriones únicamente serán considerados sujetos pasivos de este impuesto cuando, por un lado, realicen una actividad económica y, por otro, cuando actúen de forma independiente a la plataforma colaborativa. Si bien, será necesario además tener en cuenta si, por las condiciones en que llevan a cabo la prestación del servicio, pueden encontrarse incluidos en algunos de los supuestos de exención previsto en la LIVA, ya que la exención del IVA conllevará la sujeción al ITPAJD, en su vertiente de ITPO. De esta forma, en el caso en que los anfitriones no presten servicios propios de la industria hotelera, el arrendamiento estará exento del IVA. En cambio, en el caso de que el anfitrión sí preste servicios propios de la industria hotelera, el arrendamiento no estará exento del IVA y deberá tributar al tipo reducido del 10 por 100.

Respecto de los huéspedes, debemos destacar que cuando éstos sean personas físicas y sujetos pasivos del IVA podrán deducirse el IVA soportado, siempre y cuando los servicios de alojamiento estén relacionados con su actividad económica. Además, en el caso de que el arrendamiento no esté sujeto al IVA, los huéspedes estarán obligados al pago del ITPAJD, en su vertiente de ITPO; aunque, si bien, cabe decir, que en el supuesto de que el anfitrión hubiera recibido el primer plazo de la renta, será aquél quien resulte responsable del pago.

Finalmente, para terminar, conviene subrayar que las plataformas colaborativas únicamente podrán ser consideradas sujetos pasivos del IVA cuando presten sus servicios en el ámbito espacial del impuesto (es decir, en el territorio peninsular español), cuando tengan la condición de empresarios o profesionales y cuando no presten sus servicios de gratuita.

V. REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

Agencia Tributaria. *Tributación del alquiler de apartamentos turísticos*. Recuperado de https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/alquiler_vivienda/apartamentos_turisticos.shtml

Airbnb Newsroom (2020). *Datos básicos*. Recuperado de <https://news.airbnb.com/es/fast-facts/>.

Antón Antón, Á. y Bilbao Estrada, I. “El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad”. Instituto de Estudios, núm. 26, 2016.

Bahía Almansa, B. y Martín Delgado, J.M. *Tratamiento Fiscal de la economía colaborativa en relación con el alojamiento de viviendas turísticas*. Aranzadi, 2019.

Calderón Corredor, Z. “Experiencias de respuesta fiscal para el alojamiento colaborativo desde los contextos europeo y de la OCDE”. *Nueva fiscalidad*, núm. 4, octubre - diciembre, 2017.

De la Encarnación Valcárcel, A. M. “El alojamiento colaborativo: viviendas de uso turístico y plataformas virtuales”. *REALA, Nueva época*, núm. 5, enero - junio, 2016.

De la Encarnación Varcárcel, A. M. *La regulación del alojamiento colaborativo de viviendas de uso turístico y alquiler de corta estancia en el derecho español*. Thomson Reuters Aranzadi, 2018.

El digital sur (2019). *El Intercambio de casas crece un 44% en España respecto a 2018*. Recuperado de <https://eldigitalsur.com/nacional/intercambio-casas-crece-44-espana-respecto-2018/>.

Fernández Pérez, N. *El alojamiento colaborativo*. Valencia, Tirant lo Blanch, 2018.

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

García Saura, P.J. *Viviendas de uso turístico y su incidencia en el panorama normativo español*. Dykinson S.L, 2019.

Guillén Navarro. N.J. “La vivienda de uso turístico y su incidencia en el panorama normativo español”. *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. 45-46, 2015.

Gosálbez Pequeño, H. *El régimen jurídico del turismo colaborativo*. Wolters Kluwer, 2019.

Herrero Suarez, C. “Las viviendas de uso turístico: ¿el enemigo a abatir? Reflexiones sobre la normativa autonómica en materia de alojamientos turísticos”. *Revista de Estudios Europeos*, núm. 70, 2017.

Infogram (2019). ¿Cuántos hoteles hay en el mundo? Recuperado de <https://infogram.com/todos-los-hoteles-del-mundo-2019-1h7g6kqd9mzo6oy>.

Informe EXCELTUR (2016). Valoración turística empresarial de 2015 y perspectivas para 2016. Recuperado de <http://www.exceltur.org/perspectivas-turisticas/>.

Lucas Durán. M. “Problemática Jurídica de la Economía Colaborativa. Especial referencia a la fiscalidad de las plataformas”. *Anuario de la Facultad de Derecho*, núm. 10, 2017.

Manchancoses García, E. y Montesinos Oltra, S. “Fiscalidad del consumo colaborativo de alojamiento turístico: tratamiento de los usuarios en el IRPF y en el IRNR”. *XVI Congreso de Investigadores en Economía Social y Cooperativa*.

Montesinos Oltra, S. “Fiscalidad del consumo colaborativo de alojamiento turístico: tratamiento de los usuarios de plataformas en el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. *Revista Jurídica*, núm. 31, 2017.

Muleiro Parada. L.M y Aneiros Pereira, J. “La tributación de las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas a través de plataformas virtuales”. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF (RCyT. CEF)*, núm. 430, 2019.

Ruiz Garijo, M. “La economía colaborativa en el ámbito de la vivienda: cuestiones fiscales pendientes. The sharing economy for housing: tax issues and challenges”. *Revista jurídica de los derechos sociales*, núm. 2, 2017.

Socás Camacho. J.M. “Estado regulador y alojamiento colaborativo. El régimen de la intervención pública limitadora de la prestación del servicio”. *Revista de la Administración Pública*, núm. 2015, 2018.

Zapatero Gasco, A. “La economía colaborativa en el sector del alojamiento vacacional: su encaje en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas”. *Tributos asistemáticos del ordenamiento vigente*. Tirant lo Blanch, 2018.

Zapatero Gasco, A. “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*. Instituto de Estudios Fiscales, núm. 15, 2017.

VI. ANEXO

CUADRO RESUMEN DE REQUISITOS AUTONÓMICOS.

	Declaración responsable + Registro (régimen de autorización)	Número de registro en publicidad	Estancias mínima o máxima	Distinción entre proveedores particulares y profesionales	Prohibición/restricciones en la cesión por habitaciones	Requisitos técnicos y equipamientos mínimos	Mobiliario y equipamiento mínimos (calefacción, AC, extintor, botiquín, vajilla...)	Placa identificativa exterior	Atención telefónica 24h	Hoja de reclamaciones + información turística	Libro registro + envío a autoridad policial
Andalucía		X	X	X ⁽²⁾	X ⁽¹⁾	X	X			X	X
Aragón	X	X	X	X ⁽³⁾	X	X	X	X			
Asturias	X	X				X	X	X		X	X
Baleares	X	X	X		X	X	X	X	X	X	
Canarias	X	X			X ⁽⁴⁾		X	X			X
Cantabria*		X			X ⁽⁵⁾		X	X	X	X	X
Castilla La Mancha*		X			X	X	X	X		X	
Castilla y León		X	X		X ⁽⁶⁾	X	X	X	X	X	
Cataluña	X	X ⁽⁸⁾	X		X ⁽⁷⁾				X	X	X
C. Valenciana	X	X				X	X			X	
Extremadura*		X								X	
Galicia		X	X		X	X	X	X	X	X	X
La Rioja			X	X	X					X	
Madrid	X ⁽¹¹⁾	X	X ⁽¹⁰⁾		X ⁽⁹⁾	X	X			X	X

	Declaración responsable + Registro (régimen de autorización)	Número de registro en publicidad	Estancias mínima o máxima	Distinción entre proveedores particulares y profesionales	Prohibición/restricciones en la cesión por habitaciones	Requisitos técnicos y equipamientos mínimos	Mobiliario y equipamiento mínimos (calefacción, AC, extintor, botiquín, vajilla...)	Placa identificativa exterior	Atención telefónica 24h	Hoja de reclamaciones + información turística	Libro registro + envío a autoridad policial
Murcia**			X			X	X	X		X	X
Navarra					X	X	X	X		X	
País Vasco		X				X	X	X		X	X

Fuente: CNMC (2018) “E/CNMC/003/18 Estudio sobre la Regulación de las Viviendas de Uso Turístico en España”. *Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia.*