
DESAFÍOS NORMATIVOS Y TRIBUTARIOS QUE PLANTEAN LAS PLATAFORMAS DE ECONOMÍA COLABORATIVA

Trabajo Fin de Grado

Curso: 2016/2017

Autor :

FRANCISCO GUTIÉRREZ ORTEGA

Tutor :

ÁNGEL FORNIELES GIL

Visto bueno del tutor :

Junio de 2017



UNIVERSIDAD DE ALMERÍA

Facultad de Derecho

Grado en Gestión y Administración Pública

ÍNDICE

Abreviaturas	V
I.- Introducción	1
II.- Contenido: Estado de la cuestión y análisis	2
1.- Aproximación al concepto de economía colaborativa.....	2
1.1.- Mercados bilaterales.....	3
1.2 El efecto de red : efectos cruzados de red	4
1.3.- Plataformas colaborativas.....	5
1.4.- Principales modelos de negocio y clasificación jurídica de estos	6
2.- Plataformas colaborativas como parte en contratos de intermediación electrónica	9
2.1.- Régimen legal de las plataformas activas	10
2.2.- Obligaciones de las plataformas como intermediario en contratación electrónica	11
2.2.1.Fase precontractual: información y condiciones generales.....	11
2.2.2.- Fase de contratación	13
2.3.-Implicaciones laborales de la delimitación jurídica de la intermediación y la prestación del servicio o bien subyacente	14
3.-Análisis jurídico-tributario de las relaciones resultantes de negocios mediante plataformas colaborativas	16
3.1.- Arrendamiento de inmuebles mediante plataformas colaborativas: desde la posición del arrendador.....	16
3.1.1.- Impuesto sobre el Valor Añadido e ITPAJD	17
3.1.2.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	20
3.2.- Tributación de los rendimientos de las plataformas por su intermediación	24
3.2.1.-Impuesto Sobre Sociedades	25
3.2.2.- Impuesto Sobre la Renta de No Residentes.....	26
3.2.3.- Impuesto sobre el Valor Añadido.....	27
4.- Implicaciones fiscales negativas de las plataformas de economía colaborativa	30
4.1.-Principal problemática : el concepto de « establecimiento permanente » y la erosión de la base imponible	31
4.2.-Soberanía fiscal	32
4.3.-La Unión Europea frente a la erosión de la base imponible : base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICIS).....	35
4.4.- La OCDE ante la erosión de la base imponible : el Plan de acción BEPS.....	37
4.4.1.- Objetivos	38
4.4.2.- Estrategias	39

5.-Plataformas colaborativas en los alojamientos turísticos : estudio del caso concreto de Airbnb en Andalucía	39
5.1.-Régimen legal del arrendamiento temporal de viviendas con fines turísticos.....	40
5.2.- Viviendas con Fines Turísticos en Andalucía	43
5.2.1.-La inspección turística	44
5.2.2.-La actividad administrativa sancionadora del turismo	46
III. Conclusiones.....	49
IV.-Bibliografía	51

Abreviaturas

BEPS	Siglas en inglés de <i>Base Erosion and Profit Shifting</i> , en español : « <i>erosión de la base imponible y traslado de beneficios</i> »
BICCIS	Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades
BOE	Boletín Oficial del Estado
CDI	Convenio de Doble Imposición
CE	Constitución Española
EP	Establecimiento Permanente
ITPAJD	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
LDCU	Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios
LGT	Ley 58/2003, General Tributaria
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
LSSI	Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico
MCODE	Modelo de Convenio de la OCDE
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos
TPO	Transmisiones Patrimoniales Onerosas

I.- Introducción

En los últimos años hemos asistido a una importante expansión de la actividad de las plataformas de economía colaborativa, un fenómeno complejo y que afecta de forma transversal al Derecho. Sustentado en el avance de la tecnología, este crecimiento, ha llevado a las plataformas a ser intermediarias en todo tipo de sectores y negocios, cambiando la forma de consumir bienes y servicios, su contratación y la oferta y publicidad de estos.

Veremos en el presente trabajo el concepto actual de economía colaborativa y las razones económicas que explican su éxito. En especial, han tenido las plataformas una muy buena penetración en el mercado de servicios turísticos, lo que las sitúa hoy como un fenómeno de importancia en cuanto a influencia en la economía.

Importantes sectores, como el transporte y movilidad de personas, seguros, financiación de proyectos o alojamientos turísticos han sufrido profundas alteraciones e innovaciones. Estos cambios han conllevado multitud de transformaciones en las interacciones entre personas desde el punto de vista jurídico, así como la aparición de figuras y elementos innovadores para los que no en todos los casos la regulación ha estado a la altura, si bien la adaptación está en curso. No hay que tomar esto último como un problema nuevo ni propio a este tema, es un hecho que siempre ha estado ahí : el Derecho va un poco por detrás de la realidad. La prestación de servicios y contrataciones a través de Internet han sido todo un reto para la regulación que ya está sustancialmente resuelto.

Este desfase se evidencia sobretodo en materia tributaria, especialmente en el ámbito internacional. Veremos a lo largo del trabajo que, en ocasiones, va a ser utilizado de forma que menoscabe intereses de la Administración Pública.

En otros ámbitos, como el laboral, van a aparecer problemáticas que no son nuevas pero tras la distorsión de las plataformas puede generar dudas en su resolución.

Por último tomaremos el caso de una plataforma colaborativa dedicada al sector de los alojamientos turísticos y analizaremos esta actividad desde el punto de vista de la novedosa regulación en Andalucía.

II.- Contenido: Estado de la cuestión y análisis

1.- Aproximación al concepto de economía colaborativa

La economía colaborativa es un hecho económico de relativa actualidad, tal es así que son numerosas las etiquetas que orbitan este fenómeno y aún pugnan por ser la que le de título. Por lo tanto no es el único término que podemos encontrarnos, si bien parece ser el de mayor difusión. El resto definen parcelas del concepto « economía colaborativa », que las engloba. Tienen en común que todos provienen del idioma inglés. De esta forma nos podemos encontrar con términos como consumo colaborativo (del inglés *collaborative consumption*), plataformas de igual a igual (del inglés *peer-to-peer platform*) y economía compartida (del inglés *sharing economy*), entre otros, como recoge HAMARI¹.

Se toma el término de economía colaborativa por considerarse el más amplio y el más usado. Es también por el que ha optado la Comisión Europea² para delimitar la economía colaborativa y definirla, primero se enumerarán los elementos que la determinan :

1.-Nuevas tecnologías : la tecnología ha conseguido que se produzcan las coincidencias de deseos, resolviendo entre otros, el problema principal del trueque (aplicable a otros tipos de intercambios mas convencionales tambien). Además ha posibilitado la confianza en extraños mediante diferentes herramientas, punto este de gran importancia para BOTSMAN³, además de la reducción de costes de transacción.

2.-Mercados bilaterales : es el elemento de mayor peso y que otorga el adjetivo de « colaborativa ». Son mercados en los que dos grupos, vendedores y compradores, se benefician y obtienen una utilidad derivada de que otros usuarios se unan al mercado. No es un fenómeno nuevo, pero el elemento anterior lo ha potenciado enormemente. Posteriormente se tratará el tema en un epígrafe propio.

3.-Plataformas: empresas que facilitan la interacción entre ambos grupos de los mercados bilaterales. Su función se limita a enlazar propietarios o prestadores de servicios y clientes.

¹ HAMARI, J., SJOKLINT, M. y UKKONEN, A.: *The sharing economy: Why people participate in collaborative consumption*, Journal of the Association for Information Science and Technology. Vol. 67, septiembre 2016. Pág. 2047.

² Si bien también advierte en la Comunicación citada de lo novedoso y cambiante del concepto, por lo que da una definición de este, indicando que es válida conforme a estos elementos y el momento en que se hace.

³ BOTSMAN, R.: *The case for collaborative consumption*, Sydney., 2010

https://www.ted.com/talks/rachel_botsman_the_case_for_collaborative_consumption (Consultado 25/04/2017).

1.1.-Mercados bilaterales

Jean-Charles ROCHET⁴ y Jean TIROLE escribieron en 2003⁵ sobre los mercados bilaterales, atendiendo a las, por entonces, nacientes plataformas en Internet por conformar mercados bilaterales con redes de externalidades positivas. Recoge los modelos de negocio existentes en el momento, que se reducen a los clásicos y algunos que en su momento estaban en expansión. De hecho ahora con la ventaja del tiempo transcurrido, los sectores a los que se refieren como mercados bilaterales y los negocios que predecían que se unirían se han quedado cortos.

El ejemplo clásico de mercado bilateral es el de las tarjetas de crédito y débito. De un lado tenemos a los vendedores, que tienen la opción de unirse a una plataforma (por ejemplo VISA) para permitir a los clientes pagar con esa tarjeta. Del otro lado los consumidores, que pueden también hacerse con una de esas tarjetas para pagar más comodamente. A ninguno de los dos grupos le sive de nada tener la tarjeta o la tecnología para cobrar con ella si no hay una cantidad notable de usuarios de uno y otro lado.

Pero la « magia » ocurre al aumentar los usuarios. Las ventajas, la utilidad económica, que conlleva el añadir un usuario a cualquiera de los lados es exponencial para ambos. Cuantos más comercios obtengan la tecnología para pagar con tarjeta, mejor para los usuarios existentes y más atractivo añade a la plataforma para potenciales usuarios. Y de la misma forma funciona para los comercios. De esta forma se retroalimenta el efecto.

Desde luego, no todos los mercados bilaterales que se crean llegan a funcionar. De hecho en sus etapas iniciales el crecimiento es lento y la competitividad entre plataformas es alta. Pero hay un momento en el que llegados a una masa crítica de usuarios, la plataforma despegue con un crecimiento muy fuerte, alentado por la retroalimentación que los nuevos usuarios crean al hacerla mas atractiva frente a otras. Esta etapa conlleva a la práctica desaparición de otras plataformas, como se explicará en el epígrafe dedicado a los efectos de red.

⁴ Posteriormente sería Premio Nobel de Economía en 2014.

⁵ ROCHET, J. C. y TIROLE J.: *Platform Competition in Two-Side Markets*, Journal of the European Economic Association, vol. 1, núm. 4, 2003, págs. 990 a 1029.

1.2 El efecto de red : efectos cruzados de red

Recoge MAÍCAS⁶ la clásica definición de efecto de red como un efecto económico por el que se establece una relación creciente entre la utilidad marginal para todos los individuos que pertenecen a una red (en este caso una plataforma de economía colaborativa tipo mercado bilateral) que se ve aumentada proporcionalmente al tamaño de la red, incrementándose con cada nuevo usuario incorporado.

Además arrastra tres dinámicas asociadas : el atractivo de la red que aumenta para nuevos usuarios al generar economías de escala reduciendo los precios y la expectativas de éxito futuro de la plataforma atraen a potenciales consumidores. La tercera dinámica, como señala LÓPEZ⁷, la podríamos considerar como negativa y es la consecuencia del desarrollo de las dos anteriores : se generan círculos virtuosos (en los que los más poderosos se hacen aun mas poderosos) y círculos viciosos (por los que los débiles caen aún mas). De esta forma se llega a un punto en que una sola de las plataformas copa la practica totalidad del mercado, quedando las demás eliminadas o relegadas a pequeños nichos.

Esto se puede explicar de una forma muy práctica : si pensamos en vender un objeto que ya no usamos, pensaremos en utilizar Ebay. El razonamiento es sencillo, la plataforma con mayor número de « clientes » potenciales que conocemos es Ebay, por lo que nosotros queremos que nuestro objeto se oferte en esa plataforma. Descartamos automáticamente otras plataformas con menos usuarios (a menos que hablemos de nichos específicos, por ejemplo obras de arte) porque pensamos que esa plataforma, por el número de usuarios de ambos « lados », nos ofrece una utilidad que las otras no. En definitiva un efecto de red.

Y además es un efecto cruzado de red, pues del otro lado de la plataforma hay potenciales usuarios que van a hacer el mismo razonamiento en la búsqueda de un objeto que quieren comprar. Van a acudir a Ebay también por el número de usuarios que hay en el otro lado del mercado. Incluso aunque existan plataformas que *a priori* puedan parecer más modernas u ofrezcan otras ventajas. Llegados a este punto eso ya no importa en la elección de una plataforma por parte de los usuarios. La fase de competencia entre plataformas existe, y

⁶ MAÍCAS L'ÓPEZ, J., POLO RENDONDO, Y. Y SESÉ OLIVAN F.: *El papel de los efectos de red y los costes de cambio en la elección de la compañía de telefonía móvil*, Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa, vol. 19, núm. 3, 2010, págs. 161 a 172.

⁷ LÓPEZ SÁNCHEZ J. I. y ARROYO BARRIGÜETE J. L.: *Externalidades en la economía digital: una revisión teórica*, Economía Industrial. Núm. 361, 2006, pág. 21 a 32.

es realmente dura por la cantidad de aspirantes, pero esto ocurre antes de que se establezca una clara plataforma dominante. En definitiva, se puede aplicar aquí el concepto utilizado por MCGEE⁸: el ganador se lo lleva todo (del inglés « winner takes all »). Esto último constituye una tendencia al monopolio, que se refuerza en ocasiones con la existencia de patentes o derechos exclusivos de propiedad intelectual, que da a la plataforma unas capacidades de explotación que las demás no pueden alcanzar.

Estos efectos beneficiosos de la adición de usuarios se maximizan cuando estos son activos y retroalimentan a la plataforma tras haber consumido el producto o servicio, en concreto mediante las opiniones sobre el producto, servicio, oferente o la propia plataforma. Esto último constituye una ayuda a futuros consumidores y de esta forma el usuario que lo hace espera que reciprocamente, sus « compañeros » hagan lo mismo.

1.3.- Plataformas colaborativas

Se entiende por plataforma la empresa que interviene en un mercado bilateral. Estas son anteriores a la aparición de la economía colaborativa, existiendo anteriormente por ejemplo en la prensa escrita, televisiones o las tarjetas de crédito. Pero los avances en la tecnología han potenciado las interacciones que anteriormente resultaban costosas e ineficientes. De esta forma, este tipo de mercados han visto reducidos sus costes de transacción y en otros casos han supuesto la apertura de nuevos mercados que hasta ahora no resultaban posibles por ser el coste que conllevaban las transacciones mayor que la utilidad que se obtiene.

Esto se puede ejemplificar con « Blablacar »: hace 25 años resultaría muy ineficiente poner un anuncio en un periódico para anunciar un pequeño viaje en coche en el que queramos ofertar una plaza libre, luego sólo podríamos ofertarlo a conocidos sin incurrir en un alto coste. Pero si el anuncio se puede hacer en una plataforma que implique un bajo coste y que además sólo está dirigida a posibles viajeros, la transacción empieza a parecer económicamente atractiva.

Parte importante también del servicio que prestan las plataformas es la reducción de los costes que conlleva la búsqueda de la disponibilidad de un bien o servicio, su precio y la

⁸ MCGEE J. y SAMMUT BOCCINI, T.: *Network industries in the new economy*. European Business Journal. Vol. 141, núm 3, 2016. Págs 116 a 132.

posibilidad de comprar ofertas. Todo esto ha sido gracias a las nuevas tecnologías, que mediante buscadores y otras herramientas, permiten al consumidor obtener información a bajo coste.

Hasta ahora y sobre todo desde la revolución industrial, la reducción de costes marginales ha venido de la mano de la estandarización de productos y procedimientos, profesionalización y la aglutinación de grandes capitales en empresas que gracias a grandes volúmenes de negocio reducían costes. Ante esta dinámica los pequeños oferentes quedaban normalmente incapaces de competir. Esto se ha podido ver por ejemplo en el turismo: con grandes hoteles que estandarizaban la oferta de forma masiva reduciendo costes unitarios y con agencias de viajes que de alguna forma suponían un « proto-buscador/plataforma » desde la que ofrecer los servicios. Ahora prestadores de alojamiento pequeños, profesionales o no, tienen también una agencia de viajes, una plataforma, en la que anunciarse y estar presente en el mercado a bajo coste.

Más allá de actividades clásicas, esta reducción de costes también ha propiciado el que salgan al mercado recursos que se estaban infrutilizando. Este hecho ha cambiado en algunos sectores la tradición de los consumidores en cuanto a la propiedad de los bienes, optándose cada vez más, en los casos que es viable, por el mero uso cuando es necesario.

1.4.- Principales modelos de negocio y clasificación jurídica de estos

A. Plataformas como espacios para anuncios

Quizás sea el más identificable de los modelos de negocio al no ser para nada nuevo. Supone una versión mejorada de la simple sección de anuncios por palabras de un periódico. La plataforma se sostiene mediante los pagos de los anunciantes y los ingresos que se deriven de la publicidad adicional que ofrezca.

Jurídicamente, el negocio que se produce es fácilmente identificable, se trata de un contrato de prestación de servicios en el que sólo intervienen el anunciante interesado en publicar su anuncio y la plataforma que le da soporte. La efectiva realización del servicio para la plataforma va a consistir únicamente en esa publicación del anuncio, sin ir más allá y por ende limitando su responsabilidad sólo a esta prestación. A partir de ahí, es responsabilidad del anunciante todo lo que se derive de lo anunciado y del cumplimiento de ello.

Esto último queda reflejado en las condiciones legales generales que cada plataforma de este tipo publica. Así, por ejemplo, Fotocasa o Idealista advierten de forma expresa que los negocios jurídicos que conllevan su actividad le relacionan únicamente con el anunciante y sólo en lo que se refiere a la publicación del anuncio⁹.

B. Mercados electrónicos

Las plataformas que establecen un espacio para la interacción entre terceros constituyen un mercado electrónico. Para ello las plataformas ofrecen diferentes herramientas para facilitar las transacciones, como calificación de la reputación de usuarios, contacto entre las partes, facilitación de los pagos y gestión de estos.

En este tipo de plataformas es sencillo delimitar entre los servicios que presta la plataforma (que van a ir más allá de una mera publicidad) y los bienes o servicios ofrecidos a los clientes por los ofertantes. La naturaleza jurídica del contrato va a ser igualmente de prestación de servicios.

C. Plataformas de mediación

En este punto encontramos las plataformas colaborativas del tipo que nos ocupan. En este caso la plataforma va a ser parte activa en la casación entre deseos de los clientes y ofertas, y cobrando por ello un porcentaje o unos honorarios, e interviniendo de tal forma en algunos casos que el perfeccionamiento del contrato es imposible sin su permiso. Estamos ante un contrato de corretaje o mediación, aunque con algunos elementos como el hecho de que se realiza por medios electrónicos.

Podemos exponer la defición del contrato de mediación o corretaje que hace (mediante una recopilación de la jurisprudencia al respecto) el Tribunal Supremo en una sentencia de 2 de julio de 2014¹⁰ referente a una mediación en una compraventa, que también nos va a servir

⁹Ejemplo delimitación de la responsabilidad de una plataforma que actúa sólo como soporte de anuncios: “*Por tanto, como prestadores de un mero servicio de intermediación, no tenemos obligación de ejercer un control previo sobre la veracidad, exactitud, licitud, integridad, pertinencia o adecuación de la información o materiales que se publican en la Web y apps dado que la misma es información almacenada a petición de los Usuarios.(...) Idealista no asumirá ningún tipo de responsabilidad por daños o perjuicios que pudieran derivarse de la relación entre usuarios con motivo de sus contactos o negociaciones.*” Extracto de las condiciones legales de la plataforma “Idealista”, consultado a 10 de mayo de 2017, punto 8 de las condiciones generales. Disponible en: <https://www.idealista.com/info/nota-legal>.

¹⁰Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de julio de 2014.

para descartar la aplicación del contrato de agencia : *“En el contrato de mediación o corretaje el mediador ha de limitarse en principio a poner en relación a los futuros comprador y vendedores de un objeto determinado, pero en todo caso la actividad ha de desplegarse en lograr el cumplimiento del contrato final¹¹ (...). La mediación se consuma cuando se otorga o perfecciona por el concurso de la oferta y la aceptación el contrato a que tiende la mediación.(...) El derecho a percibir la comisión surge cuando los actos inequívocos de mediación cristalizan en la operación en la que intervino el agente¹²”* Y seguidamente define el contrato de agencia como: *“un contrato distinto de mediación o corretaje (...) (en el que) el agente comercial tiene que ser el que se encargue de “manera permanente” de negociar por cuenta del empresario la compra y venta de mercancías o de negociar y concluir estas operaciones en nombre y por cuenta del empresario”*

Como vemos, la plataforma mediadora no va a concluir operaciones en nombre de ninguna de las partes (ni va a tener otros elementos comunes en estos contratos, como la exclusividad), por lo tanto no se encuentra su actividad dentro de este último tipo de contrato.

Para distinguirlo de otras figuras afines, podemos acudir a la explicación que da SIERRA¹³: *“el corredor puede realizar el trabajo de mediación por encargo de uno o ambas partes (de ahí que sea frecuente la doble comisión a su favor), mientras que el comisionista y el agente actúan en interés exclusivo de su principal.”* Así vamos a ver por ejemplo en el caso de arrendamiento de bienes inmuebles, la empresa titular de la plataforma colaborativa va a tener, por tanto, el rol de corredor en la reserva de bienes inmuebles, percibiendo del arrendador una comisión, un porcentaje fijo sobre el total del precio del arrendamiento, y a los arrendatarios otra comisión, consistente en un porcentaje también sobre el importe del alquiler. A las plataformas que realizan este doble cobro de comisión las denomina ROMERO¹⁴ como “modelo comisionado mixto”, entrando dentro de este tipo Airbnb y Bemate.

¹¹ Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de Octubre de 2000.

¹² Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de Marzo de 2004.

¹³ SIERRA NOGUERO, E. *Esquemas de Derecho de los contratos mercantiles*. Tirant lo Blanch, Madrid, 2012.

¹⁴ ROMERO MONTERO, A. Modelos de negocio en el sector turístico: implicaciones del escenario P2P. En PARRA LÓPEZ, E. (Coord.) *TIC's aplicadas al Turismo*. Asociación Española de Expertos científicos en Turismo, 2014. Disponible en: <http://www.aecit.org/tecnologias-de-la-informacion-y-comunicacion-en-turismo/congress-workgroups/5/> (Consultado 12 de junio de 2017) .

2.- Plataformas colaborativas como parte en contratos de intermediación electrónica

Resulta interesante la actualidad de la afirmación que se daba en la Sentencia de la Sala primera del Tribunal Supremo de 10 de junio de 1929 citada por GÁZQUEZ(2007)¹⁵, tras casi un siglo: “...*el progreso industrial y mercantil y el ensanche de la vida moderna son motivo de que las relaciones jurídicas no siempre tengan fácil encaje en el molde y naturaleza de los contratos que las producen si éstos han de calificarse*”. Hoy, por las mismas razones de innovación, nos encontramos con que no todas las relaciones tienen un fácil encaje jurídico.

Entre plataformas y usuarios se puede afirmar que se da un contrato de intermediación o corretaje, con la peculiaridad de que se hace de forma electrónica lo que nos implicará una regulación específica. Para sostener esta afirmación y descartar otros tipos de contrato, podemos acudir a la matización que hace SOTO¹⁶: no cabe la confusión con el contrato de obra, pues el mediador no se compromete a un resultado determinado sino simplemente a realizar su actividad en busca de posibles contratantes. En cuanto a su contenido y efectos, serán los determinados por las partes conforme al principio de autonomía de la voluntad y la libertad de pactos dentro de los límites de la ley, la moral y el orden público¹⁷. Por medio de éste, el oferente encarga al mediador a cambio de una retribución o comisión, de intermediar haciendo las gestiones necesarias para conseguir el acuerdo de voluntades necesarias para la celebración de un contrato.

En el mismo sentido, señala GÁZQUEZ, hay que tener en cuenta que estamos ante un tipo de contrato técnicamente atípico (regulado entonces como adelantaba anteriormente: por la autonomía de la voluntad de las partes, usos y costumbres, posibles similitudes con los contratos típicos y reglas generales de la contratación), pero ciertamente conformado por la jurisprudencia. Pero no estamos ante un mero contrato de intermediación, hay que añadir otro elemento para su clasificación: su desarrollo por medios electrónicos.

¹⁵ GÁZQUEZ SERRANO, L.: *El contrato de mediación o corretaje*. La Ley, Madrid, 2007.

¹⁶ SOTO ALONSO, R. et al.: *Curso de Derecho Mercantil II*. Civitas, Madrid, 2007.

¹⁷ Art. 1255 del Código Civil.

Parafraseando a RODRÍGUEZ¹⁸, estaríamos ante un contrato de intermediación electrónica, que es un subtipo del contrato de mediación o corretaje y tiene en común con este que su causa esencial es la mediación. El medio a través del que se presta, electrónico, lo diferencia y lo constituye un tipo específico al ser más complejo y no poder dar respuesta a todas sus problemáticas la tradicional configuración del contrato de mediación. Al ser desarrollado por medios electrónicos, tendrá particulares exigencias.

Esta es la actividad de mediación de las plataformas colaborativas, buscar la perfección de contratos entre partes. Para ello utilizan lo que la técnica y la imaginación les permite : información, imágenes, medidas de seguridad en los pagos, sistemas de reputación de los oferentes para proporcionar confianza, etc. En ocasiones la plataforma añade obligaciones accesorias en pos de esa confianza entre partes, como garantías adicionales.

Para GRIMALDOS¹⁹ cabe establecer una pequeña clasificación entre plataformas diferenciando plataformas activas y plataformas pasivas. Las plataformas activas participan de tal forma en el perfeccionamiento del contrato que son parte imprescindible, en ocasiones impidiendo que se pueda llevar a cabo sin su intervención. Ejemplo de esto son Blablacar y Airbnb, que exigen el previo pago online antes de facilitar los datos de contacto a ambas partes, resultando imprescindible su intermediación para el perfeccionamiento del contrato.

De otra parte plataformas pasivas, como Milanuncios, se limitan al mero medio de comunicación, sin participar más allá, de forma similar a la que lo haría un periódico con sus anuncios.

Pero no siempre es tan sencilla la distinción, y esta implicación de la plataforma es determinante.

2.1.- Régimen legal de las plataformas activas

No solo a lo pactado se obligan los contratantes, “sino también a todas las consecuencias que, según su naturaleza sean conformes a la buena fe, al uso y a la ley” como se desprende del art. 1258 del Código Civil. Por lo tanto hemos de buscar a que legislación atendernos.

¹⁸ RODRÍGUEZ MARTÍNEZ, I.: *El servicio de mediación electrónica y las obligaciones de las plataformas de economía colaborativa*. En MONTERO PASCUAL, J.J. (Dir.), *La regulación de la economía colaborativa*. Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

¹⁹ GRIMALDOS GARCÍA, M.I.: *La mediación en asuntos mercantiles*. Tirant lo Blanch, Madrid, 2015.

Es inmediato que esta actividad entra dentro de la definición de “servicio de la sociedad de la información” de la Directiva 2015/1535 del Parlamento Europeo y del Consejo²⁰, que en su primer artículo lo define como: “...todo servicio prestado normalmente a cambio de una remuneración, a distancia, por vía electrónica y a petición individual de un destinatario de servicios.”. Se dan todos los elementos de la definición en la actividad de las plataformas.

Dado que estamos ante contratación vía electrónica, se debe observar lo estipulado en la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, en adelante LSSI. Además, al existir relaciones entre consumidores o usuarios y empresarios, estamos dentro del ámbito de aplicación del Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias, en adelante LDCU.

2.2.- Obligaciones de las plataformas como intermediario en contratación electrónica

Al tratarse de contratación electrónica, van a darse una serie de requisitos específicos para esta forma de contratación.

2.2.1.Fase precontractual: información y condiciones generales

La obligación más relevante para la plataforma en esta fase va a ser la de informar de las condiciones, tanto económicas como jurídicas del contrato al usuario o cliente, de forma comprensible. Así, en el artículo 60 de la LDCU encontramos una enumeración de los aspectos sobre los que la plataforma deberá informar de forma explícita, pudiendo obviarlas únicamente cuando “*resulten manifiestas por el contexto*”. Deberá aparecer las características principales del bien o servicio, así como los datos identificativos de la plataforma. También, el precio total, incluidos los impuestos y tasas e incluir la cantidad que la plataforma obtiene por su corretaje. En el caso de pagos adicionales, el usuario deberá dar su consentimiento

²⁰ Directiva (UE) 2015/1535 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de septiembre de 2015, por la que se establece un procedimiento de información en materia de reglamentaciones técnicas y de reglas relativas a los servicios de la sociedad de la información .

expreso, pudiendo pedir el reembolso si la plataforma ha obtenido el consentimiento utilizando “*opciones por defecto*” que el cliente tendría que haber rechazado. Adicionalmente a estos datos principales, deberán aparecer otros como: procedimiento de pago (incluyendo posibles gastos adicionales de los diferentes admitidos), plazo de entrega o de ejecución del servicio, derecho de desistimiento, procedimiento de reclamación y solución de conflictos.

Todo lo anterior deberá estar disponible para el “**destinatario**” antes de iniciar el procedimiento de contratación. Se resalta el destinatario porque es el término utilizado por la legislación, expresando así que nos encontramos en una etapa inicial en la que usuario y plataforma no tienen aun vinculación. Así, el artículo 27²¹ de la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, bajo el título de “*Obligaciones previas al inicio del procedimiento de contratación*”, añade que además de los requisitos que hemos mencionado anteriormente, la plataforma deberá informar también de:

“...a) *Los distintos trámites que deben seguirse para celebrar el contrato.*

b) *Si el prestador va a archivar el documento electrónico en que se formalice el contrato y si éste va a ser accesible.*

c) *Los medios técnicos que pone a su disposición para identificar y corregir errores en la introducción de los datos, y*

d) *La lengua o lenguas en que podrá formalizarse el contrato.”*

Pero cuando la información que se difundida ha sido proporcionada por otros usuarios, la situación es más compleja. En este aspecto la legislación es más permisiva con la plataforma, eximiéndole de responsabilidad cuando no tengan conocimiento de la actividad ilícita, o si lo han actuado diligentemente contra su difusión. Estos dos supuestos de exención están recogidos en el art. 16 de la LSSI y se refieren sobretodo a los casos en que la plataforma no tiene un efectivo control de esa información. La Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información (de la que la LSSI es su transposición a nuestro ordenamiento), lo describe el caso como “*una actividad meramente técnica, automática y pasiva lo que implica que el prestador de servicios de la sociedad de*

²¹ Conforme a la redacción que hace la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información («B.O.E.» 29 diciembre), en el apartado 11 del art. 4, que modificó a la LIS.

la información no tiene conocimiento ni control de la información transmitida o almacenada.”.

2.2.2.- Fase de contratación

A. Intermediación electrónica

El mediador va a tener como principal actividad el procurar la conclusión del negocio principal entre las contrapartes, para lo que deberá desarrollar una actividad material. En efecto las plataformas van a realizar una serie de actividades procurando el contacto de las partes. Para ello las plataformas van a almacenar y tratar datos, ofertas y demandas de los usuarios principalmente. Es también de su competencia las gestiones necesarias para que se automatice el encuentro entre las demandas y las ofertas, de la forma más ventajosa para los usuarios. Esta mediación va a necesitar de la participación de los consumidores en tanto que deberán aportar datos y preferencias para que la plataforma les pueda ofrecer ofertas que coincidan con sus deseos.

B. Perfección del contrato

Apuntar que el lugar de la celebración del contrato se va a presumir que es el lugar en el que el consumidor tenga su residencia habitual, como dispone el art. 29 de la LSSI.

La plataforma está obligada a confirmar al usuario (consumidor ya en este punto) que acepta el contrato la recepción de esa aceptación, que conforme el art. 28.1 de la LSSI podrá hacerse mediante :

“a) El envío de un acuse de recibo por correo electrónico u otro medio de comunicación electrónica equivalente a la dirección que el aceptante haya señalado, en el plazo de las veinticuatro horas siguientes a la recepción de la aceptación, o

b) La confirmación, por un medio equivalente al utilizado en el procedimiento de contratación, de la aceptación recibida, tan pronto como el aceptante haya completado dicho procedimiento, siempre que la confirmación pueda ser archivada por su destinatario.”

Esta confirmación de la aceptación va a ser prueba de la celebración del contrato por vía electrónica, al efecto el art. 24.2 LSSI da como admisible en todo caso como prueba documental en un juicio el soporte electrónico en el que conste un contrato celebrado por vía electrónica.

Apunta GÓMEZ²² que, en los casos en que el modelo de negocio electrónico de que se trate implique que previamente a la comercialización directa entre particulares, precise previamente de la celebración de un acuerdo de estos con una plataforma que preste de forma profesional servicios de intermediación, a esa relación entre particulares e intermediario le será de aplicación la reglas del art. 6 del Reglamento Núm. 593/2008 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de junio de 2008 sobre la ley aplicable a las obligaciones contractuales (conocido como Reglamento Roma I).

2.3.-Implicaciones laborales de la delimitación jurídica de la intermediación y la prestación del servicio o bien subyacente

Vamos a centrarnos en este punto en las plataformas de economía colaborativa que conllevan en su actividad la realización de servicios por terceros.

Atendiendo al art.1.1 del Estatuto de los Trabajadores²³, podemos extraer las notas definitorias de la relación laboral en España: voluntariedad, retribución, ajenidad y subordinación o dependencia. Será en estos puntos en los que analizaremos la actividad y relación de las plataformas y los prestadores de servicios.

No está aun decidido si la actividad de las plataformas colaborativas debe considerarse como una mera mediación o si por el contrario constituye su actividad en la prestación propiamente mediante terceros²⁴ que la realizarían materialmente.

Por ejemplo, en el caso de Cabify, no ejerce su actividad mediante contratos de intermediación electrónica con la parte prestadora del servicio, sino que lo hace mediante un contrato mercantil de servicios, como se recoge en el punto 12 de sus condiciones

²² GÓMEZ VALENZUELA E.: *La contratación electrónica de consumo en el espacio intracomunitario*. Revista Aranzadi de Derecho y nuevas tecnologías. Núm. 42/2016 parte estudios jurídicos.

²³ Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores: “1. Esta ley será de aplicación a los trabajadores que voluntariamente presten sus servicios retribuidos por cuenta ajena y dentro del ámbito de organización y dirección de otra persona, física o jurídica, denominada empleador o empresario”.

²⁴ Este extremo es muy relevante, especialmente a efectos de Derecho del Trabajo, en resumen, abordar la cuestión de si la relación entre plataformas y los materiales prestadores del servicio tienen una relación que pueda llamarse laboral.

generales²⁵ : “*Los transportistas que colaboran con Cabify lo hacen **bajo un régimen de contrato mercantil de servicios**, ya sean empresas o autónomos propietarios de flota de vehículos VTC, que presten el servicio directamente o mediante personal laboral contratado bajo el régimen general de la Seguridad Social de manera previa al inicio de su colaboración con la compañía*”

El caso de la plataforma Uber, ahora mismo está en tela de juicio el determinar si es una plataforma electrónica de mediación o por el contrario puede considerarse una empresa de transporte. De hecho, el juez José María Fernández Seijo, desde el juzgado de lo mercantil número 3 de Barcelona elevó una petición de decisión prejudicial, planteando la cuestión en estos términos : “*...Se pregunta si la actividad realizada por la demandada, con carácter lucrativo, de intermediación entre el titular de un vehículo y la persona que necesita realizar un desplazamiento dentro de una ciudad, gestionando los medios informáticos –interfaz y aplicación de software (“teléfonos inteligentes y plataforma tecnológica” en palabras de la demandada) – que permitan su conexión, **debe considerarse una mera actividad de transporte o ha de considerarse un servicio electrónico de intermediación, o un servicio propio de la sociedad de la información ...***”²⁶

Hay que tener en cuenta que la calificación de los contratos no depende de la denominación que les den las partes contratantes, sino de la configuración efectiva de las obligaciones asumidas en el acuerdo contractual y de las prestaciones que constituyen su objeto.²⁷ En este caso es muy posible que estemos ante una relación laboral encubierta.

Y en este sentido hay numerosos indicios:

- Los conductores son seleccionados por la plataforma, haciéndoles cumplir con ciertos requisitos.
- Reciben directrices desde la plataforma y además son controlados de forma regular por la empresa mediante la recogida automática de datos y las opiniones de los clientes.
- La plataforma incluye incentivos económicos para los conductores y alicientes.
- Existen mecanismos para exigir indirectamente mínimos en la producción.

²⁵ Disponibles en : <https://cabify.com/spain/terms> (Consultado 12 de junio de 2017).

²⁶ Petición de decisión prejudicial presentada por el Juzgado Mercantil nº 3 de Barcelona (España) el 7 de agosto de 2015– Asociación Profesional Elite Taxi / Uber Systems Spain, S.L. (Asunto C-434/15).

²⁷ Sentencia del Tribunal Supremo, Sala 4ª, de lo Social, 23 de Noviembre de 2009.

- Los conductores tendrían un salario totalmente variable, lo que constituye una precariedad manifiesta, pero disfrazado unas compensaciones a la disponibilidad voluntaria.

Analizando este mismo tema, pone en contraste TODOLÍ²⁸ el trabajador autónomo, tradicionalmente considerado como aquél en que se trabaja directamente para el mercado, ofreciendo su trabajo a uno o varios empresarios pero sin estar ámbito de organización de estos. El autónomo, para ser considerado como tal, debe tener una organización propia e independencia para decidir cómo prestar servicios con libertad para aceptar o no encargos, aportando medios de producción –materias primas, maquinaria, herramientas, etc

3.-Análisis jurídico-tributario de las relaciones resultantes de negocios mediante plataformas colaborativas

Es imposible abarcar la totalidad de posibilidades de interacciones que se pueden dar en el seno de las plataformas. Por ello sólo se analizarán las de mayor importancia cuantitativa e interés jurídico.

De manera general diremos que nos encontraremos con el siguiente esquema: clientes-plataforma-prestadores del bien o servicio. Tenemos un consumo, realizado por los clientes, que pagan a los prestadores (en ocasiones a través de la plataforma) que obtienen un rendimiento. De este consumo, la plataforma va a llevarse una parte del precio como retribución a su actividad de intermediación.

3.1.- Arrendamiento de inmuebles mediante plataformas colaborativas: desde la posición del arrendador

Vamos a tomar el caso de una persona física residente en España, dueña de una vivienda, que arrienda el inmueble a través de una plataforma colaborativa en Internet.

²⁸ TODOLÍ SIGNES, A. El impacto de la “Uber economy” en las relaciones laborales: los efectos de las plataformas virtuales en el contrato de trabajo. En *IUSLabor*, Núm. 3 de 2015.

Podría darse el caso de que estas operaciones se realizaran a través una sociedad que diferentes propietarios constituyesen, para lo que nos deberíamos atener también a lo dispuesto en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades²⁹, en adelante LISS. En este supuesto, simplemente indicar que existe un régimen especial y opcional al que se pueden acoger las sociedades que tengan como principal actividad económica el arrendamiento de viviendas situadas en el territorio Español, regulado en los arts. 48 y 49 de la anterior Ley citada. Pero por limitación de este trabajo, se limitará el análisis al supuesto que se menciona en primer lugar.

3.1.1.- Impuesto sobre el Valor Añadido e ITPAJD

Respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), hay que aclarar el concepto de empresario en relación a este impuesto por ser singular :

En el art. 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido³⁰ (en adelante LIVA) se establece que se gravarán por este impuesto: *”...a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales”*. Para concretar este concepto de empresario, debemos observar lo establecido en el art.5 de la LIVA, en concreto para el caso que nos ocupa el apartado Uno.c): *“A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales: (...) c) Quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. **En particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes.**”* Por lo tanto está claro que la persona que arrenda un inmueble va a ser considerada empresario a efectos de IVA, gravado entonces por este impuesto y por lo tanto sujeto pasivo de este. Por último, en este mismo sentido tenemos el art. 84.Uno LIVA que en su primer punto dice: *“Serán sujetos pasivos del Impuesto: 1º Las **personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales** y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto(...).”*

²⁹ Boletín Oficial del Estado. Núm. 288 de 28 de Noviembre de 2014.

³⁰ Boletín Oficial del Estado. Núm. 312 de 29 de Diciembre de 1992.

El final del anterior precepto citado nos lleva a otra cuestión, en la que debemos diferenciar si estamos ante una entrega de bienes o prestación de servicio. Además de la definición negativa que hace la LIVA en su art. 11.Uno, en el apartado 11.Dos realiza una enumeración expresa de operaciones que se considerarán prestación de servicios a efectos de IVA, entre las que se encuentra la que nos ocupa: “...En particular, se considerarán prestaciones de servicios: (...) 2.º Los **arrendamientos de bienes**, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra”. Por lo tanto, como señala al respecto FORNIELES³¹, tenemos un concepto residual de prestación de servicios (art. 11.Uno LIVA) que aglutina todo lo sujeto a IVA que no sea entrega de bienes, adquisición intracomunitaria ni importación; junto con una serie de aclaraciones y reglas especiales (art.11.Dos LIVA) entre las que se recoge expresamente la actividad que nos ocupa como prestación de servicios.

En resumen, estamos ante una **operación sujeta** a IVA, considerada como una **prestación de servicios**. La siguiente cuestión a tratar es la **exención o no exención** de la actividad, lo cual presenta dificultades, pues pequeñas actividades asociadas al arrendamiento y que se podrían considerar accesorias van a cambiar totalmente la fiscalidad respecto al IVA.

Estarán **sujetas pero exentas** de IVA, conforme a la LIVA, art. 20.Uno.23 : “*Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta Ley*” Estamos entonces en el caso ya tratado de que se considera prestación de servicios y por lo tanto dentro de esta exención.

Pero inmediatamente surge un problema que es clave: es común que los arrendadores que ofertan sus inmuebles a través de plataformas de economía colaborativa **ofrezcan de forma accesoria al arrendamiento ciertos servicios** para el arrendador que podrían considerarse propios, mas de una actividad hotelera, que de un común arrendamiento de inmueble. En este punto hay que detenerse a observar las limitaciones a la anterior exención. En concreto el art. 20.Uno. 23. B).e’) establece la no contemplación dentro de la exención en el siguiente caso:” *b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas (...).La exención no comprenderá: (...e’) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos.*”

³¹ FORNIELES GIL, A.: *IVA, apuntes de clase, Sistema Tributario Estatal*. Inédito, 2016.

La Dirección General de Tributos, dependiente del Ministerio de Hacienda y Función Pública, en la consulta vinculante V0530-05³² nos da una pequeña enumeración de lo que no se considerará servicios complementarios propios de la actividad hotelera: “a) *servicio de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.* b) *Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.* c) *Servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles).*”

Si se dan prestaciones accesorias propias de la industria hotelera por el arrendador, va a conllevar importantes efectos respecto a IVA: la no exención. Estaría entonces en este último supuesto sujeto y no exento, se realiza el hecho imponible del impuesto y además (a diferencia de el caso anterior), se origina una deuda tributaria.

Respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) es en principio incompatible con el IVA a nivel de sujeción, pero existe una relevante excepción a la regla general que nos afecta al caso que tratamos. Se trata de la siguiente excepción: “Operaciones realizadas por empresarios o profesionales sujetas y exentas de IVA: Las entregas, **arrendamientos**, constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles, salvo que se renuncie a la exención en el IVA.”³³. Y si consultamos el 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, que regula el impuesto, encontramos en su art. 7 lo siguiente: “1. Son transmisiones patrimoniales **sujetas**: A) Las transmisiones onerosas por actos «inter vivos» de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. B) La constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, **arrendamientos**, pensiones y concesiones administrativas...”

³² Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, Dirección General de Tributos. *Consulta vinculante V0530-05* con fecha de salida: 31/03/2005.

³³ Agencia Tributaria: *Manual práctico IVA 2015*. Pág. 20. Disponible en : http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Segmentos_Usuarios/Empresas_y_profesionales/Empresario_individuales_y_profesionales/I.V.A./Manual_IVA_2015.pdf (consultado 9 de junio 2017).

En este mismo sentido, señala FALCÓN³⁴ a consecuencia de que algunas Comunidades Autónomas quisieran resucitar el impuesto en 2015, que: *“El inquilino adquiere un derecho a usar la vivienda por un período determinado a cambio de un precio, por lo tanto es una adquisición onerosa”*.

Por último añadir que en todo caso este impuesto lo pagará el arrendatario, como se desprende de la Ley antes citada, que regula el impuesto en lo referente a el sujeto pasivo, art.8, este será: *“a) En las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, el que los adquiere”*.

3.1.2.- Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Para una persona física, los rendimientos derivados del arrendamiento de una vivienda de su propiedad van a constituir para esta, como arrendador, un rendimiento del capital inmobiliario³⁵. La regulación de estos rendimientos la encontramos en los arts. 22 y siguientes de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas³⁶, en adelante LIRPF. Añadir que, en el caso de los subarriendos, para el subarrendador las rentas que obtenga se consideraran rendimientos del capital mobiliario. Si el propietario participa en el precio del subarriendo cobrando parte de este, le supondrán rendimientos de capital inmobiliario y no podrá aplicarse ninguna reducción del rendimiento neto.

Hay que tener en cuenta que hay un caso en el que el arrendamiento de inmuebles se va a entender como actividad económica para la persona física, conforme el art. 27.2 LIRPF, cuando se tenga una persona a jornada completa empleada para la gestión de esta actividad : *« 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, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa. »*

Si estamos en el caso de que se consideran rendimiento del capital inmobiliario, para el cálculo del rendimiento neto, deberemos deducirle al rendimiento integro los gastos deducibles que aparecen en el art.23 LIRPF, que van a ser, en general, los necesarios para la obtención de los rendimientos.

³⁴ FALCÓN DE TELLA, R. , Catedrático de Derecho Financiero de la Universidad Complutense de Madrid en declaraciones a medios de comunicación. Disponible: http://cadenaser.com/emisora/2016/03/03/radio_madrid/1457007706_994052.html (Consultado 9 de junio 2017).

³⁵ Arts. 22 y siguientes de la LIRPF.

³⁶ Boletín Oficial del Estado. Núm. 285 de 29 de Noviembre de 2006.

En este punto tenemos que detenernos en una cuestión que afecta directamente al impuesto por las circunstancias del tipo de negocios que se realizan a través de las plataformas. Lo más común en las plataformas es que el arrendamiento que se oferta no tenga como destino el de ser usado como vivienda³⁷ sino simplemente turística. Esto va a tener como consecuencia la imposibilidad de aplicar la reducción del 60% del rendimiento neto, como viene recogido en el art.27.2 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.”

Todo lo anteriormente descrito se cumple, suponiendo que efectivamente la persona dueña del inmueble lo alquile, naturalmente se puede dar el caso de que no ocurra. O de que ocurra de forma muy esporádica, concatenándose por periodos largos en los que la vivienda esté vacía (si no hablamos de la vivienda habitual y se trate de un alquiler turístico por habitaciones). Define PÉREZ³⁸ la situación así: *“cualquier actividad de alquiler exige periodos de carencia del mismo entre la extinción de un contrato y la celebración de otro nuevo, periodos en los que es claro que el inmueble no se destina al uso del propietario”*. En este caso estamos ante las llamadas “imputaciones de renta” que vienen a responder en parte a la problemática de que el obligado tributario no cumpla con sus obligaciones y no ponga en conocimiento de la Administración rentas obtenidas por el arrendamiento del inmuebles. Desde otro punto de vista constituyen un incentivo al alquiler de las viviendas y evitar que sólo estén a disposición de su propietario, aunque, por ejemplo RUIZ³⁹ las consideran un doble gravámen añadido a los impuestos locales.

Estas imputaciones de renta inmobiliaria las encontramos en el art. 85 LIRPF, donde encontramos que la cantidad imputada va a ser de entre el 1,1 y el 2% del valor catastral dependiendo de si este valor ha sido revisado recientemente.

³⁷ Si bien hay muchos portales de anuncios inmobiliarios e inmobiliarias con páginas web, pero estos no entran dentro del tipo de plataformas e intermediación que nos ocupa.

³⁸ PÉREZ ROYO, F. Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Tecnos, Madrid, 2015.

³⁹ RUIZ GARIJO, M. Los rendimientos del capital inmobiliario en el nuevo IRPF. Edersa, Madrid, 2005.

-Respecto al subarrendamiento⁴⁰: para el subarrendador (no propietario), para el que no constituya una actividad económica, van a tener la calificación de rendimientos del capital **mobiliario**. (Art. 25.4 LIRPF)

a) Rendimientos de actividades económicas :

Para la consideración de estos rendimientos como actividad económica, el artículo 27.2 de la LIRPF establece que se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como **actividad económica**, únicamente cuando para la ordenación de ésta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa (puntualizar que el requisito de contar, al menos, con un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad ya no se contempla en la actual redacción de la LIRPF⁴¹)

El rendimiento neto de las actividades económicas se determina por las reglas de la Ley del Impuesto de Sociedades, observando el art. 28 LIRPF. Además, su cálculo o estimación se hará conforme al art. 30 LIRPF (método de estimación directa) y el art. 31 LIRPF (método de estimación objetiva).

Hay que acudir en este punto al Reglamento⁴² del IRPF, en concreto al art. 22 para hacer algunas aclaraciones respecto a los inmuebles:

“Se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica desarrollada por el contribuyente, con independencia de que su titularidad, en caso de matrimonio, resulte común a ambos cónyuges, los siguientes:

a) Los bienes inmuebles en los que se desarrolle la actividad.

b) Los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la actividad.

c) Cualesquiera otros elementos patrimoniales que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos.”

⁴⁰ Para el propietario, los rendimientos del subarrendamiento van a tener igualmente la calificación de rendimientos de capital inmobiliario, conforme al art. 22.1 LIRPF.

⁴¹ Artículo 27 redactado por el apartado dieciséis del artículo primero de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

⁴² Boletín Oficial del Estado de 31 de Marzo de 2007. Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Por último, en el apartado segundo del mismo artículo del Reglamento encontramos unas matizaciones que nos son útiles:

“Sólo se considerarán elementos patrimoniales afectos a una actividad económica aquellos que el contribuyente utilice para los fines de la misma.

No se entenderán afectados:

1.º Aquéllos que se utilicen simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas, salvo que la utilización para estas últimas sea accesoria y notoriamente irrelevante de acuerdo con lo previsto en el apartado 4 de este artículo.”

Lo cual es relevante, pues estamos hablando principalmente de viviendas, que son susceptibles de un arrendamiento parcial dentro de una actividad económica y además susceptibles de una utilización parcial por parte del dueño de forma privada. Continúa el art. :

“...2.º Aquellos que, siendo de la titularidad del contribuyente, no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad económica que esté obligado a llevar el contribuyente, salvo prueba en contrario.

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

b) Rendimientos del trabajo:

Cabe la posibilidad de que entre personas físicas y plataformas surja una relación laboral⁴³. Van a ser rendimientos del trabajo, conforme a la definición de FORNIELES, todas las percepciones o prestaciones recibidas por el sujeto pasivo que tengan causa, de manera directa o indirecta, en una relación laboral. Añadiendo a esto la excepción de que el sujeto pasivo se considere empresario, caso en que serían rendimientos de actividades económicas.

⁴³ Remito aquí al punto 2.3 de este trabajo.

Por el momento, es común que personas físicas trabajen con plataformas colaborativas bajo la condición de trabajadores autónomos, siendo difícil encontrar ejemplos de relaciones laborales típicas en este ámbito, más allá de los empleados de la propia plataforma (no intervinientes en la mediación, ajenos a esta formalmente).

3.2.- Tributación de los rendimientos de las plataformas por su intermediación

En principio, la tributación por la rentas obtenidas por las plataformas no debería plantear dudas más allá de si tributan por el Impuesto sobre Sociedades, si residen en territorio español, o si no fuesen residentes y operasen mediante un « establecimiento permanente »⁴⁴ en España, mediante el Impuesto sobre la Renta de no Residentes⁴⁵ (se puede contemplar el caso de que el titular sea una persona física, pero por lo poco común del caso, nos ocuparemos de la situación de mayor prevalencia).

Pero no ocurre siempre así y hay casos de tributación internacional más complejos, fruto de la planificación fiscal agresiva de las empresas que hay detrás de las plataformas colaborativas. En palabras de LAGO⁴⁶: *“Como es sabido, la llamada planificación fiscal agresiva en los foros OCDE aprovecha la facilidad para la constitución de empresas en territorios que colaboran poco o nada con las autoridades tributarias de otros países y que mantienen sistemas de baja o nula tributación. Y traslada, aparentemente, los beneficios obtenibles en un país en el que tributarían onerosamente a otro desde el que se opera, o dice que se opera, y en el que tributan poco o nada, merced a una o varias sociedades constituidas ad hoc.”*

Tomaremos como ejemplo una ficticia empresa que es titular de una plataforma de intermediación de arrendamiento de viviendas con fines turísticos. Para mayor simplificación, supondremos que la empresa tiene su sede o que cuenta con establecimiento permanente en

⁴⁴ Utilizo aquí la terminología de los Modelos de Convenio de Doble Imposición (CDI) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE).

⁴⁵ Indicar que el art. 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, incluye dentro de su objeto no sólo a personas físicas sino también a entidades no residentes: *“El Impuesto sobre la Renta de no Residentes es un tributo de carácter directo que grava la renta obtenida en territorio español por las personas físicas y entidades no residentes en éste.”*

⁴⁶ LAGO MONTERO, J.M.: *planificación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad*. Ars Iuris Salmanticensis. Vol. 3, diciembre 2015.

España. Para los casos en que esto no es así, se le aplicará lo comentado en el punto tercero de este trabajo.

3.2.1.-Impuesto Sobre Sociedades

Cuando la empresa dueña de la plataforma tenga su residencia en España, y obtenga rentas por su actividad va ser contribuyente por el Impuesto sobre Sociedades, pues ese es el hecho imponible del impuesto. Dicho de otra manera, en términos de ALONSO⁴⁷, a través del ejercicio económico, la persona jurídica de naturaleza mercantil experimenta un enriquecimiento por el que se verá obligada a tributar por el Impuesto sobre Sociedades.

La cita anterior aúna los arts. 4 y 5 de la LIS, anteriormente citada, respectivamente sobre el hecho imponible del impuesto y el concepto de actividad económica. Para este análisis supondremos que la empresa titular de la plataforma tiene su residencia en territorio español para cumplir con el art.7.1 LIS para que podamos considerarla contribuyente por este impuesto.

Partimos de la determinación de la base imponible, que conforme el art. 10 LIS va a consistir en: *“el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores”*..

Respecto a la imputación temporal de hechos económicos, teniendo en cuenta que las plataformas habitualmente gestionan los pagos de los clientes a los prestadores de bienes y servicios y que estos se suelen realizar con un retardo, habrá que observar el art. 11 LIS.

A partir de este punto, entramos en una cuestión que escapa del análisis que se realiza en este trabajo, la determinación de la base imponible. Sólo señalar que para ello habrá de seguirse las directrices del Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad⁴⁸.

Determinada la base imponible, se aplicará el tipo de gravamen para obtener la cuota íntegra. El tipo de gravamen general es del 25%, que será el que presumiblemente se le aplicase a la empresa. Aunque teniendo en cuenta lo novedoso de estas plataformas, si es de reciente creación la sociedad que controla la plataforma, hay que añadir que las entidades de

⁴⁷ ALONSO GONZÁLEZ, L.M. ,COLLADO YURRITA, M. A. Et al.: *Manual de Derecho Tributario : Parte Especial*. Atelier, Madrid, 2007.

⁴⁸ Boletín Oficial del Estado. Núm. 278, de 20 de noviembre de 2007.

nueva creación tributarán, en el primer periodo impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 %.⁴⁹

Una vez obtenida la cuota íntegra, vamos a suponer también que la plataforma de nuestra empresa residente en España, tiene éxito en otro país y obtenemos rentas por ello (caso que suele ser al contrario en la realidad), y que esas rentas han sido gravadas en el país de la fuente de renta. Podremos minorar la cuota conforme a los art.31 y 32 LIS , siguiendo el siguiente mecanismo recogido en el art. 31: *“Cuando en la base imponible del contribuyente se integren rentas positivas obtenidas y gravadas en el extranjero, se deducirá de la cuota íntegra la menor de las dos cantidades siguientes: a) El importe efectivo de lo satisfecho en el extranjero por razón del gravamen de naturaleza idéntica o análoga a este Impuesto. No se deducirán los impuestos no pagados en virtud de exención, bonificación o cualquier otro beneficio fiscal. Siendo de aplicación un convenio para evitar la doble imposición, la deducción no podrá exceder del impuesto que corresponda según aquél. b) El importe de la cuota íntegra que en España correspondería pagar por las mencionadas rentas si se hubieran obtenido en territorio español.”*

Así se consigue evitar una doble imposición internacional, en el caso de que grave el otro país los beneficios, caso que, en presencia de un CDI que siga el MCOCDE, sólo va a ocurrir si la empresa tiene establecimiento permanente en ese otro país. Si por ejemplo pagamos 12.500 euros en el extranjero por concepto de este impuesto y en España deberíamos pagar 25.000 euros, nos podremos deducir 12.500 euros.

3.2.2.- Impuesto Sobre la Renta de No Residentes

Era requisito para el impuesto anterior la residencia de la empresa en España, cosa que por motivos ya señalados no es frecuente en el caso de las empresas que nos ocupan. Entonces pudiera parecer que es el impuesto de este epígrafe el que sería de aplicación para empresas no residentes, pero hay que observar que esto sólo sería así si se da el caso de que España no tenga suscrito Convenio de Doble Imposición con el país en el que sea residente la empresa⁵⁰. Esto último se desprende del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la

⁴⁹ Art.29.1 LIS.

⁵⁰ Mención del art. 96 de la Constitución en referencia a la incorporación de Normas internacionales: *“Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno”*.

OCDE. Para ejemplo, tomo el suscrito entre España e Irlanda⁵¹ por ser relevante en cuanto a la plataformas colaborativas (Airbnb en este caso): *“Beneficios empresariales: Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él”*.

Hacer también mención al art.14.1.g 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, que establece como renta exenta de este impuesto: *“...h) Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados miembros, cuando concurren los siguientes requisitos: 1.º Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea, (...), y los establecimientos permanentes estén sujetos y no exentos a imposición en el Estado en el que estén situados”*. Sosteniendo esto lo dicho anteriormente.

Por lo tanto concluir que en la mayoría de los casos, las empresas titulares de las plataformas no van a tributar por este impuesto. El mecanismo para ello es sencillo, sólo necesitan tener una empresa matriz con establecimiento permanente en un país que tenga firmado un CDI con España y que tenga unos bajos tipos impositivos, pero que someta a alguna imposición los beneficios, y operar en España con una sociedad filial de la matriz.

3.2.3.- Impuesto sobre el Valor Añadido

En el art.1 LIVA encontramos que van a estar gravadas por este impuesto: *“a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales”*. Siendo inmediato que estamos ante una actividad empresarial, la siguiente clave será determinar si la intermediación es una prestación de servicios (como es de esperar) o si se asimila a entrega de bienes.

⁵¹ Disponible en :

http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Tributaria/CDI/BOE_Irlanda.pdf

(Consultado 2 de junio de 2017).

La actividad de las plataformas entra dentro de los supuestos considerados prestación de servicios, en concreto encaja en el supuesto del art.11.2.15 LIVA: *“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”*.

En este punto hay que recordar que es común que las plataformas cobren dos comisiones, una al arrendador (que a efectos de IVA está considerado empresario) y otra al arrendatario. Estamos ante una comisión de servicio en nombre ajeno, que tendrá dos operaciones una que recibirá del arrendatario y otra del arrendador.

Pero lo anterior no nos supondrá un problema para determinar el lugar de realización y podemos aunar ambas operaciones para referirnos a su localización por el siguiente motivo:

Según el art.70.Uno.1 LIVA, se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto: *“Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio”*. Y a continuación realiza una enumeración de servicios, pero con la salvedad de que no es una lista cerrada pues dice *“entre otros”*. El primer elemento de la lista es el siguiente: *“a) El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas.”* Por lo que únicamente nos queda asegurarnos de que esta actividad de mediación en el arrendamiento está efectivamente relacionada con un bien inmueble localizado en territorio de aplicación del impuesto y por tanto realizada a efectos de IVA en este.

Afirmando lo anterior se ha pronunciado la Dirección General de Tributos en una Consulta Vinculante⁵² relacionada con el tema que nos ocupa, que expone en los siguientes términos la inclusión de la mediación en el arrendamiento como prestación de servicio relacionada con bienes inmuebles: *“En virtud de lo anteriormente expuesto se concluye que la intermediación en el arrendamiento de bienes inmuebles, ya el mediador actúe en nombre y por cuenta propia, prestando, por tanto, un servicio de arrendamiento, o actúe en nombre y por cuenta del destinatario del servicio, tiene la consideración, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de servicio relacionado con bienes inmuebles.”*

⁵² Dirección General de Tributos, Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo. Consulta vinculante Núm. V0654-16, de 17 de Febrero de 2016.

Se recoge también en la Consulta anterior que, cuando se trate de mediación en los casos en que el arrendador preste servicios complementarios propios de la actividad hotelera⁵³ o directamente se traten de servicios de alojamiento hotelero, no se considerarán prestación de servicios relacionados con inmuebles.

Por lo tanto la empresa titular de la plataforma intermediaria realiza una prestación de servicios, que se entiende realizada en el territorio de aplicación del IVA y estará actividad sujeta y no exenta, siendo la empresa sujeto pasivo por este impuesto. Por ello estará deberá seguir las obligaciones que se establecen en el Título X de la LIVA.

Por último, mencionar otras posibilidades en cuanto a tributación por IVA en actividades diferentes a la mediación en el ámbito inmobiliario, pero igualmente prestaciones de servicios:

- Art. 70 sobre el lugar de realización de las prestaciones de servicios por vía electrónica: *“Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios: (...)4.º Los prestados por vía electrónica cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.”*

La anterior adaptación se deriva de la Directiva Directiva 2008/8/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios⁵⁴, y tiene efectos desde el 1 de enero de 2015.

El artículo anteriormente citado tiene claramente como fundamento el considerando número 4 de la directiva mencionada, que dice: *“En lo que respecta a la prestación de servicios a sujetos pasivos, la norma general de determinación del lugar de prestación debe atender al lugar en que esté establecido el destinatario de los servicios, en lugar de aquel donde esté establecido el proveedor. A efectos de determinar las normas sobre el lugar de la prestación de servicios y de minimizar las posibles cargas para las empresas, los sujetos pasivos que tengan también actividades no gravadas deben ser tratados como sujetos pasivos con respecto a todos los servicios que se les presten.”*

De lo que se deriva la actual regulación de la localización de las prestaciones de servicios por vía electrónica en la UE, incluyendo claramente los servicios de las plataformas.

⁵³ Tratado en el punto anterior sobre tributación del arrendador.

⁵⁴ Diario oficial de la Unión Europea. Núm. 44, de 20 de febrero de 2008, páginas 11 a 22

En el considerando tercero, se afirma rotundamente que :” *En todas las prestaciones de servicios, el lugar de imposición debe ser, en principio, aquel donde se realiza efectivamente el consumo*”.

4.- Implicaciones fiscales negativas de las plataformas de economía colaborativa

Podría pensarse que la movilidad de empresas y capitales en busca de ordenamientos tributarios favorables es un fenómeno moderno ligado a la globalización y las nuevas tecnologías. Sin embargo el origen del fenómeno es el mismo que su causa y coetáneo por tanto con la tributación. Sirva de ejemplo el siguiente párrafo de « *La riqueza de las naciones* » de Adam SMITH⁵⁵, clásico entre los clásicos : “...*En segundo lugar, la tierra es una cosa que no puede removerse a otra parte, y un fondo capital puede con mucha facilidad. El dueño de una heredad es como por necesidad ciudadano del país en que tiene sus tierras : el propietario de un fondo mercantil es como por necesidad ciudadano del mundo, porque por razón de su oficio no está ligado a vivir en un determinado país. Estaría siempre dispuesto a abandonar el territorio en que estuviese expuesto a tan odioso escrutinio, y llevaria su caudal a cualquiera otro en que funcionase su negocio, y gozase de su fortuna con más tranquilidad.* ”

Las plataformas colaborativas, como intermediarias de operaciones de mercado van a estar sujetas a una serie de obligaciones tributarias formales y materiales. Pero debido a la naturaleza de las transacciones y la operatividad internacional de las plataformas, las obligaciones fiscales de estas encuentran numerosas problemáticas. Así, la cuantificación de la base imponible o la mera filiación de los obligados tributarios resultan difíciles sin las adecuadas herramientas de transmisión de información entre países. Las plataformas, empresas al fin y al cabo, van a buscar la mayor economía fiscal posible.

⁵⁵ SMITH, A.: *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, traducción de Alonso Ruiz, J. , Valladolid, 1806. Libro V, Capítulo II, Págs 127 y 128.

4.1.-Principal problemática : el concepto de « establecimiento permanente » y la erosión de la base imponible

En los casos de fiscalidad internacional es de vital importancia la figura del establecimiento permanente en el marco de los CDI, ya que de esto va a depender que los beneficios de las empresas tributen en una jurisdicción u otra dependiendo de si existe o no establecimiento permanente en ella. Como ya se trató en cuanto a la fiscalidad directa de las plataformas, en concreto el CDI de España e Irlanda, en el art. 7.1 del Modelo de Convenio⁵⁶ de la OCDE, en adelante MCODE, nos dice en resumen que: los beneficios de una empresa de la que sea titular una persona fiscalmente residente en un Estado sólo tributarán en otro Estado distinto (fuente de los beneficios) si tiene establecimiento permanente en este último.⁵⁷

El art.5 MCODE va a delimitar el concepto de establecimiento permanente, si bien se puede calificar de desfasada ya que ha perdido eficacia por la evolución de los nuevos modelos de negocios. Esta obsolescencia está reconocida por la propia OCDE como podemos ver en la parte final de este punto del trabajo, en el apartado dedicado al Plan de Acción BEPS. Esta deficiencia en la definición va a ser explotada por empresas con residencia fiscal en el extranjero pero que van a ejercer una importante actividad en España como intermediadoras en toda clase de negocios.

Aclarar en este punto que no es de aplicación el Impuesto sobre Sociedades español en este caso, pues trataremos de empresas que no tienen su residencia en el ámbito territorial de este impuesto. Así puntualizar que el Impuesto sobre Sociedades, conforme el art. 7 LIS : “Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:...”

Como ya adelantábamos en el apartado de fiscalidad directa de las plataformas, se pondría pensar que el impuesto de aplicación para estos casos sería el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, pero hay que observar que esto sólo sería así si se da el caso de que España no tenga suscrito CDI con el país en el que sea residente la empresa. Esto último se desprende del MCODE.

⁵⁶ Que es el que ha tomado como base por España para la mayoría de CDI (Existe también la convención modelo de la Naciones Unidas sobre la doble tributación).

⁵⁷ “Beneficios empresariales: Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él”.

Hacer también mención al art.14.1.g 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, que establece como renta exenta de este impuesto: *”...h) Los beneficios distribuidos por las sociedades filiales residentes en territorio español a sus sociedades matrices residentes en otros Estados miembros de la Unión Europea o a los establecimientos permanentes de estas últimas situados en otros Estados miembros, cuando concurren los siguientes requisitos: 1.º Que ambas sociedades estén sujetas y no exentas a alguno de los tributos que gravan los beneficios de las entidades jurídicas en los Estados miembros de la Unión Europea, (...), y los establecimientos permanentes estén sujetos y no exentos a imposición en el Estado en el que estén situados”*. Sosteniendo esto lo dicho anteriormente.

Por lo tanto, podemos concluir que en la mayoría de los casos, las empresas titulares de las plataformas no van a tributar por este impuesto. Sólo necesitan tener una empresa matriz con establecimiento permanente en un país de la Unión Europea que tenga firmado un CDI con España y que tenga unos bajos tipos impositivos, pero que someta a alguna imposición los beneficios, y operar en España con una sociedad filial de la matriz.

Este problema nos lleva al concepto de erosión de la base imponible, que se puede resumir como el fruto de la planificación fiscal agresiva de las empresas que trasladan la tributación de sus beneficios a países en que tributen poco aprovechando fisuras en la regulación.

4.2.-Soberanía fiscal

La soberanía tributaria se puede ver como un « subconjunto » de la propia soberanía del Estado en el sentido mas amplio y convencional. Las diferentes potestades tributarias de los países de la Unión Europea están compartimentadas por la soberanía fiscal de cada uno de ellos. Esa soberanía fiscal va a consistir en el poder de un Estado de imponer tributos en su territorio y además imponerse sobre otros sistemas impositivos que pudiesen inmiscuirse. Divide LÓPEZ⁵⁸ la soberanía fiscal en dos facetas, que se podría denominar interna y externa: interna, como poder que se desenvuelve en el ámbito del territorio del Estado de forma preeminente, y externa, como independencia en el contexto internacional de otros Estados soberanos dotados igualmente de poder impositivo.

⁵⁸ LÓPEZ ESPADAFOR C.M.; *Privilegios e inmunidades fiscales*. Tirant le Blanch, Valencia, 2017. Pág. 34.

Actualmente la soberanía fiscal está condicionada por la influencia de la competencia de otros Estados que han desarrollado una regulación tributaria orientada a la captación de empresas extranjeras. Regulan estos Estados *ex profeso* para establecer tributaciones notablemente inferiores y ventajosas para ciertos sectores, produciendo deslocalizaciones empresariales y de capital, con el consecuente efecto fiscal pernicioso para el Estado de origen. En ocasiones el Estado de origen intenta competir contra esta reducción impositiva extranjera, produciéndose un efecto negativo para las arcas públicas de ambos. Así, los Estados luchan por ser atractivos tributariamente para las empresas que de forma lógica van a buscar el ahorro fiscal allá donde lo puedan encontrar. Esta competencia es del todo indeseable cuando se experimenta en el seno de la Unión Europea. Pero ocurre, por ejemplo con el impuesto de sociedades, estableciendo algunos países tipos sensiblemente inferiores al promedio de su entorno. Entiende CHICO⁵⁹ que la competencia fiscal es lesiva cuando las medidas fiscales que se toman tienen el objeto de competir de forma desleal respecto a regímenes tributarios de países del entorno.

Nuestra Constitución dispone en el artículo 133.1 que “...*la potestad originaria para establecer tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley*”, y añade a continuación en el segundo apartado el mismo artículo “...*las Comunidades Autónomas y las Corporaciones Locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes*”. Ya aquí se puede observar como por mandato constitucional se prevé la posibilidad de que conforme a la Constitución y las leyes, el Estado ceda en parte su soberanía fiscal. No es por tanto la soberanía fiscal un poder monolítico parejo al Estado, sino que cede hacia el interior de este como acabamos de ver y también lo hace hacia el exterior, la Unión Europea.

Ejemplo de esto último, en cuanto a apretura hacia la Unión Europea de la soberanía fiscal (en este caso en clave de asistencia entre Estados) es el artículo 1 de la Ley 58/2003, General Tributaria, en adelante LGT, con el título de “*Objeto y ámbito de aplicación*” dispone: “*Esta ley establece, asimismo, los principios y las normas jurídicas generales que regulan las actuaciones de la Administración tributaria por aplicación en España de la normativa sobre asistencia mutua entre los Estados miembros de la Unión Europea o en el*

⁵⁹ CHICO DE LA CÁMARA, P. ¿Competencia fiscal "lesiva" o "beneficiosa"? un argumento adicional para la armonización de la imposición directa de los no residentes. *Estudios financieros, Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*. Nº 280, 2006, pág. 29.

marco de los convenios para evitar la doble imposición o de otros convenios internacionales.” Redacción de 2011 que se sobrepone a la original, que en ese mismo punto decía: “Lo establecido en esta ley se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en las leyes que aprueban el Convenio y el Concierto Económico en vigor, respectivamente, en la Comunidad Foral de Navarra y en los Territorios Históricos del País Vasco”, ejemplo esto, de una cesión hacia el interior.

Siguiendo el curso argumental que sigue la Audiencia Nacional, en una sentencia muy didáctica⁶⁰, da la siguiente definición para cerrar el tema:

“En definitiva, todo esto, dentro del marco del Derecho Tributario Internacional, se denomina Principio de Soberanía Fiscal, y que supone:

- 1. La exclusividad del derecho que tiene cada Estado a ejercer la potestad tributaria dentro de su territorio.*
- 2. Limitación exterior al ejercicio de su potestad tributaria fuera de sus fronteras.*
- 3. Posible reconocimiento de la repercusión fiscal de un hecho o acto jurídico ocurrido en otro Estado extranjero dentro del territorio del Estado nacional.”*

Es inmediato que el poder tributario del Estado está limitado por el territorio, pero hay manifestaciones internacionales de cooperación en esta materia. Son fundamentalmente la cooperación para evitar la doble imposición internacional, mediante la suscripción de convenios bilaterales, y la cooperación entre Estados para la aplicación de tributos de forma efectiva.

Respecto a los intentos de armonización tributaria en la Unión Europea podría pensarse entonces que la soberanía fiscal queda limitada, pero ocurre de forma consentida, siendo por tanto una autolimitación (lo que se puede considerar legítimo constitucionalmente) es decir, la cesión de autonomía es en sí misma una determinación de los Estados miembros. Por lo tanto, estas limitaciones deben ser entendidas en clave de transferencia de competencias y autolimitación en pos de la integración europea. Cuando los Estados se unen a

⁶⁰ Sentencia de la Audiencia Nacional, Sala de lo contencioso, 712/2014, de 27 de febrero de 2014. Págs. 2 y 3. Disponible: <http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&databasematch=AN&reference=6984000&links=712%2F2014&optimize=20140307&publicinterface=true> (Consultado 19 de mayo 2017).

la Unión Europea, dan su consentimiento expreso de sometimiento al Derecho Comunitario derivado, quedando vinculados a este.

4.3.-La Unión Europea frente a la erosión de la base imponible : base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)

Se presentó por primera vez la propuesta en 2011 (existían grupos de trabajo al respecto desde mucho antes), y en 2016 se reactivó la reforma.

El proyecto de base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades⁶¹, en adelante BICCIS, busca eliminar los obstáculos fiscales a los que tienen que hacer frente las empresas cuando operan en el mercado interior teniendo que hacer frente a la fragmentación en 27 sistemas tributarios diferentes. Es necesario por tanto una solución que emane de la Unión europea en conjunto, no llevada a cabo por cada Estado miembro de forma individual pues no se resolvería el problema de que las empresas tienen que tratar con un número de Administraciones tributarias equivalente al número de Estados miembros en los que estuvieran sujetas al Impuesto sobre Sociedades.

Pero no sólo viene a intentar resolver un problema de dificultades para las empresas en sus obligaciones tributarias. También se puede ver desde la necesidad de cortar la erosión de la base imponible ideada de forma consciente por algunas empresas y auspiciada por algunos países de la UE. En palabras de la Comisión: *“Algunas empresas están aprovechando esta situación para reorientar artificialmente los beneficios a los países con la fiscalidad más baja y reducir al mínimo su contribución fiscal global. Ha causado malestar social el hecho de que algunas multinacionales rentables pagan muy pocos impuestos sobre sus beneficios, mientras que muchos ciudadanos se ven fuertemente afectados por los esfuerzos de ajuste presupuestario. Esta percepción de falta de equidad amenaza el contrato social entre los Gobiernos y los ciudadanos, y puede incluso afectar al nivel general de cumplimiento de las obligaciones tributarias. Existe una necesidad urgente de combatir estas prácticas fiscales*

⁶¹ Propuesta de Directiva del Consejo, relativa a una base imponible común del impuesto sobre sociedades . COM(2016) 685 final . Disponible en: http://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:50e07d41-9b7f-11e6-868c-01aa75ed71a1.0021.02/DOC_1&format=PDF .

*abusivas de algunas empresas y revisar las normas sobre el impuesto de sociedades a fin de luchar mejor contra la planificación fiscal agresiva”.*⁶²

Las nuevas tecnologías y la facilidad para la internacionalización de las relaciones comerciales no han hecho más que complicarse. Los negocios que usan Internet como medio no conocen de fronteras y las legislaciones están en ocasiones estancadas en. Una BICIS plenamente desarrollada supondrá una diferencia importante en el reforzamiento de la relación entre la fiscalidad y el lugar donde se generan los beneficios. Aunque la nueva propuesta está siendo elaborada, deberán proseguir los trabajos en el marco de la propuesta que se encuentra actualmente sobre la mesa del Consejo acerca de algunos aspectos internacionales de la base común relacionados con el proyecto BEPS. Por ejemplo conceptos como el “establecimiento permanente” deberían ser actualizados, de modo que las empresas no puedan evitar artificialmente ser sometidas a imposición en los Estados miembros en que desarrollan una actividad económica

Desde la Comisión Europea se ha instado a los Estados miembros a adaptar sus sistemas impositivos a estos nuevos modelos de negocio, ofreciéndoles obligaciones fiscales asimilables a el resto de empresas que presten servicios similares. También les recomienda explotar las posibilidades de trazabilidad que ofrecen las plataformas digitales, de la misma forma que ya se utilizan en algunos casos para el pago de tasas turísticas, para recaudar impuestos de los prestadores de servicios finales.⁶³ Pone la Comisión como ejemplo a seguir a Estonia y su regulación de las plataformas para compartir vehículos. En este caso la plataforma registra las transacciones entre conductores y viajeros y ofrece esa información a las autoridades, pasando a formar parte de una predeclaración del contribuyente para « ayudarle » con el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Pero en esta misma comunicación es evidente la deficiencia que hay en cuanto al impuesto sobre sociedades y la evasión fiscal, cito textualmente : *“Con respecto al impuesto de sociedades, la Comisión está trabajando en un enfoque general para evitar la evasión*

⁶² Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. *Un sistema de imposición de las sociedades justo y eficaz en la unión europea: cinco ámbitos de actuación fundamentales*. COM (2015) 302 final.

⁶³ 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.

fiscal.”. Estamos ante toda una declaración de un problema que viene de antiguo (no es algo inherente a la economía colaborativa), y que ha intentado ser subsanado sin éxito⁶⁴.

Respecto al Impuesto sobre Sociedades, señala HEREDIA⁶⁵ que «...los Estados miembros tienen libertad para estructurar la imposición directa de manera que responda a los requerimientos y objetivos de política interna. No obstante la Unión Europea ejerce su estatus supranacional vigilando la regulación emitida por cada país con el ánimo de garantizar que las decisiones sean justas para los demás estados y que no se incluyan medidas que estimulen una competencia fiscal perniciosa ». Debe añadirse que esto último no es del todo efectivo y por lo tanto discutible.

Finalmente, parece necesario recoger las siguientes ventajas y novedades que recoge la propuesta: la eliminación de los costes adicionales de gestión y cumplimientos de normativas, la supresión de los problemas derivados de la aplicación del método de valoración de precios de transferencia, la eliminación de problemas de doble imposición, la compensación transfronteriza de pérdidas y la creación de una “ventanilla única en la UE para al tributación de las empresas.

4.4.- La OCDE ante la erosión de la base imponible : el Plan de acción BEPS

En este punto hay que mencionar el « Plan de acción BEPS »⁶⁶, por sus siglas en inglés de *Base Erosion and Profit Shifting*, en español : « *erosión de la base imponible y traslado de beneficios* » impulsado por la OCDE y el G20. Este proyecto dio lugar a quince

⁶⁴ Véase los intentos por establecer la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades de forma infructuosa en 2011 y su reintento en 2016. Recogido lo anterior en el Comunicado de prensa de la Comisión Europea de 25 de octubre de 2016, titulada: “La Comisión propone una importante reforma del impuesto sobre sociedades para la UE”. Disponible en: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-16-3471_es.htm (Consultado a 20 de mayo de 2017).

⁶⁵ HEREDIA RODRIGUEZ, L.: *El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea y la propuesta de armonización mediante una base imponible consolidada común*. Revista general del Derecho Europeo. Núm.37/2015.

⁶⁶ OCDE: *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*. Versión Preliminar, 2014. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESP-Preliminary-version.pdf> (Consultado 31 marzo 2017).

líneas de acción⁶⁷ para abordar los desafíos en la tributación en el contexto de la economía digital.

El principal problema que trata es la minoración de las bases imponibles por parte de las empresas en determinados países, trasladando el deber de tributar a otros con menor carga impositiva (amparándose en normas planteadas para mejorar la interacción entre las Haciendas Públicas de distintos países).

4.4.1.- Objetivos

En líneas generales, los objetivos buscados son encontrar estrategias fiscales para abordar los nuevos retos que acompañan a la tecnología como por ejemplo las transacciones de bienes intangibles, la determinación del lugar correspondiente a la creación de valor, etc. Se sintetizan a continuación algunos de los objetivos más relevantes respecto a este trabajo:

-Modificar de forma sincronizada los convenios fiscales bilaterales en lo referente a la definición de establecimiento permanente con el objetivo de que sus excepciones se ajusten únicamente a los casos de actividades preparatorias o auxiliares de la matriz.

-Instar al seguimiento de las « Directrices Internacionales sobre IVA de la OCDE », con la vista puesta sobre todo en la recaudación del IVA en transacciones de empresa a consumidor en el caso concreto de los suministros transfronterizos.

-Promover en lo posible una coherencia internacional respecto al impuesto sobre sociedades.

-Desarrollar reglas que impidan erosionar la base imponible mediante el traslado de beneficios mediante el movimiento de bienes intangibles entre miembros del mismo grupo en diferentes países.

-Establecer indicadores de la magnitud del impacto económico de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, para tener herramientas con las que evaluar si las estrategias desarrolladas a partir del propio BEPS son efectivas.

⁶⁷ OCDE: Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios. Informes Finales, Resúmenes, 2015 Disponible en : <https://www.oecd.org/ctp/beps-resumenes-informes-finales-2015.pdf> (Consultado 9 de junio 2017) Nota sobre la fuente: consiste en un resumen de la anterior referencia.

4.4.2.- Estrategias

Las estrategias planteadas que más atañen a las empresas multinacionales que están presentes en España por medio de plataformas se pueden resumir en las siguientes :

-Revisión de los casos en que se permite la excepción de establecimiento permanente y criterios para evitar la fragmentación de la actividad. Se pone como ejemplo de lo que se debería considerar establecimiento permanente a las empresas que cuentan con grandes almacenes (cuyo modelo de negocio se base en la proximidad y rapidez en hacer llegar al cliente mercancías), aunque vendan online sus productos.

-Modificar el concepto de establecimiento permanente para evitar los casos en que de manera artificial una multinacional utilice para concluir efectivamente negocios y contratos una filial local sin que la matriz intervenga, lo que se debería entender constitutivo de que la matriz tiene establecimiento permanente en el lugar de la filial.

5.-Plataformas colaborativas en los alojamientos turísticos : estudio del caso concreto de Airbnb en Andalucía

No se puede pasar por alto la incidencia de esta plataforma colaborativa en una Comunidad Autónoma en la que tiene tanto peso el turismo. Para hacernos a la idea de la magnitud, según el último “Balance del año turístico en Andalucía”⁶⁸ disponible del año 2015 hubo mas de 61 millones de pernoctaciones de turistas a lo largo del año en alojamientos reglados.

El modelo de negocio de Airbnb consiste en una plataforma digital mediante la cual pone en conexión a personas que ofrecen sus viviendas o habitaciones en alquiler, orientadas principalmente a turistas. Estos turistas buscan alojamiento a un precio menor que

⁶⁸ Consejería de turismo y deporte. Balance del Año Turístico en Andalucía, año 2015. Disponible en: http://www.juntadeandalucia.es/turismoydeporte/publicaciones/estadisticas/bata_2015.pdf (Consultado 11 de junio de 2017).

establecimientos hoteleros tradicionales, además de otras características añadidas como pueden ser: convivir con personas conocedoras del lugar, recibir consejos del arrendatario sobre lugares que visitar, hospedarse en viviendas típicas de la zona o pernoctar en zonas en las que no hay oferta hotelera o esta es costosa (centro de grandes ciudades, etc).

Por esta intermediación, Airbnb va a cobrar al arrendatario y al arrendador un porcentaje, que aproximadamente será de entre un 6% y un 12% y para el segundo entre un 3% y un 5%.⁶⁹

Respecto a que ofrece esta empresa a los usuarios, además de la mencionada intermediación, encontramos:

-Un seguro de protección para el anfitrión con cobertura de hasta un millón de dólares americanos ante reclamaciones por incidentes y percances que causen daños a los huéspedes o por los daños que de forma accidental puedan causar estos a terceros.

-Número de teléfono de contacto para casos de atención al cliente y resolución de incidencias.

-Evaluaciones del lugar de hospedaje hechas por otros usuarios.

-Gestión del pago, pagándole efectivamente al arrendador al día siguiente de que el arrendatario llegue a la vivienda.

-Políticas de cancelación y reembolso.

-Una serie de normas a cumplir para las partes y estándares de hospitalidad.

5.1.-Régimen legal del arrendamiento temporal de viviendas con fines turísticos

En la Constitución Española aparece el término “turismo” como tal únicamente en su artículo 148.1.18 pero muchos otros de sus preceptos van a afectar de una u otra manera a las empresas o actividades turísticas y a los usuarios de los servicios turísticos (40.2 CE vacaciones retribuidas, 43.3 CE derecho a ocio, promover el bienestar de la tercera edad, 50

⁶⁹ <https://es.airbnb.com/help/article/1857/what-are-airbnb-service-fees> (consultado 12 de junio de 2017).

CE). Es por tanto la promoción y ordenación del turismo en su ámbito territorial, competencia de las Comunidades Autónomas.

El Estatuto de Autonomía de Andalucía, en su art. 71, establece que Andalucía tiene “competencia exclusiva en materia de turismo, que incluye, en todo caso: la ordenación y la planificación del sector turístico; la regulación y la clasificación de las empresas y establecimientos turísticos y la gestión de la red de establecimientos turísticos de titularidad de la Junta, así como la coordinación con los órganos de administración de Paradores de Turismo de España en los términos que establezca la legislación estatal; la promoción interna y externa que incluye la suscripción de acuerdos con entes extranjeros y la creación de oficinas en el extranjero; la regulación de los derechos y deberes específicos de los usuarios y prestadores de servicios turísticos; la formación sobre turismo y la fijación de los criterios, la regulación de las condiciones y la ejecución y el control de las líneas públicas de ayuda y promoción del turismo”.

Pero hasta hace poco la regulación del alquiler temporal de viviendas por parte de particulares, como actividad dentro del turismo, no estaba especialmente regulado ni en manos de las Comunidades Autónomas.

Es a raíz de la propuesta de modificación de normativas que se hace en el “Plan Nacional e Integral de Turismo” (PNIT)⁷⁰ para los años 2012 a 2015, cuando advierte literalmente: “En los últimos años, se viene produciendo un **aumento cada vez mas significativo del uso del alojamiento privado en el turismo**”, todo esto bajo el epigrafe “Modificación de la Ley de Arrendamiento Urbanos” como propuesta. Es aquí donde se ve indiscutiblemente la huella de las plataformas de economía colaborativa, que estaban modificando los hábitos de los turistas, y la necesidad de regulación que planteaba el fenómeno. La contemporaneidad entre economía colaborativa y este cambio, es signo de que responde al efecto de estas plataformas. Hace años que existe internet y se usa de forma masiva por parte de la población, (y porque no decirlo, antes existían formas de anunciar alquiler vacacional de viviendas sin este), pero ha sido la llegada de estas nuevas plataformas la que ha forzado el cambio en la legislación.

⁷⁰ Secretaría de Estado de Turismo, Ministerio de Industria, Energía y Turismo.(2011). “Plan Nacional e Integral de Turismo 2012-2015”. Disponible en : [http://www.minetad.gob.es/turismo/es-ES/PNIT/Documents/Plan%20Nacional%20e%20Integral%20de%20Turismo%20\(PNIT\)%202012-2015.pdf](http://www.minetad.gob.es/turismo/es-ES/PNIT/Documents/Plan%20Nacional%20e%20Integral%20de%20Turismo%20(PNIT)%202012-2015.pdf) (Consultado 30 de marzo de 2017).

Consecuencia de lo anterior y través del siguiente itinerario legislativo como se ha llegado a la actual reglamentación y distribución de competencias actual.

Mediante la reforma de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre de arrendamientos urbanos por la Ley 4/2013, de 4 de junio de medidas de flexibilización y fomento del mercado del alquiler de viviendas, se añadió un apartado e) a su artículo 5⁷¹. Esta adición constituye una exclusión del ámbito de aplicación de la Ley estatal de los alquileres turísticos de viviendas (o de “temporada”). Como señala MAGRO⁷², esta reforma remitió a la regulación de estas cesiones temporales de viviendas a la legislación turística, la cual tienen las Comunidades Autónomas transferida. No se impide con ello el arrendamiento privado para uso turístico de viviendas, simplemente se deja su regulación a las Comunidades Autónomas, buscando que estas puedan establecer mayores condicionantes a estos alquileres si lo precisan. Esto responde en parte a una petición del sector hotelero que veía escasa la regulación existente, muy limitada y que venían siendo insuficientemente regulados.

Actualmente son las Comunidades Autónomas las encargadas de la función de ordenación, policía administrativa, disciplina, inspección, sanción y promoción sobre las actividades de las empresas y actividades turísticas, materias a las que se les aplica la normativa propia o, en su caso defecto, la estatal, como supletoria de aquella. La regulación estatal del turismo ha quedado en segundo plano ya que las instituciones autonómicas en virtud de sus competencias han actualizado y/o sustituido esas normas en su propio territorio, aunque siempre quedará la normativa estatal como supletoria.⁷³

En respuesta a los anterior mandatos, encontramos en Andalucía, el Decreto 28/2016⁷⁴, de 2 de febrero, sobre viviendas con fines turísticos y de modificación del Decreto 194/2010, de 20 de abril de 2010, de establecimientos de apartamentos turísticos. De su preámbulo obtenemos los objetivos que persigue en su articulado :

⁷¹ Quedando redactado de la siguiente forma: “*Quedan excluidos del ámbito de aplicación de esta Ley: e) La cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial.*”.

⁷² MAGRO SERVET, V.: *Aspectos relevantes de la reciente reforma de la LAU por la Ley 4/2013, de 4 de junio*. Revista Aranzadi doctrinal. Núm.4/2013 parte Estudio.

⁷³ BERMEJO VERA, J.: *Derecho Administrativo parte especial*. Thomson Civitas, Madrid, 2009. Pág. 1053.

⁷⁴ Boletín Oficial de la Junta de Andalucía. Núm. 28 de 11 de febrero 2016.

- Establecer unas mínimas garantías de seguridad y calidad para las personas usuarias turísticas.
- Establecer un control de los viajeros que utilicen estos hospedajes. (Conforme al art. 25 de la Ley Orgánica 4/2015, de 30 de marzo, de protección de la seguridad ciudadana).
- Protección del medio ambiente y del entorno urbano.
- Realizar un censo de viviendas turísticas de Andalucía con el fin de alejarlas de la clandestinidad y la competencia desleal en el turismo, para luchar contra el fraude y perseguir situaciones irregulares.

5.2.- Viviendas con Fines Turísticos en Andalucía

A la luz del reciente Decreto andaluz, anteriormente mencionado, 28/2016, de 2 de febrero, sobre viviendas con fines turísticos, vamos a analizar como se ha abordado esta problemática. Veremos la regulación que se ha hecho y los requisitos que se han impuesto para dotar de legalidad a esta actividad y también, velar la calidad del turismo que ofrecemos.

Hay que hacer aquí un inciso para mencionar que ya existía una regulación para las viviendas turísticas de alojamiento rural en Andalucía, respondiendo a la gran expansión que tuvo esta actividad. Su regulación se encuentra principalmente en el art.48 de la Ley 13/2011, de 23 de diciembre, del Turismo de Andalucía⁷⁵ y más específicamente por el Decreto 20/2002, de 29 de enero, de Turismo en el Medio Rural y Turismo Activo de Andalucía⁷⁶

Dicho esto, vamos a abordar el concepto de viviendas con fines turísticos. La Ley da una curiosa definición, en la que las plataformas de economía colaborativa forman parte literalmente de la definición. Los elementos que se extraen de la definición que da en el art.3 del Decreto 28/2016, que deben darse para que la vivienda se considere con fines turísticos, son los siguientes :

- Inmuebles ubicados en suelo de uso residencial.
- Se ofrecen de forma habitual, a cambio de un precio con fines turísticos.

⁷⁵ Boletín Oficial de la Junta de Andalucía. Núm. 255 de 31 de Diciembre de 2011.

⁷⁶ Boletín Oficial de la Junta de Andalucía. Núm. 14 de 31 de Febrero de 2002.

Se va a entender que hay habitualidad y finalidad turística cuando se ofrezcan y promocionen a través de canales de oferta turística. Van a considerarse canales de oferta turística, las agencias de viaje, las **empresas que medien** u organicen servicios turísticos **y los canales en los que se incluya la posibilidad de reserva** del alojamiento. Además, distingue dos modalidades, pudiendo ser completas o por habitaciones.

De otra parte, van a quedar fuera del ámbito de aplicación del Decreto: cesiones sin contraprestación económica, alojamientos situados en el medio rural⁷⁷, viviendas contratadas por tiempo superior a dos meses continuados por una misma persona (reguladas en la LAU), conjuntos formados por tres o más viviendas de un mismo titular que estén ubicadas en un mismo edificio, complejo o en edificios contiguos (regulados por la normativa de apartamentos turísticos).

En cuanto a la regulación en sí de la actividad hay que decir que el Decreto establece para los propietarios una serie de requisitos en su art.6 que se pueden resumir en: licencia de primera ocupación, ventilación directa al exterior y sistema de oscurecimiento de las ventanas (persianas o cortinas), estar amuebladas para un uso inmediato, instalación de calefacción y aire acondicionado, botiquín de primeros auxilios, información turística, en soporte físico o electrónico, hoja de quejas y reclamaciones y un cartel que anuncie su existencia, servicio de limpieza a la entrada y salida de los usuarios, ropa de cama y menaje de casa, número de contacto para el usuario, información sobre el uso de los electrodomésticos e información sobre las normas internas de la comunidad.

5.2.1.-La inspección turística

La Administración va a tener una capacidad administrativa de limitación de determinados sectores, para lo cual tiene la facultad de control de la actividad de particulares y empresas. Además de controles previos al inicio de la actividad, la Administración se va a reservar el derecho de la posterior inspección.

Como marco normativo, vamos a tener en primer lugar la Directiva 2006/123, relativa a los servicios en el mercado interior⁷⁸, en cuyo considerando Núm. 33 incluye en su concepto de servicio : “...*los servicios destinados a los consumidores quedan también incluidos, como*

⁷⁷ Que cuentan con su propia regulación como hemos visto anteriormente.

⁷⁸ Directiva 2006/123/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 12 de diciembre de 2006, relativa a los servicios en el mercado interior.

los relacionados con el turismo...". Esta Directiva dio lugar, en España, a la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio. Conforme a esta Ley, se establece una restricción al régimen de autorización previa salvo imperiosas razones de interés general que respalden este control. Señala CONDE⁷⁹ que para el resto de actividades va a ser suficiente con una comunicación previa o una declaración responsable, con la que se declare el cumplimiento de los requisitos necesarios y se de a la Administración los datos necesarios para el control de la actividad.

Podemos observar lo anterior si realizamos un simulacro de inscripción de una vivienda en el Registro de Turismo de Andalucía (RTA)⁸⁰. En el RTA se nos advertirá de que, con carácter voluntario y de forma complementaria a la declaración responsable, podemos acompañar la declaración de una serie de documentos para facilitar la posterior inspección y control por parte de la administración: *“Aunque sólo es obligatorio presentar el formulario de Declaración Responsable, para agilizar los trámites de su expediente, puede adjuntar con carácter **voluntario** a su declaración los siguientes documentos, ya sea en papel o en ficheros digitales si realiza la tramitación on line: copia de la licencia de ocupación o documento equivalente, título para la explotación de la vivienda (escritura de propiedad, contrato cesión de uso como vivienda con fin turístico, etc.), copia del IBI u otro documento que acredite la referencia catastral, certificado de empadronamiento del propietario de la vivienda, si se trata del tipo “por habitaciones”. De no aportar esta documentación conjuntamente con su Declaración Responsable, se **le requerirá posteriormente** por la Delegación Territorial de Cultura, Turismo y Deporte. ”.*

Así, con ese posterior requerimiento y control, vamos a estar ante un caso de inspección en el sector del turismo, acción regulada en Andalucía por el Decreto 144/2003, de 3 de junio, de la Inspección de Turismo⁸¹. En el art. 2 de este Decreto vamos a encontrar las funciones de la inspección turística que van a ser fundamentalmente: La vigilancia y comprobación del cumplimiento de la normativa vigente en materia de turismo, la detección y persecución de los servicios turísticos clandestinos, la información y asesoramiento a los interesados, cuando así lo requieran, sobre sus derechos y deberes y sobre la aplicación de la

⁷⁹ CONDE ANTEQUERA, J. Disciplina urbanística. En *Conceptos para el estudio del Derecho Urbanístico en el Grado*. ARANA GARCÍA, E. (Coord.). Tecnos, Madrid, 2015. Pág. 100.

⁸⁰ <http://www.juntadeandalucia.es/turismoydeporte/opencms/areas/turismo/registro-de-turismo/preguntas-frecuentes-sobre-viviendas-con-fines-turisticos/> (Consultado 11 de junio de 2016).

⁸¹ Boletín Oficial de la Junta de Andalucía. Núm. 109 de 10 de Junio de 2003.

normativa turística vigente y la emisión de informes técnicos que solicite la Consejería de Turismo y Deporte.

Respecto a quién debe soportar la inspección y en el caso de que ocurra considerarse sujeto infractor, en el art. 73 de la Ley 13/2011, del Turismo de Andalucía, vamos a encontrar que serán responsables de las infracciones las personas titulares de las empresas, establecimientos o actividades turísticas; las personas que hubieren suscrito la declaración responsable o la comunicación previa; y las personas que presten cualquier servicio turístico de manera clandestina.

Apuntar en este punto que también los clientes van a tener una serie de obligaciones, entre las que están ceñirse a las normas de convivencia del alojamiento, pagar el precio acordado, respetar el descanso de los vecinos y las demás que se deriven del ordenamiento aplicable.

Otro instrumento, este en manos de los clientes, es el de las Hojas de Reclamaciones, que son exigibles en las Viviendas con Fines Turísticos en Andalucía y deberán contar con ellas. Este mecanismo se instauró como medio obligatorio para simplificar el trabajo de inspección. Tienen por propósito informar a las autoridades competentes de las deficiencias apreciadas por los usuarios turísticos en la prestación y disfrute de los servicios, bienes o establecimientos turísticos. Las Hojas van a ser personales e intransferibles, y hay que solicitarlas por los titulares de las empresas turísticas en el momento de su constitución. Es obligatorio que, cuando un cliente la pida, el personal encargado en ese momento de la empresa turística, le facilite la Hoja de Reclamación y le otorgue las explicaciones necesarias para su adecuada cumplimentación. Si en el contenido de la reclamación se aprecian indicios de una posible infracción tipificada en la Ley, se iniciará el correspondiente procedimiento sancionador, previa realización preceptiva de actuaciones de comprobación.⁸²

5.2.2.-La actividad administrativa sancionadora del turismo

Infracción turística se define la como la acción u omisión tipificada y sancionada en las leyes autonómicas, cometida por los titulares de las empresas o actividades turísticas.

⁸² Como se desprende de la normativa aplicable a las Hojas de reclamaciones: Decreto 72/2008, de 4 de marzo, por el que se regulan las hojas de quejas y reclamaciones de las personas consumidoras y usuarias en Andalucía y las actuaciones administrativas relacionadas con ellas. Boletín oficial de la Junta de Andalucía. Núm. 60 de 27 de Marzo de 2003.

Pueden tratarse de infracciones leves, graves o muy graves, y encontramos un número muy amplio de las mismas en los artículos 70, 71 y 72, respectivamente, de la Ley 13/2011, del Turismo de Andalucía.

Se pueden clasificar las infracciones turísticas en tres grandes grupos, según lo que infringen:

a) Infracciones turísticas consistentes en el incumplimiento de las normas turísticas de forma genérica, o que consisten en carecer del acto administrativo que permite llevar a cabo determinadas actividades turísticas.

b) Infracciones turísticas que consisten en el incumplimiento contractual respecto del lugar, establecimiento, tiempo, precio o demás condiciones pactadas. El objetivo aquí es proteger al consumidor o usuario turístico.

c) Infracciones turísticas relacionadas con la obstrucción a la inspección, la negativa a facilitar información o documentación requerida, aportación de información falsa, etc.

La infracción va a conllevar una sanción que FRENÁNDEZ⁸³ define como la respuesta que el ordenamiento atribuye a la Administración, en el ejercicio de su potestad sancionadora, para garantizar el cumplimiento y la observancia de la legalidad a través de actos administrativos de obligado cumplimiento. Son actos administrativos de gravamen, que privan, restringen o suspenden los bienes jurídicos o derechos del sujeto responsable de la infracción, como castigo a la comisión de la misma.

Los tipos de sanciones previstas se recogen en el art. 76 de la Ley 13/2011 de Turismo de Andalucía, y van a ser :

“ a) *Principales.*

- *Apercibimiento.*

- *Multa.*

b) *Accesorias.*

- *Suspensión temporal del ejercicio de servicios turísticos y clausura temporal del establecimiento o de la unidad de alojamiento.*

⁸³ FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, C.; *Derecho Administrativo del Turismo*. Marcial Pons, Madrid, 2013.

- El cese definitivo del ejercicio de servicios turísticos y la clausura definitiva del establecimiento. ”

En el caso de Andalucía, se recogen el tipo de las sanciones y su respectiva cantidad en el art.78, y los criterios para su graduación en el art.79, ambos artículos de la anteriormente citada Ley 13/2011, del Turismo de Andalucía. Por un lado, las infracciones leves serán sancionadas con apercibimiento o multa de hasta 2.000 euros. Las graves, multas de entre 2.001 y 18.000 euros. Y las muy graves, con multas desde 18.001 euros hasta los 150.000.

Por último, respecto a las personas responsables (físicas o jurídicas) de las infracciones, el art. 73 de la Ley de Turismo de Andalucía las centra en los siguientes sujetos:

- a) Titulares de empresas, establecimientos o actividades turísticas, que cometan una infracción.
- b) Quienes no hubieran llevado a cabo la declaración responsable o la comunicación previa.
- c) Personas que presten servicios turísticos de manera clandestina.
- d) Propietarios de unidades de alojamiento de establecimientos de alojamiento turístico en régimen de propiedad horizontal.
- e) Personas que promuevan establecimientos de alojamiento turístico en régimen de propiedad horizontal.

III. Conclusiones

- 1) La economía colaborativa consiste en una forma de interacción entre demandantes de bienes y servicios y oferentes de estos a través de plataformas intermediarias de tipo digital.
- 2) Se entiende por plataforma la empresa que interviene en un mercado bilateral como mediadora. El éxito de este modelo de mercados, se basa en los efectos de red.
- 3) El efecto de red se define como un efecto económico por el que se establece una relación creciente entre la utilidad marginal para todos los individuos que pertenecen a una red (en este caso una plataforma de economía colaborativa tipo mercado bilateral) que se ve aumentada proporcionalmente al tamaño de la red, incrementándose con cada nuevo usuario incorporado.
- 4) La plataforma va a ser parte activa en la casación entre deseos de los clientes y ofertas, y cobrando por ello un porcentaje, lo que se identifica con un contrato de mediación o corretaje. En la contratación deberemos observar las peculiaridades de la contratación por medios electrónicos.
- 5) Uno de los sectores en los que mayor éxito han tenido las plataformas de mediación electrónica ha sido en el arrendamiento de viviendas con fines turísticos. En ocasiones la plataforma mediadora interviene de tal forma que es indispensable para la perfección del contrato su intervención.
- 6) El rol de mediador de la plataforma conlleva que perciban: del arrendador una comisión, un porcentaje fijo sobre el total del precio del arrendamiento, y de los arrendatarios otra comisión, consistente en un porcentaje también sobre el importe del alquiler.
- 7) Los beneficios de la empresa titular de la plataforma, derivados de las comisiones, deberían tributar en España si esta cuenta con su residencia en territorio español o con establecimiento permanente en este.
- 8) La mayoría de estas empresas no cumple con lo anterior, y no se les aplica el Impuesto sobre Sociedades por no contar con establecimiento permanente en nuestro país ni ser residentes en este.
- 9) Tampoco les son de aplicación el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, por apoyarse en los Convenios de Doble Imposición (CDI) suscritos por España conforme al Modelo de Convenio (MC) de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo

Económicos (OCDE) y en el concepto de establecimiento permanente que en ellos se recogen.

- 10) Fruto de lo anterior, las empresas titulares de las plataformas tributan en países con menores tipos impositivos, mediante planificación fiscal agresiva, por actividades que tienen como fuente de beneficios a España. Lo que se denomina erosión de la base imponible y traslado de beneficios.
- 11) De las diferentes iniciativas para evitar la erosión de la base imponible y traslado de beneficios de la OCDE y la Unión Europea se desprende que es imperativo revisar el concepto de establecimiento permanente así como luchar contra la competencia fiscal perniciosa entre países de la Unión Europea.
- 12) Respecto a la actividad mediadora de las plataformas, va a ser imprescindible la delimitación de su intervención en los casos en que ciertas empresas se apoyen en este tipo de negocios para enmascarar relaciones laborales y falsos trabajadores autónomos. Caso con gran incidencia en el sector del transporte de personas y que no se ha resuelto pese a contar con varios procedimientos abiertos en la Administración.
- 13) En cuanto a la regulación del fenómeno de los arrendamientos de viviendas con fines turísticos, muy en relación con las plataformas colaborativas digitales, Andalucía ha establecido el Decreto 28/2016, de 2 de febrero, sobre viviendas con fines turísticos.
- 14) Este Decreto incide de manera novedosa, estableciendo unos requisitos para el sector y una serie de obligaciones formales para los arrendadores. Esta regulación era necesaria teniendo en cuenta el crecimiento de este tipo de alojamientos, apoyado en las plataformas de intermediación digitales, y la importancia del sector turístico en nuestra Comunidad Autónoma.

IV.-Bibliografía

ALONSO GONZÁLEZ, L.M. ,COLLADO YURRITA, M. A. Et al.: *Manual de Derecho Tributario : Parte Especial*. Atelier, Madrid, 2007.

BERMEJO VERA, J.: *Derecho Administrativo parte especial*. Thomson Civitas, Madrid, 2009.

CONDE ANTEQUERA, J. *Disciplina urbanística*. En *Conceptos para el estudio del Derecho Urbanístico en el Grado*. ARANA GARCÍA, E. (Coord.). Tecnos, Madrid, 2015.

CHICO DE LA CÁMARA, P.(2006). ¿Competencia fiscal "lesiva" o "beneficiosa"? un argumento adicional para la armonización de la imposición directa de los no residentes. *Estudios financieros, Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*. Nº 280, 2006.

FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, C.; *Derecho Administrativo del Turismo*. Marcial Pons, Madrid, 2013.

FORNIELES GIL, A.: *IVA, apuntes de clase, Sistema Tributario Estatal*. Universidad de Almería, 2016.

GÁZQUEZ SERRANO, L.: *El contrato de mediación o corretaje*. La Ley, Madrid, 2007.

GÓMEZ VALENZUELA E.: *La contratación electrónica de consumo en el espacio intracomunitario*. Revista Aranzadi de Derecho y nuevas tecnologías. Núm. 42/2016 parte estudios jurídicos.

GRIMALDOS GARCÍA, M.I.: *La mediación en asuntos mercantiles*. Tirant lo Blanch, Madrid, 2015.

HAMARI, J., SJOKLINT, M. y UKKONEN, A.: *The sharing economy: Why people participate in collaborative consumption*, Journal of the Association for Information Science and Technology. Vol. 67, septiembre 2016.

HEREDIA RODRIGUEZ, L.: *El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea y la propuesta de armonización mediante una base imponible consolidada común*. Revista general del Derecho Europeo. Núm.37/2015.

LAGO MONTERO, J.M.: *planificación fiscal agresiva, BEPS y litigiosidad*. Ars Iuris Salmanticensis. Vol. 3, diciembre 2015.

LÓPEZ ESPADAFOR C.M.: *Privilegios e inmunidades fiscales*. Tirant le Blanch, Valencia, 2017.

LÓPEZ SÁNCHEZ J. I. y ARROYO BARRIGÜETE J. L.: *Externalidades en la economía digital: una revisión teórica*, Economía Industrial. Núm. 361, 2006.

MAGRO SERVET, V.: *Aspectos relevantes de la reciente reforma de la LAU por la Ley 4/2013, de 4 de junio*. Revista Aranzadi doctrinal. Núm.4/2013 parte Estudio.

MAÍCAS L'ÓPEZ, J., POLO RENDONDO, Y. Y SESÉ OLIVAN F.: *El papel de los efectos de red y los costes de cambio en la elección de la compañía de telefonía móvil*, Revista Europea de Dirección y Economía de la Empresa, vol. 19, núm. 3, 2010.

MCGEE J. y SAMMUT BOCCINI, T.: *Network industries in the new economy*. European Business Journal. Vol. 141, núm 3, 2016-

PÉREZ ROYO, F. Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Tecnos, Madrid, 2015
ROCHET, J. C. y TIROLE J.: *Platform Competition in Two-Side Markets*, Journal of the European Economic Association, vol. 1, núm. 4, 2003.

RODRÍGUEZ MARTÍNEZ, I.: *El servicio de mediación electrónica y las obligaciones de las plataformas de economía colaborativa*. En MONTERO PASCUAL, J.J. (Dir.), La regulación de la economía colaborativa. Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

RUIZ GARIJO, M. *Los rendimientos del capital inmobiliario en el nuevo IRPF*. Edersa, Madrid, 2005.

SMITH, A.: *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*”, traducción de Alonso Ruiz, J. ,Valladolid, 1806.

SOTO ALONSO, R. et al.: *Curso de Derecho Mercantil II*. Civitas, Madrid, 2007.

TODOLÍ SIGNES, A. El impacto de la “Uber economy” en las relaciones laborales: los efectos de las plataformas virtuales en el contrato de trabajo. En *IUSlabor*, Núm. 3 de 2015.