

Obligación informativa de los intermediarios y economía colaborativa.

BIB 2021\4586

Miguel Ángel, Sánchez Huete. Profesor Agregado de Derecho Financiero y Tributario. Universitat Autònoma de Barcelona

Publicación:

Revista Quincena Fiscal num.15/2021

Editorial Aranzadi, S.A.U.

Resumen

«La economía colaborativa resulta una nueva forma de entender o plantear las relaciones en el que las plataformas colaborativas poseen una gran importancia como intermediarios. Sobre las plataformas colaborativas se creó, mediante el art. 54 ter del R.D. 1070/2017, una obligación informativa posteriormente anulada por el Tribunal Supremo. No obstante, en la actualidad, dicha obligación posee un especial vigor; de un lado, por su restablecimiento mediante el R.D. 366/2021; y, de otro lado, por la aparición de la Directiva (UE) 2021/514 en donde se prevé una obligación con gran similitud. El objeto del presente artículo resulta el análisis de la obligación informativa de dichos intermediarios teniendo presente la regulación nacional y la establecida en la Directiva de la Unión Europea en el contexto específico de la cesión de bienes inmuebles.»

Abstract: «The collaborative economy is a new way of understanding or approaching relationships in which collaborative platforms play an important role as intermediaries. In relation to collaborative platforms, art. 54 ter of R.D. 1070/2017 created an information obligation that was subsequently annulled by the Supreme Court. However, at present, this obligation has a special force; on the one hand, due to its re-establishment by R.D. 366/2021; and, on the other hand, due to the appearance of Directive (EU) 2021/514, which foresees an obligation with great similarity. The purpose of this article is to analyse the information obligation of such intermediaries in the specific context of the collaborative economy, taking into account national regulations and those established in the European Union Directive.»

Palabras clave

Obligación informativa, economía colaborativa, prevención del fraude, Proporcionalidad, plataforma colaborativa.

Information obligation, collaborative economy, fraud prevention, proportionality, collaborative platform.

Las obligaciones informativas en contextos dinámicos y cambiantes resultan un fenómeno en expansión. Con tales vínculos se pretende ya no solamente aplicar el tributo sino disuadir y prevenir conductas evasivas y elusivas. Este fenómeno preventivo se incrementa de manera exponencial cuando quien informa lo ha de efectuar, no ya de sus propios datos sino de los ajenos.

Precisamente el fenómeno de la economía colaborativa plantea nuevos retos e interrogantes

a nivel tributario pues parece propugnar una cierta desregulación e informalidad de las relaciones que ha suscitado algunos recelos. Tales recelos se incrementan, más si cabe, cuando algunas de sus manifestaciones resultan operaciones sobre la cesión de bienes inmuebles, ámbito tradicionalmente objeto de prevenciones por el legislados del IRPF. Este clima de desconfianza ha llevado a establecer una obligación informativa a los actores más importantes de dicho fenómeno: las plataformas colaborativas.

El objeto de estas páginas es poner de relieve dicha obligación tributaria en el marco que supone el fenómeno de la economía colaborativa. Para ello consideraremos en nuestro análisis, de un lado, que dicha obligación fue anulada por el Tribunal Supremo, de otro lado, que ya existe una nueva regulación –idéntica– a la anterior con la aprobación del [Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo \(RCL 2021, 997\)](#). Y también, y no en menor importancia, se ha de atender a la aparición de la [Directiva \(UE\) 2021/514 \(LCEur 2021, 521\)](#) del Consejo de 22 de marzo que ha establecido una obligación a las plataformas digitales concomitante a la anterior.

I. El marco: la economía colaborativa

La economía colaborativa plantea nuevas formas de organización de los medios materiales y personales para intervenir en el mercado. Acostumbra a referenciarse como un modelo socioeconómico en donde, en situación de paridad, se intercambian bienes y servicios¹. A esta primera idea cabe tener presente tres consideraciones que dimensionan el fenómeno.

¹ VICENTE, Almudena, PARRA, María Concepcion y FLORES, María Pilar: “¿Es la Economía Colaborativa una versión 2.0 de la Economía Social?”. *Sfera pública. Revista de ciencias sociales y de la comunicación* . n.º 17. 2017, pp. 64-70. Ver también ANTÓN ANTÓN, Álvaro y BILBAO ESTRADA, Iñaki: *El consumo colaborativo en la era digital: Un nuevo reto para la fiscalidad*. DOC. n.º 26. 2016. IEF. Madrid, pp. 9 y ss.

En primer lugar, puede resultar una actividad beneficiosa socialmente pues manifiesta aspectos donde la solidaridad y ayuda mutua están presentes. También se ponen en valor las ideas del consumo sostenible, se evita el hiperconsumo, y genera beneficios para los agentes que intervienen y para la economía en general. En este sentido, respeto del oferente, genera nuevas oportunidades de empleo, modalidades de trabajo flexibles, nuevas fuentes de ingresos. Respecto del consumidor, supone una ampliación de la oferta y precios más bajos². Algunas de tales finalidades coinciden, en mayor o menor medida, con los Objetivos del Desarrollo Sostenible³, en particular, con el objetivo 12 que alude a la producción y consumo responsable⁴. También con el objetivo 8 de promover el crecimiento económico sostenido, inclusivo y sostenible, el empleo pleno y productivo y el trabajo decente para todos⁵.

² Bruselas, 2.6.2016 COM(2016) 356 final Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: *Una Agenda Europea para la economía colaborativa* .

³ En septiembre de 2015, más de 150 jefes de Estado y de Gobierno se reunieron en la Cumbre del Desarrollo Sostenible de la Asamblea General de Naciones Unidas y aprobaron la Agenda 2030. Esta Agenda contiene 17 objetivos de aplicación universal que, desde el 1 de enero de 2016, rigen los esfuerzos de los países para lograr un mundo sostenible en el año 2030.

⁴ El consumo y la producción sostenible consisten en fomentar el uso eficiente de los recursos y la energía, la construcción de infraestructuras que no dañen el medio ambiente, la mejora del acceso a los servicios básicos y la creación de empleos ecológicos, justamente remunerados y con buenas condiciones laborales. En tal sentido las metas fijadas para tal objetivo aluden a la gestión sostenible y el uso eficiente de los recursos materiales (12.2).

⁵ En su marco las metas del 8.2 son lograr niveles más elevados de productividad económica mediante la diversificación, la modernización tecnológica y la innovación, entre otras cosas centrándose en los sectores con gran valor añadido y un uso intensivo de la mano de obra y 8.3 Promover políticas orientadas al desarrollo que apoyen las actividades productivas, la creación de puestos de trabajo decentes, el emprendimiento, la creatividad y la innovación, y fomentar la formalización y el crecimiento de las microempresas y las pequeñas y medianas empresas, incluso mediante el acceso a servicios financieros

En segundo lugar, la economía colaborativa conjuga una pluralidad de sujetos y actividades

heterogéneas que no puede acotarse en una prestación tipo⁶; es más, ni tan siquiera la presencia o ausencia de lucro la define⁷. Por tanto, bajo tal denominación, conviven desde colaboraciones, ayudas, favores de particulares que comparten costos y necesidades, hasta negociaciones, actividad económica en sentido estricto, que busca el lucro de aquellos que la prestan⁸. De ahí que sea necesario diferenciar las actividades que suponen una obtención de ingresos habituales, y son fuente principal de la renta en términos de actividad económica, de aquellas que suponen ingresos esporádicos y ocasionales o actividad no lucrativa. En este contexto existen oferentes esporádicos que no realizan una actividad empresarial, se consideran prosumidores, y que ha llevado a demandar un trato diverso y *ad hoc* para esta nueva realidad⁹. También cabe separar la actividad que supone una obtención de ingresos del compartir gastos, su sentido social es diverso, aunque pueda ser reconducible la contribución al gasto como una obtención de ingresos desde el punto de vista del perceptor.

⁶ Ver Dictamen del Comité de las Regiones Europeo. *La dimensión local y regional de la economía colaborativa* (2016/C 051/06). Ponente: Benedetta BRIGHENTI.

⁷ “Por lo general, las transacciones de la economía colaborativa no implican un cambio de propiedad y pueden realizarse con o sin ánimo de lucro” (Bruselas, 2.6.2016 COM(2016) 356 final Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, p. 3).

⁸ Téngase presente que, en la economía colaborativa, existen oferentes esporádicos que no realizan una actividad empresarial y que han llevado a ser calificados como prosumidores (Ver MONTERO PASCUAL, Juan José: *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, BlaBlaCar, Uber y otras plataformas*. Tirant lo Blanch. Valencia. 2017, DOMÉNECH PASCUAL, Gabriel: “La regulación de la economía colaborativa (el caso ‘Uber contra el taxi’)”. *Revista CEF*. 2015. n.º 175-176, MONTESINOS OLTRA, Salvador: “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del Derecho Tributario”. *Economía Industrial*. Ministerio de Industria. n.º 402, 2016).

⁹ Ver MONTERO PASCUAL, Juan José: *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, BlaBlaCar, Uber y otras plataformas*. Tirant lo Blanch. Valencia. 2017, DOMÉNECH PASCUAL, Gabriel: “La regulación de la economía colaborativa (el caso ‘Uber contra el taxi’)”. *Revista CEF*. 2015. n.º 175-176, MONTESINOS OLTRA, Salvador: “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del Derecho Tributario”. *Economía Industrial*. Ministerio de Industria. n.º 402, 2016.

Y, en tercer lugar, los medios tecnológicos –internet y las plataformas virtuales– ocupan un importante papel, estrechamente relacionado con nuevos sistemas de producción y consumo, donde se enfatiza la importancia del acceso a los bienes y servicios más que a su propiedad. Dicha actividad económica, en la medida que se ubica en el intercambio entre particulares de bienes y servicios que aparecen infrautilizados o sobre los que se desea obtener un lucro, no resulta un fenómeno novedoso. Lo realmente innovador resulta el efectuarse a través de internet y de plataformas informáticas permitiendo interconectar a un gran número de personas. De prácticas puntuales, realizadas en contextos de proximidad física o espacial, a masivas en donde la distancia no resulta obstáculo gracias a los nuevos medios tecnológicos de comunicación social, este sin duda es el cambio.

En tal panorama la intervención de las plataformas digitales, denominadas colaborativas, resulta capital para la ideación de la economía colaborativa. Tanto es así, que la Comisión de la Unión Europea acaba definiendo la economía colaborativa teniendo presente tal intervención: “El término ‘economía colaborativa’ se refiere a modelos de negocio en los que se facilitan actividades mediante plataformas colaborativas que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o servicios ofrecidos a menudo por particulares”¹⁰. El Comité Económico y Social Europeo señala que parecen estar surgiendo dos importantes categorías y cuatro modalidades diferentes de economía colaborativa: 1.º La economía colaborativa en sentido estricto o economía a la carta: a) la “economía de acceso” (access economy), para aquellas iniciativas cuyo modelo de negocio implica la comercialización del acceso a bienes y servicios, no su tenencia. Se trata de un alquiler temporal en vez de una venta definitiva, b) la

“economía de los trabajos ocasionales” (gig economy), para iniciativas basadas en trabajos esporádicos cuya transacción se hace a través del mercado digital. 2.º La economía de puesta en común: a) la “economía inter pares” (collaborative economy), es decir, iniciativas que fomentan un enfoque inter pares, implican a los usuarios en el diseño del proceso de producción o convierten a los clientes en una comunidad, b) la “economía de puesta en común de los bienes de utilidad pública” (commoning economy) para aquellas iniciativas de propiedad o gestión colectiva.

¹⁰ Bruselas, 2.6.2016 COM(2016) 356 final Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, p. 3.

Los agentes que intervienen en dicha actividad integran tres categorías: i) prestadores de servicios que comparten activos, recursos, tiempo y/o competencias –pueden ser particulares que ofrecen servicios de manera ocasional (“pares”) o prestadores de servicios que actúen a título profesional (“prestadores de servicios profesionales”); ii) usuarios de dichos servicios; y iii) intermediarios que –a través de una plataforma en línea– conectan a los prestadores con los usuarios y facilitan las transacciones entre ellos (“plataformas colaborativas”).

De manera más específica la intermediación de las plataformas que operan en internet genera en la actualidad diversas controversias a nivel tributario; de un lado, la necesidad de establecer una tributación equitativa, de manera que se graven sus beneficios en el Estado en donde se hayan obtenido y, de otro lado, el establecimiento de obligaciones informativas eficaces sobre los datos propios y ajenos que posean.

La primera faceta aparece estrechamente asociada a su operatividad digital y a la posibilidad de desubicar los beneficios generados en un territorio a través de filiales y/o dividiendo su objeto negocial. El fenómeno de la economía digital y la problemática sobre los nuevos modelos de negocio y su desmaterialización conviven con la singularidad de la economía colaborativa. En este contexto la existencia de la economía colaborativa lleva a cuestionar cuál es el tratamiento tributario equitativo que tenga en cuenta, además de la capacidad económica manifestada, el valor social de sus aportaciones. De ahí que se plantee un gravamen adecuado que aprecie su singularidad y/o favorezca mediante beneficios fiscales dichas actividades. En esta perspectiva cobra importancia la función extrafiscal o ultrafiscal del tributo como norma que, más que gravar la capacidad económica, pretende orientar y dirigir la conducta de la ciudadanía.

El intermediario, la plataforma colaborativa, resulta una figura central tanto por el poder negocial que posee como por el caudal informativo que gestiona. De ahí que el Estado se cuestione instrumentar su posición en aras a prevenir el fraude, tanto el propio como, sobre todo, el ajeno –esta resulta la segunda faceta–. En tal sentido las posibilidades son diversas: el considerar a la plataforma responsable de las obligaciones de las operaciones en que intermedie, configurar dicha figura como retenedor, o ubicarla como obligado a informar de datos ajenos¹¹. En esta perspectiva se ha desarrollado una obligación de información, tanto para facilitar la gestión tributaria como para prevenir conductas de fraude fiscal, propio o ajeno.

¹¹ RUIZ GARIJO apunta diversas propuestas de lege ferenda del papel de las plataformas on line en el plano tributario “desde el establecimiento de un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria, a extender las obligaciones de información a las plataformas colaborativas o a, incluso, utilizar el mecanismo de la retención que tan buenos resultados ha dado en el control del fraude fiscal”. (RUIZ GARIJO, Mercedes: “La economía colaborativa en el ámbito de la vivienda: cuestiones fiscales pendientes”. *Revista jurídica de Derechos sociales*. n.º 2. 2017, p. 70). FRAILE FERNÁNDEZ, sobre la base de que la plataforma es la que maneja el big data, propone que las principales modificaciones regulatorias recaigan sobre ella. (FRAILE FERNÁNDEZ, Rosa: “La tributación de las pequeñas cosas, imprescindible el suministro de información sobre actividades colaborativas”, en PEDREIRA MENÉNDEZ, José y PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos M.: *Fiscalidad de la Colaboración Social*. Editorial Aranzadi 2018. [p. 6/12 consultado aranzadidigital 29/10/2018]). También estudia el papel de los intermediarios BANACLOCHE PALAO, Carmen: “Algunas cuestiones sobre la fiscalidad de los agentes en la economía colaborativa”, en

PEDREIRA MENÉNDEZ, José y PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos M.: *Fiscalidad de la Colaboración Social*. Editorial Aranzadi 2018. [consultado aranzadidigital 29/10/2018]).

En definitiva, en la economía colaborativa aparecen ideas como el compartir bienes que aparecen infrautilizados por sujetos que no son, o no se adecuan de manera estricta al concepto de empresario, y en donde la idea de lucro no aparece necesariamente presente. Tales ambigüedades han generado las suspicacias del legislador tributario que reacciona en el ámbito de la cesión de viviendas turísticas con una obligación informativa sobre terceros ([art. 54 ter RD 1065/2007 \[RCL 2007, 1658\]](#)) con dos finalidades: la obtención de información y la disuasión de eventuales elusiones o evasiones. La información en tal perspectiva resulta instrumento para prevenir el riesgo jurídico en general, y el riesgo fiscal en particular. Por consiguiente, la información cumple una nueva función, no sólo resulta básica para la aplicación de los tributos, determinando su existencia y cuantificación, sino que deviene mecanismo para la prevención del fraude. Dicho precepto fue impugnado y anulado por la [STS de 23 de julio de 2020 \(RJ 2020, 5154\)](#), recurso n.º 80/2018 en donde pone en evidencia la importancia de las normas comunitarias y sienta las bases para una nueva regulación.

II. El legislador tributario: el recelo ante la cesión de viviendas

Si bien algunas dimensiones de la economía colaborativa evidencian orientaciones altruistas, de ayuda mutua, en donde la gratuidad y solidaridad aparece presentes, no puede ignorarse que existe un ámbito negocial importante que busca el lucro y ofrecer precios competitivos, en ocasiones, alterando reglas de la competencia de sectores regulados, o buscando opacidades que las aproximan peligrosamente a nuevas formas de economía sumergida. Es precisamente la indefinición, o la nueva nomenclatura que suponen las prestaciones que origina, la que lleva a que algunos agentes pretendan sustraerse de la aplicación de las normas imperativas, particularmente las tributarias, situándose en el ámbito de la economía sumergida. Lo anterior se conjuga con los tradicionales recelos con los que contempla el legislador del IRPF la cesión de bienes inmuebles.

1. La indefinición de la economía colaborativa

Precisamente la relativa indefinición que supone el nuevo fenómeno de la economía colaborativa se correlaciona con la heterogeneidad y variabilidad que puede originar la cesión de viviendas, y la tradicional suspicacia del legislador tributario ante dichas operaciones.

La heterogeneidad de relaciones que pueden darse es notable atendiendo a la triangularidad establecida entre sujetos y negocios diversos:

Plataforma-huésped.

Plataforma-anfitrión.

Anfitrión-huésped.

Tanto por los sujetos que intervienen, como por el objeto de negociación, o por su carácter – oneroso o gratuito–, los planteamientos y lógicas que convergen en la cesión de una vivienda pueden ser muy diversos.

Desde una perspectiva subjetiva observamos que, bajo la genérica, comercial, y lata designación de anfitrión, huésped o intermediario existen una pluralidad de posiciones jurídicas que conllevan regímenes tributarios diferenciales. El anfitrión puede ser propietario, usufructuario o arrendatario, en donde el derecho cedido y la posición que se ocupa resulta diversa. El huésped puede ser, principalmente, arrendatario o subarrendatario por lo que su trato también será diferente en un caso o en el otro. El intermediario puede actuar en nombre propio o ajeno mediando en la cesión del bien de diversas formas.

Desde la perspectiva de la vivienda cedida también puede existir una notable variación. Esta puede estar destinada a un uso habitacional permanente, o a un uso turístico, puede ser una cesión total o parcial, puede existir una cesión simple de vivienda o una cesión con servicios complementarios.

Y, también, pueden existir aspectos que afectan a las diversas posiciones jurídicas, y que son los relativos a su consideración onerosa o gratuita, o a la intervención o no de los anteriores sujetos como empresarios o profesionales.

El anterior resulta un panorama plural, excesivamente inespecífico para efectuar una valoración genérica sobre si la economía colaborativa en la cesión de viviendas ha de ser incentivada o no. Resolver este interrogante quizás pasa por responder un problema previo que consiste en acotar cuáles son los negocios o intercambios que merecen tal consideración. Delimitar, y dar nombre a tales nuevas realidades, no siempre resulta una tarea fácil pues la economía colaborativa resulta un concepto escurridizo. Y en tal cometido se han de diferenciar aquellos actos o negocios a proteger de aquellos otros que, al amparo de una designación o calificación, pretendan relajar trabas administrativas o evitar gravámenes.

En los anteriores planteamientos se han de tener presente dos consideraciones genéricas; una, referida a la legislación prevista y, otra, al proceso de aplicación de la norma.

El legislador tributario no efectúa un tratamiento específico de tal realidad, de ahí que únicamente cabrá postular interpretaciones más flexibles y favorables de determinadas operaciones. Ahora bien, en el plano normativo se contempla a las cesiones de bienes inmuebles con notable suspicacia, cuando no manifiesta sospecha. En todo caso, el tratamiento de la realidad que supone la economía colaborativa no puede resultar menos favorable que otras ya existentes. El Informe del Parlamento sobre una Agenda Europea para la economía colaborativa de 11 de mayo de 2017 comparte la opinión de la Comisión de que deben imponerse obligaciones tributarias funcionalmente similares a las empresas que prestan servicios comparables, tanto en la economía tradicional como en la economía colaborativa.

Relacionado con lo anterior, en el régimen tributario eventualmente asignable, se ha de tener presente los fines extrafiscales. Pues no cabe olvidar que la extrafiscalidad aparece, por imperativo legal – [art. 2.1 LGT \(RCL 2003, 2945\)](#) –, condicionada a perseguir principios y fines constitucionales. En tales fines y principios se reconoce el derecho al acceso a una vivienda digna del [art. 45 CE \(RCL 1978, 2836\)](#), aspecto que no puede ser desconocido cuando la cesión del bien inmueble atienda a tal fin habitacional. Se afecta así a un derecho constitucional que, aunque no resulte exigible directamente ante los tribunales, el legislador no puede ignorar en sus normas, ni la Administración en su aplicación. Es más, el Derecho Financiero, tanto en la dimensión del ingreso y del gasto que lo caracteriza, ha de tratarlo adecuadamente; como ingreso, efectuando una tributación que favorezca a dicho acceso y; como gasto –en la medida de que este ha de ser equitativo–, favoreciendo la realidad de tal derecho, aun cuando se trate de un principio orientador del Capítulo III de la Constitución.

En el plano de la aplicación Administrativa, y ante la nueva realidad que representa el fenómeno de la economía colaborativa, caben destacar algunas cuestiones sobre la calificación jurídica. La calificación jurídica ([art. 13](#) de la LGT), aun no constituya una cláusula antielusión (conflicto en la aplicación de la norma tributaria), supone un instrumento valioso para prevenir y corregir el mal uso del ordenamiento jurídico. Pues, de un lado, conlleva el ejercicio de una potestad de la Administración en el proceso de aplicar el tributo, mediante la que se pretende determinar la naturaleza jurídica con transcendencia tributaria de la operación realmente realizada, al margen de la forma y designación de las partes. De otro lado, la interpretación y

calificación son actividades tempranas en la aplicación de la norma, de ahí que se haya de indagar primeramente respecto de estas antes de proceder a aplicar otras medidas correctoras¹².

¹² En esta orientación la Sentencia del Tribunal Supremo núm. 1.074/2020 de 22/07/2020, n.º 1432/2018 indica que: “Es evidente que la interpretación del ordenamiento tributario constituye el punto de partida de cualquier actividad del aplicador del Derecho, incluido –obvio es decirlo– la Administración tributaria. De esta forma, el intérprete habrá de determinar en primer lugar –cuando de actos o negocios con trascendencia tributaria se trate– si procede o no corregir la calificación que a esos actos o negocios le han dado las partes de conformidad con el precepto contenido en el [artículo 13](#) de la [Ley General Tributaria \(RCL 2003, 2945\)](#). Solo si el negocio responde en su denominación a su verdadera naturaleza jurídica, el intérprete habría de analizar, aplicando el [artículo 16](#) de la Ley General Tributaria, si ese acto o negocio adolece de simulación, para en tal caso aplicar la norma no al acto o negocio aparentemente realizado o celebrado sino a aquellos efectivamente queridos por las partes. Y la cláusula antielusión de cierre (el [artículo 15](#) de la Ley General Tributaria) sólo sería de aplicación respecto de actos o negocios correctamente calificados que, desde luego, no adolezcan de simulación alguna en la exteriorización de la voluntad de las partes”.

En esta dimensión de aplicación del tributo la Agencia tributaria, con relación a la cesión de viviendas para fines turísticos, ha mostrado un especial interés en controlar dichas operaciones y las rentas eventualmente no declaradas al IRPF. En tal sentido ha remitido cartas informativas recordando la obligación de tributar existente, ha procedido a rastrear por internet las cesiones sobre todo cuando intermedian plataformas, y también ha confeccionado una nota informativa a fin de publicitar el gravamen existente¹³.

¹³ https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/_componentes_/Le_interesa_conocer/Historico/La_tributacion_de_los_alquileres_turisticos.shtml.

Las operaciones realizadas a través de internet permiten trazar algunos elementos que permiten configurar directa o indirectamente la evidencia de la negociación realizada. No es un ámbito de opacidad, pues los medios digitales aportan evidencias claras de las operaciones realizadas, tanto de los sujetos intervinientes como de las prestaciones llevadas a cabo. En tal sentido la Comisión de la Unión Europea habla de que la economía colaborativa ha creado nuevas oportunidades para ayudar a las autoridades fiscales y a los contribuyentes a cumplir sus obligaciones fiscales. Así indica que es una práctica corriente en algunos Estados miembros concluir acuerdos con las plataformas para la recaudación de impuestos¹⁴. Pero también, y sobre todo en la prevención del fraude, con la información que se facilita a través de internet hace posible lo que denomina la rastreabilidad de la intervención de las plataformas en línea¹⁵.

¹⁴ “Por ejemplo, en el sector del alojamiento, las plataformas facilitan el pago de las tasas turísticas en nombre de los prestadores de servicios. Hay también casos en los que las autoridades fiscales utilizan la rastreabilidad permitida por las plataformas en línea para recaudar impuestos de prestadores individuales” (Bruselas, 2.6.2016 COM(2016) 356 final Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, p. 15).

¹⁵ La Comisión insta, por un lado, a los Estados miembros “a facilitar y mejorar la recaudación de impuestos utilizando las posibilidades que ofrecen las plataformas colaborativas, dado que estas ya registran la actividad económica”. Y, por otro, señala que las “plataformas colaborativas deben adoptar una actitud proactiva en la cooperación con las autoridades fiscales a fin de establecer los parámetros para el intercambio de información sobre las obligaciones fiscales, al tiempo que garantizan el cumplimiento de la legislación sobre protección de datos personales y sin perjuicio del régimen de responsabilidad de los intermediarios establecido en la Directiva sobre el comercio electrónico” (Bruselas, 2.6.2016 COM(2016) 356 final Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, p. 15).

2. Los celos ante la cesión de viviendas en el IRPF

Junto al anterior panorama existe una tradicional desconfianza sobre a la cesión de los bienes inmuebles del legislador tributario, particularmente en relación con el IRPF. En primer lugar, por la desconfianza existente ante la gratuidad de las operaciones de cesión de bienes.

En segundo lugar, por la resistencia calificar las rentas obtenidas por la cesión de bienes inmuebles como de actividad económica. Y, en tercer lugar, destaca la especial consideración que posee la vivienda habitual a la hora de aplicar determinadas deducciones.

La [LIRPF \(RCL 2006, 2123\)](#) manifiesta una profunda desconfianza ante las cesiones de bienes que son consideradas como gratuitas. A tal efecto, y en función de los tipos de renta, establece una serie de cautelas en forma de presunción o de ficción que facilita a la Administración la prueba de la onerosidad de la operación. Se establece, a través de facilitar la prueba a la Administración, el criterio general de gravar toda cesión de bienes inmuebles por considerarla onerosa. Ahora bien, existe un criterio más o menos severo de su determinación, según la calificación de las rentas que se trate, o de los sujetos intervinientes.

De forma genérica el [art. 6.5](#) LIRPF establece una presunción *iuris tantum* de generación de renta de la que se excluyen las derivadas de actividad económica. Así se afirma que se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital.

La misma supone constituir un régimen probatorio favorable a la onerosidad de la cesión, si bien admite la posibilidad de desvirtuar dicho carácter correspondiendo al contribuyente dicha carga. Es una norma que se aplicará tanto a las rentas de trabajo como a las calificadas de capital inmobiliario, no obstante, con relación a éstas últimas, se establece un trato singularizado y específico a la cesión de bienes inmuebles entre parientes. En este sentido, se establece un régimen peculiar con relación a los parientes hasta tercer grado contemplado en el [art. 24](#) de la LIRPF¹⁶. Dicha norma crea, sobre la base de probar la cesión del inmueble, la existencia de una renta que calcula por remisión. Supone una forma de determinación de las rentas mínimas de capital inmobiliario sobre la base del cálculo que se realiza en la imputación de rentas inmobiliarias. No origina una imputación de rentas inmobiliarias del [art. 85](#) de la LIRPF, se remite para su cálculo únicamente de manera que siempre, y como mínimo, resulte una cuantía positiva idéntica a la imputación referida. En tal sentido es una *presunción iuris et de iure* que: a) opera sobre la base de constatar la cesión y, b) enerva cualquier otra prueba en contra, ya afirme la existencia de rentas inferiores, o su inexistencia –aspecto connatural en relaciones de solidaridad y afecto familiar–, o la existencia de gastos que puedan reducir dichos cálculos por debajo de la imputación resultante.

¹⁶ Dicho precepto afirma que “Cuando el adquirente, cesionario, arrendatario o subarrendatario del bien inmueble o del derecho real que recaiga sobre el mismo sea el cónyuge o un pariente, incluidos los afines, hasta el tercer grado inclusive, del contribuyente, el rendimiento neto total no podrá ser inferior al que resulte de las reglas del artículo 85 de esta ley”.

Tal solución no deja de sorprender al primarse desde la perspectiva tributaria más la desconfianza del legislador, al presumir que la relación de afecto familiar facilita la evasión, ignorando que precisamente dichas relaciones familiares pueden dar lugar a cesiones gratuitas. Con tal regulación el mensaje resulta claro: si existe una cesión gratuita mejor efectuarla a un tercero que a un familiar, pues de lo contrario se ha de contribuir por una no-renta. Aspecto que contrasta con las relaciones de solidaridad afirmadas por otras ramas del derecho, como el civil, al referirse particularmente al derecho de alimentos. A este respecto resulta que, aun cuando exista una Sentencia judicial que determine como contenido de la pensión de alimentos la cesión de una vivienda resultará sujeta a tributación por la ficción establecida, salvo que resulte aplicable la exención del [art. 7, k\)](#) de la LIRPF.

En caso de que el contribuyente ejerza una actividad económica esta cesión se considerará en todo caso sujeta, y no cabe aplicar la presunción citada del art. 6.3. El [art. 28.4](#) de la LIRPF afirma la siguiente ficción: “Se atenderá al valor normal en el mercado de los bienes o servicios objeto de la actividad, que el contribuyente ceda o preste a terceros de forma gratuita o destine

al uso o consumo propio. [...]”. Se crea una realidad jurídica que no puede resultar alterada, a tenor de su mención imperativa. Destacando que el precio recibido será el valor normal de mercado. El ejercicio de la actividad económica, y las eventuales deducciones que como gasto y/o amortización se han obtenido, conllevan la necesidad de que exista una correlación en los ingresos. Ahora bien, dicha lógica no deja de ser excesiva en la medida que se atribuye el valor normal de mercado, pues si lo que se pretende es que no se beneficie de las eventuales amortizaciones y gastos procedería –demostrando la gratuidad– la compensación únicamente en tales cuantías.

Los momentos de la pandemia vivida del COVID ha llevado a soluciones de difícil encaje en la relación legal, aunque de notable sentido común. La DGT considera no gravable la condonación efectuada del arrendamiento sobre la base, no de la legalidad nacional, sino de aplicar de manera directa lo previsto en el artículo 26 de la Directiva del LIVA que permite a los Estados miembros no gravar expresamente estas operaciones cuando la no sujeción no sea causa de distorsión de la competencia¹⁷.

¹⁷ Así afirma que “Parece evidente que, cuando como consecuencia de la aplicación del estado de alarma, no es posible para el arrendatario de un local de negocio desarrollar en ninguna medida en la actividad económica que venía desarrollando en el mismo y el arrendador condona totalmente el pago de la deuda, la no sujeción del correspondiente autoconsumo de servicios no puede generar distorsiones en la competencia ni actual o futura, ni en el mercado de arrendamientos ni en del sector de actividad afectado mientras se mantengan dichas medidas. En consecuencia, no estarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido los autoconsumos derivados de la condonación de la renta de un local de negocios cuando el arrendatario no pueda realizar actividad económica alguna en el mismo por aplicación de las disposiciones establecidas durante la vigencia del estado de alarma” (V2704-20).

En segundo lugar, el legislador del IRPF manifiesta una resistencia a la calificación de las rentas obtenidas por la cesión de bienes inmuebles como de actividad económica. La regulación de tal calificación aparece fuertemente condicionada por la idea de evitar que el contribuyente pueda sustraerse del régimen de imputación de rentas inmobiliarias impuesto por el [art. 85](#) de LIRPF. Pues si los bienes inmuebles están afectos a una actividad económica, aun cuando no resulten ocupados, no se devengarán las imputaciones inmobiliarias afirmadas. En tal sentido establece como requisito intrínseco para considerar que se ejerce una actividad económica de arrendamiento de bienes inmuebles el hecho de se ha de utilizar, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

Para realizar la actividad económica de arrendamiento de inmuebles a efectos tributarios del IRPF no basta la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, es preciso adicionar más requisitos. Es necesario, además del ejercicio de la actividad económica por cuenta propia asumiendo el riesgo de esta, una mínima estructura y organización de medios personales. Es una exigencia objetiva vinculada a la regulación del IRPF¹⁸ y del IS¹⁹ que pretende determinar la calificación de rentas. La libertad de ordenación de la actividad económica se pliega a las exigencias tributarias en donde prima la desconfianza y el recelo a las conductas elusivas del obligado.

¹⁸ Así afirma el art. 27 2 del IRPF que “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”.

¹⁹ Con relación al Impuesto sobre Sociedades el art. 5 afirma que: “En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa”.

En tercer lugar, en relación con la vivienda habitual, aquella que posee un uso habitacional con una permanencia temporal, se establece una serie de beneficios fiscales. En este sentido

perviven para aquellas personas que gozaron en el pasado las deducciones por alquiler de vivienda habitual (D.T. 15 LIRPF) y las deducciones a la cuota por inversión en la vivienda habitual (D.T. 18 LIRPF). Con relación a esta última se establecía, respecto de su adquisición, construcción, ampliación y rehabilitación, también en relación con su reinversión, la consideración de vivienda habitual. Para que sea vivienda habitual la ley exige que sea habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente en un plazo de 12 meses desde la adquisición o terminación. También exige que sea la residencia continuada en al menos 3 años ([art. 54](#) de la LIRPF). Los beneficios reconocidos entroncan con la lógica del derecho al acceso a la vivienda, de ahí que resulten consecuentes en la idea de demandar requisitos que evidencien la permanencia y habitualidad.

Conjugar la indefinición de la economía colaborativa con la tradicional suspicacia del legislador tributario en relación con la cesión de bienes sienta las bases que explican la creación de una obligación informativa para prevenir el fraude.

III. Los intermediarios: la obligación informativa específica

Con la clara y expresa finalidad de prevenir el fraude fiscal el art. 54 ter del [R.D. 1070/2017, de 29 de diciembre \(RCL 2017, 1562\)](#) estableció el deber de información sobre la cesión del uso de viviendas con fines turísticos. La regulación establecida parte de la existencia de una relación triangular, diversas relaciones, que se ponen en común para un concreto fin negocial. Existen tres partes y tres relaciones jurídicas independientes, que basculan en el uso de las viviendas de uso turístico.

El bien inmueble objeto de cesión se acota sobre la base de afirmar que supone la cesión temporal de uso de la totalidad o parte de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocióne; ya se realice con una finalidad gratuita u onerosa. Negativamente delimita su concepto haciendo un especial hincapié en usos de la vivienda en cuestión. Así se excluye la aplicación de tal obligación a los arrendamientos cuyo destino primordial sea satisfacer una necesidad permanente de vivienda del arrendatario – [art. 2.2 Ley 29/1994, de 24 de noviembre \(RCL 1994, 3272\)](#), de Arrendamientos Urbanos–, así como el subarriendo parcial de vivienda a que se refiere el artículo 8 de dicha norma²⁰. También excluye determinados alojamientos turísticos –genéricamente albergues de juventud, casas rurales, campings, etc.–²¹, el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles, y concretos usos que no se consideran “uso turístico”, uso por razón de la actividad laboral o desempeño de cargo público (uso de los porteros, guardas, asalariados, empleados y funcionarios que tengan asignadas por razón del cargo, el uso de las viviendas militares, casa-habitación de aprovechamiento agrícola, pecuario o forestal y viviendas universitarias).

²⁰ La Exposición de Motivos anuncia tal regulación y afirma que “Quedan excluidos de este concepto el arrendamiento o subarrendamiento de viviendas tal y como se definen en la [Ley 29/1994, de 24 de noviembre \(RCL 1994, 3272\)](#), de Arrendamientos Urbanos, y los alojamientos turísticos regulados por su normativa específica como establecimientos hoteleros, alojamientos en el medio rural, albergues y campamentos de turismo, entre otros. Asimismo, queda excluido el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles”.

²¹ “Los alojamientos turísticos que se rigen por su normativa específica. A estos efectos no tendrán la consideración de excluidos las cesiones temporales de uso de vivienda a que se refiere el [artículo 5.e\)](#) de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, con independencia del cumplimiento o no del régimen específico derivado de su normativa sectorial al que estuviera sometido”.

Al sujeto que intermedia en tales operaciones inmobiliarias se impone una obligación de información sobre datos ajenos. Atendiendo al contenido de dicha obligación entendemos que la referida obligación en puridad integra diversos vínculos, diversas obligaciones.

En primer lugar, existe una obligación informativa sobre datos ajenos derivados de su relación de intermediación. El reglamento, y sobre la base del [art. 93.1](#) de la LGT, considera tal relación con transcendencia tributaria a la hora de establecer una obligación de suministro. En tal sentido se trata de datos que posee el obligado como consecuencia de su relación económica con el cedente y cedido, o sea, son deducidos de su relación negocial con tales sujetos. Cabe encuadrar dentro de estos datos los referidos al siguiente contenido:

1.º La simple identificación del cedente y cesionario. Se ha de hacer notar que diferenciamos entre simple identificación del cedente, y la averiguación de su titularidad, pues esta última integrará las otras obligaciones a que aludiremos. La norma exige la: “a) Identificación del titular de la vivienda cedida con fines turísticos, así como del titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda con fines turísticos, si fueren distintos”. Dicha mención contiene referencia a obligaciones diversas; una, alude a los datos de identificación personal vinculados con la relación de intermediación y, la otra, a la indagación de la titularidad real u obligación existente en relación con el bien inmueble.

2.º Datos genéricos sobre la identificación del inmueble de uso vacacional. Al igual que en el caso anterior, se ha diferenciar entre los datos connaturales a la relación de intermediación – descripción y ubicación general del inmueble–, de los que específicamente se exigen en relación con su referencia catastral. Tales datos generales son los habitualmente facilitados en el tráfico que rodea a tales operaciones.

3.º Datos facilitados sobre la identificación del periodo y eventual precio que comprende la cesión.

En segundo lugar, se impone al intermediario una obligación que no se reduce a la información de datos ajenos que posee, pues ha de obtener datos nuevos no derivados de su relación negocial. Dicha obligación se evidencia en relación con un contenido concreto que no resulta propio de su tráfico, de ahí que implícitamente se compela a su obtención. En tal sentido se exige:

1.º Determinar el derecho del cedente en relación con la vivienda cedida. Respecto del cedente no tan sólo se pide su identificación, sino que se exige la identificación y determinación del derecho en virtud del cual se cede la vivienda. Son contenidos diversos.

La identificación de la titularidad del derecho del cedente requiere una indagación informativa, pues no siempre se posee todo el contenido que se solicita. En tal sentido la norma concreta parte de tales exigencias, remitiendo a la Orden Ministerial el establecimiento de los términos más precisos²². O sea, no basta la información facilitada y obtenida en la relación negocial, sino que se requiere un contenido preciso e incluso ampliable a lo indique la Orden Ministerial.

²² Ver la [Orden HFP/544/2018, de 24 de mayo \(RCL 2018, 842\)](#), por la que se aprueba el modelo 179.

Esta determinación del derecho del cedente conlleva además una tarea de calificación del derecho, no se reduce a un mero contenido factico de carácter informativo. Se adicionan, a la información del derecho, tareas de valoración estableciendo criterios imperativos para ello, así “[...] A estos efectos se considerarán como titulares del derecho objeto de cesión quienes lo sean del derecho de la propiedad, contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, arrendamiento o subarrendamiento o cualquier otro derecho de uso o disfrute sobre las viviendas cedidas con fines turísticos, que sean cedentes, en última instancia, de uso de la vivienda citada”. Dicha exigencia pone de relieve, además la búsqueda y solicitud de información específica, una formación jurídica suficiente para tal calificación, con los consiguientes costos fiscales indirectos que origina²³.

²³ Ver en relación a la ponderación de dichos costos a REGO BLANCO, M.^a Dolores: “Significado, alcance y materialización del principio de limitación de costes indirectos tributarios”. *Quincena Fiscal*. n.º 20. 2016.

2.º Determinar y calificar la titularidad de la vivienda cedida. A la identificación del cedente y de su titularidad se le adiciona la necesidad de averiguación de la titularidad del inmueble y de valorar la misma a tales efectos. Al intermediario se le obliga a una identificación completa no tan sólo al cedente, persona con la que contrata, sino del titular y de la titularidad existente en relación con el inmueble. Según se indica la identificación se realizará mediante nombre y apellidos o razón social o denominación completa y número de identificación fiscal remitiéndose a la Orden Ministerial para complementar dicha información.

3.º Identificar el inmueble a través de una concreta información fiscal: el número de referencia catastral. Tales exigencias suponen un requerimiento específico que va más allá de una mera ubicación espacial propia del objeto del contrato de intermediación. También, la remisión a la Orden Ministerial genera el interrogante de la posible demanda de nuevos datos.

El intermediario ha de exigir al cedente dicha referencia catastral, aun cuando el cedente no sea titular en dicho registro. Se ha de tener presente que los titulares catastrales son aquellos que poseen una titularidad real sobre el inmueble, en concreto, los que posean un derecho de propiedad plena o menos plena, una concesión administrativa sobre el bien inmueble o sobre los servicios públicos a que se halle afecto, un derecho real de superficie o un derecho real de usufructo²⁴. Ésta resulta una información que no se deriva de la lógica del tráfico habitual de la negociación entre el intermediario y cedente, en donde basta la mera descripción física del inmueble.

²⁴ [Art. 9. 1 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo \(RCL 2004, 599\)](#), por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario.

En definitiva, al obligado a informar se le exige una concreta información que no posee, además de responsabilizarle de valorar y calificar jurídicamente la misma. Se trata de cometidos que no resultan vinculados directamente al giro habitual de la actividad del intermediario, y por ello no son poseídos. Es así como el deber a informar planteado implica otro previo: el de exigir al otro una información para facilitarla a la Hacienda Pública. En caso de no efectuarlo se podría aplicar la sanción correspondiente, por lo que el establecimiento de dicha obligación puede suponer, de facto, una prohibición de negociar si el cedente y cesionario no facilitan dicha información. Este resulta uno de los ejes básicos de los impugnantes y que la Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020 analiza²⁵.

²⁵ Más extensamente argumentábamos al respecto en SANCHEZ HUETE, Miguel Ángel: “¿Existe un deber tributario a obtener datos ajenos? La información en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos” *Quincena fiscal* n.º 14. 2018, diferenciando dos grupos de críticas a su proporcionalidad y a la legalidad de la medida.

IV. La sentencia de 23 de julio de 2020 y la nueva regulación: Estatus Quo

La Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020 marca un punto de ruptura con la obligación informativa al decretar su anulación. Los motivos y argumentos empleados serán clave para configurar la nueva obligación y para resolver el interrogante de porqué la obligación del Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo mantiene el estado de cosas anterior sin aparente alteración.

1. La STS de 23 de julio 2020

De la resolución caben analizar los argumentos hechos servir y las consecuencias de su fallo.

1.1. Argumentos

La impugnación de la obligación informativa establecida versó sobre diversos aspectos; unos,

que podríamos considerar materiales y; otros, formales existiendo entre ambos una clara interrelación.

1.º Los criterios materiales aluden esencialmente al contenido de la información requerida en la medida que supone, no solamente una tarea de informar sino también de inquirir y recabar datos de terceros, pues algunos de tales datos no son poseídos por el informante. Este aspecto afectará al contenido contractual de las partes, y puede conllevar cambios en el modelo de negocio. El tribunal descarta dicho argumento sobre la base de afirmar; en primer lugar, que la obligación de facilitar datos no supone una obligación de perseguir el fraude y, en segundo lugar, que se trata de “datos que normalmente están a disposición de la plataforma, salvo que se limiten a prestar un servicio de alojamiento de anuncios sin intervenir en la transacción”. Continúa señalando que “El suministro de información del art 54 ter RGAT se fundamenta en la lucha contra el fraude en la medida en que permite a la Administración tributaria un mayor control de la actividad de alquiler turístico. Ahora bien, la obligación del prestador de servicio se limita a facilitar los datos sin que el art. 54 ter RGAT le imponga obligación alguna de perseguir ese fraude. Desde esta perspectiva, no se impone una obligación preventiva y no se trata de una búsqueda activa sino de facilitar unos datos que normalmente estarán a disposición de las plataformas salvo que se limiten a prestar un servicio de alojamiento de anuncios sin intervenir en la transacción”.

Las anteriores explicaciones no dejan de plantear ciertas dudas.

De un lado, el afirmar que la obligación de información no supone la obligación de perseguir el fraude parece desconocer la lógica de la obligación establecida. De la Exposición de Motivos del R.D. 1070/2017 y de su regulación resulta clara tal finalidad. Ahora bien, si lo que pretende es afirmar que no supone exigir la colaboración activa en tareas, más allá de esas informativas encomendadas, tal aseveración tampoco resolvería el interrogante. Resulta más un recurso dialectico o mero pleonismo, que busca la persuasión, que un argumento sólido, pues no niega la persecución de fraude que pretende.

El deber informativo referido –según nuestro parecer– es un deber público de contenido no pecuniario que coadyuva a la gestión del tributo y a la prevención del fraude a través de la averiguación de concretos datos de tercero. Supone un hacer que implica una prestación personal por lo que, de suyo, requiere de la ley para su establecimiento, a tenor de lo señalado en el [art. 31.3](#) de la CE. No basta la afirmación de su vinculación con el deber constitucional a la contribución; es preciso su establecimiento legal. Y para ello requiere su concreción a través de una disposición de tal rango normativo, aspecto consustancial de carácter garantista que se pretende con el principio de legalidad²⁶. No puede pretenderse deslegalizar o difuminar la garantía que supone la reserva de ley afirmando un inespecífico deber de informar que englobe otro previo de indagar y obtener datos ajenos.

²⁶ Ver LOPEZ MARTÍNEZ, Juan: *Los deberes de información tributaria*. Marcial Pons. Madrid. 1992, pp. 214 a 216.

De otro lado, y conexo al anterior, bajo el argumento de la “normalidad” de la posesión de tales datos la Sentencia pretende descartar las razones aducidas, sin que exista prueba de cómo llega a tal convencimiento; reconociendo incluso la posibilidad de que existan supuestos en que no se de tal posesión de datos –habla de “datos que normalmente están a disposición de la plataforma, salvo que se limiten a prestar un servicio de alojamiento de anuncios sin intervenir en la transacción”–. A este respecto la resolución incluye una serie de reflexiones en torno a la importancia tributaria de cada uno de los datos exigibles, aspecto innegable, pero que no evidencia la normalidad afirmada de su posesión. El análisis de tales informaciones le sirve a la Sentencia, en un excursus argumental, para indicar el tratamiento tributario que poseen

diversos supuestos de cesión de vivienda de uso vacacional.

La obligación de información establecida en el [art. 93](#) de la LGT exige que el obligado a informar posea los datos requeridos, no resultando responsable de su veracidad o completitud. Es así necesario que los datos se conozcan y posean por razón de su actividad; la obligación no puede conllevar la necesidad de su obtención²⁷. De manera implícita la obligación de información no puede comportar un deber de obtención. Afirmar la normalidad de su posesión exige probar que esta circunstancia se da, para ello acudir a estadísticas o a información del sector resulta un buen criterio de racionalidad.

²⁷ Así la Sentencia del Tribunal Supremo, Sala Tercera, de lo Contencioso-administrativo, Sección 2.ª, Sentencia de 29 Jul. 2000, Rec. 7162/1995 presupone la necesidad de que los datos se conozcan por razón de su actividad.

2.º En relación con los criterios formales cabe diferenciar dos categorías: los que interrogan la adecuación de la obligación establecida al principio de legalidad tributaria nacional –su adecuación al [art. 93](#) de la LGT– y los que analizan la producción del [art. 54 ter](#) del Real Decreto 1065/2007 según las exigencias de la Unión Europea.

El análisis del principio de legalidad se imbrica con el anterior argumento que hemos calificado material; pues si la obligación no es solamente informativa, sino que supone obtener datos que no se poseen, no puede establecerse reglamentariamente, precisa de una ley que específicamente la imponga. En esta línea el [art. 93.1](#) LGT solamente permite imponer una obligación de informar sobre datos que ya obran en posesión del obligado por razón de sus relaciones económicas, no puede llevarle a inquirir datos a terceros que no se deriven “naturalmente” del contenido de tal relación²⁸.

²⁸ A este respecto el Consejo de Estado ya se había pronunciado, afirmando el encaje de tal obligación en el [art. 93](#) de la LGT, señalando que “[...] existe suficiente cobertura legal por parte del [artículo 93.1](#) de la LGT para establecer la obligación contenida en el artículo 54 ter. [...] La habilitación legal recogida en el [artículo 93](#) de la LGT, ‘Obligaciones de información’, es, ciertamente, genérica, pero no por ello deja de amparar la posibilidad de establecer la obligación de información que ahora se establece, que encaja perfectamente en el apartado 1 del mencionado”. (Dictamen de 20-12-2017, n.º 952/2017).

La lógica de la obligación informativa sobre datos ajenos del [art. 93](#) de la LGT tiene su fundamento en el deber de contribuir del [art. 31.1](#) de la CE, aspecto reiterado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo²⁹. La doctrina sentada sobre la lógica y necesidad de la lucha contra el fraude fiscal afirma que es un mandato y fin constitucional que se impone a todos los poderes públicos. El legislador es quien ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos necesarios y adecuados, dentro del respeto debido a los principios constitucionales, para que la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias – [STC 76/1990, 26 de abril \(RTC 1990, 76\)](#) –.

²⁹ Sentencia de 20 de octubre de 2014 (1414/12, FJ 2º) indica “[...] el apartado 1 del [artículo 93](#) de la Ley General Tributaria de 2003, en su primer párrafo, establece una obligación general de información, imponiendo a todas las personas el deber de proporcionar a la Administración cualquier clase de datos, informes, antecedentes y justificantes ‘con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas’. Esta carga, que pesa, en principio, sobre la generalidad de los sujetos de derecho, no es más que una concreta manifestación de la ‘colaboración social en la aplicación de los tributos’ (epígrafe de la sección en la que se inserta el precepto), que hunde sus raíces en el deber general de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución, según precisó el Tribunal Constitucional en su sentencia 110/1984. Puede afirmarse que la Administración está constitucionalmente habilitada para exigir a la sociedad la información y la aportación de datos necesarios y relevantes para la aplicación de los tributos [...]”.

En el anterior esquema el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria resulta un instrumento necesario no sólo para una contribución justa a los gastos generales, sino también para una gestión tributaria eficaz –STC 292/2000, 30 de diciembre–. Esta postura reiterada requiere de algún matiz, pues si la información a facilitar no son datos propios el deber que ampara y justifica tal colaboración no es la propia contribución, es el colaborar para la

contribución ajena. Por consiguiente, es otra la faceta que interviene y supone entender en el deber de contribuir dos ideas ancladas en la solidaridad; una, como obligación subjetiva a contribuir y, otra, como deber de colaborar en la contribución de los otros conciudadanos. El matiz es importante porque bien pudiera ser que las medidas a emplear, en uno u otro caso, sean diversas y proporcionales, como también lo son si se combate el fraude tributario o el fraude de ley.

Al margen de tal puntualización la Sentencia objeto de comentario, enlazando con la doctrina consolidada en relación con el [art. 93](#) de la LGT, sintetiza como parámetro para afirmar la legalidad de los datos requeridos que estén especificados y sean conocidos por la persona requerida a consecuencia de su actividad³⁰. En definitiva, el criterio de la normalidad de su conocimiento vuelve a resultar patrón de medida, sin que haya existido prueba al respecto.

³⁰ “Esta jurisprudencia [...] insiste en que lo que se exige por la norma es que los datos estén especificados y que sean conocidos por la persona o entidad requerida como consecuencia de su actividad. Y ambas circunstancias concurren en el presente caso”.

Dentro de los criterios formales a que aludimos, el que resultará definitivo para anular la obligación es el de su concordancia con la normativa de la Unión Europea, en concreto, por afectar a los servicios de la sociedad de la información según [Directiva 2000/31 \(LCEur 2000, 1838\)](#). El mismo tiene estrecha relación con la Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea recaída en el asunto Airbnb Ireland UC C-390/18 (EU:C:2019:1112)³¹. Tal resolución concluye que la obligación de notificación a la Comisión que se establece constituye “exigencia procesal de carácter sustantivo” que justifica la imposibilidad de oponer a los particulares medidas no notificadas que limiten la libre circulación de los servicios de la sociedad de la información³². Con ello acaba por resolver la cuestión planteada en el sentido de que un particular puede oponerse a que se le apliquen medidas de un Estado miembro que restrinjan la libre circulación de un servicio de la sociedad de la información, que presta desde otro Estado miembro, cuando dichas medidas no hayan sido notificadas con arreglo a la disposición indicada.

³¹ La misma estableció que, con arreglo al [artículo 3, apartado 4](#), de la [Directiva 2000/31 \(LCEur 2000, 1838\)](#), los Estados miembros pueden tomar medidas que constituyan excepciones al principio de libre circulación de los servicios de la sociedad de la información, respecto de un determinado servicio de la sociedad de la información, si se cumplen dos condiciones acumulativas. La primera, deriva de la aplicación del [artículo 3, apartado 4, letra a\)](#), de la Directiva 2000/31, la medida restrictiva de que se trate debe ser necesaria y proporcional. Necesaria, para garantizar el orden público, la protección de la salud pública, la seguridad pública o la protección de los consumidores; y proporcional, en la medida que suponga un detrimento de tales objetivos o que presente un riesgo serio y grave de ir contra los mismos. La segunda, de conformidad con el artículo 3, apartado 4, letra b), segundo guión, de la referida Directiva, el Estado miembro interesado, antes de adoptar dichas medidas y sin perjuicio de los procesos judiciales, incluidas las actuaciones preliminares y los actos realizados en el marco de una investigación criminal, debe haber notificado a la Comisión y al Estado miembro en cuyo territorio esté establecido el prestador de servicios de que se trate su intención de adoptar dichas medidas.

³² Se afirma que “la obligación de notificación previa establecida en el artículo 3, apartado 4, letra b), segundo guión, de la Directiva 2000/31 no constituye una mera exigencia de información comparable a la que era objeto de controversia en el asunto que dio lugar a la sentencia de 13 de julio de 1989, Enichem Base y otros (380/87, EU:C:1989:318, apartados 19 a 24), sino una exigencia procesal de carácter sustantivo que justifica la imposibilidad de oponer a los particulares medidas no notificadas que limiten la libre circulación de los servicios de la sociedad de la información (véase, por analogía, la sentencia de 30 de abril de 1996, CIA Security International, C-194/94, EU:C:1996:172, apartados 49 y 50)”.

La anterior doctrina es asumida por la Sentencia del Tribunal Supremo sin aducir mayor razonamiento concluyendo que “[...] estamos ante una disposición general que establece una serie de obligaciones a las entidades colaborativas prestadoras de servicio de la información, que aun siendo legítimas desde el punto de vista del ordenamiento jurídico interno, suponen un reglamento técnico de desarrollo de la Ley de trasposición de la directiva de información, y en consecuencia debería haber notificado el Estado español a la Comisión Europea la intención de

aprobar la norma reglamentaria que ahora se impugna, lo que no ha hecho, por lo que se producen los efectos que se derivan de dicho incumplimiento formal, y en consecuencia, procede dar lugar al recurso contencioso-administrativo y anular y dejar sin efecto el reglamento impugnado por ser contrario a Derecho”.

En definitiva, una cuestión de orden formal, como es cumplir la obligación de que el Estado español notifique a la Comisión Europea la intención de aprobar una norma que afecte a dicha normativa europea, deviene en una exigencia procedimental sustantiva no subsanable que lleva a la anulación de la norma dictada.

1.2. Consecuencias

El fallo de la Sentencia comentada determina una serie de consecuencias a tener presente:

Primera. Anula la obligación informativa establecida en el art. 54 ter del R.D. 1070/2017. De ahí que deja de ser necesario presentar con carácter trimestral el modelo 179³³ a través de la cual se vehiculaba dicho deber informativo.

³³ El web de la Agencia Tributaria informa de la desaparición de este modelo dentro de la categoría de “Declaraciones informativas” así indica “Aviso importante. La reciente sentencia del Tribunal Supremo número 1106/2020 declara la nulidad del apartado 11 del [artículo primero](#) del [Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre \(RCL 2017, 1562\)](#), que introduce un nuevo artículo 54.ter en el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria ([Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio \[RCL 2007, 1658\]](#), que regula la ‘Obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos’). Dicha declaración de nulidad conlleva la desaparición de posibilidad de presentación de la correspondiente declaración informativa contenida en el modelo 179 (Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos)”.

La razón de tal anulación, reiteramos, es por no notificarse a la Comisión la intención de aprobar dicha obligación que es considerada como “reglamento técnico”, en relación con la [Directiva \(UE\) 2015/1535 \(LCEur 2015, 1360\)](#), de 9 de septiembre, 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. Lo anterior evidencia el olvido del legislador español al no prever tal contingencia y no evaluarse en la correspondiente Memoria de impacto. También pone de relieve la expansión de la normativa de la Unión Europea, y la importancia de las Sentencias del TJUE. En este sentido el Tribunal Supremo asume, sin mayor razonamiento, la solución de tal instancia aun cuando el fallo hacía referencia a un supuesto que podría considerarse diverso.

Segunda. Correlativo a la nulidad de la obligación también lo serán las infracciones basadas en su incumplimiento. Ello supondrá, respecto de los procedimientos sancionadores iniciados y no finalizados, su terminación y, respecto de los ya terminados con sanción ingresada, la apertura de los oportunos procedimientos de devolución de los importes.

Tercero. La resolución comentada tiene un efecto interpretativo, de carácter positivo, de gran importancia que condiciona la futura regulación sobre la materia. La Sentencia avala la obligación informativa establecida en relación con el ordenamiento interno. Resulta así una obligación amparada en el [art. 93](#) de la LGT, al no estimar que sea una obligación que busca, además de informar, indagar y obtener información no poseída. Ello genera también importantes consecuencias en clave punitiva, pues ante un cedente que no facilite la información requerida, si continua la negociación, se le impondrá la sanción prevista en el [art. 198](#) de la LGT. Para evitar tal sanción el intermediario ha de negarse a realizar la contratación proyectada si no se le facilita la información que la Sentencia presume de “normal”.

2. El Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo

Atendiendo al respaldo que otorga la anterior argumentación se reintroduce la obligación en

el Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo, por el que se desarrolla el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras y se modifican otras normas tributarias. Dicho reglamento, tras justificar su existencia por la anulación de la anterior disposición por la Sentencia del Tribunal Supremo, transcribe literalmente el precepto anterior. En definitiva, es el ave fénix renacida de sus cenizas.

La Exposición de Motivos del Real Decreto 366/2021 abunda en que la finalidad de dicha obligación es la prevención del fraude fiscal³⁴ sin que llegue a concretar si es el fraude ajeno, el propio, o si se alude a prácticas de elusión o evasión. Tal imprecisión apunta la eventual desproporción que puede existir, entre la medida adoptada y el fin, considerando el número de obligaciones informativas ya existentes, y la especial injerencia que supone el indagar y obtener muchos de sus datos informativos, que no siempre son poseídos.

³⁴ La Memoria de impacto normativo que acompañaba al entonces proyecto de decreto tenía presente el contenido de la Sentencia comentada, y remarcaba los elementos básicos de la obligación al afirmar su finalidad de prevención del fraude fiscal, el afectar principalmente a las plataformas colaborativas, y el atender al ámbito de los arrendamientos turísticos, excluyendo aquellos que se rigen por la LAU.

Nuestras reiteradas críticas, a la desproporción, y al hecho de que sea una información que puede suponer el inquirir y obtener datos que no siempre se poseen en el tráfico comercial ordinario, aparecen contestadas por el contenido de la modificación introducida a la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la [Directiva 2011/16/UE \(LCEur 2011, 346\)](#) relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. La Directiva (UE) 2021/514 crea una obligación informativa a las plataformas digitales que intermedien en operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles instaurando, bajo la denominación de diligencia debida, tareas de indagación y obtención. Y con ello se cierra el círculo en el que, de un lado, se legitima la obligación nacional impuesta y, de otro lado, se ratifica la existencia de obligaciones informativas preventivas que comportan la necesidad de obtener datos.

V. La Directiva 2021/514: algo más que información

Las normas preventivas en el ámbito tributario parten de un pronóstico de probabilidad que efectúa el legislador sobre el acaecimiento de una conducta lesiva, normalmente una evasión. Especialmente beligerantes en esta función normativa resultan las obligaciones informativas por su aparente asepsia y su sanción asociada al mero incumplimiento.

Las obligaciones informativas preventivas acostumbran a ser extensas e intensas en su contenido y exigencia. En demasiadas ocasiones son reiterativas y formalizadas en modelos administrativos, de suministro periódico, inmediato, o a requerimiento; precisan de gestión específica y de almacenamiento; aluden a datos propios y de terceros; o pueden comportar una obligación de hacer o una prohibición. Resulta difícil reconducir la extensa y heterogénea normativa tributaria a categorías aprehensibles en donde no esté presente la reiteración de unos mismos datos. La introducción en tales obligaciones, además de la tradicional función de aplicar la norma tributaria, de una finalidad preventiva del fraude –propio o ajeno– multiplica exponencialmente su posible variabilidad, aspecto que tensiona la exigencia básica de su “transcendencia tributaria”.

En tal contexto las plataformas colaborativas integran una realidad económica compleja de gran utilidad para la Administración por la información que gestiona. Las plataformas llevan a cabo diversas prestaciones, desde una mera aproximación de la oferta y la demanda o de intermediación por vía electrónica, a la de prestación adicional de una pluralidad de servicios³⁵.

En su papel de intermediación, poseen el registro de la actividad económica desarrollada entre las partes que ponen en contacto, de ahí que sean un instrumento importante para la obtención de información. Importancia, tanto para determinar su propia deuda tributaria como la ajena, de aquellos sujetos con los que se relaciona³⁶. Ahora bien, la actividad de estas plataformas no puede suponer una presunción de ilicitud, ni el traslado de costos de gestión sobre datos ya conocidos por las Administraciones.

³⁵ Así la Comunicación a efectos de concretar la necesidad o no de autorización para la prestación de su servicio refiere que las primeras ofrecen un servicio de la sociedad de la información que no pueden estar sujetas a autorizaciones previas o cualquier requisito equivalente dirigidos específica y exclusivamente a dichos servicios. Respecto de las segundas si ofrecen otros servicios además de los servicios de intermediación, puede ser también un proveedor del servicio subyacente (p. ej., servicio de transporte o de alquiler a corto plazo), podrían estar sujetas a la normativa sectorial específica, incluidos los requisitos de autorización y concesión de licencias. Bruselas, 2.6.2016 COM(2016) 356 final Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, p. 6.

³⁶ A este respecto tener presente la existencia en el marco de la OCDE de normas tipo de comunicación de información de los operadores de plataformas sobre usuarios de economía colaborativa y trabajo esporádico por encargo. (OECD. *Model Rules for Reporting by Platform Operators with respect to Sellers in the Sharing and Gig Economy* . 3 julio 2020. Disponible en <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-rules-for-reporting-by-platform-operators-with-respect-to-sellers-in-the-sharing-and-gig-economy.htm>).

A este respecto también se ha de considerar, a la hora de establecer una obligación de información, como se conjuga la incesante necesidad de información, con la facilidad de su obtención a través de internet. Las operaciones realizadas a través de internet permiten configurar directa o indirectamente la evidencia de la negociación realizada. No es un ámbito de opacidad, pues los medios digitales permiten la trazabilidad de las operaciones realizadas, tanto de los sujetos intervinientes como de las prestaciones llevadas a cabo. La Comisión de la Unión Europea habla de que, en la prevención del fraude, la información que se facilita a través de internet hace posible la rastreabilidad de la intervención de las plataformas en línea³⁷.

³⁷ La Comisión insta, por un lado, a los Estados miembros “a facilitar y mejorar la recaudación de impuestos utilizando las posibilidades que ofrecen las plataformas colaborativas, dado que estas ya registran la actividad económica”. Y, por otro, señala que las “plataformas colaborativas deben adoptar una actitud proactiva en la cooperación con las autoridades fiscales a fin de establecer los parámetros para el intercambio de información sobre las obligaciones fiscales, al tiempo que garantizan el cumplimiento de la legislación sobre protección de datos personales y sin perjuicio del régimen de responsabilidad de los intermediarios establecido en la Directiva sobre el comercio electrónico” (Bruselas, 2.6.2016 COM(2016) 356 final Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, p. 15).

En este panorama el fenómeno de la economía colaborativa plantea, sin duda y como venimos afirmando, nuevos recelos e interrogantes por la desregulación e informalidad en las relaciones que puede propiciar. Recelos que, junto a las prevenciones existentes en el ámbito de la cesión de bienes inmuebles, han llevado a la Unión Europea a establecer obligaciones informativas a los actores más importantes de dicho fenómeno: las plataformas digitales o colaborativas. Así, y al amparo de la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad – Directiva 2011/16/UE–, se está produciendo una expansión de las obligaciones de información, no sólo respecto de su intercambio entre los Estados, sino también con relación a los ciudadanos para con éstos. El intercambio informativo y la prevención del fraude resulta el fundamento para proceder a la expansión subjetiva de tal vinculación que atañe a los intermediarios.

La Directiva 2021/514/ UE del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, resulta la séptima modificación de dicha Directiva, de ahí su designación abreviada como DAC 7. Con la misma se pretende, principalmente, reforzar la cooperación administrativa entre los

Estados regulando las denominadas “inspecciones conjuntas” como instrumento adicional disponible para la cooperación en materia de control tributario; y también introducir una nueva obligación de información para las plataformas digitales y el correlativo intercambio de dicha información por parte de las autoridades tributarias de los Estados miembros. Dicha regulación conlleva la obligación de trasponer al Derecho interno la Directiva antes de 31 de diciembre de 2022, salvo la regulación relativa a las inspecciones conjuntas cuyo límite de transposición será 31 de diciembre de 2023. El objeto a trasponer se centra en la regulación sobre las denominadas “inspecciones conjuntas” contenida en el nuevo artículo 12 bis de la DAC 7, y en la nueva obligación de información de los “operadores de plataformas” recogida en el artículo 8 bis quarter de la DAC 7³⁸.

³⁸ En esta línea, a decir del Ministerio de Hacienda, “En principio, se prevé que la trasposición se efectuará a través de la modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en adelante LGT, y del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Asimismo, se prevé la redacción de un Real Decreto específico para regular los procedimientos de diligencia debida, requisitos de comunicación de información y otras normas para operadores de plataformas recogidas en el Anexo V de la DAC introducido por la DAC 7.” (Ministerio de Hacienda: Documento sometido al trámite de consulta pública previa con fecha 11/05/2021 [Consultado en <http://pdfs.wke.es/3/5/5/7/pd0000133557.pdf>]).

El conocimiento claro y preciso de las operaciones con relevancia tributaria en la que median e intervienen la plataforma origina la necesidad de establecer una obligación informativa a éstas. Es la posición negocial que ocupan dichas plataformas la que justifica, según la Directiva, no tan sólo el informar sino el “recopilar y verificar la información”³⁹.

³⁹ El Considerando 9 afirma que “[...] Reconociendo las dificultades que plantea la determinación de los hechos imponible que tienen lugar cuando se ejerce una actividad comercial facilitada a través de plataformas digitales y teniendo además en cuenta la carga administrativa adicional a la que se enfrentarían las administraciones tributarias en tales situaciones, es necesario imponer una obligación de comunicación de información a los operadores de plataformas. Los operadores de plataformas están mejor posicionados para recopilar y verificar la información necesaria sobre todos los vendedores que operan en una plataforma digital específica y se sirven de ella”.

El recopilar y verificar dicha información constituye una obligación de extraordinaria amplitud. De un lado, no se reduce a las operaciones transfronterizas, sino que comprende también a las nacionales. Y, de otro lado, afecta tanto a las entidades o personas jurídicas como a personas físicas. De manera expresa el considerando 18 explicita su finalidad de prevenir el fraude fiscal, la evasión y la elusión fiscal, y ratifica el ámbito de su aplicación “conviene que la comunicación de información sobre una actividad comercial incluya el arrendamiento de bienes inmuebles, los servicios personales, la venta de bienes y el arrendamiento de cualquier medio de transporte. Las actividades ejercidas por un vendedor que actúe como empleado del operador de plataforma deben quedar excluidas del ámbito de aplicación de dicha comunicación de información”. Además de la prevención del fraude, la lógica de tal obligación resulta la correcta aplicación del impuesto de la renta. Con ella se pretende favorecer la adecuada gestión de este impuesto, de ahí que deba comunicarse esta información previamente a la liquidación.

La obligación informativa creada trasciende a un mero vínculo obligacional, u obligación simple, pues lleva aparejado el establecimiento de una diligencia debida que supone mayores cargas y deberes, pues no sólo se informa de datos ajenos, sino que se recopila, verifica, e incluso se exige su calificación jurídica. Nótese como se ha trasladado el peso de la información de los datos poseídos a su obtención. Se establece así, más que una vinculación, una posición de colaboración que conlleva una serie de obligaciones asociadas.

La mención a la diligencia debida que se introduce abarca un conjunto de actividades a cargo de la plataforma en donde no solamente se informa de datos poseídos en su giro negocial, sino que tal diligencia integra actividades de recopilación de datos de terceros, y de la calificación y

gestión de dicha información.

La diligencia debida supone ampliar el tradicional deber de información de datos ajenos poseídos a un deber más extenso que conlleva la necesidad de su posesión, o sea, la obtención de estos. Así destacamos como integrantes de una suerte de *status subjectionis* a las siguientes vinculaciones:

1.º Recopilar la información del vendedor, no sólo la conocida sino toda “la información indicada a continuación [...]” –Sección II B)– que incluye, en caso de persona física, datos como la fecha de su nacimiento o, si es entidad y posee varios establecimientos donde ejerce la actividad en la UE indicando el Estado miembro en donde se ubique.

2.º Verificar la información sobre el vendedor, lo cual supone efectuar un juicio sobre la fiabilidad o no de la información, pudiendo pedir al vendedor su rectificación –Sección II C), 1, 3–.

3.º Determinar el estado de residencia del vendedor en base a los criterios normativos fijados en la Directiva –Sección II D)–. Tal operación origina una actividad de calificación jurídica.

4.º Recopilación de información sobre bienes inmuebles alquilados en donde se exige el número de inscripción catastral –Sección II E)–.

La comunicación de información sobre una actividad comercial deberá incluir el arrendamiento de bienes inmuebles, los servicios personales, la venta de bienes y el arrendamiento de cualquier medio de transporte, si bien las actividades ejercidas por un vendedor que actúe como empleado del operador de plataforma deberán quedar excluidas del ámbito de aplicación de la comunicación de información. Los operadores han de comunicar las rentas obtenidas a través de plataformas antes de que las autoridades tributarias de los Estados miembros lleven a cabo sus liquidaciones de impuestos anuales, e intercambiarse dentro del plazo de un mes después de que sea comunicada. Los datos se utilizarán para la determinación, administración y aplicación de los impuestos que entren en el ámbito de aplicación material de la Directiva.

De la información a recopilar –Sección II B) del Anexo 5– se diferencia entre si la actividad es de arrendamiento de bien inmueble o no. En caso de que se trate de arrendamiento cabe destacar que alguna información a facilitar no resulta obligatoria, condicionándose a su conocimiento: el número de identificación del IVA, el número de inscripción catastral –aunque en la Sección II E) señala su carácter obligatorio si se hubiera expedido dicho número–, el número de días alquilados.

La aparición de esta nueva obligación, en puridad obligación de obligaciones, conlleva una serie de consecuencias, tanto en su trasposición como en su relación con otras semejantes, particularmente con las establecidas en el art. 57 ter del RD 1065/2007.

La trasposición de la DAC 7 ha de contener diversos aspectos: 1.º La regulación de la obligación de información que tienen que cumplir los operadores de plataforma obligados a comunicar la información ante la Administración tributaria española. 2.º La amplitud de la anterior obligación, a tenor de la diligencia debida de los operadores de plataforma, que ha de comunicar datos respecto de los usuarios. 3.º El establecimiento de los correspondientes regímenes sancionadores que se puedan derivar de estas obligaciones atendiendo a la genérica remisión del art. 25 bis de la Directiva.

A diferencia del alcance exclusivamente transfronterizo de la DAC 6, esta nueva obligación abarca tanto las operaciones transfronterizas como las no transfronterizas, con independencia de la condición jurídica del vendedor. Es decir, que afecta por igual a particulares y a entidades,

con la única excepción de las entidades de carácter estatal a las que se les aplica una exención de la obligación de comunicación de información. En la DAC 6 se impone a los intermediarios, normalmente profesionales, la obligación de informar sobre las operaciones de planificación fiscal potencialmente agresiva de carácter transnacional de la que tengan conocimiento. Con la DAC 7 se impone a otros intermediarios, las plataformas digitales, la obligación de informar sobre actividades pertinentes, definidas en la Sección I A 8 del Anexo V en donde el arrendamiento de bienes inmuebles ocupa un importante lugar, además de los servicios personales, ventas de bienes y el arrendamiento de cualquier medio de transporte.

Las obligaciones informativas del [art. 54 ter](#) del RD 1065/2007 y las previstas en la DAC 7 si bien no son idénticas, ni en las operaciones a las que alude ni en el contenido a que refiere, poseen una clara convergencia. Cabe apuntar como diferencias que una se refiere a la cesión de bienes inmuebles de uso turístico, y la otra a arrendamientos de bienes inmuebles en general. Ahora bien, las concordancias existen, pues hay que tener presente que el arrendamiento es la figura comercial más común en las cesiones de bienes inmuebles; también que la tarea de intermediación de las plataformas se suele vincular a los inmuebles de uso turístico. El presupuesto de la obligación de la DC 7 se acota con relación a la negociación tipo más habitual, previendo un régimen de exigencia especialmente diligente, pues conlleva el obtener datos independientemente de que resulte “normal” su posesión comercial, y todo ello respaldado por eventuales sanciones.

Tales exigencias exceden claramente de las que prevé la obligación de información del [art. 93](#) de la LGT nacional, pues ya no se requiere la posesión del dato para exigir la información Y ante tal panorama ¿la norma de la UE puede llevar a cabo tal armonización al amparo de la cooperación informativa de la Directiva 2011/16/UE? ¿Precisa de otra legitimación para tal exigencia? Son algunos de los interrogantes que se agolpan y que ahora solo pueden ser apuntados.

En definitiva, se instauran nuevas obligaciones de información en donde su importancia pivota en disuadir de conductas lesivas, no tanto del informante sino de terceros. También, se encomienda la obtención de dicha información a las plataformas digitales por la posición comercial que ocupan, lo cual puede ser germen de disfunciones. De un lado, se parte de que las plataformas pueden determinar o no la viabilidad de la operación a realizar absteniéndose de contratar, condicionando así su actividad mercantil. De otro lado, la información se obtendrá sin acudir a procedimientos administrativos que garanticen los derechos de quienes facilitan los datos.

El anterior panorama supone privatizar tareas propias de la inspección de tributos –obtención de información–, sin las garantías connotadas al uso de tales facultades, y haciendo recaer buena parte de su eficacia en la amenaza de la sanción para el caso de incumplimiento. Sin duda, surgirán problemas, por las garantías/derechos individuales concernidos y por la proporcionalidad de las medidas. Por una parte, la ciudadanía ha de poseer una tutela específica que garantice la indemnidad de la información que facilita. Y, por otra parte, no todo incumplimiento es exigible bajo la amenaza de sanción; el comportamiento infractor ha de ser claro en su desvalor ético, y en su descripción jurídica, ha de ser merecedor de la represión que supone la sanción como mal.

VI. Bibliografía

ANTÓN ANTÓN, Álvaro y BILBAO ESTRADA, Iñaki: *El consumo colaborativo en la era digital: Un nuevo reto para la fiscalidad*. DOC. n.º 26. 2016. IEF. Madrid,

BANACLOCHE PALAO, Carmen: “Algunas cuestiones sobre la fiscalidad de los agentes en la

economía colaborativa”, en PEDREIRA MENÉNDEZ, José y PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos M.: *Fiscalidad de la Colaboración Social* . Editorial Aranzadi 2018.

DOMÉNECH PASCUAL, Gabriel: “La regulación de la economía colaborativa (el caso ‘Uber contra el taxi’)”. *Revista CEF* . 2015. n.º 175-176.

FRAILE FERNÁNDEZ, Rosa: “La tributación de las pequeñas cosas, imprescindible el suministro de información sobre actividades colaborativas”, en PEDREIRA MENÉNDEZ, José y PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos M.: *Fiscalidad de la Colaboración Social* . Editorial Aranzadi 2018.

LOPEZ MARTÍNEZ, Juan: *Los deberes de información tributaria* . Marcial Pons. Madrid. 1992.

MONTERO PASCUAL, Juan José: *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, BlaBlaCar, Uber y otras plataformas* . Tirant lo Blanch. Valencia. 2017,

MONTESINOS OLTRA, Salvador: “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del Derecho Tributario” . *Economía Industrial* . Ministerio de Industria. n.º 402, 2016.

PEDREIRA MENÉNDEZ, José y PASCUAL GONZÁLEZ, Marcos M.: *Fiscalidad de la Colaboración Social* . Editorial Aranzadi 2018. REGO BLANCO, M.^a Dolores: “Significado, alcance y materialización del principio de limitación de costes indirectos tributarios”. *Quincena Fiscal*. n.º 20. 2016.

RUIZ GARIJO, Mercedes: “La economía colaborativa en el ámbito de la vivienda: cuestiones fiscales pendientes”. *Revista jurídica de Derechos sociales*. n.º 2. 2017.

SANCHEZ HUETE, Miguel Ángel: “¿Existe un deber tributario a obtener datos ajenos? La información en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos” *Quincena fiscal* n.º 14. 2018.

VICENTE, Almudena, PARRA, María Concepcion y FLORES, María Pilar: “¿Es la Economía Colaborativa una versión 2.0 de la Economía Social?”. *Sfera pública. Revista de ciencias sociales y de la comunicación* . n.º 17. 2017.