



**Universitat Autònoma
de Barcelona**

**IMPLICACIONES FISCALES DEL
CONSUMO COLABORATIVO
UN ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN DE AIRBNB**

Autora: Verónica Fernández Cobo

Tutor: Miguel Ángel Sánchez Huete

Materia: Derecho Financiero y Tributario

Grupo: 70 (6º ADE + Derecho)

Curso: 2016/2017

Trabajo de Fin de Grado de Derecho

SUMARIO

Abreviaturas	3
1. Introducción	4
1.1 Importancia y justificación del tema tratado	4
1.2 Objeto de análisis	10
1.3 Objetivos	12
1.4 Metodología jurídica	13
2. Marco teórico	15
2.1 Una aproximación al concepto de Consumo Colaborativo y a sus modalidades	15
2.2 ¿Qué es Airbnb y que ofrece a sus usuarios?	21
2.3 La regulación tributaria relativa al alquiler de viviendas con fin turístico	27
3. Análisis de la tributación de las prestaciones originadas en torno al servicio de Airbnb	36
3.1 Relación entre Airbnb y anfitrión/huésped	36
3.2 Relación entre huésped y anfitrión	54
3.4 Otros tributos a satisfacer	63
4. Conclusiones	67
4.1 Dificultades y limitaciones halladas en el desarrollo del trabajo ...	73
4.2 Evolución futura y posibles líneas de actuación	75
5. Fuentes consultadas	78
6. Anexos	
I. Informe ejecutivo, comercial, legal y corporativo de Airbnb Marketing Services S.L.	
II. Estados financieros ejercicio 2015 Airbnb Marketing Services S.L.	

ABREVIATURAS

AAPP: Administraciones Públicas

AEAT: Agencia Estatal de Administración Tributaria

CC: Consumo colaborativo

CCAA: Comunidades Autónomas

CE: Constitución española

DGT: Dirección General de Tributos

EM: Estados Miembros

IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas

IBI: Impuesto sobre Bienes Inmuebles

IP: Impuesto sobre el Patrimonio

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

ITP: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales

IS: Impuesto de Sociedades

LGT: Ley General Tributaria

LHL: Ley reguladora de las Haciendas Locales

LIP: Ley reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio

LIRPF: Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LIS: Ley reguladora del Impuesto de Sociedades

LITPAJD: Ley reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y
Actos Jurídicos Documentados

LIVA: Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido

PIB: Producto Interior Bruto

UE: Unión Europea

1. INTRODUCCIÓN

1.1 JUSTIFICACIÓN E IMPORTANCIA DEL TEMA TRATADO

Uno de los rasgos que caracteriza la actual economía de mercado es un creciente nivel de competitividad, así como una mayor preocupación por la eficiencia y la optimización de recursos materiales, energéticos y monetarios. Lo anterior ha propiciado el surgimiento de nuevas formas de producción y consumo de bienes y servicios que vienen a revolucionar el sistema capitalista tradicional en sus cimientos, así como a plantear importantes retos en cuanto al tratamiento a nivel normativo de las mismas.

Nos estamos refiriendo, con esto, al fenómeno del denominado como “Consumo Colaborativo” (en adelante, CC), cuya expansión en la suerte de modalidades en las cuales se puede configurar ha sido viral en los últimos años, procediendo a alcanzar unas cifras astronómicas en cuanto a la facturación de las empresas instituidas para su soporte y promoción¹.

Lo anterior no ha dejado indiferentes ni a potenciales oferentes ni al público general, puesto que las bondades del CC han sido ampliamente predicadas a través de la red, teniendo especial incidencia las redes sociales que han colaborado en una especie de proceso de retroalimentación al proveer un medio de comunicación óptimo para su desarrollo². Pero de la misma forma, tampoco ha sido un fenómeno obviado por los oferentes de servicios que podrían ser catalogados como de producción y consumo convencional, entendiendo como tal cuando nos hallamos frente a un vendedor que ofrece a un comprador un determinado bien o servicio a cambio de un precio concreto, teniendo que hacer el

¹ Según la Comunicación de la Comisión Europea de 6 de junio de 2016, en 2015 se estimaron que los ingresos brutos de plataformas y proveedores colaborativos alcanzaron la cifra de 28.000 millones de euros.

² Cabe considerar el hecho de que la crisis económica también ha sido factor crucial para el amplio desarrollo del CC, puesto que ha tenido como efecto que la demanda se vuelva más sensible a las variaciones del precio así como lleve a cabo una mayor búsqueda de aminorar costes, comparando precios entre distintas alternativas de consumo.

primero frente a una serie de obligaciones frente a las autoridades públicas. Esto es porque el CC ha roto esta estructura de operaciones en dos aspectos: por un lado, la participación de una plataforma *online* que no toma el papel de un mero intermediario sino que llega a participar de forma activa estableciendo los términos de la transacción; por el otro, el surgimiento de la figura del “prosumidor”, en cuanto los roles de consumidor y ofertante distan de ser estáticos y son intercambiables en función de los intereses particulares de los individuos y del intercambio concreto que se articule. Asimismo, los Estados tampoco han sido indiferentes ante la eclosión del CC, alertándose de una necesidad creciente de regulación del mismo para la protección de los intereses públicos y el aseguramiento de la convivencia pacífica con el consumo convencional³.

Y es que bien es conocido el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos que recoge nuestra Carta Magna en su artículo 31.1⁴. En consecuencia, el Estado grava a los sujetos que manifiesten capacidad económica con la finalidad que ello pueda permitir la creación de un fondo común que, a su vez, garantice el sustento de los diversos servicios públicos ofrecidos por el Estado de Bienestar y a las instituciones mismas que lo conforman. Pero fuera de la teoría ello tiene una implicación clara específicamente respecto del CC, habida cuenta que éste proviene de una actividad económica que genera unas determinadas ganancias a quienes la ofrecen o bien a quienes le facilitan un soporte físico o virtual para su desarrollo. Así, si los rendimientos derivados del CC quedasen totalmente exentos de tributación se produciría una suerte de dos efectos negativos. Por un lado, el Estado deja de nutrirse de unos ingresos que,

³ Tal y como defiende el Comité Económico y Social Europeo, “el consumo colaborativo representa la complementación ventajosa desde un punto de vista innovador, económico y ecológico de la economía de la producción por la economía del consumo. COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO, “El consumo colaborativo y participativo: un modelo de sostenibilidad para el siglo XXI”. Enero 2014, pág. 1 [consultado a fecha de 13/10/2016] <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013IE2788&from=ES>>

⁴ Art. 31.1 CE: “Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.”

habida cuenta del volumen de transacciones consideradas como CC, pueden suponer un menoscabo considerable en las arcas públicas. Por otro, la ausencia de tributación de estas actividades sitúa a los oferentes tradicionales en una clara situación de desventaja, puesto que acostumbran a establecer un precio más elevado por sus bienes o servicios habida cuenta de que tienen en cuenta como un coste más la tributación a la que han tenido que hacer frente con carácter previo; así como deben a hacer frente a una serie de obligaciones formales frente la Administración Tributaria. Por ello, plataformas de representación de ciertos colectivos de oferentes y empresarios en sectores en los que el CC ha tenido un considerable impacto han sido muy activos acusando a las empresas promotoras de la misma como competidores desleales⁵.

Asimismo, no es baladí el considerar cómo los tributos pueden causar consecuencias extrafiscales respecto de las diversas modalidades de CC ya que, atendiendo a la forma en que finalmente los poderes normativos entiendan que deben regularse, se podrá lograr una incentivación, desarrollo o crecimiento, o bien una evolución ralentizada o estancamiento de las mismas.

Teniendo en consideración lo anteriormente expuesto, a saber, la novedad así como el importante impacto del CC, el Derecho tiene una tarea ineludible en cuanto a proceder a su tratamiento desde múltiples puntos de vista (mercantil, laboral, fiscal,...). Haciendo alusión al último, el Derecho financiero y tributario debe intervenir como mecanismo regulador para asegurar la convivencia pacífica entre los diversos modelos de producción de bienes/servicios, así como establecer cuál es la forma más adecuada de contribución al Estado por parte de las actividades consideradas de CC. Ello, pasa necesariamente por la adaptación

⁵ El conflicto cuya intensidad y consecuencias han sido más relevantes ha sido el que se originó en 2014 entorno a la actividad de Uber como servicio de transporte urbano de personas, recibiendo la presión directa del colectivo de taxistas, especialmente en las ciudades de Madrid y Barcelona. Finalmente, el Juzgado de lo Mercantil nº 2 de Madrid dictó sentencia el 9 de diciembre de 2014 instando al cierre de la *app*, así como la cesación de todos los servicios por ella proporcionados. EUROPA PRESS, “Un juez ordena el cierre de la página web de Uber "con carácter inmediato”. Diciembre 2014 [consultado a fecha de 13/10/2016] <<http://www.europapress.es/economia/legal-00345/noticia-economia-juez-madrid-ordena-cierre-pagina-web-uber-caracter-inmediato-20141226120357.html>>

de las figuras impositivas procedentes de la forma más óptima para darle un tratamiento fiscal justo. Los diversos Gobiernos de los Estados que forman la Unión Europea (con siglas UE) han empezado a dar los primeros pasos en aras de una normativa que funcione a modo de cauce legal adecuado para el CC, bajo el auspicio y las recomendaciones de las instituciones europeas⁶.

Vista la rabiosa actualidad que presenta la temática, el debate generado entre el público y el reto en cuanto a tarea reguladora que supone para el Estado, el estudio y análisis desde una perspectiva tributaria del CC puede ser útil para arrojar luz a un asunto que no deja de ser objeto de investigación para los estudiosos del Derecho Fiscal en cuanto a qué fórmula de tributación es la más adecuada para acoger esta nueva realidad económica sin incidir negativamente en ella.

No obstante, dentro de las numerosas manifestaciones de CC que podemos hallar en la realidad económica, una de las que más interrogantes han suscitado por la presencia de múltiples facetas de estudio en materia fiscal es la relativa al negocio de empresas como Airbnb, Homeaway o Wimdu. Éstas actúan como plataformas que intermedian en el contacto entre particulares que ceden las viviendas en su propiedad a otros particulares por lapsos temporales cortos y con finalidad turística.

El éxito de la idea que hay detrás de estas compañías ha sido espectacular, pero no han estado exentas de polémica respecto de varios asuntos relacionados con su actividad. En nuestro entorno más cercano incluso, la ciudad de Barcelona, el conflicto ha llegado a ser relevante debido a los problemas de convivencia suscitados en aquellos barrios más masificados por el turismo, en los cuales el

⁶ La citada Comunicación de la Comisión Europea del pasado verano vino a presentar “Una Agenda Europea para la economía colaborativa”, con la que pretendió realizar una serie de recomendaciones a los Estados UE sobre diversos aspectos con incidencia en la materia, tales como los requisitos de acceso al mercado, la protección a los consumidores y la fiscalidad, entre otros.

número de viviendas destinadas a alojamiento turístico es más importante⁷. Esto viene a impactar de forma directa con un derecho de naturaleza social constitucionalmente reconocido como es el derecho a la vivienda del artículo 47⁸. Así, las consecuencias negativas de un turismo hospedado fuera de establecimientos hoteleros y en pisos que carecen de la correspondiente licencia administrativa para operar como viviendas con fin turístico, se reflejan en un notable empeoramiento de la calidad de vida de los residentes en dichos barrios (en cuanto a la falta de respeto a las horas de descanso, la mayor inseguridad ciudadana, etc.); y en el establecimiento de trabas al acceso a una vivienda puesto que se reduce la oferta de viviendas en alquiler, con la correspondiente escalada en los precios.⁹

Asimismo, el gremio hotelero barcelonés ha criticado el negocio impulsado por Airbnb por un asunto puramente fiscal, como es el cobro de las tasas turísticas, el cual es obviado por las viviendas de alquiler turístico. Así, los conflictos a los

⁷ El Ayuntamiento de Barcelona ha concedido 9938 licencias para destinar viviendas a fines turísticos (en su totalidad, esto es, sin considerar el alquiler individualizado de habitaciones), pero la cuantificación del número de anuncios en Airbnb publicados en la ciudad condal asciende a 19724, lo que refleja claramente la gran opacidad frente a las Administraciones Públicas (en adelante, AAPP) que existe en cuanto a la práctica de este tipo de actividad. EL MUNDO, “Al menos 9.786 anuncios en Airbnb sin licencia en Barcelona” Agosto 2016 [consultado a fecha de 10/10/2016]
<<http://www.elmundo.es/economia/2016/08/15/57b046bfca4741ce038b4577.html>>

⁸ Artículo 47 CE: “Todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada. Los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación (...).”

⁹ Algunos de los casos más paradigmáticos ocurridos con la inflación en el precio del alquiler de vivienda ocurridos en nuestro país son el de Ibiza, donde se llegan a alquilar balcones de viviendas “habilitados” a modo de dormitorios con un coste exorbitados (lo que claramente impacta con la necesaria dignidad que debe tener la vivienda); así como el del barrio de La Barceloneta en Barcelona, donde el precio del alquiler por m² ha llegado a superar el de las zonas más exclusivas, como Pedralbes, dificultando la emancipación de los jóvenes y el acceso general a la vivienda.

LA VANGUARDIA, “La cara oculta del alquiler vacacional en España”. Agosto 2016 [consultado a fecha de 13/10/2016]
<<http://www.lavanguardia.com/vida/20160827/403688192206/precio-alquiler-vacacional-ibiza-barceloneta.html>>

que hacen frente este tipo de empresas se sitúan en diferentes campos, interesándonos aquí especialmente el ámbito fiscal.

Además, no es baladí recalcar el hecho de que nos hallamos ante un tipo de actividad inmersa en el sector turístico, uno de los de mayor peso para el Estado español, tanto en términos de Producto Interior Bruto (PIB) como de empleo¹⁰.

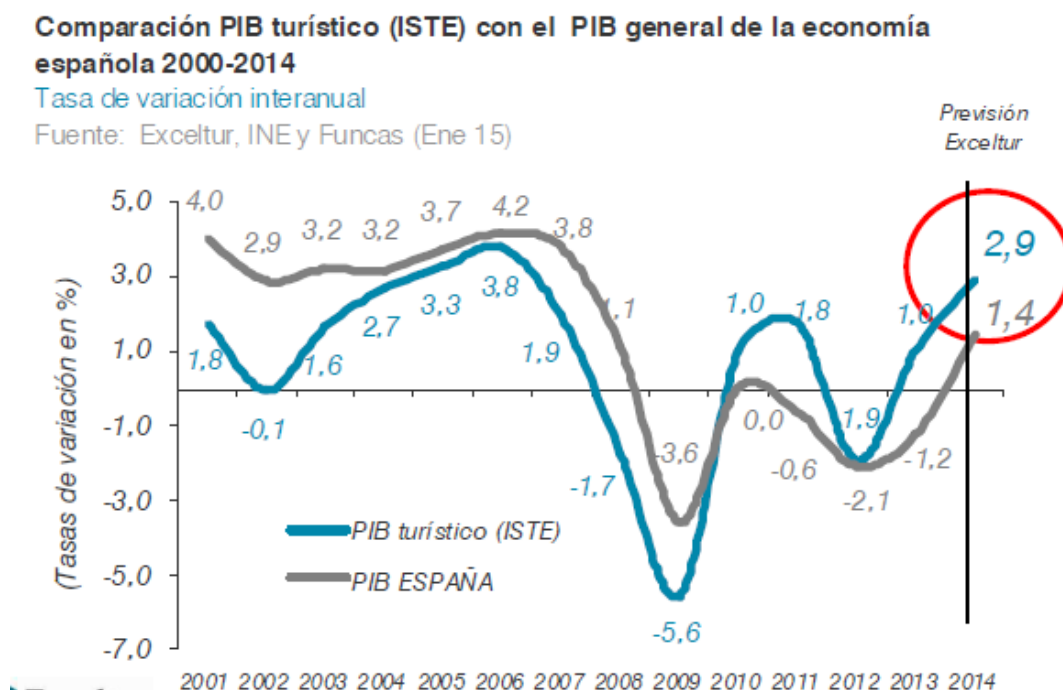


Gráfico 1: Comparación PIB turístico (ISTE) con el PIB general de la economía española 2000-2014. Tasa de variación interanual

Fuente: EXCELTUR, “Perspectivas turísticas: Valoración empresarial del año 2014 y perspectivas para 2015. Enero 2015

¹⁰ Cifras que alcanzan los 124.000 millones de euros en términos de aportación al PIB y 1.400.000 afiliados a la Seguridad social en cuanto a empleo, según EXCELTUR, “Valoración Turística Empresarial de 2015 y Perspectivas para 2016”. Enero 2016, pág. 5 [consultado a fecha de 10/10/2016] <<http://www.exceltur.org/wp-content/uploads/2016/01/INFORME-PERSPECTIVAS-Balance-del-a%C3%B1o-2015-y-Perspectivas-2016-WEB.pdf>>

Por ello, su correcto tratamiento desde la esfera fiscal es esencial por las importantes repercusiones que macroeconómicamente puede tener y por el innegable efecto positivo sobre la recuperación económica de nuestro país¹¹.

Por todo lo mencionado anteriormente, un estudio exhaustivo de la posible articulación de la tributación del conjunto de actividades surgidas en torno a las transacciones vinculadas con el arrendamiento de viviendas de uso turístico, presenta un gran interés tanto para los especialistas en la materia, así como puede resultar de utilidad para las mismas instituciones reguladoras de dichas actividades. Así, tomaremos el caso paradigmático de Airbnb para fundamentar el análisis que se va a presentar a continuación.

1.2 OBJETO DE ANALISIS

Pese a ser un fenómeno que se está produciendo a escala global, procedemos a realizar una acotación del objeto de estudio del presente trabajo a fin de que pueda efectuarse un análisis detallado de las eventuales formas de tributación de una variedad particular de consumo colaborativo. Esto, a su vez, nos permitirá extraer conclusiones útiles para los organismos reguladores en materia fiscal, así como para los sujetos intervinientes que puedan llegar a verse compelidos a hacer frente a obligaciones tributarias. Finalmente, el estudio nos puede ayudar a intuir las líneas futuras de actuación en la disciplina.

Desde un punto de vista material, se procede a estudiar conceptualmente el fenómeno del CC y sus distintas formas de configuración, para poder tener una visión global del entorno en el cual vamos a enfocar nuestro análisis. No obstante, se procederá a hacer un mayor énfasis en la modalidad concreta de CC

¹¹ Según GUILLÉN NAVARRO, Nicolás A.; IÑIGUEZ BERROZPE, Tatiana, “Acción pública y consumo colaborativo. Regulación de las viviendas de uso turístico en el contexto p2p”, *Pasos: Revista de Turismo y Patrimonio Cultural*, nº 3, vol. 14 (Junio 2016), pág.755; por medio de una “gestión eficiente” de interés de los turistas por las viviendas de uso turístico, “este tipo de alojamiento podría aprovecharse en pro de la competitividad de España como destino turístico”.

sobre la cual se va a basar nuestro trabajo, a saber, la oferta de viviendas y/o habitaciones como alquileres temporales con fines turísticos, adjuntándose un breve repaso a la normativa producida al respecto tanto en España como en el entorno UE.

No obstante, ello es un mero previo a modo de introducción de lo que realmente constituye el objeto de análisis del presente trabajo: el análisis de las diversas prestaciones inherentes al alquiler de viviendas con finalidad turística (sujetos participantes, objeto de la prestación,...), en cuanto a su potencial subsunción dentro de los tipos impositivos más comunes en nuestro Ordenamiento tributario. Ello nos permitirá plantear cómo articular la tributación del negocio de Airbnb de forma global.

De este modo cuestiones como ¿qué hechos imponible se cumplen con el alquiler de una vivienda turística considerando las actuaciones realizadas por los sujetos implicados? ¿qué papel frente a las Administraciones Públicas (AAPP) deben desarrollar cada uno de los participantes en la relación triangular que se articula: no obligados, obligados a satisfacer una obligación material, o bien formal?, ¿es factible la designación de sujetos sustitutos o responsables que vengán a asegurar el cobro de la deuda tributaria, y responsables?, ¿qué debe considerarse como capacidad económica susceptible de ser gravada?, ¿la fiscalización del arrendamiento de viviendas con uso turístico puede desincentivar el crecimiento del sector?, entre otras; se aspira a que puedan llegar a ser contestadas al final de la realización del presente proyecto.

1.3 OBJETIVOS

1. Comprender el fenómeno del Consumo Colaborativo a través del conocimiento de sus elementos inherentes, así como de sus diferentes formas de configuración.
2. Estudiar en profundidad la naturaleza de las actividades ínsitas dentro del alquiler de viviendas con finalidad turística y los sujetos intervinientes en las mismas.
3. Realizar un breve estudio de la normativa nacional y comunitaria acerca del tratamiento fiscal del alquiler de viviendas con finalidad turística.
4. Analizar las diversas vías de tributación posibles del alquiler turístico de viviendas y su articulación a través de tipos impositivos concretos.
5. Averiguar cuál es el tratamiento fiscal más adecuado para el alquiler de viviendas con fin turístico.

1.4 METODOLOGÍA JURIDICA

En la elaboración de “Implicaciones fiscales del Consumo Colaborativo: un análisis de la tributación de Airbnb” se va a proceder a emplear una metodología de investigación que puede ser claramente subdividida en dos bloques.

En primer lugar, vamos a partir de una conceptualización del fenómeno del CC, así como de sus modalidades que se verá reflejada en el marco teórico de la obra. Para ello será de utilidad la doctrina económica que ha procedido a estudiar la temática, presente tanto en soporte tangible como digital. Por tanto, se trata de un análisis meramente descriptivo basado en una investigación y documentación previas que permitirán tener una base teórica adecuada para la completa comprensión del contenido de este estudio.

A continuación, teniendo como base la información corporativa facilitada por Airbnb a través de su sitio web, procederemos a hacer un breve resumen de en qué consiste exactamente su actividad y las distintas prestaciones que ofrece a sus usuarios. Para culminar con este primer bloque, lo anterior se acompañará de un ulterior estudio de la normativa vigente española, comunitaria y de aquellos Estados UE que han procedido a regular sobre este aspecto concreto del CC.

En cuanto al segundo bloque del trabajo, se fundamenta en un análisis exhaustivo del encuadre en materia fiscal de la actividad de Airbnb. Para ello se procederá a tomar el conjunto de prestaciones identificadas en el marco teórico con el objetivo de reconocer, a la luz de la legislación aplicable, las obligaciones de naturaleza fiscal que nacen para los sujetos participantes en el seno de las mismas. Esto pasa por partir de la consideración de los elementos generales presentes en los tipos impositivos para, de esta forma, articularlos y hacerles hueco dentro de la normativa especial referida a cada uno de los tributos que pueden tener aplicabilidad en cada caso. Al respecto de esto último, la utilización de

manuales de referencia relativos tanto a la Parte General como Especial de Derecho tributario puede resultar una herramienta metodológica óptima para realizar el mencionado análisis.

Por lo tanto, a modo de resumen, utilizaremos para el desarrollo del trabajo las fuentes clásicas del Derecho, de gran relevancia en un ámbito jurídico-público como es del Derecho tributario. Así, eminentemente utilizaremos la normativa tributaria aplicable, con especial mención a la regulación vía Ley y Reglamentos de los diferentes tributos ordenados en nuestro sistema, así como se hará breve mención en el marco teórico a la normativa nacional y comunitaria que corresponda. Paralelamente, será de utilidad la doctrina tanto pública como privada que trate la temática, como pueden ser consultas de la Dirección General de Tributos (DGT), monografías y artículos doctrinales. El uso de fuentes periodísticas será aislado, básicamente como soporte a la redacción de la parte introductoria.

Para acabar con este apartado, apuntar que los recursos utilizados serán recogidos en el apartado “Fuentes consultadas” al final de la obra, procediendo a ser ordenados siguiendo un criterio alfabético según autoría y utilizándose el tipo de citación que corresponda según la categoría de documento de que se trate. En último lugar se apuntará la legislación utilizada como soporte para el trabajo.

2. MARCO TEÓRICO

2.1 UNA APROXIMACIÓN AL CONCEPTO DE CONSUMO COLABORATIVO Y A SUS MODALIDADES

El concepto de CC se encuentra actualmente en desarrollo debido a la reciente acuñación del mismo y a la vertiginosa evolución que está padeciendo en los últimos años el fenómeno al cual va asociado. En consecuencia, son diversos los intentos de los estudiosos de esta realidad (economistas, juristas, sociólogos, etc.) de alcanzar una definición omnicomprensiva de la misma, lo que ha llevado al surgimiento de múltiples conceptos sinónimos, como “transacciones *peer-to-peer*” (P2P, entre particulares), “consumo compartido”, entre otros. Cabe enfatizar en la equiparación que en ocasiones se realiza del CC con la denominada como “economía compartida”. Sin embargo, a los efectos del presente estudio, vamos a mantener clara la distinción entre ambos términos, puesto que la economía compartida se corresponde con una categoría de fenómeno de mayor amplitud, a saber, engloba tanto el CC como los supuestos de producción compartida o *Do It Yourself* (DIY, Hazlo tú mismo) así como las iniciativas de financiación participativa, cuyo mayor exponente es el *crowdfunding*.¹²

Una vez realizado el previo anterior, procedemos a hacer hincapié en la esencia de la naturaleza del CC: la compartición de recursos materiales y económicos entre los individuos con la finalidad de aumentar la eficiencia en su uso¹³. Así, en primer lugar, es preciso hacer mención a la acción de compartir, esto es, la existencia de comportamientos cooperativos y colaborativos entre ciertas agrupaciones de individuos. Para que estos sean factibles a medio y largo plazo y,

¹² CAÑIGUERAL, Albert, “Vivir con menos: Descubre las ventajas de la nueva economía colaborativa”, 1ª ed., Penguin Random House Grupo Editorial (2014), Barcelona, pág. 133 y ss.

¹³ En palabras de CAÑIGUERAL, Albert, “Vivir con menos: Descubre las ventajas de la nueva economía colaborativa”, cit., pág. 25: “El consumo colaborativo propone compartir los bienes frente a poseerlos, y focalizarse en poner en circulación todo aquello que ya existe”.

como resultado, se formen auténticas comunidades de personas, es imprescindible que se desarrolle un ambiente de confianza mutua entre sus miembros. Por otro lado, el mencionado incremento de eficiencia¹⁴ se da por dos suertes de razones¹⁵:

- La mayor utilidad que se dan a bienes infrautilizados (existencia de capacidad ociosa).

- La transacción es llevada a cabo a través de plataformas *online* que funcionan como soporte e intermediarias (existencia de tecnología adecuada). La actividad desarrollada por las mismas conlleva las siguientes consecuencias:

- Reducción de las barreras de entrada: La inexistencia de barreras físicas y geográficas es la causa.

- Reducción de costes de transacción: Principalmente los derivados de la búsqueda y las asimetrías informativas.

- Existencia de economías de escala: Se configura un mercado de mayor tamaño debido a la posibilidad de la participación vía Internet de más usuarios tanto en la calidad de oferentes como demandantes que permite una reducción de los costes de ofrecimiento de un determinado bien o servicio; así como incentivar una mayor diferenciación.

¹⁴ El incremento de eficiencia necesariamente conlleva un aumento de la competencia, la que es considerada *per se* como situación económicamente eficiente.

¹⁵ De este modo, los tres factores determinantes para la existencia de CC son la capacidad ociosa, la tecnología y la existencia de comportamientos colaborativos. En un sentido semejante se pronuncia COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO, “El consumo colaborativo y participativo: un modelo de sostenibilidad para el siglo XXI”, cit., pág. 4

- Existencia de economías de aprendizaje: La existencia de la plataforma facilita la acumulación de información en una misma base de datos, cosa que contribuye a una formación de precios más precisa.
- Existencia de sistemas de reputación y calidad: Estos, basados normalmente entre los comentarios y valoraciones aportados por los usuarios de la plataforma basados en las experiencias previas de intercambios con otros usuarios, generan confianza y permiten paliar eventuales asimetrías informativas que pudieren afectar negativamente a la formación de acuerdos.

Como resultado, a raíz de la intervención de la plataforma, se consigue un emparejamiento más óptimo entre oferta y demanda, esto es, mayor eficiencia.

Por otro lado, las operaciones enmarcadas en el CC derivan en un beneficio, no necesariamente monetario, que se produce ya con la mera disposición o disfrute del bien o servicio a un coste inferior al que implicaría la compra del mismo. Así, todas las partes intervinientes (oferente, demandante y plataforma), obtienen un rendimiento de la relación triangular que se origina entre ellas. Además, desde un punto de vista del conjunto de la economía, también se pueden observar varias ventajas, asociadas con la naturaleza más ecológica, innovadora y sostenible del CC. Al respecto, el Comité Económico y Social Europeo sustenta que “puede representar una oportunidad para retomar la senda de un desarrollo sostenible en lo económico, humano en lo social, y armónico con el planeta en lo medioambiental”.¹⁶

¹⁶ COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO, “El consumo colaborativo y participativo: un modelo de sostenibilidad para el siglo XXI”, cit., pág. 2

Finalmente, otras características a destacar del CC son¹⁷:

- Aprovechamiento de tecnologías móviles: Las *apps* de las principales plataformas colaborativas facilitan una mayor inmediatez en el acceso al servicio y en la formalización de las transacciones.
- Creación de mercados compuestos por varios segmentos de oferentes y demandantes: Como resultado, se requiere coordinación entre participantes e interacción mutua entre todos los grupos para crear valor. Asimismo, las plataformas que operan en este tipo de mercados pueden beneficiarse de los efectos de red, directos e indirectos, que se generan.¹⁸
- Potenciación de la innovación disruptiva: Es decir, aquella que, surgiendo en una porción del mercado, tiene efectos tan amplios que lo sobrepasan, pudiendo alterar las reglas del mercado, crear mercados nuevos e incluso afectar al funcionamiento del sistema económico.

No obstante, la definición y características presentadas al inicio de este marco teórico no dejan de englobar una multiplicidad de posibles variantes. Por esta razón, a la práctica, éstas se han procedido a estudiar más en profundidad, surgiendo a partir de la forma en la que se han articulado los elementos que son inherentes al CC (recursos objeto de puesta en común, sujetos participantes, etc.). No obstante, cabe alertar que en este punto también existen variados puntos de vista, ya que los distintos autores han categorizado de forma diferente las

¹⁷ COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y LA COMPETENCIA, “Estudio sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa”. Marzo 2016 [consultado a fecha de 10/10/2016] <http://www.bez.es/images/carpeta_gestor/archivos/RESULTADOS_PRELIMINARES.pdf>

¹⁸ Los efectos de red directos se basan en que la participación en el mercado tiene mayor potencial cuantos más individuos haya en él; mientras que los indirectos se generan a través de la interacción con los otros segmentos del mercado.

actividades propias del CC¹⁹. En lo que aquí respecta vamos a seguir la clasificación llevada a cabo por Rachel Botsman²⁰, puesto que su obra fue una de las pioneras de hablar del CC en la actualidad e incentivó el debate y estudio acerca de sus implicaciones futuras. Así, la autora distingue tres tipologías de CC (o “sistemas”, según el vocabulario empleado en su libro):

- Sistemas basados en el producto: Se encuentran basados en el abono de una contraprestación por el uso de un bien o servicio, no por su propiedad. Por lo tanto, en cuanto a figura jurídica, se asemejaría más a un arrendamiento que a una compraventa. No obstante, lo que permite caracterizar los sistemas basados en el producto como actividades propias del CC es el hecho de que esta contraprestación monetaria se fundamenta en el hecho de una compartición de gastos (*cost sharing*) que permite que un mayor número de individuos disfruten conjuntamente del uso del bien o servicio concreto, sin la finalidad de obtener un lucro de la explotación de éstos. Iniciativas como las basadas en compartir coche para realizar un viaje a un mismo lugar, auspiciadas por plataformas digitales como BlaBlaCar o Amovens, son claros ejemplos de sistemas basados en el producto. Así, la motivación última es un uso más eficiente de los recursos que ciertos individuos ostentan, pudiendo ello tener externalidades positivas como una menor producción de residuos, menos recursos infra-utilizados, etc.

- Sistemas de producción: En este caso, el derecho de propiedad del bien objeto de la transacción sí que se encuentra implicado, puesto que son actividades que se fundamentan en una reasignación de la propiedad de aquellas personas que ya no utilizan de forma eficiente un cierto recurso

¹⁹ Así, Beretta distingue entre transacciones en efectivo, acuerdos de trueque, acuerdos de compartición de costes y regalos/donaciones. BERETTA, Giorgio, “The European Agenda for the Collaborative Economy and Taxation”. European Taxation, volumen 56, nº 9 (septiembre 2016), pág. 401.

²⁰ BOTSMAN, Rachel; ROGERS, Roo, “What’s Mine Is Yours: The Rise of Collaborative Consumption”, 1ª ed., Harper Collins (2010), pág. 71.

hacia otros individuos que presentan un mayor interés en sacarle partido mientras durante la vida útil que aún le pueda quedar. Asimismo, dentro de esta categoría también se plantean varios subtipos: desde las propuestas de venta de artículos de segunda mano, impulsadas por webs como eBay y Wallapop; pasando por la simple entrega por mera liberalidad de artículos que un particular ya no utiliza hacia otro que sí tiene interés en él; hasta la tradicional permuta que ciertas plataformas como Truequers facilitan realizar. Por lo tanto, cabe notar que aquí nos hallamos ante supuestos en que la contraprestación es puramente pecuniaria, otros en que se trata de un objeto de similar valor y otros en que no existe ni contraprestación; lo que tiene especial importancia a la hora de considerar la posible tributación de estas iniciativas.

- Estilos de vida colaborativos: Esta última categoría presenta cierta semejanza con los sistemas basados en el producto, puesto que un componente fundamental es la compartición de cierto recurso para una mayor optimización en su uso. No obstante, los estilos de vida colaborativos van más allá en el hecho de que también son objeto del intercambio recursos tales como tiempo, habilidades, conocimientos, entre otros. De este modo, se trata de transacciones más complejas, como las auspiciadas por Wimdu o AirBnB, puesto que a través de la ocupación de una cierta propiedad durante unos determinados días (normalmente, con finalidad turística), se adquiere tanto el derecho a usar las instalaciones y equipamiento de las mismas, pero también se obtiene el conocimiento sobre el lugar donde uno se hospeda a partir de la información proporcionada por el anfitrión como persona residente en dicho sitio.

Para finalizar con este apartado, apuntar que, aunque nos encontramos frente a un fenómeno económico, el mismo ha pasado a transformarse en uno jurídico gracias al reconocimiento por parte de autoridades gubernamentales y normativas. Así, claros exponentes de su juricidad los hallamos en el citado Dictamen

del Comité Económico y Social Europeo²¹, así como en el estudio de la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC)²² o en la Agenda Europea para la Economía Colaborativa²³ emitida por la Comisión Europea. Todos estos documentos, pese a su carácter no vinculatorio, suponen una evidente constatación por la esfera jurídica de la relevancia que para el Derecho tiene el CC.

2.2 ¿QUÉ ES AIRBNB Y QUÉ OFRECE A SUS USUARIOS?

La “revolución” Airbnb dio sus primeros pasos en 2008 en San Francisco de mano de Joe Gebbia, Brian Chesky y Nathan Blecharczyk, diseñadores industriales e informático, respectivamente. La caracterización de su negocio como CC se fundamenta en la creación de un medio digital a través del cual se pone en contacto a individuos que ofrecen en alquiler sus primeras o segundas residencias, bien sea su totalidad o por habitaciones, eminentemente a turistas que buscan alojamiento a un coste más modesto y con servicios equiparables a los de establecimientos de hostelería, añadiendo el plus de obtener por parte del arrendatario información de primera mano sobre el emplazamiento turístico en diversos aspectos de interés (lugares a visitar, sitios para comer, etc.).

De forma paralela, en términos jurídicos, se trataría de un acuerdo de intermediación por el celebrado por Airbnb tanto con el propietario como con el potencial (cobrando las correspondientes contraprestaciones a cada uno de ellos) de tal manera que se ponen a disposición de dichas partes los medios necesarios

²¹ Se recalca la necesidad de que “las instituciones pertinentes (...) acometan regular y ordenar las prácticas que se desarrollan en su seno”. COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO, “El consumo colaborativo y participativo: un modelo de sostenibilidad para el siglo XXI”, cit., pág. 1.

²² COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y LA COMPETENCIA, “Estudio sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa”, cit.

²³ COMISIÓN EUROPEA, “European agenda for the collaborative economy: supporting analysis”. Junio 2016 [consultado a fecha de 13/10/2016] <<http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/16881>>

para la formalización de un segundo contrato celebrado entre las mismas, esto es, un arrendamiento de vivienda²⁴.

Así, la idea propuesta por los creadores de Airbnb alcanzó rápidamente una gran popularidad, así como se expandió por todo el globo, teniendo actualmente en su base más de 2.000.000 de alojamientos en 191 países²⁵. Sin embargo, la sustanciosa rentabilidad de la empresa se halla en la retención de cierto importe del total del alquiler a modo de comisión o tarifa de servicio²⁶. Según Airbnb, el importe cobrado a los anfitriones se fundamenta en el sistema de pago proporcionado por la plataforma²⁷; mientras que argumentan para gastos de mantenimiento el importe variable (según las características de la reserva) que es cobrado a los huéspedes²⁸. En consecuencia, según la clasificación realizada por Romero²⁹, nos hallaríamos ante un ejemplo de modelo de gestión en forma de comisionado mixto, puesto que se distribuye la comisión entre los dos agentes implicados en la transacción.

Habida cuenta de lo anterior, Airbnb sustenta su negocio en tres pilares, los cuales se encuentran estrechamente relacionados:

²⁴ Cabe apuntar que por parte de Airbnb no se estipula una duración máxima del contrato (únicamente que si se dilata durante meses el pago del importe de alquiler se realizará con periodicidad mensual), de tal forma que para conocer la tipología jurídica concreta de arrendamiento de que se trata habría que estarse a si la normativa de cada Estado determina un límite temporal al efecto.

²⁵ AIRBNB [consultado a fecha de 17/10/2016] <<https://www.airbnb.es/about/founders>>

²⁶ Según CAÑIGUERAL, Albert, “Vivir con menos: Descubre las ventajas de la nueva economía colaborativa”, cit., se cobra de un 6 a un 12 por ciento a los huéspedes según el importe de la subreserva (antes del cobro de tarifas y tasas), mientras que un 3 por ciento es cobrado a los anfitriones.

²⁷ AIRBNB [consultado a fecha de 05/11/2016] < <https://www.airbnb.es/help/article/63/what-are-host-service-fees>>

²⁸ AIRBNB [consultado a fecha de 05/11/2016] < <https://www.airbnb.es/help/article/104/what-are-guest-service-fees>>

²⁹ ROMERO MONTERO, Andrés, “Nuevos modelos de negocio en el sector turístico: Implicaciones del escenario p2p”. Noviembre 2014 [consultado a fecha de 16/12/2016] <www.aecit.org/files/congress/18/papers/75.pdf> pág. 6.

- Seguridad: A través de verificar las identidades de los oferentes, retener el pago del alquiler hasta transcurridas 24 horas desde la entrada del huésped al alojamiento, proporcionar al anfitrión una cobertura de hasta 800.000 euros por posibles daños ocasionados por el huésped y por medio del establecimiento claro de políticas de cancelación, reembolso, fuerza mayor y chantaje así como el establecimiento de un sistema de mediación (Centro de Resoluciones) por el cual puede dirimirse peticiones de reembolso o pago adicional reclamadas por alguno de los participantes.³⁰

- Reputación: La misma es ganada por los mismos usuarios por medio del sistema de reputabilidad implantado y gestionado por Airbnb, el cual se encuentra basado en la elaboración de un perfil de usuario sustentado en datos verídicos y por las opiniones y valoraciones emitidas por los intervinientes en una determinada transacción en aras de proporcionar información a potenciales usuarios de un cierto alojamiento.

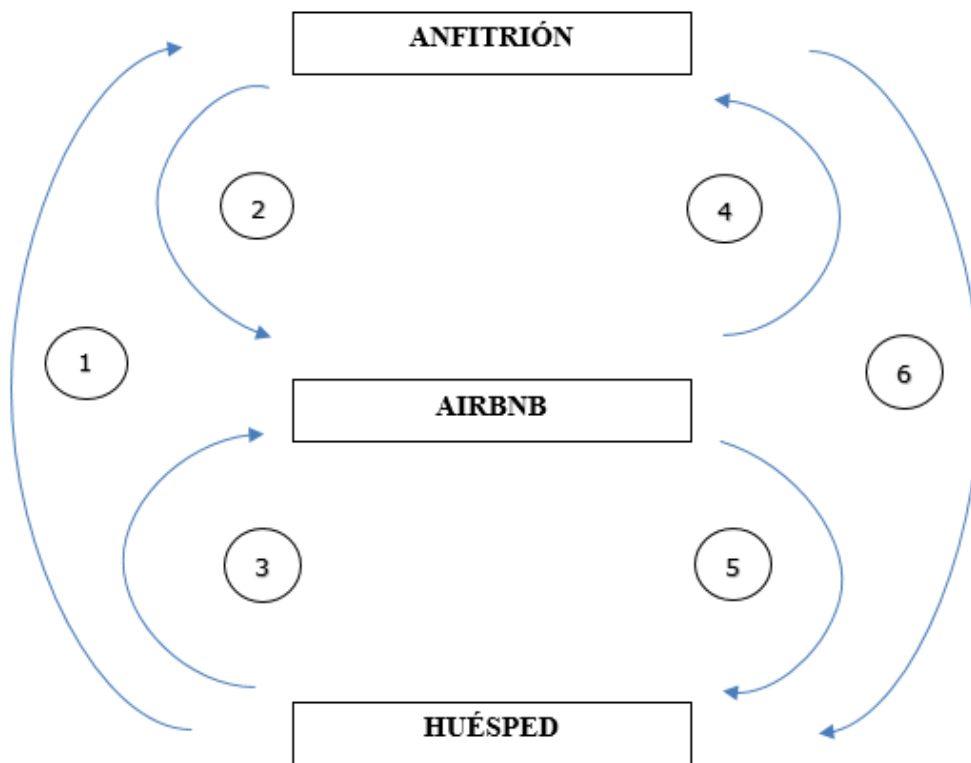
- Comunicación: Se fomenta un intercambio constante de información entre las partes intervinientes en una determinada transacción con la finalidad de, a su vez, incrementar la seguridad y la facilidad de realización de la misma. Además, Airbnb goza de un equipo de atención al cliente con disponibilidad las 24 horas 7 días a la semana.

Gracias al mantenimiento de los mencionados pilares, Airbnb ha logrado crear una auténtica comunidad en la que la confianza es el principal punto de apoyo. No obstante, la propia compañía interviene como reguladora de las transacciones en tanto al establecimiento de una serie de obligaciones a respetar por las partes. Así, el anfitrión debe publicar un anuncio acorde con la realidad del alojamiento ofertado so pena de tener que hacer frente a un reembolso y debe

³⁰ Además, Airbnb llega a incluir en su web un apartado denominado “Ser un anfitrión responsable”, en el que se recogen los aspectos mencionados junto a detalles relativos a temas tributarios y seguridad en las viviendas arrendadas. <<https://www.airbnb.es/help/article/1388/ser-un-anfitri-n-responsable-en-esp-a>>

respetar ciertos estándares de hospitalidad. Por otra parte, los huéspedes deben comprometerse a respetar las normas de la casa que eventualmente haya podido estipular el propietario, así como debe evacuar evaluaciones verídicas sobre las propiedades en las que se ha hospedado.

Por lo tanto, a efectos del posterior análisis a nivel tributario, procedemos a esquematizar el conjunto de prestaciones que se dan entre los participantes en esta relación triangular:



*Figura 1. Esquema prestaciones anfitrión-Airbnb-huésped.
Fuente: Elaboración propia*

1) Pago del arrendamiento a modo de retribución para el anfitrión (rendimiento económico del anfitrión).

2) Pago de la comisión del 3% del importe total del alquiler (rendimiento económico de Airbnb). Cesión de información del anfitrión y las transacciones llevadas a cabo por éste.

3) Pago de la comisión del 6-12% del importe total del alquiler (rendimiento económico de Airbnb). Cesión de información del huésped y las transacciones llevadas a cabo por éste.

4) Disposición por Airbnb frente al anfitrión de un sistema de pago seguro, regulación (políticas de cancelación, reembolso,...), garantía contra daños, reputación de los potenciales huéspedes, mecanismo de resolución de conflictos y servicio de atención al cliente.

5) Disposición por Airbnb frente al huésped de un sistema de pago seguro, regulación (políticas de cancelación, reembolso,...), reputación de los potenciales anfitriones, mecanismo de resolución de conflictos y servicio de atención al cliente.

6) Puesta a disposición del alojamiento, en las condiciones y con los servicios establecidos en el anuncio. Cobro del importe del arrendamiento de parte del huésped, mediante transferencia por Airbnb a las 24 horas del inicio del servicio.

De este modo, es posible apreciar como esta descomposición de prestaciones englobadas dentro del servicio de Airbnb son susceptibles de generar cierto rendimiento (que habrá que estudiar si puede ser o no considerado como capacidad económica susceptible de ser gravada), así como se producen trasposos de información relativa a la identificación de los sujetos y al contenido de las transacciones en sí que puede revestir utilidad desde una perspectiva de control fiscal.

Por último, no es baladí afirmar que nos encontramos con una actividad que claramente cumple las características propias del CC: permite un mayor aprovechamiento de los inmuebles (pensemos en el supuesto de un individuo que dispone de habitaciones vacías en su vivienda), se produce la participación de una plataforma de intermediación que opera a través de las nuevas tecnologías

móviles e informáticas y se forma una comunidad compuesta por una gran variedad de sujetos (empresarios que viajan por negocios, turistas que viajan solos y buscan nuevas experiencias e intercambio cultural, parejas que viajan juntas, etc.).

2.3 LA REGULACIÓN TRIBUTARIA RELATIVA AL ALQUILER DE VIVIENDAS CON FIN TURÍSTICO

En relación con el alquiler de viviendas con fin turístico, la normativa que en primer lugar debe mencionarse es la civil, puesto que el establecimiento de las bases de las obligaciones contractuales se ha reservado al Estado.³¹ De este modo, dicha figura contractual debía ser reconocida desde la vertiente estatal para que posteriormente las CCAA procedieran a regular los aspectos administrativos. Esto se hizo a raíz de la reforma del artículo 5 de la Ley de Arrendamientos Urbanos (LAU) por la Ley 4/2013, por la que se introducía una letra e) que suponía la diferenciación del alquiler de temporada con el arrendamiento de vivienda turística³², viniendo a reconocer una actividad que las Autonomías habían procedido a regular anteriormente de forma particularizada.

Por tanto, desde el punto de vista administrativo, la producción normativa en relación con el alquiler de vivienda con finalidad turística ha sido prolija, viniendo a referirse a temas como el otorgamiento de licencias, el establecimiento de ciertas condiciones a cumplir en las viviendas en aras de garantizar un cierto estándar de seguridad y salubridad al consumidor, entre otros aspectos. El siguiente cuadro hace un resumen de las normas administrativas autonómicas específicas sobre la materia:

³¹ Art. 149.1.8ª CE.

³² Art. 5.e) LAU: "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."

CCAA	Normativa autonómica
Andalucía	Decreto 28/2016, de 2 de febrero, de las viviendas con fines turísticos y de modificación del Decreto 194/2010, de 20 de abril, de establecimientos de apartamentos turísticos
Aragón	Decreto 80/2015, de 5 de mayo, por el que aprueba el Reglamento de las viviendas de uso turístico
Asturias	Decreto 34/2003, de 30 de abril, de viviendas vacacionales
Cantabria	Decreto 19/2014, de 13 de marzo, por el que se modifica el Decreto 82/2010, de 25 de noviembre, por el que se regulan los establecimientos de alojamiento turístico extrahotelero en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Cantabria
Cataluña	Decreto 159/2012, de 20 de noviembre, de establecimientos de alojamiento turístico y de viviendas de uso turístico
Comunidad de Madrid	Decreto 79/2014, de 10 de julio, por el que se regulan los apartamentos turísticos y las viviendas de uso turístico de la Comunidad de Madrid
Comunidad Foral de Navarra	Decreto Foral 230/2011, de 26 de octubre, por el que se aprueba el reglamento de ordenación de los apartamentos turísticos en la Comunidad Foral de Navarra
Comunidad Valenciana	Decreto 75/2015, de 15 de mayo, del Consell, regulador de los establecimientos hoteleros de la Comunitat Valenciana
Galicia	Decreto 52/2011, de 24 de marzo, por el que se establece la ordenación de apartamentos y viviendas turísticas en la Comunidad Autónoma de Galicia
Islas Baleares	Ley 8/2012, de 19 de julio, del Turismo de las Illes Balears

Islas Canarias	Decreto 113/2015, de 22 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de las viviendas vacacionales de la Comunidad Autónoma de Canarias
País Vasco	Decreto 198/2013, de 16 de abril, por el que se regulan los apartamentos turísticos

Tabla 2: Resumen de las iniciativas autonómicas administrativas sobre vivienda vacacional.

Fuente: Elaboración propia

Sin embargo, desde EXCELTUR³³ se ha criticado este panorama normativo por tres razones:

- Por la presencia de una gran heterogeneidad normativa entre las autonomías, lo que puede comportar distorsiones a nivel competitivo entre los distintos territorios.
- Por la intencionalidad de la normativa, que prima el aflore de este tipo de oferta turística en lugar de priorizar la protección al turista en cuanto a condiciones del servicio.
- Por la falta de cumplimiento de la regulación autonómica (superación de los máximos temporales permitidos para el arrendamiento, falta de inscripción de las viviendas en los Registros correspondientes, etc.)³⁴.

³³ EXCELTUR, “Alojamiento turístico en viviendas de alquiler: Impactos y retos asociados”. Junio 2015 [consultado a fecha de 17/12/2016] <<http://www.exceltur.org/wp-content/uploads/2015/06/Alojamiento-tur%C3%ADstico-en-viviendas-de-alquiler-Impactos-y-retos-asociados.-Informe-completo.-Exceltur.pdf>> pág. 70.

³⁴ Este punto es especialmente conflictivo puesto que existen posiciones contrapuestas. Así, según COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y LA COMPETENCIA, “Estudio sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa”, cit., pág. 56; la intervención normativa debe ser proporcionada y ante la existencia de fallos de mercado. Por otra parte, RODRIGUEZ FONT, Mariola, “La regulació de l’allotjament col·laboratiu a Catalunya: anàlisi de les propostes de l’Autoritat Catalana de la Competència”, Revista Catalana de Dret Públic, nº53 (diciembre 2016), pág. 170; afirma que la Autoritat Catalana de la Competència propone la eliminación de toda técnica administrativa que resulte desproporcionada,

Contrariamente, desde la vertiente fiscal, la regulación del arrendamiento de viviendas con finalidad turística ha sufrido las consecuencias de una carencia tradicional en nuestro sistema tributario, a saber, la inexistencia de un régimen tributario específico para las empresas del sector turístico³⁵. Y esto llama especialmente la atención habida cuenta de la importancia fundamental que tiene en términos de PIB y de empleo el citado sector en la economía española, de tal forma que el establecimiento de ciertos incentivos fiscales podría ser de gran interés para un desarrollo favorable de nuestra economía³⁶.

No obstante, seguidamente vamos a proceder a realizar un breve repaso sobre la normativa fiscal que incide específicamente en la materia que tratamos, comenzando con una perspectiva comunitaria (haciendo breve mención a las actuaciones regulatorias llevadas a cabo por los Estados Miembros, en adelante EM), pasando posteriormente a analizar la vertiente nacional, con las correspondientes especialidades derivadas de la capacidad normativa de las Comunidades Autónomas (CCAA).

Así, en primer lugar, a nivel europeo las instituciones comunitarias han sido conscientes del impacto del CC en las economías de los EM. Al respecto, “Una Agenda Europea para la Economía Colaborativa”³⁷ elaborada por la Comisión

como puede ser transformar en voluntaria la inscripción en el Registro de viviendas turísticas de Cataluña.

³⁵ ÁLAMO CERRILLO, Raquel, “La adecuación de la tasa turística al sistema tributario actual”, Carta Tributaria. Revista de opinión, nº 11 (febrero 2016), pág. 1.

³⁶ ÁLAMO CERRILLO, Raquel, “La adecuación de la tasa turística al sistema tributario actual”, cit., pág. 1 “una fiscalidad adaptada al sector turístico podrá repercutir de forma positiva en el desarrollo económico y, por tanto, en los ingresos tributarios, tanto de carácter directo como indirecto”.

³⁷ COMISIÓN EUROPEA, “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: Una Agenda Europea para la economía colaborativa”. Junio 2016 [consultado a fecha de 10/10/2016] <<http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/16881>>

(y sus documentos complementarios)³⁸ ha supuesto un reconocimiento a la relevancia que la esfera fiscal tiene en el tratamiento normativo de este tipo de actividades, enfatizando la necesidad de una posición proactiva de los EM en aras a una adaptación regulatoria en relación con la tributación de las mismas. Concretamente, uno de los puntos especialmente recalcados es la oportunidad que se brinda de colaboración entre AAPP y plataformas de CC con finalidad de compartir información de trascendencia tributaria y facilitar así la labor de comprobación e inspección de las autoridades competentes³⁹. Esta recomendación ha tenido su incidencia en el campo de la vivienda turística en el caso de Países Bajos, puesto que en Ámsterdam se ha formalizado un acuerdo con Airbnb para la recaudación por parte de la plataforma del importe de la tasa turística⁴⁰, actuación que posteriormente se trasladaría a varias ciudades francesas⁴¹ y a Lisboa, junto a diversos Estados federales de Estados Unidos.

En segundo lugar, la UE ha hecho especial hincapié en la tributación del CC a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), llegando a lanzar el “VAT Action Plan”, una iniciativa con la finalidad de fomentar la cooperación entre las instituciones tributarias de los EM, así como la publicación de una guía para la cooperación, a su vez, entre dichas instituciones y los negocios que operan *online*. Esto es porque la Directiva europea sobre IVA es de aplicación también a los modelos de empresa basados en el CC que se caractericen por tener una contraprestación pecuniaria

³⁸ COMISIÓN EUROPEA, “European agenda for the collaborative economy: supporting analysis”. Junio 2016 [consultado a fecha de 10/10/2016] <<http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/16881>>

³⁹ Se denuncia que dos de las principales dificultades que se plantean en la esfera fiscal por parte de las actividades de CC son las dificultades de identificación de los contribuyentes y falta de información sobre los mismos, así como en relación con los ingresos percibidos por éstos.

⁴⁰ De esta forma, la compañía cumple con una verdadera obligación de colaboración configurada acerca de un tributo concreto.

⁴¹ En el caso francés se ha llegado a formalizar un acuerdo en Julio de 2016 por el cual las plataformas se comprometen a comunicar a cada oferente un resumen anual de su situación fiscal, mencionando cómo y cuánto tiene que declarar a las autoridades tributarias del país galo.

Por otro lado, la UE ha prestado también especial atención a la tributación de los rendimientos generados por el alquiler de viviendas turísticas, tanto para la plataforma como para el anfitrión. Aquí, las instituciones europeas alertan de la necesidad de que las actividades de CC sean gravadas de la misma forma que lo son actividades de consumo convencional comparables, de tal forma que así se evitaría generar una desventaja competitiva de estos últimos frente a los primeros. Al respecto, las políticas de los distintos EM han variado sustancialmente, puesto que algunos optan por aplicar deducciones fiscales⁴², otros directamente van más allá considerando la pertinencia de exenciones⁴³, mientras hay algunos que, contrariamente, consideran la no pertinencia de ciertos incentivos fiscales relacionados con las actividades de arrendamiento⁴⁴.

Finalmente, desde la perspectiva UE se ha apreciado como una herramienta útil para tratar la tributación del CC tanto, por un lado, las iniciativas de ciertos países de emitir guías dirigidas especialmente a este tipo de negocios para que conozcan con mayor exactitud el sistema fiscal nacional, así como los impuestos por los que deben tributar; como, por el otro, las reformas específicas que han llevado a cabo otros Estados para adaptar su sistema tributario a este nuevo orden de actividades.

⁴² Como es el caso de Bélgica y Finlandia. COMISIÓN EUROPEA, “European agenda for the collaborative economy: supporting analysis”. Junio 2016, pág. 42 [consultado a fecha de 10/10/2016] <<http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/16881>>

⁴³ Algo que el Reino Unido, ya desde antes de su salida de la UE, contemplaba, puesto que concedía a los anfitriones un umbral de 7500 libras esterlinas derivadas del alquiler de viviendas turísticas exentas de tributación. COMISIÓN EUROPEA, “European agenda for the collaborative economy: supporting analysis”. Junio 2016, pág. 42 [consultado a fecha de 10/10/2016] <<http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/16881>>

⁴⁴ Este supuesto es el irlandés, donde se ha considerado que los alquileres vacacionales de viviendas no les es de aplicación la desgravación propia de los alquileres de larga duración. COMISIÓN EUROPEA, “European agenda for the collaborative economy: supporting analysis”. Junio 2016, pág. 42 [consultado a fecha de 10/10/2016] <<http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/16881>>

Country	Initiatives	Implications
UK	Law: tax on employment intermediaries	Individuals providing personal services through a platform are considered employees if the quality of the work is under the control of the platform
	Law: targeted tax relief measures	Increase in rent-a-room relief Encourages local authorities to grant relief from business rates
	Proposal: expansion of data-gathering powers	Extension of data collection from credit card companies to other payment providers
Italy	Proposal: Sharing Economy Act (online consultation until end of May)	Normative definition of sharing economy Creation of an electronic register of platforms Platform active in Italy is a permanent establishment Platform is a withholding agent Creation of a new tax category 'income deriving from non-professional sharing economy activity' 10 % tax for income up to EUR 10 000; standard tax rate for higher income
France	Proposal: Government Report	Exchange of information on user revenues between platforms and tax and social security administration Commercial users must register Clarifies the boundary between commercial activity and cost-sharing
	Law: introducing the possibility for platforms to collect local taxes for the users	Paris is the only city that has made use of this possibility for Airbnb services
	Proposal: Planned introduction of an income threshold for taxation	Threshold debated between EUR 2 000 and 5 000
Finland	Income tax guidance for the sharing economy	Awareness raising
	VAT guidance for providers of passenger transport services	
	Study on how platform providers can be obliged to declare amounts	
Lithuania	Guidance for ridesharing and rent-a-room platforms	Awareness raising
Slovakia	Guidance for providers of passenger transport services ordered online	Awareness raising
Denmark	Government strategy towards the collaborative economy to be launched in spring 2016	Re-examine whether legislative change is needed to integrate the collaborative economy into the traditional economy
	Dialogue with collaborative economy companies	Find ways to increase citizens' awareness of tax rules and make income reporting easier
Austria	Guidance for particular business models to qualify a business as professional, e.g. commercial renting	Awareness raising
Estonia	Test service for simplified income declaration for ridesharing services	Simplification of tax declaration and automated calculations Possible expansion to other types of collaborative economy businesses

Tabla 2: Resumen de las iniciativas de los EM enfocadas a la economía colaborativa.

Fuente: COMISIÓN EUROPEA, "European agenda for the collaborative economy: supporting analysis". Junio 2016

Pasando a realizar el breve repaso a la labor legislativa desarrollada en España respecto del alquiler de viviendas con uso turístico, la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) emitió en 2015 las "Directrices generales del Plan

Anual de Control Tributario y Aduanero de 2015”, donde alertaba sobre la necesidad de investigar las prestaciones de servicios que estaban desarrollándose en un contexto de opacidad fiscal, haciendo mención expresa una labor de “detección de alquileres irregulares no declarados”⁴⁵.

No obstante, recuperando el argumento expuesto al inicio del presente apartado relativo a la ausencia de tratamiento particularizado del sector turístico por parte del sistema fiscal, nos hemos de remitir a las normas estatales que regulan los tributos más comunes en general para considerarlas de aplicabilidad en el tipo de actividades que estamos analizando. Así, por ejemplo, en el caso del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), es aplicable el tipo reducido del 10% al tratarse de actividades relacionadas con la hostelería y el turismo⁴⁶; así como si el prestador del servicio es trabajador por cuenta propia deberá realizar declaraciones trimestrales a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)⁴⁷. De este modo, la labor legislativa fiscal más especializada la hallamos en las Administraciones autonómicas que, con mayor o menor profundidad, han dedicado ciertas disposiciones al arrendamiento de vivienda turística. Sin embargo, el gran avance normativo se ha producido desde un punto de vista puramente administrativo, pudiendo encontrar abundante normativa relativa a la concesión de licencias de actividad, las características que deben reunir las viviendas turísticas, emisión de declaración responsable, régimen sancionador administrativo, entre otros aspectos.

Por tanto, es posible concluir que las iniciativas autonómicas fiscales referidas concretamente a esta materia que tratamos son escasas, destacando la llevada a

⁴⁵ AUTORITAT CATALANA DE LA COMPETÈNCIA, “Transacciones entre iguales (P2P). Un paso adelante”. Mayo 2016 [consultado a fecha de 10/10/2016] <http://acco.gencat.cat/web/.content/80_acco/documents/arxiu/actuacions/P2P-Un-pas-endavant_DEF_es-vX.pdf> pág. 9.

⁴⁶ Art. 91.1.2.2º Ley 37/1992, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

⁴⁷ Art. 108 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

cabo en Cataluña en relación con el establecimiento del Impuesto sobre las Pernoctaciones en Establecimientos Turísticos de Cataluña⁴⁸, que establece una tarifa fija por pernoctación y persona, con un máximo de 7 noches, en base al tipo de establecimiento y a la localización de la vivienda turística. No obstante, cabe notar que sigue sin ser una regulación fiscal concreta sobre el alquiler de viviendas turística, sino que se trata del establecimiento de la denominada “tasa turística” (ya presente en muchas otras destinaciones turísticas extranjeras), encontrándose en la actualidad únicamente vigente en territorio catalán dentro del conjunto del Estado español⁴⁹.

⁴⁸ Aprobado por la Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos.

⁴⁹ Durante un periodo temporal escaso también se reguló la tasa turística en Islas Baleares, a través de la Ley 7/2001, de 23 de abril, de Impuesto sobre las Estancias en Empresas Turísticas de Alojamiento.

3. ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS PRESTACIONES EN TORNO AL SERVICIO DE AIRBNB

3.1 RELACIÓN ENTRE AIRBNB Y ANFITRIÓN/HUÉSPED

Procedemos a realizar un estudio conjunto de los tipos impositivos aplicables en las relaciones entre Airbnb y los anfitriones, de un lado, y Airbnb y los huéspedes, de otro. La razón de ser de esto radica en que, como hemos visto en la Parte Primera, se trata de prestaciones llevadas a cabo por la empresa para con ambas partes de similares características, al tomar Airbnb el papel central debido a las funciones desarrolladas de intermediación y fijación de condiciones y términos de las transacciones.

Sin embargo, no hemos de olvidar que partiremos el análisis de la tributación teniendo en cuenta que Airbnb únicamente dispone en España de una filial dedicada a publicidad de la matriz. Posteriormente, la intención es esbozar cómo podría configurarse la tributación de la matriz de tal forma que fuera lo más eficiente posible para las arcas públicas así como atractiva para la compañía.

Impuesto de Sociedades

En primer lugar, dentro de las múltiples prestaciones recíprocas que se configuran alrededor de la relación triangular presentada anteriormente, vamos a centrar nuestra atención al conjunto de obligaciones mutuas contraídas entre Airbnb y los anfitriones, de cara a conocer en qué medida son identificables ciertos índices de capacidad económica susceptibles de gravamen.

Como hemos visto, Airbnb ofrece una serie de servicios que van más allá de una mera puesta a disposición de un soporte digital para la celebración de contratos entre anfitriones y huéspedes, pasando a ofrecer un sistema de pago *online*, así como establecer políticas reguladoras de las condiciones de desarrollo de las operaciones de arrendamiento de viviendas turísticas. Como consecuencia de

dichos servicios prestados, Airbnb cobra una comisión a los anfitriones que ofrecen y transaccionan con sus propiedades a través de la plataforma lo que, habida cuenta de la magnitud alcanzada por dichas operaciones y el número de anfitriones operativos, alcanza unas cifras considerables para ser considerada una corriente de renta para la sociedad con un inestimable potencial de tributación. Asimismo, cabe no olvidar que Airbnb es una persona jurídica de naturaleza mercantil, por lo que vendrá obligada a tributar por medio del Impuesto de Sociedades (IS) por el enriquecimiento patrimonial neto experimentado a través del ejercicio económico⁵⁰.

No obstante, es preciso realizar aquí una puntualización, puesto que Airbnb como empresa matriz se encuentra radicada en Irlanda⁵¹, es en dicho Estado donde tributa los beneficios derivados de las comisiones recogidas por todos los alquileres formalizados en todo el globo. Habida cuenta que Irlanda posee el tipo impositivo de IS más bajo de la UE y uno de los más reducidos a escala mundial (12.5%)⁵², es un gran atractivo para grandes firmas multinacionales, que se benefician de un considerable ahorro fiscal. De este modo, por lo que respecta a tributación vía IS en España, Airbnb únicamente lo hará a través de los beneficios que pueda generar una pequeña filial denominada Airbnb Marketing Services S.L. ya que, de acuerdo con el artículo 7 LIS, las personas jurídicas residentes en el Estado español son consideradas contribuyentes⁵³. Ésta, tal y como se especifica en su objeto social, se dedica a la realización de actividades

⁵⁰ ALONSO GONZÁLEZ, Luís Manuel, COLLADO YURRITA, Miguel Ángel et al., “Manual de Derecho Tributario: Parte Especial”, 3ª ed., Atelier, (2015), pág. 187.

⁵¹ <<https://www.airbnb.es/about/company-details>>

⁵² ERNST & YOUNG, “The outlook for global tax policy in 2016”. Marzo 2016 [consultado a fecha de 16/12/2016] <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-the-outlook-for-global-tax-policy-in-2016/\\$FILE/ey-the-outlook-for-global-tax-policy-in-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-the-outlook-for-global-tax-policy-in-2016/$FILE/ey-the-outlook-for-global-tax-policy-in-2016.pdf)> pág. 74.

⁵³ Se entiende residente al cumplir cualquiera de los requisitos estipulados por el art. 8 LIS: a) Que se hubiera constituido conforme a las leyes españolas. b) Que tenga su domicilio social en territorio español. c) Que tenga su sede de dirección efectiva en territorio español.

de prestación de servicios de publicidad, promociones y marketing⁵⁴. Dicha filial se encuentra constituida como sociedad limitada unipersonal al ser 100% propiedad de Airbnb Inc.; así como es categorizada como pequeña empresa, teniendo una plantilla de solo 13 empleados. Así, para efectuar la tributación de los eventuales rendimientos percibidos por la mencionada filial, se habrá de partir necesariamente del resultado contable obtenido de la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, procediéndose a realizar los ajustes extracontables que procedan, así como se compensarían las bases negativas de años anteriores, caso de que existieran⁵⁵.

Otro punto interesante a comentar teniendo en cuenta las características de la compañía sería la procedencia de la aplicación de la reducción por rentas procedentes de determinados activos intangibles, regulada en el artículo 23 LIS. Al respecto, al encargarse la filial de Airbnb eminentemente de tareas de promoción de la matriz, se entiende que ciertos activos intangibles de propiedad industrial como la marca y el logotipo pueden ser cedidos por Airbnb Inc. para que la filial haga uso de los mismos en el cumplimiento de sus funciones. No obstante, esta posibilidad eventual de reducción debe quedar directamente descartada si se tiene en cuenta el texto legal, puesto que en el artículo 23.5, que expresamente excluye del ámbito de la reducción la cesión del derecho de uso o de explotación, o de la transmisión, de marcas.

Una vez determinado el importe de la base imponible, es de aplicación el tipo de gravamen del 25% para la obtención de la cuota íntegra⁵⁶. A la misma, deberá

⁵⁴ Entendemos que, a parte de la mera descripción del objeto social de la filial, la matriz es la encargada de efectuar el proceso de contratación derivado de la intermediación en el arrendamiento de vivienda turística, puesto que la misma procede a recabar todas las comisiones derivadas de proporcionar dicho servicio de intermediación con los correspondientes sistemas de pago, atención al cliente y políticas de regulación de las transacciones arriba explicitados, así como la filial posee una pequeña infraestructura de servicio que resulta incapaz de gestionar el global de las transacciones que Airbnb controla a escala mundial.

⁵⁵ ALONSO GONZÁLEZ, Luís Manuel, COLLADO YURRITA, Miguel Ángel et al., “Manual de Derecho Tributario: Parte Especial”, cit., págs. 187-188.

⁵⁶ Es de aplicación el tipo de gravamen general al no encontrarnos en ninguno de los supuestos de aplicación de tipos reducidos del art. 29 LIS.

estudiarse la aplicabilidad de bonificaciones o deducciones. De este modo, en primer lugar, en sus eventuales relaciones con otras personas jurídicas, Airbnb Marketing Services S.L. vendrá obligada a practicar retenciones e ingresos a cuenta, dependiendo de si son rentas retribuidas en especie o de forma dineraria, respectivamente. Estos extremos deberán figurar en el correspondiente modelo del IS siendo objeto de deducción⁵⁷, ya que, en este caso, la compañía viene a colaborar con la recaudación tributaria y son datos a contrastar por la Administración para comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales por los otros sujetos obligados que se relacionan con la filial de Airbnb.

Además, debido a la actividad promocional que desarrolla la filial, es especialmente interesante aquí mencionar la posibilidad que ofrece la Ley reguladora del Impuesto de Sociedades (LIS), en su artículo 15 e), respecto de la no deducibilidad de los donativos y liberalidades. No obstante, el mismo precepto afirma que no se entenderán como tales los gastos por atenciones a clientes o proveedores, así como los realizados para promocionar, directa o indirectamente, la prestación de servicios, ni los que se hallen correlacionados con los ingresos. No obstante, la aplicación de dicha deducción está sometida a ciertas condiciones como la no superación del importe deducido del límite del 1% del INCN del periodo impositivo, y la exigencia por parte de la jurisprudencia de la acreditación documental (con indicación del importe y el motivo) de dichos gastos⁵⁸.

Por otro lado, aunque hemos podido apreciar que nos hallamos ante una filial que cuenta con un número de empleados reducido, podría plantearse de forma hipotética la conveniencia de la creación de algún otro puesto de trabajo o la contratación de algún trabajador con discapacidad, ya que son actuaciones incentivadas por el Ordenamiento tributario. En el primer caso, por la contratación de un trabajador menor de 30 años de forma indefinida es posible deducirse

⁵⁷ Deberán restarse de la cuota íntegra, según lo previsto en el art. 41 LIS.

⁵⁸ ÁLAMO CERRILLO, Raquel, “La importancia del sector turístico y una fiscalidad adecuada al mismo”, *Crónica Tributaria*, nº 160 (diciembre 2016), págs. 16-17.

3.000 de la cuota íntegra o bien si se contrata indefinidamente a un trabajador que lleve 3 meses desempleado podrá deducirse el 50% del menor de los importes de prestación por desempleo que el trabajador tuviere derecho a percibir o bien 12 meses de dicha prestación (art. 37 LIS). En el segundo caso, si es un trabajador con una discapacidad de entre el 33 y el 65% se permite deducirse 9.000 euros mientras que si es igual o superior al 65% la deducción alcanza los 12.000 euros (art. 38 LIS).⁵⁹

Asimismo, el régimen del IS en nuestro Estado se configura de tal manera que se obliga a las entidades obligadas a hacer frente a una serie de pagos fraccionados (a ingresar en los meses de abril, octubre y diciembre), que suponen un adelanto de la futura obligación que se devengará el último día del periodo impositivo⁶⁰. De esta forma, el importe consignado como pago fraccionado vendrá a descontarse de la cuota líquida computada de tal forma que puede resultar una cantidad a pagar (si el importe de la deuda tributaria es positivo al no cubrirse la totalidad de la misma vía pagos fraccionados), o bien a devolver, caso de que los pagos fraccionados superen a la deuda tributaria y se genere así una obligación de devolución para Hacienda (pudiéndose generar intereses de demora a favor de la sociedad en caso de incumplimiento).

Desde el punto de vista de los obligados tributarios, es preciso apuntar que el régimen general establecido por la Ley General Tributaria (LGT) en cuanto a responsabilidad de los administradores de hecho o de derecho de personas jurídicas es aplicable aquí. Así, en caso de que la filial de Airbnb cometa algún tipo de infracción tributaria ante la Administración española y se demuestre que sus administradores han actuado de forma negligente al no evitar impago de deuda tributaria o al no asegurar el pago de la misma, éstos vendrán a responder de forma subsidiaria. Lo mismo ocurrirá en el caso de que la infracción consista en

⁵⁹ Cabe recordar que el límite máximo de importe a deducir alcanza el 25% de la cuota íntegra (art. 39 LIS).

⁶⁰ Art. 28 LIS.

una incorrecta repercusión de IVA o retención de importes a cuenta de IS o IRPF, según los casos, a terceros.⁶¹

Finalmente, hemos de ser conscientes que la organización de Airbnb como grupo multinacional es completamente lícita a la luz de la normativa legal, en cuanto nos hallamos ante un supuesto que se enmarcaría dentro del fenómeno de la “economía de opción”. Así, es una práctica muy común que lo que busca es maximizar las ventajas y beneficios que proporcionan las distintas normativas fiscales de los Estados⁶², de tal manera que se articula la estructura matriz-filiales con la finalidad de conseguir un ahorro fiscal en el conjunto. Para ello, es preciso analizar los distintos sistemas tributarios y situar cada componente del grupo allí donde más convenga a los intereses de la empresa. La consecuencia de esto a nivel práctico es que la filial española deberá respetar el sistema de precios de transferencia u operaciones vinculadas determinado por la normativa del IS, cuya finalidad es asegurar que las transacciones entre partes vinculadas se lleven a cabo con precios equiparables a los de mercado, de tal forma que no se distorsionen las condiciones de competencia y que no se consiga que una de las partes declare más o menos ingresos (con las correspondientes ventajas que desde la perspectiva fiscal ello puede tener) de tal manera que se lesionen los intereses de la Administración⁶³. Esto es de aplicación porque, en primer lugar, y atendiendo a lo que el artículo 18.2 LIS determina, son partes vinculadas, entre otras, dos entidades que pertenezcan a un grupo. En segundo lugar, en el primer apartado del citado precepto, se afirma que dichas operaciones se valorarán por su valor de mercado, entendiéndose aquél como el que se habría acordado por personas o entidades independientes en condiciones que respeten el principio de

⁶¹ Art. 53 LGT.

⁶² PIRES, Mario, “Evasión, Elusión y Economía de Opción en el Ámbito Tributario” [consultado a fecha de 17/12/2016] <[http://www.ideprocop.com/cur-sos/EVASI+%C3%B4N,%20ELUSI+%C3%B4N%20Y%20ECONOM+%C3%ACA%20DE%20OPCI+%C3%B4N.%20Mario%20Pires%20\[Modo%20de%20compatibilidad\].pdf](http://www.ideprocop.com/cur-sos/EVASI+%C3%B4N,%20ELUSI+%C3%B4N%20Y%20ECONOM+%C3%ACA%20DE%20OPCI+%C3%B4N.%20Mario%20Pires%20[Modo%20de%20compatibilidad].pdf)> pág. 28.

⁶³ CALVO ORTEGA, Rafael, “Curso de Derecho financiero. Derecho Tributario (Parte General)”, 19ª ed., Civitas (2015), pág. 456.

libre competencia. Ello precisará que por parte de las partes vinculadas se tome en consideración una de ellas⁶⁴ y se lleve a cabo un proceso de búsqueda de transacciones comparables entre empresas independientes. A los resultados del mismo, se les podrá aplicar una cualquiera de los métodos de determinación de precios de transferencia legalmente aceptados⁶⁵, aportando toda la documentación acreditativa a la Administración tributaria.

Una vez analizada la tributación vía IS en base a la normativa actual, es interesante plantear algunas alternativas. Apreciamos como Airbnb tributa sus principales ingresos en otro país, claramente por razones de economía fiscal. Habida cuenta que, en el Estado español, tal y como se ha puntualizado antes, no existe un régimen específico fiscal regulador de las actividades de hostelería y turísticas, podría resultar adecuado teniendo en cuenta lo crucial que es el turismo para la economía española el establecimiento de un sistema impositivo que incentivara a las empresas radicadas en el sector a tributar en nuestro país el montante total de sus ingresos. Esto pasaría por establecer algún tipo reducido o establecer ciertas deducciones al tipo general que resultaran en una tributación más baja para este tipo de actividades. No obstante, deberían realizarse los estudios pertinentes para averiguar la rentabilidad real que se podría generar, ya que se podría generar un efecto positivo basado en una mayor actividad del sector turístico, una eventual bajada en los precios al hacer frente a una menor presión fiscal que generaría, a su vez, una mayor competitividad del mercado a nivel internacional y un incremento de la demanda de servicios turísticos en el Estado español.

Asimismo, en el hipotético caso de que la matriz tributara en España⁶⁶, resultaría útil el establecimiento de la obligación de presentar anualmente, junto con la

⁶⁴ La denominada, en términos anglosajones, como *tested party*.

⁶⁵ Art. 18.4 LIS.

⁶⁶ A efectos de IS no tributa puesto que no es entidad residente fiscal en el Estado español a los efectos del art. 7 LIS, sino que, como hemos apreciado, su residencia fiscal se encuentra sita en Irlanda.

declaración de IS correspondiente, un registro detallado de las transacciones realizadas a través de la plataforma relativas a inmuebles situados en el Estado español (lo cual no revestiría gran complejidad habida cuenta de la posibilidad de establecer un *software* que permita anotar de forma automática y telemática a medida que se realizaran operaciones). Esto sería de gran utilidad para la Administración, que podría contrastar posteriormente a efectos de conocer si los anfitriones habrían declarado los correspondientes ingresos en sus respectivas autoliquidaciones de IRPF.⁶⁷

Impuesto sobre Actividades Económicas

Como claramente se aprecia, Airbnb desarrolla una actividad económica⁶⁸, de tal forma que es preciso plantearse la tributación de la misma a través del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE). Se trata de un impuesto de naturaleza directa y real, siendo obligatorio para todas las Haciendas Locales.

Teniendo como premisa lo anterior, nos hallamos ante una figura impositiva que ha despertado gran debate doctrinal respecto de dos cuestiones relevantes. En primer lugar, respecto a la configuración del sujeto pasivo, definido por el artículo 83 como “las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 LGT siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible”. Por lo tanto, nos hallamos ante una importante variabilidad de sujetos, pero, a la práctica, vienen a contribuir únicamente una parte de ellos al configurarse amplios supuestos de exención en el precepto anterior. De este modo, es posible afirmar que, debido a que las personas físicas quedan exentas, el anfitrión (siempre que reúna dicha condición) queda exonerado del pago del presente tributo. Además, las personas jurídicas cuya cifra de negocios sea inferior a un millón de euros, así como las que inicien

⁶⁷ Como se ha apuntado anteriormente, Airbnb ya ha accedido a colaborar con Administraciones tributarias de distintos Estados para la recaudación de las tasas turísticas.

⁶⁸ El art. 5 LIS define “actividad económica” como “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.”

su actividad durante los dos primeros años de la misma, quedarán plenamente exentas del pago del tributo. Por tanto, nos hallamos ante dos supuestos en los que existe sujeción, pero rige exención del pago sobre los mismos.⁶⁹

En segundo lugar, el IAE ha sido criticado por algunos sectores doctrinales en el sentido de que se argumenta que no se grava realmente ningún índice de capacidad económica (puesto que una empresa cabe la posibilidad de que no obtenga rendimiento alguno o, incluso, que experimente pérdidas), sino el mero hecho de desempeñar una actividad productiva o de prestación de servicios⁷⁰. No obstante, la jurisprudencia constitucional⁷¹ ha afirmado que se trata del gravamen de una “riqueza potencial”, puesto que ningún sujeto inicia una actividad económica con expectativas de no obtención de rentabilidad. Asimismo, la posterior reforma de 2002 que procedió a introducir un límite inferior exento de tributación también resultó discutida puesto que se consideraba que se producía una violación del principio de igualdad tributaria ya que se consideró que aquellas empresas cuya cifra de negocios superase el millón de euros debían tributar, aunque no obtuvieran beneficios, así como personas físicas pudieran llegar a obtener dicha cuantía o más no sufragando bajo ningún concepto el impuesto.⁷²

De este modo, para conocer en qué medida se va a venir a tributar por este impuesto, se precisa tomar el importe neto de la cifra de negocios (INCN) relativo a dos años previos al periodo impositivo de que se trate⁷³. A su vez, la Ley determina diferentes tipologías de tarifas dependiendo de la extensión territorial

⁶⁹ No obstante, según el Tribunal Supremo, en su sentencia de 9 de marzo de 2011, el establecimiento de exenciones no puede considerarse como lesión del principio de igualdad, cuando resulta, (...), que lo que se pretende es favorecer el interés de los pequeños productores, (...), al tener una menor capacidad económica, estableciendo una línea de separación que no resulta arbitraria ni irracional”.

⁷¹ Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo.

⁷² Una recopilación y análisis interesante de las críticas y justificaciones alrededor del IAE es el llevado a cabo por el antiguo magistrado del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en ARAGONÉS BELTRÁN, Emilio, “Problemas destacados del IAE”, *Serie Claves del Gobierno Local*, nº 4 (2005), págs. 155-240.

⁷³ En la documentación anexa se acredita que la filial española de Airbnb posee una cifra de negocios superior al millón de euros, de tal forma que viene obligada al pago del IAE.

que escoja la compañía para ejercer su actividad. En el caso que nos hallamos tratando, evidentemente se trata de una actividad de ámbito nacional, habiendo de abonar Airbnb la correspondiente cuota dentro de la categoría en la que se encuentra ínsita.

No obstante, la tarifa concreta aplicable puede estar expresada de diferentes formas dependiendo de la modalidad de actividad, así como se le deben aplicar una serie de cálculos para hallar finalmente el importe a abonar a la Administración tributaria. Así, en el caso concreto de Airbnb, la actividad de la empresa es clasificada dentro de la categoría “7311 - Agencias de publicidad” de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE 2009)⁷⁴, por lo que, atendiendo a la normativa del IAE, se encontraría dentro del grupo 844 “Servicios de publicidad, relaciones públicas y similares”. Por otro lado, a modo de apunte, en el hipotético caso que fuera la matriz la que tributase en el Estado español, debería darse de alta en el epígrafe 686 “Explotación de apartamentos privados a través de agencia o empresa organizada”, puesto que sería una actividad de intermediación catalogada como empresarial (no profesional)⁷⁵.

Finalmente, notamos que la cuota del impuesto puede ser deducida de la base imponible del IS, lo que neutraliza una posible sobreimposición⁷⁶.

⁷⁴ Dato extraído de la información contable y financiera relativa a la filial obtenida de la base de datos INFORMA y que se encuentra adjuntada como Anexo al final de este trabajo.

⁷⁵ Consulta Vinculante de la DGT, de 19 de enero de 2006 (ref. V0110-06)

⁷⁶ Sentencia del TSJ Cataluña de 9 de octubre de 1996.

Impuesto sobre el Valor Añadido⁷⁷

Como se ha dicho, Airbnb, proporciona una serie de servicios a los anfitriones y huéspedes que hacen uso de su plataforma, a los cuales les cobra una determinada comisión o tarifa de servicio. Sin embargo, con carácter previo hay que tener en consideración que la operación debe cumplir una serie de requisitos para que se encuentre sujeta al IVA español. Podemos desglosar los mismos a partir del texto del artículo 4.1 LIVA, siendo los siguientes:

- Entrega de bienes o prestación de servicios realizada en el ámbito espacial del Impuesto. Esto es, el territorio de la Península y las Islas Baleares. Respecto de este requisito habrá que remitirse a las reglas de localización que el propio texto legal establece para conocer qué tipo de entregas de bienes o prestaciones de servicios deben entenderse comprendidas en el ámbito espacial del IVA, atendiendo a la naturaleza o características de las mismas.
- Que la operación sea llevada a cabo por un empresario o profesional, procediéndose a analizar dicho concepto en el artículo 5 de la norma.
- Que sea una operación realizada a título oneroso en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, con independencia de su carácter habitual u ocasional.

De este modo, se procede a analizar el cumplimiento de cada uno de los requisitos para entender si la intermediación efectuada por Airbnb frente a huéspedes y anfitriones es merecedora de su calificación como operación sujeta a IVA. Así, en primer lugar, cabe afirmar su naturaleza como prestación de servicios, lo que necesariamente nos lleva a diferenciar si se trata de una operación interna o intracomunitaria. Al respecto, la normativa española del IVA contempla la

⁷⁷ En este apartado vamos a proceder a centrarnos en la actividad desarrollada por Airbnb Inc., siendo evidente que la filial también deberá facturar con IVA (en términos generales, repercutir el IVA que anteriormente haya podido soportar) por aquellos servicios que eventualmente preste a terceros.

intermediación en arrendamientos como la prestación de un servicio, caso que se recoge en el artículo 11.2.15⁷⁸. Asimismo, la prestación de servicios es definida de forma negativa en el primer apartado del mencionado precepto ya que se afirma que nos encontramos la misma como “toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.” De este modo, es posible apreciar que el resto de operaciones que no se entienden como prestaciones de servicios se encuentran relacionadas con bienes, siendo claro que la actividad de Airbnb no se basa en proporcionar bienes sino en efectuar servicios de intermediación para la formalización de arrendamiento de vivienda turística. Además, no se contempla expresamente en la Ley la figura de la “prestación intracomunitaria de servicios”, de tal manera que se regulará por las normas genéricas relativas a prestaciones de servicios⁷⁹.

Una vez afirmada la naturaleza de prestación de servicio, nos lleva a plantearnos qué tipo de mediación (actuación en nombre propio o por cuenta ajena) es la que lleva Airbnb a cabo. Concretamente una reciente consulta de la DGT⁸⁰ trata un supuesto muy semejante al que aquí estudiamos, afirmando que lo determinante es observar “si los arrendadores mantienen una comunicación y relación directa con los arrendatarios, son quienes fijan las reglas y condiciones de la prestación del servicio de arrendamiento y quienes ordenan la forma de hacer efectivo el cobro de la contraprestación y reciben la misma, o si por el contrario, es la consultante quien establece las condiciones del servicio, tiene conocimiento y relación directa con los arrendatarios y recibe el cobro de la contraprestación.

⁷⁸ Art. 11.2.15º: “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.”

⁷⁹ Independientemente de que el hecho de que los servicios que se efectúen de forma intracomunitaria comporte el cumplimiento de ciertas obligaciones formales como la inscripción en el Registro de Operadores Intracomunitarios (ROI), la mención en la factura con IVA de su condición de operación intracomunitaria, entre otras.

⁸⁰ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, de 2 de marzo de 2016 (ref. V0829-16)

En el primer caso, se considerará que la consultante actúa en nombre y por cuenta de los clientes prestando un servicio de mediación, siendo los arrendadores los que prestarían directamente a los arrendatarios el servicio de arrendamiento propiamente dicho. En el segundo de los casos, la consultante prestaría los servicios de arrendamiento en nombre propio a los arrendatarios a la vez que sería la destinataria de los servicios de arrendamiento prestados por el titular de los apartamentos turísticos.” En el caso de Airbnb, consideramos que nos encontramos más cercanos al primer escenario, aunque la empresa sea quien proporcione el sistema de pago y sea la responsable de transferir el montante del alquiler al anfitrión⁸¹. Esto es porque, en todo momento, la misma plataforma es la que facilita el contacto directo entre anfitrión y huésped, así como da libertad al primero para el establecimiento de las “Reglas de la Casa” que estime convenientes.

En tercer lugar, siguiendo con el análisis del primer requisito, hemos de hacer alusión a las normas de localización. Así, nos encontramos con una prestación de servicios de una empresa a personas físicas (*Business to Consumer*, B2C), de tal manera que *a priori*, según la regla general del artículo 69.1.2º LIVA, tributaría en el lugar en el que el prestador de servicios tuviera su domicilio o sede habitual. No obstante, se trata de una operación enmarcada dentro de la regla especial del artículo 70.1.1º, al ser servicios relacionados con inmuebles⁸². Es posible argumentar lo anterior porque, en el caso de la intermediación realizada en las operaciones de arrendamiento por Airbnb, el inmueble es “un elemento central e indispensable de la operación”⁸³ ya que, de no haberlo, no habría nada que arrendar y por lo que intermediar. Es interesante traer de nuevo a colación

⁸¹ Cabe recordar que el sistema de pago es el medio por el que Airbnb hace efectivo el cobro de sus comisiones de servicio, así que su finalidad no es tanto transferir el cobro de los alquileres de arrendatarios a arrendadores sino obtener a través del mismo sus principales ingresos.

⁸² Su inclusión es producto de la Directiva 2008/8/CE, que se entiende que los servicios de alojamiento son prestados en el lugar donde esté situado el inmueble donde se produce dicho alojamiento. PÉREZ ROYO, Fernando (Dir.) et al., “Curso de Derecho tributario: Parte especial”, 9ª ed., Tecnos (2015), pág. 956.

⁸³ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, de 1 de octubre de 2012 (ref. V1913-12)

la consulta de la DGT anteriormente citada, puesto que también analiza la tributación por IVA desde la perspectiva de servicios vinculados con inmuebles. Así, se determina, evocando a su vez la jurisprudencia del TJUE⁸⁴ que trata esta norma especial, 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. Por el contrario, la intermediación en la prestación de servicios de alojamiento, cuando el mediador actúa en nombre y por cuenta del cliente y siempre que se trate de mediación en servicios de alojamiento hotelero o equivalentes, no constituye un servicio relacionado con bienes inmuebles a los que se refiere el artículo 70.uno.1º de la Ley del Impuesto, sin perjuicio que la operación sobre la que se realiza la mediación si lo sea”. En este sentido, la misma consulta especifica que por “servicios de alojamiento hotelero o equivalentes” debemos entender el arrendamiento de viviendas cuando se presten por el arrendador, empresario profesional, los servicios propios de la industria hotelera.

Precisamente este extremo tiene vital importancia en el tratamiento del IVA del tipo de operaciones que aquí tratamos, por lo que vamos a aclarar qué se entiende por tales servicios. Son diversas las consultas de la DGT⁸⁵ que definen el concepto de “servicios complementarios propios de la industria hotelera”. En particular, se consideran, entre otros, los siguientes servicios:

- Servicio de limpieza del interior del apartamento prestado con periodicidad semanal.
- Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado con periodicidad semanal.

⁸⁴ Sentencia Heger Rudi GMBH (Asunto 166/05)

⁸⁵ Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, de 24 de septiembre de 2014 (ref. V2504-14); de 24 de octubre de 2013 (ref. V3154-13); y de 23 de noviembre de 2005 (ref. V1213-05).

- Recepción y atención permanente y continuada del cliente en un espacio destinado al efecto.
- Servicios de lavandería, custodia de maletas, restauración.

A sensu contrario, no se puede reputar como tales servicios los detallados a continuación:

- Servicio de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario.
- Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario, así como de la urbanización en que está situado.
- Servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio.
- Servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos.

Así, se trata de un estudio casuístico de cada transacción concreta entre anfitrión y huésped, aunque la mayoría de arrendamientos ofertados a través de Airbnb se acercan más a los que no proporcionan los citados servicios complementarios.

Pasando a abordar el segundo de los requisitos para que una operación se entienda gravada por IVA, se considera empresario, en la letra c) del apartado primero del artículo 5 LIVA, a las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario. De este modo, nos hallamos ante una presunción *iuris tantum*, que en nuestro caso se corresponde con la realidad por ser Airbnb Inc. una compañía que de forma efectiva presta servicios a millones de usuarios en todo el globo.

Finalmente, en relación con el primer requisito es evidente que Airbnb realiza sus servicios en el marco de su actividad empresarial, ya que los lleva a cabo frente a los usuarios de su plataforma y éstos por su naturaleza se enmarcan

dentro de su objeto social como entidad intermediadora en la formalización de arrendamientos de vivienda turística.

Una vez abordado el asunto relativo al cumplimiento de los requisitos, en cuanto a la determinación de la base imponible, en términos generales se basa en el importe total de la contraprestación derivada de la operación⁸⁶. En concreto, como ya se apuntó en la Parte Primera de este trabajo, Airbnb carga una tarifa de servicio tanto a anfitriones como huéspedes, la cual, a su vez, está determinada por un cierto porcentaje aplicado al subtotal del importe de la reserva antes de impuestos. En consecuencia, la operación tributará en España, siendo de aplicación el tipo general del IVA del 21%. Asimismo, el devengo del impuesto se producirá en el momento en que se preste, ejecute o efectúe el servicio⁸⁷.

Hemos de precisar que, ante todo, es sujeto pasivo Airbnb como prestador del servicio. Además, al efectuarse éstos a consumidores finales, no existe obligación de repercusión por parte de los últimos del IVA soportado. A lo que sí se encuentra obligada la compañía es a cumplir con el conjunto de obligaciones materiales y formales contenidas en el artículo 164 LIVA, destacando la solicitud del NIF, la emisión de declaraciones relativas al inicio, modificación y cese de la actividad, llevanza de contabilidad y registros, presentación de autoliquidaciones correspondientes a cada periodo, entre otras.

Dado que Airbnb tiene un soporte básicamente digital y dispone de oficinas físicas para tareas relacionadas con servicios prestados a la empresa (promoción, administración, etc.), no dispone de un inventario importante de bienes de inversión que tengan relevancia a efectos de la aplicación de la deducción correspondiente por las cuotas soportadas en su adquisición a la hora de realizar sus autoliquidaciones. No obstante, tiene derecho a deducirse para el cálculo de

⁸⁶ ALONSO GONZÁLEZ, Luís Manuel, COLLADO YURRITA, Miguel Ángel et al., “Manual de Derecho Tributario: Parte Especial”, cit., pág. 432.

⁸⁷ ALONSO GONZÁLEZ, Luís Manuel, COLLADO YURRITA, Miguel Ángel et al., “Manual de Derecho Tributario: Parte Especial”, cit., pág. 431.

su deuda tributaria las cuotas de IVA que eventualmente haya podido soportar siempre que se cumplan las condiciones subjetivas, objetivas, temporales y formales establecidas por la LIVA⁸⁸.

Finalmente, en este punto, otro aspecto a destacar es la configuración en este tributo de supuestos de responsabilidad en la persona del destinatario de la prestación de servicios. Aquí únicamente sería plausible la segunda opción por la que se le cobre un precio anómalo⁸⁹ del que pueda entender que no se le ha repercutido el IVA de forma correcta por parte de Airbnb.⁹⁰

Impuesto sobre pernoctaciones o Tasa turística⁹¹

Se apunta brevemente que, como consecuencia de los compromisos de colaboración asumidos por Airbnb frente a las Administraciones tributarias de los distintos territorios donde desarrolla su actividad, se recauda a través del sistema de pago *online* el importe de dicho tributo indirecto. Así, se grava el consumo que los turistas hacen del servicio prestado por los establecimientos turísticos, en particular, de las viviendas alquiladas con finalidad turísticas.

Al respecto, cabe puntualizar que la denominación popular como “tasa” es errónea, puesto que la tasa es otra categoría de tributo cuyo fundamento es distinto al del impuesto. Así, según el artículo 2.2.a) LGT, “Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de

⁸⁸ Artículos 93 y ss. LIVA.

⁸⁹ CALVO ORTEGA, Rafael, “Curso de Derecho financiero. Derecho Tributario (Parte General)”, cit., pág. 498, advierte que nos hallamos ante un supuesto de responsabilidad discutible, ya que se apoya en conceptos indeterminados como “razonable” o “anómalo”.

⁹⁰ Artículos 87.1 y 87.5 LIVA.

⁹¹ Se incluye dicho tributo en este apartado ya que, aún proceder su aplicación de la circunstancia del alojamiento de un turista en el inmueble de una persona que ofrece una vivienda de forma turística, es fundamental aquí el papel que realiza la plataforma intermediaria que, al fin y al cabo, es la que termina por asumir un papel activo en la recaudación impositiva frente al contribuyente.

actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”, pudiendo palmariamente apreciar que nos hallamos en puridad frente a un impuesto que grava un cierto índice de capacidad económica (en este caso, el consumo de servicios de establecimientos turísticos), y no ante un supuesto de disfrute privativo o especial del dominio público o ante de recepción obligatoria por el contribuyente de parte de la Administración de un servicio concreto.

Tal y como apuntamos al inicio del presente estudio, dicho impuesto actualmente es aplicable únicamente en Cataluña, estableciéndose la cuota del tributo en base a una tarifa que especifica diferentes tipos de gravamen habida cuenta del número de pernoctaciones realizadas, así como de la categoría de establecimiento turístico⁹², determinándose normalmente un importe máximo de días de estancia gravados⁹³. No obstante, apuntar que en enero de 2016 se aprobó un Proyecto de Ley por el gobierno balear para la reimplantación de este tipo de tasa. Así, nos hallamos ante una nueva fórmula para grabar las actividades turísticas enmarcada dentro del contexto de la fiscalidad ecoturística, esto es, aquellas medidas fiscales destinadas específicamente al sector del turismo que pretenden que el mismo sea motor económico, pero con respeto al medio ambiente.⁹⁴

Por último, las críticas suscitadas en torno a la implantación de este tributo, en cuanto a que el mismo supondría una reducción del consumo turístico, han sido

⁹² Art. 107.3 de la Ley 5/2012 de la Generalidad de Cataluña relativa creadora del Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos.

⁹³ En algunos territorios se procede, simplemente, a imponer una cuota fija por turista, con independencia del número de noches de pernoctación. En el caso catalán, el art. 107.2 de la Ley 5/2012 determina como máximo siete unidades de estancia por persona.

⁹⁴ ÁLAMO CERRILLO, Raquel, “La importancia del sector turístico y una fiscalidad adecuada al mismo”, cit., pág. 31. Al respecto, la futura normativa balear plantea la creación de un Fondo para favorecer el turismo sostenible a partir de la recaudación del mencionado tributo.

confrontadas con los datos reales. Así, los datos oficiales de la Generalitat de Catalunya demuestran que el turismo no se ha visto resentido a partir de la exigibilidad del impuesto, procediéndose a reinvertir lo recaudado en la promoción turística de la comunidad, lo que puede ocasionar un efecto positivo en las cifras futuras⁹⁵.

3.2 RELACIÓN ENTRE HUÉSPED Y ANFITRIÓN

Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Este tributo personal, periódico y directo grava el conjunto de toda la renta percibida por la persona física que sea residente habitual en el Estado español⁹⁶, pudiendo tener ésta diferentes fuentes de origen. En este caso, se abre el debate de dónde encuadrar los ingresos procedentes de los alquileres obtenidos por el anfitrión/arrendador.

Esto nos lleva a considerar de nuevo a quién la Ley reputa empresario, ahora desde esta perspectiva de relaciones entre huésped y anfitrión. Cabe realizar aquí un inciso, puesto que Airbnb en sus Condiciones de Servicio⁹⁷, en ningún momento prohíbe que sea una persona jurídica la que se sitúe en cualquiera de los dos papeles⁹⁸, de tal forma que si nos hallamos que es una empresa la que procede a actuar como anfitriona hemos de tener claro que dichos ingresos deberá tributarlos vía IS, no IRPF. Así, según el artículo 5.1.a) LIVA serán consideradas empresarios “las personas o entidades que realicen las actividades

⁹⁵ ÁLAMO CERRILLO, Raquel, “La importancia del sector turístico y una fiscalidad adecuada al mismo”, cit., pág. 33.

⁹⁶ Según el art. 9 LIRPF, en términos generales, se considerará como tal quien haya permanecido más de 183 días del año natural en territorio español o quien tenga en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

⁹⁷ <<https://www.airbnb.es/terms>>

⁹⁸ Se afirma únicamente que “si acepta o está conforme con estos Términos en nombre de una empresa u otra persona jurídica, usted manifiesta y garantiza que está autorizado a obligar a dicha empresa o persona jurídica al cumplimiento de dichos Términos y que, en dicho caso, “usted” y “su(s)” harán referencia y se aplicarán a dicha empresa o persona jurídica.”

empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo”. El concepto de “actividad empresarial o profesional” se define, a su vez, en el apartado segundo del precepto de forma prácticamente idéntica a como la normativa del IS lo hacía en el ya citado artículo 5 LIS y como se lleva a cabo en el artículo 27.1 LIRPF⁹⁹. No obstante, es preciso tener en consideración el comentario que se realiza en el apartado segundo del último precepto citado, ya que para que el arrendamiento de vivienda se entienda actividad económica se precisa que se emplee una persona con contrato laboral a jornada completa.

De este modo, se puede concluir que los importes correspondientes a los alquileres se integrarían dentro de la categoría de rentas de actividades económicas únicamente en el caso de que se cumplan los requisitos en cuanto a empleabilidad de un sujeto para la ordenación de esa actividad¹⁰⁰, junto con el cumplimiento de los requisitos generales para la afectación de bienes a la actividad económica¹⁰¹. Además, únicamente sería posible el método de estimación directa simplificada puesto que se excluye expresamente para este tipo de actividad la estimación objetiva¹⁰²; y el sujeto se vería obligado a satisfacer pagos fraccionados trimestrales por los ingresos obtenidos de la actividad económica cuyas cuantías se fijarían en función del montante de éstos (excepto aquellos

⁹⁹ Art. 27.1 de la Ley reguladora del Impuesto de la Renta sobre las Personas Físicas (LIRPF): “1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.”

¹⁰⁰ La norma rige aquí con la finalidad de que se entienda que existe una mínima infraestructura organizativa para entender que se está llevado a cabo una actividad económica de cara al mercado.

¹⁰¹ Esto es, que sean necesarios para el ejercicio de la actividad económica de que se trate; que se encuentren debidamente inscritos en los libros o registros de bienes de llevanza obligatoria por los empresarios; y que se utilicen de forma exclusiva en el ejercicio de la actividad. PÉREZ ROYO, Fernando (Dir.) et al., “Curso de Derecho tributario: Parte especial”, cit., pág. 155.

¹⁰² Art. 28 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

sujetos que durante el año natural anterior sus ingresos totales hubieren sido objeto de retenciones o ingresos a cuenta en un porcentaje superior al 70%)¹⁰³.

Apuntar únicamente que en el caso de que nos hallemos ante anfitriones que actúan como empresarios, ya sea bajo la condición de persona física o jurídica, son individuos sujetos al IAE. Éstos, aún hallarse exentos del pago (en el caso de persona física siempre, mientras que para persona jurídica cuando su INCN sea menor de 1.000.000 euros), se encuentran obligados a presentar el modelo 036 o 037, según corresponda, cuando se den las circunstancias de alta y baja en el ejercicio de la actividad económica, así como modificación de datos fiscales.

Sin embargo, lo más normal es que los importes que, por todos los conceptos, reciban los anfitriones de los huéspedes se reputen como rendimientos del capital inmobiliario¹⁰⁴, constituyendo éstos la contraprestación económica derivada del cumplimiento de un contrato de arrendamiento. A su vez, el rendimiento neto se calculará deduciendo del rendimiento íntegro los gastos deducibles que procedan (intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del inmueble, gastos de conservación y reparación, tributos vinculados con el inmueble, cantidades devengadas por terceros por la prestación de servicios personales, gastos de formalización del contrato, importe de suministros, amortización del inmueble, entre otros)¹⁰⁵. De forma paralela, se procedería a contemplar la aplicabilidad de alguna reducción al rendimiento neto. En este caso, no se podrá aplicar la reducción del 60% a los rendimientos positivos obtenidos porque el alquiler no se destina a las necesidades de vivienda permanente del inquilino, sino que se trata de un alquiler cuya finalidad es eminentemente

¹⁰³ PÉREZ ROYO, Fernando (Dir.) et al., “Curso de Derecho tributario: Parte especial”, cit., pág. 333.

¹⁰⁴ RUBIO GUERRERO, Juan José, “La fiscalidad inmobiliaria en España: una panorámica”, *Economía de la vivienda en España*, nº 867 (Julio-Agosto 2012), pág. 92. Asimismo, deberá excluirse el IVA (si lo hubiera) de dichas cuantías.

¹⁰⁵ JIMÉNEZ NAVAS, M^a del Mar, “El régimen jurídico-fiscal del turismo en España”. Marzo 2012 [consultado a fecha de 16/12/2016] <http://www.aloj.us.es/ftf/investiga/Vjorna/V_jorna.pdf> pág. 457.

turística. Esta circunstancia ha llevado a que se produzcan “intentos de los contribuyentes por enmascarar el uso real de la vivienda para lograr mayores ventajas fiscales”¹⁰⁶.

Asimismo, al encontrarnos ante un tipo de alquiler cuya duración es limitada en el tiempo, se genera igualmente una imputación de renta¹⁰⁷ en aquellos periodos en que el inmueble se encuentra desocupado, puesto que se entiende que éstos ya no son generadores de rentas de capital inmobiliario. Así, con esta imputación de rentas se grava el simple hecho de que los inmuebles “estén a disposición de su propietario”¹⁰⁸. A estos efectos, deberá tomarse en consideración el valor catastral del inmueble, de tal manera que si se considera “revisado”¹⁰⁹, se aplicará un 1,1% sobre el mismo como valor a imputar, mientras que, si no lo está, el porcentaje a aplicar será del 2%¹¹⁰. De la misma forma, en este supuesto de imputación de rentas no será plausible la deducción de gasto alguno, al no generarse rendimiento durante el periodo en el que el inmueble se halla desocupado¹¹¹.

¹⁰⁶ JIMÉNEZ NAVAS, M^a del Mar, “El régimen jurídico-fiscal del turismo en España”, cit., pág. 447. En este sentido, también se deduce como primordial la tarea de colaboración entre plataforma colaborativa y Administración tributaria para evitar este tipo de prácticas que pretenden eludir el pago de parte de la obligación tributaria en relación con tributos como el IP e IRPF, principalmente.

¹⁰⁷ Según CALVO ORTEGA, Rafael, “Curso de Derecho financiero. Derecho Tributario (Parte General)”, cit., pág. 403, una imputación de renta no es un flujo efectivo de renta es una ficción jurídica, una presunción *iuris et de iure* de que un inmueble desocupado genera renta.

¹⁰⁸ Esta circunstancia, según RUBIO GUERRERO, Juan José, “La fiscalidad inmobiliaria en España: una panorámica”, cit., pág. 93; ha comportado que esta institución sea criticada desde el punto de vista doctrinal ya que, si el hecho imponible del IRPF es la manifestación de una renta generada por el sujeto pasivo, la tributación de un inmueble que en cierto momento no genera renta alguna puede considerarse en cierto modo contraria al principio de capacidad económica. No obstante, son razones extrafiscales las que eventualmente validarían la existencia de tal imputación, puesto que lo que se pretende es incentivar el alquiler de viviendas desocupadas.

¹⁰⁹ El valor catastral de un inmueble se considera que ha sido revisado cuando los valores fijados en el procedimiento de valoración catastral colectiva hayan entrado en vigor en el periodo impositivo o en los 10 periodos impositivos anteriores.

¹¹⁰ Art. 85 LIRPF.

¹¹¹ JIMÉNEZ NAVAS, M^a del Mar, “El régimen jurídico-fiscal del turismo en España”, cit., pág. 457.

Por último, no hemos de olvidar la existencia de unos mínimos de renta exentos de tributación. Así, estarán exentos de declarar los contribuyentes que sólo hayan obtenido ingresos del trabajo, del capital, de actividades económicas y ganancias patrimoniales cuando la suma de todas no supere los 1.000 euros y las pérdidas patrimoniales no excedan de 500 euros¹¹². Sin embargo, las rentas obtenibles a través del ofrecimiento de viviendas para alquilar a turistas pueden ser tan elevadas que hay sujetos que su principal fuente de renta son dichos rendimientos inmobiliarios. Por lo que se puede concluir que, so pena de situarse por debajo del mínimo establecido, la obtención de renta a través de arrendamientos a través de Airbnb es más que susceptible de ser manifestación de capacidad económica objeto de tributación.¹¹³

Impuesto sobre el Valor Añadido

Para abordar la parte última de este apartado, vamos a tratar en qué supuestos podemos afirmar que concurre el supuesto de hecho del IVA y en cuáles se aplica el impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, concretamente en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO).¹¹⁴ Del propio texto legal, la circunstancia que permite discernir entre ambas situaciones se encuentra en la concurrencia de determinados servicios junto con la vivienda arrendada¹¹⁵. De este modo, nos encontramos con operaciones sujetas pero que, según la tipología de arrendamiento de que se trate,

¹¹² Art. 96.2 LIRPF.

¹¹³ El 30% de los ingresos percibidos por Airbnb proceden de anfitriones denominados como “full-time”, esto es, dedicados en exclusiva a arrendar turísticamente sus inmuebles. NEXT CITY, “Hotel Industry Finds Airbnb Trend “Alarming””. Enero 2016 [consultado a fecha de 07/11/2016] <<https://nextcity.org/daily/entry/airbnb-study-full-time-hosts-revenue>>

¹¹⁴ Son tributos incompatibles entre sí, algo que se desprende del art. 4.4 LIVA.

¹¹⁵ El art. 20.1.23º.b).e)’ recoge que no se encontrarán amparados por la exención en IVA “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”.

pueden estar o no exentas del pago de IVA¹¹⁶. Por tanto, será necesario dilucidar si nos encontramos con un arrendamiento de vivienda turística acompañado de la prestación de “servicios complementarios propios de la industria hotelera” o, por el contrario, se incluyen ciertos servicios pero que no pueden ser catalogados como tales. En este sentido, nos remitimos a la explicación doctrinal de tal concepto explicada anteriormente en relación con el IVA devengado en las relaciones Airbnb/huésped-anfitrión. No obstante, es preciso notar aquí que este extremo presenta importantes dificultades a nivel probatorio, aun considerando la jurisprudencia imprescindible que se compruebe que el arrendatario se obliga a prestar tal tipo de servicios, debiéndose manifestar dicho compromiso en el contrato de arrendamiento¹¹⁷.

En segundo lugar, respecto de la concurrencia de IVA en las relaciones entre anfitrión y huésped cabe abordar otro aspecto, esto es, el estudio del concepto de empresario que se recoge en el artículo 5.1 LIVA. En concreto, en su apartado c) es donde se contempla nuestro caso, considerándose como empresarios “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”. Ante todo, ya hemos denotado anteriormente la gran libertad de actuación que Airbnb proporciona a sus usuarios, siendo indiferente para la firma que los mismos actúen o no en calidad de profesionales o empresarios. Por lo tanto, a efectos de IVA, lo determinante será observar cuando el anfitrión proporcione los servicios complementarios propios de la industria hotelera. Esto es porque el requisito que rige a efectos de IS sobre cuándo

¹¹⁶ Si la vivienda se alquila amueblada, la exención se extiende también a los bienes muebles incluidos en la misma. PÉREZ ROYO, Fernando (Dir.) et al., “Curso de Derecho tributario: Parte especial”, cit., pág. 766.

¹¹⁷ Resolución TEAC de 24 de octubre de 2001.

se entiende que el arrendamiento de inmuebles es considerado actividad económica, relativo a la condición del empleado con contrato laboral y a jornada completa, la doctrina ha considerado que no es aplicable a efectos de IVA¹¹⁸.

De este modo, cuando se cumplan las referidas condiciones, el anfitrión estará obligado a emitir facturas con IVA, a repercutir los importes de IVA correspondientes, así como a hacer frente a la obligación de presentar las autoliquidaciones trimestrales y anuales del impuesto. No hay que olvidar lo ampliamente dado en la práctica es la actuación de los arrendadores en su condición de particulares, no profesionales, aunque, de hallarnos en el supuesto descrito, el anfitrión podrá deducirse el 100% de las cuotas soportadas de IVA con ocasión de la adquisición del inmueble.

Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas

Tal y como apuntamos más arriba, siempre que se considere que la actividad de arrendamiento desarrollada por el anfitrión no puede catalogarse como actividad económica podemos afirmar que la misma se encuentra sometida al TPO. En caso contrario, ya hemos apreciado que se produciría el hecho imponible del IVA.

La incompatibilidad entre IVA y TPO se establece en el mismo texto normativo del tributo que tratamos, afirmándose en el artículo 7.5 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (LITPAJD) lo siguiente: “No estarán sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas», regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como

¹¹⁸ ARGENTE ÁLVAREZ, Javier, ARVERAS ALONSO, Carlos, et al., “Guía del impuesto sobre la renta de las personas físicas”, 3ª ed., CISS (Grupo Wolters Kluwer) (2007), pág. 452.

la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido.” Por lo tanto, aquí se remarca la idea de que el arrendamiento de inmuebles es una operación sujeta a IVA pero que, en el caso de hallarse exenta del mismo, con carácter supletorio se gravará por TPO¹¹⁹.

En este tributo, nos encontramos que genéricamente se contempla como sujeto pasivo el beneficiario de la transmisión. Como esta denominación puede resultar muy vaga, en el artículo 8 LITPAJD se contempla un listado de los mismos atendiendo al tipo de operación que se trate. En concreto, en caso de formalización de un contrato de arrendamiento, el sujeto pasivo será el arrendatario o turista que viene a alquilar una habitación o vivienda¹²⁰. A su vez, la norma articula diversos sujetos responsables¹²¹, interesando aquí el supuesto en que se considera responsable al arrendador que recibido el primer plazo de renta no ha exigido al arrendatario justificación del pago del tributo.

Por otro lado, para el cálculo de la base imponible, se debería tomar la cantidad total a satisfacerse por todo el periodo de duración del contrato¹²². A la misma se le tendrá que aplicar (sin practicar ninguna reducción) el tipo de gravamen que determine la CCAA donde se haya formalizado el acuerdo¹²³.

Por tanto, el hecho imponible del tributo claramente se cumple, siendo algo distinto que la Administración tributaria se dedique o no a controlar su

¹¹⁹ ALONSO GONZÁLEZ, Luís Manuel, COLLADO YURRITA, Miguel Ángel et al., “Manual de Derecho Tributario: Parte Especial”, cit., pág. 364.

¹²⁰ Art. 8.f) LITPAJD.

¹²¹ Art. 9 LITPAJD.

¹²² RUBIO GUERRERO, Juan José, “La fiscalidad inmobiliaria en España: una panorámica”, cit., pág. 104.

¹²³ Para el supuesto de ausencia de regulación autonómica, se aplicarán los tipos de gravamen previstos en el art. 11 TLITPAJD.

cumplimiento. Asimismo, sería conveniente reflexionar acerca de la conveniencia de la aplicación de este impuesto en el caso concreto de los alquileres vacacionales destinados a estancias cortas, siendo esta una característica de la práctica totalidad de operaciones realizadas a través de Airbnb. Esto es porque la imposición de gravamen por la mera formalización de un contrato de arrendamiento de tan limitada duración, junto con los otros impuestos que claramente son aplicables¹²⁴, supondría un plus que podría resultar desincentivador de la celebración de los mismos. De este modo, sería adecuado que se realizara por parte del Estado un examen ajustado de costes y beneficios derivados de la instauración del TPO para el tipo de arrendamientos que tratamos, de tal forma que sea plausible o no la idea de articular vía normativa una exención que recoja dichos supuestos dentro del catálogo contenido en el artículo 45 LITPAJD. Esto, en aras de prevenir futuras actuaciones de la gestión e inspección tributarias que, a la luz de la normativa actual, decidan perseguir todas estas situaciones donde el hecho imponible acontece, pero en las que, contrariamente, no se abona el tributo. Paralelamente, la idea del establecimiento de unos umbrales mínimos de renta procedente del arrendamiento, así como periodo de duración del mismo podría resultar de utilidad para una mayor seguridad de los contribuyentes en tanto a que éstos conozcan si la operación concreta que articulan se encuentra exenta o no del pago del TPO. Asimismo, podría ser de utilidad para la Administración tributaria a la hora de tanto optimizar la recaudación como los esfuerzos de las autoridades gestoras e inspectoras. El fundamento jurídico de esta exención (total o parcial, según como eventualmente se decida regular) se encontraría en consonancia con el respeto al principio constitucional de contribución según la capacidad económica y con el carácter no confiscatorio que deben observar los tributos, con los que arrancábamos nuestro trabajo. Esta práctica no es desconocida para el Derecho Fiscal puesto que, como hemos podido apreciar, en relación con impuestos como el IRPF o el IAE la norma también determina ciertos umbrales mínimos exentos de tributación.

¹²⁴ Cuyo devengo puede ser mucho más adecuado tanto por el impacto positivo que para las arcas públicas pueden tener, así como por la evitación de situaciones de desigualdades competitivas.

3.4 OTROS TRIBUTOS A SATISFACER

En este breve apartado vamos a hacer referencia a aquellos impuestos procedentes por la mera titularidad por parte de los potenciales anfitriones de la propiedad sobre los bienes inmuebles objeto de las transacciones auspiciadas por Airbnb¹²⁵.

Impuesto sobre el Patrimonio

Los anfitriones claramente son titulares de los bienes inmuebles que ponen a disposición de los huéspedes con la finalidad de arrendarlos durante un periodo limitado de tiempo mientras los segundos hacen turismo en la ciudad en la que se encuentran sitios. De forma más abstracta, son personas físicas titulares de un patrimonio (en el que se integran dichos inmuebles), lo que acaba suponiendo el acaecimiento del hecho imponible del Impuesto sobre el Patrimonio (IP).¹²⁶ Únicamente se requiere que el sujeto pasivo sea residente en el Estado español, pudiendo ser factible que disponga de viviendas en el extranjero que alquila a través de Airbnb pero por las cuales debe tributar en España. Únicamente queda exceptuada de gravamen la vivienda habitual del sujeto pasivo (con límite de 300.000 euros), pero bien es sabido que los anfitriones de Airbnb en su mayoría explotan inmuebles en los que no residen habitualmente.

Además, para la valoración de los inmuebles de naturaleza urbana o rústica se computan por el mayor valor de entre el valor catastral, el computado por la

¹²⁵ En el caso del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, también sería de aplicabilidad para la filial de Airbnb si el local de negocio fuera de su propiedad o existiera sobre él una concesión administrativa o bien un derecho real de usufructo o superficie. No obstante, de las Cuentas Anuales de la filial no se observa ningún inmovilizado inmobiliario en el Balance, así como existe una importante cuantía de “Otros gastos de explotación” en la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, lo que viene a sugerir que el local es ocupado en régimen de arrendamiento.

¹²⁶ Según el art. 1 de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP) el patrimonio gravable del sujeto pasivo se encuentra integrado por “el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder”.

Administración a efectos de otros tributos o el valor de adquisición¹²⁷; aun cuando sean utilizados en el desarrollo de actividades económicas (art. 11 LIP). A continuación, junto al cálculo de la base imponible será aplicado un mínimo exento de 700.000 euros (normativa estatal) y de 500.000 euros según la normativa catalana.

Cabe apuntar el extremo de que el nuevo Gobierno recientemente ha aprobado el Real Decreto 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social, mediante el cual extiende por un ejercicio más la aplicabilidad del IP¹²⁸. Según la Exposición de Motivos, dicha prórroga se formaliza “en aras de contribuir a mantener la consolidación de las finanzas públicas, fundamentalmente, de las Comunidades Autónomas”. Es aquí donde claramente se evidencia, junto con la presencia de tres magnitudes para la valoración inmobiliaria, el carácter recaudatorio de este tributo¹²⁹.

Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Por otro lado, por la mera tenencia de un bien inmueble, de forma paralela a la titularidad de un patrimonio como un todo, también acaece el hecho imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). Se trata de un tributo de exacción obligatoria para todos los municipios españoles, de tal manera que cada uno de ellos tendrá una regulación específica vía Ordenanza fiscal. De este modo, un oferente que disponga de diversos inmuebles situados en distintas localidades vendrá a tributar en cada una de ellas de forma diferenciada.

¹²⁷ El legislador pretende obtener un valor cercano al valor real o de mercado. Sin embargo, en contextos de crisis económica, el valor del mercado puede llegar a desplomarse, lo que podría llegar a dar lugar a diferencias en el trato fiscal dado a distintos sujetos pasivos. RUBIO GUERRERO, Juan José, “La fiscalidad inmobiliaria en España: una panorámica”, cit., pág. 100.

¹²⁸ Art. 4 Real Decreto 3/2016.

¹²⁹ RUBIO GUERRERO, Juan José, “La fiscalidad inmobiliaria en España: una panorámica”, cit., pág. 100.

Para el cálculo de la deuda tributaria a satisfacer anualmente¹³⁰ se partirá, en primer lugar, del valor catastral. Al respecto, se deberá considerar si ha habido nuevas valoraciones posteriores ya que se deberá incluir la diferencia entre valores con aplicación de un coeficiente corrector. Posteriormente, se aplicará el tipo de gravamen que corresponda según la característica de urbano o rústico del inmueble, pudiéndose ver incrementado en determinados puntos porcentuales en caso de hallarse en capital de provincia o de CCAA, así como se presten servicios de transporte público de superficie, servicios públicos no obligatorios para los Ayuntamientos o bien cuando los terrenos del municipio sean en más de un 80% catalogados como rústicos.

Tasas municipales

Para finalizar con el análisis tributario, cabe llamar la atención a que, hasta ahora, únicamente hemos aludido a tributos en la modalidad de impuestos. No obstante, es evidente que al encontrarnos ante un tipo de actividad que se desarrolla en relación con inmuebles, cada uno de ellos situado en una determinada localidad, por lo que es probable que se ocasionen los hechos imposables de algunas de las tasas¹³¹ que las Haciendas Locales tienen competencia para regular.

De este modo, la mayoría de los municipios del Estado suelen regular ciertas tasas¹³² relacionadas con el servicio de suministro de agua, recogida y tratamiento de residuos, así como servicios de saneamiento y depuración¹³³. El sujeto

¹³⁰ El devengo del impuesto es el primer día del periodo impositivo, coincidente este último con el año natural.

¹³¹ Recordemos que el hecho imponible de la tasa es la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

¹³² Siempre que nos hallemos ante prestaciones llevadas a cabo de forma exclusiva por el sector público. De lo contrario, nos encontraríamos que las Haciendas Locales regularían la correspondiente figura del precio público.

¹³³ Los diferentes Ayuntamientos tienen capacidad de regular variadas tasas, pero aquí vamos a apuntar las que claramente pueden tener incidencia en la actividad que se analiza.

pasivo contribuyente de las mismas suele articularse normalmente en la persona que solicita el servicio, configurándose en la mayoría de los supuestos el propietario del inmueble como sujeto sustituto.

Esto nos lleva a concluir que, en el caso de las anteriores tasas, teniendo en cuenta que se trata, en su inmensa mayoría, de arrendamientos de corta duración cuya finalidad es turística, es improbable que el contribuyente se encarne en la persona del huésped (lo que sí podría ocurrir en el caso de un arrendamiento convencional establecido por un periodo temporal largo). Así, será el anfitrión/propietario de la vivienda el que deberá hacer frente a este tipo de tributos locales.

4. CONCLUSIONES

En este bloque final procedemos a presentar las principales conclusiones obtenidas de la elaboración del presente trabajo, las cuales nos permitirán expresar de forma concisa los resultados más relevantes del estudio, así como dar respuesta a las cuestiones que inicialmente se plantearon en el objeto del trabajo.

De este modo, hemos de partir necesariamente de la consideración del CC como un fenómeno cuya razón de ser se halla en una utilización más eficiente de los recursos escasos a disposición de los individuos, siendo ésta su principal bondad. Este rasgo, junto con el resultado de la creación de comunidades de individuos fundamentadas en una confianza recíproca, han sido determinante del éxito y rápido avance del CC. Los frutos del CC se han materializado en múltiples oportunidades de negocio, así como de interconexión entre individuos de muy diversas características, facilitando a través del uso de plataformas digitales como infraestructura de soporte. Todo esto, inevitablemente, ha comportado el surgimiento de nuevos retos desde la perspectiva normativa y, más en concreto, en la vertiente fiscal. A la par, para llegar a tomar en consideración las implicaciones normativas del CC, ha sido necesario que previamente se haya analizado la juricidad de dicho fenómeno.

En una de las parcelas del CC, nos hemos centrado en el análisis de la incidencia fiscal de la actividad desarrollada por la compañía Airbnb, como máximo exponente de plataforma colaborativa en cuyo seno se procede a la celebración de contratos de arrendamientos de vivienda turística de corta duración. Asimismo, Airbnb ha sido germen de otras compañías que han reproducido su modelo de negocio o lo han adaptado introduciendo ciertas modificaciones. Ha sido posible clasificar las prestaciones en tres categorías atendiendo a los individuos participantes en las mismas y gracias a ello hemos identificado los principales tributos subsumibles en las mismas.

Asimismo, ha sido preciso realizar una breve recopilación de la regulación que contempla específicamente la tipología del arrendamiento de vivienda turística, de lo que hemos podido apreciar dos extremos: la inexistencia de un tratamiento fiscal particularizado de esta modalidad (y, en general, de las actividades ínsitas en el sector turístico); y la presencia de una importante dispersión normativa debido a las numerosas normas autonómicas que tratan la materia desde una vertiente administrativa.

Adentrándonos las conclusiones derivadas del núcleo duro del trabajo, hemos podido apreciar a lo largo del análisis de la tributación de las actividades surgidas alrededor de Airbnb, que los tributos en los que se suscitan mayores interrogantes son el IRPF y el IVA, puesto que los mismos parten de la calificación de la naturaleza de la actividad que nos ataña, así como de la consideración del papel desempeñado por el sujeto pasivo. Todo ello tiene, posteriormente, evidentes consecuencias en términos cuantitativos desde la perspectiva recaudatoria.

De este modo, respecto del IRPF se ha observado su aplicabilidad respecto de los ingresos percibidos por el anfitrión que actúa como arrendador en los acuerdos formalizados a través de Airbnb. En este sentido, la norma parte de una concepción estricta de cuando se debe considerar el arrendamiento de inmuebles una actividad económica, esto es, la disposición de un empleado con contrato laboral y a jornada completa. No obstante, está dejando de contemplar una realidad que cada día es más palmaria, como es que muchos de los anfitriones tienen su principal fuente de renta en los importes que reciben por el alquiler de sus inmuebles, sin contar con la infraestructura mínima productiva exigida y dejando, a su vez, de efectuar cualquier otra actividad económica o trabajo por cuenta ajena. De este modo, por medio de la aplicación de la normativa actual, dichos rendimientos son finalmente encuadrados dentro de la categoría de rentas del capital inmobiliario y, para aquellos periodos de desocupación del inmueble, se considerarán las correspondientes imputaciones de renta (tampoco exentas de

controversia). No obstante, lo anterior no ha supuesto una circunstancia desincentivadora de la actividad, más bien lo contrario, puesto que se aligera la carga obligacional del sujeto pasivo, que no se ve obligado a tener que hacer frente al ingreso de pagos fraccionados, por ejemplo.¹³⁴

Más compleja, si cabe, es la cuestión relativa al IVA, que ha procedido a ser analizado tanto desde la perspectiva relacional anfitrión/huésped como desde la de Airbnb/huéped-anfitrión. Así, la concurrencia de este complejo impuesto se ha contemplado tanto desde las facturas que debe emitir Airbnb como la eventual consideración como sujeto pasivo al arrendador que eventualmente viniere obligado a repercutir las cuotas soportadas. El primero de los supuestos ha resultado menos conflictivo, al considerarse claramente que Airbnb como entidad mercantil (la cual la norma presume como empresaria) que viene obligada a repercutir el importe de IVA a los consumidores finales de sus servicios de intermediación, esto es, tanto al huésped como al anfitrión que deciden perfeccionar un acuerdo a través de su plataforma. Asimismo, notar la aplicación de la norma especial respecto de la localización de la prestación de servicios, puesto que la intermediación en contratos de arrendamiento, en términos generales, se encuentra vinculada con los bienes inmuebles de tal manera que se debe entender realizada donde éstos se encuentren sitios. No obstante, a ello cabe hacer el matiz de cuando dicha intermediación se realice por cuenta ajena y proporcionando servicios complementarios de la industria hotelera, no será de aplicación el citado precepto especial, lo que no ocurre comúnmente en los alquileres formalizados a través de Airbnb. Al respecto de este tipo de servicios, los pronunciamientos doctrinales interpretando el concepto han sido variados, vieniéndose a recoger finalmente un listado de prestaciones que se consideran como tales mientras otras se excluyen de forma expresa, aunque ello sin perjuicio de la dificultad de su prueba.

¹³⁴ Asimismo, tampoco se encuentra en obligación de darse de alta en el correspondiente Registro de Empresarios, Profesionales y Retenedores, así como hacer frente al pago del IAE.

Por otra parte, respecto del segundo supuesto de concurrencia del IVA, esto es, en las relaciones entre anfitrión y huésped, se encuentra vinculado igualmente con el ofrecimiento, junto con la disposición del inmueble, de servicios complementarios de la industria hotelera. De lo contrario, cabe afirmar la aplicación del impuesto por TPO ya que la LIVA establece una exención respecto de las actividades de arrendamiento de vivienda que no vayan acompañadas de servicios complementarios de la industria hotelera, todo ello sin perjuicio de que a la práctica la Agencia Tributaria decida no perseguir el hecho de que no se haga frente a su cuantía por parte del beneficiario del acto. Así, se abre una posibilidad para que se considere su inclusión en el listado de exenciones, bien totales o parciales, de dicho tributo, a fin de garantizar la seguridad jurídica del contribuyente.

Para finalizar con las conclusiones, procedemos a contestar las cuestiones planteadas en el apartado “Objeto del trabajo”:

- Así, en las relaciones articuladas alrededor de Airbnb, se producen, a parte de los hechos imposables del IVA, del IRPF y del TPO, los de otros tributos como IS, IAE, IP, IBI, Impuesto sobre Pernoctaciones y tasas municipales.
- Respecto al papel que deben tomar los participantes en la relación triangular frente a los tributos, cabe apuntar primeramente que aquéllos que manifiesten capacidad económica deberían venir obligados materialmente a tributar por la misma, estableciendo claramente ciertas normas (como las del IRPF o el IAE) mínimos exentos de tributación a fin de que los tributos no tengan carácter confiscatorio, algo que resulta contradictorio con nuestra Carta Magna. He aquí un claro ejemplo de que existen claras razones extrafiscales que se sitúan tras la articulación normativa de los tributos. Respecto de la modalidad de CC concreta que tratamos, otras medidas que permitirían estimular el arrendamiento de vivienda turística sería el establecimiento de supuestos de exención, así como tipos reducidos, reducciones o exenciones, que tengan todos como resultado

una menor presión fiscal sobre la misma. *A sensu contrario*, los poderes normativos podrían regular de tal manera que pretendiera un efecto disuasorio en cuanto al ejercicio de este tipo de actividades. Esto es, al igual que en el caso de los impuestos especiales, se podría establecer un gravamen específico que recayera frente a los rendimientos procedentes de los alquileres de viviendas turísticas, de tal manera que se podría incentivar a un menor consumo de este tipo de producto turístico, por considerarse que es perjudicial frente al alojamiento turístico tradicional al entrañar la posibilidad del surgimiento de problemas de convivencia en aquellos barrios masificados por el turismo hospedado en viviendas arrendadas.

A su vez, los mismos sujetos obligados al pago tendrán que hacer frente a las posibles obligaciones formales de presentación de autoliquidaciones, declaraciones u otro tipo de documentación que sea procedente para un mayor seguimiento por parte de la Administración de la corrección en el cumplimiento de las obligaciones principales. Aquí, el aspecto extrafiscal también es claro, en tanto que se pretende eludir la evasión fiscal a través del establecimiento de medidas de control.

- Asimismo, la regulación contempla, de forma genérica o concretamente respecto de determinados tributos, la designación de un sujeto responsable ante la concurrencia de ciertas circunstancias¹³⁵. De este modo, considerando el papel fundamental que juega aquí la plataforma, podría ser factible su articulación respecto de ciertos tributos como sujeto responsable en el caso de incumplimiento con sus deberes de información periódica sobre transacciones a la Administración, si éstos llegaren a establecerse.

¹³⁵ De este modo, en el caso del IVA, el art. 87 LIVA determinaba como sujeto responsable destinatario del servicio que lo adquiría por un precio razonablemente anómalo que pudiese evidenciar una incorrecta repercusión del impuesto. Asimismo, la LGT establecía generalmente en su art. 53 la responsabilidad que recae a los administradores de hecho o de derecho de personas jurídicas que participaren, consintieren o no evitaren la comisión de infracciones tributarias por parte de éstas.

- La fiscalización del arrendamiento de viviendas de uso turístico no tiene por qué resultar negativa para la evolución del sector siempre que se haga de forma adecuada, con la finalidad de hacerlo más competitivo y atractivo tanto para empresas como para turistas. De este modo se genera un doble efecto positivo: mayor recepción de turistas, con la correspondiente mayor percepción de ingresos; y un turismo más regulado y de mejor calidad, con posibilidad de reinversión de la recaudación en protección del patrimonio y en fomentar un turismo más sostenible (para lo que se pretende destinar los ingresos derivados de la recaudación de tasas turísticas). No obstante, lo anterior pasa necesariamente por realizar una fiscalización específica y adaptada, evolucionándose a partir de la normativa tradicional de los tributos comunes. Del mismo modo, el trato fiscal específico que desde aquí se propone para el arrendamiento de vivienda turística puede permitir aprovechar al máximo las ventajas sociales que éste, como variante del CC, reúne. En este sentido, hacemos referencia eminentemente al fomento de la compartición de un determinado recurso (la vivienda) en aras de alcanzar una mayor eficiencia en su uso y consumo, cumpliendo ésta así con su función social; la creación de comunidades basadas en la confianza donde se formalicen este tipo de acuerdos y al consumo más sostenible y respetuoso con el medio ambiente, en tanto que puede llegar a desincentivar en cierta medida la construcción de grandes complejos hoteleros y favorecer que los empresarios se decanten por explotar esta modalidad de alojamiento turístico.

4.1 DIFICULTADES Y LIMITACIONES HALLADAS EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

La principal dificultad que se ha suscitado a la hora de elaborar el trabajo ha sido el hecho de que la matriz de Airbnb no tributa en España, sino que lo hace una pequeña filial destinada a labores de marketing y promoción. Ello ha hecho que el análisis de la tributación solamente pudiera efectuarse con disposición de los datos económicos y así como con mayores posibilidades de aplicabilidad práctica, en el caso de Airbnb Marketing Services S.L. De este modo, en ciertos momentos de la explicación se ha supuesto de qué manera vendría a tributar la matriz si realmente no se encontrara domiciliada fiscalmente en Irlanda, pero no deja de ser un mero planteamiento teórico que, habida cuenta del atractivo fiscal que presenta el país anglosajón, puede resultar difícil que algún día vaya a plasmarse en la realidad. Paralelamente, un obstáculo añadido suscitado de esta circunstancia fue el tratamiento de las operaciones vinculadas, cuyo régimen deben tener en consideración a efectos de IS para que se equiparen las transacciones efectuadas como las mismas a las que eventualmente pudieren realizar dos partes independientes en el mercado, de tal manera que no se transgredan las normas sobre la competencia.

En un segundo término, la falta de adaptación del sistema tributario español al sector turístico y, más concretamente, la escasa regulación que fiscalmente trata el arrendamiento de vivienda turística, ha supuesto un plus de dificultad en cuanto a efectuar el análisis tributario. Esto es porque hemos tenido que partir de la normativa fiscal de los tipos impositivos generales e intentar encuadrar las prestaciones originadas en torno al servicio de Airbnb dentro de sus hechos imposables, aunando las diferentes posturas doctrinales suscitadas en torno a este tipo de actividades. En este sentido, claros ejemplos de supuestos de discusión doctrinal han sido los relacionados la consideración del ejercicio de actividad profesional por parte del anfitrión, la eventual obligación de emisión de facturas con IVA, entre otros. En estos casos, la DGT como gran parte de la doctrina, al

compás del parecer de dicho organismo, ha tomado en consideración eminentemente los criterios objetivos determinados por la normativa (como puede ser la disposición de un empleado con contrato laboral y a jornada completa en el caso del IS), o bien ha procedido a utilizar una interpretación orientada al sentido de las palabras, como ocurrió en el caso del IVA al considerar que cuando la norma utilizaba la expresión “servicios de alojamiento hotelero o equivalentes” aludía en cuanto a equivalentes al conjunto de “servicios complementarios de la industria hotelera”. Por otra parte, la práctica ausencia de pronunciamientos jurisprudenciales respecto de supuestos de arrendamiento de vivienda con fin turístico a través de plataformas colaborativas, ha incrementado la complejidad que reviste el presente estudio¹³⁶.

Finalmente, por parte de Airbnb he podido apreciar escasez en cuanto al tratamiento de la tributación de su propia actividad, así como la que deberían llevar a cabo los sujetos que interaccionan a través de la plataforma. Así, existen solo meras menciones a la aplicabilidad del IVA al servicio de intermediación, así como la recaudación de la tasa turística, pero manifiesta una importante vaguedad en cuanto a los impuestos que deberían satisfacer los anfitriones por ofrecer y operar con sus inmuebles dentro de los términos jurídicos de un arrendamiento de un inmueble con finalidad distinta a la de vivienda.

¹³⁶ Ante todo, hemos de matizar que la falta de tratamiento a la que se alude se corresponde con la actividad de arrendamiento de vivienda turística entendida como modalidad de CC. Sin embargo, cabe considerar que el Ordenamiento español, a raíz de la reforma de la LAU se procedió a considerar que nos hallábamos ante un arrendamiento con fin distinto del de vivienda y distinto, asimismo, del arrendamiento de temporada. De tal modo que se recondujo a la normativa específica que iba a emanar principalmente de normativa administrativa de producción autonómica.

4.2 EVOLUCIÓN FUTURA Y POSIBLES LÍNEAS DE ACTUACIÓN

Para finalizar con el presente trabajo, presenta interés vislumbrar cuáles pueden ser las vías de desarrollo futuro en materia fiscal en relación con el alquiler de vivienda turística. En primer lugar, cabe esperar que se produzca un desarrollo normativo que trate esta realidad económica desde sus distintas vertientes (entre ellas, la tributaria), propiciado también por una creciente sensibilización hacia un tratamiento particularizado de la misma impulsado por las instituciones comunitarias, así como nacionales, que reconocen la existencia de tal necesidad. Así, la propia Comisión Europea alerta en la Comunicación denominada como “Una Agenda Europea para la economía colaborativa” de la necesidad de establecer un marco de seguimiento tanto de la evolución del entorno normativo como del entorno económico y empresarial situado alrededor de los modelos de negocio colaborativos¹³⁷. Para efectuar dicho seguimiento se determinan ciertos instrumentos, establecidos con la finalidad de permitir identificar las problemáticas surgidas a fin de que, en base al previo conocimiento por parte de las instituciones comunitarias, pueda procederse de forma más adecuada a su resolución. En consecuencia, de lo anterior se deduce que otro factor que impulsaría la mención concreta de negocios como el de Airbnb en la esfera fiscal sería el surgimiento de problemáticas que se han suscitado en torno a ciertas actividades comprendidas dentro del CC por ocasionar situaciones de desigualdad competitiva con los oferentes de servicios (en este caso, de hostelería y turísticos) convencionales.

Este tratamiento específico del alquiler de vivienda turística promovido a través de plataformas *online* podría efectuarse al mismo tiempo que se reconociera, por parte de los propios poderes normativos, la necesidad de estructurar una fiscalidad más incentivadora para las actividades turísticas en su conjunto. Esto, no obstante, no debe entenderse únicamente como una bajada en la carga impositiva sobre los rendimientos obtenidos (que podría resultar atractiva tanto para las

¹³⁷ COMISIÓN EUROPEA, “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: Una Agenda Europea para la economía colaborativa”, cit., pág. 17.

grandes compañías de la hostelería como para las plataformas multinacionales), sino también en una adaptación a las características específicas que presenta el sector. Por ejemplo, considerando la temporalidad que caracteriza las actividades turísticas, se podría plantear un establecimiento de los periodos de ingreso de los pagos fraccionados del IS más adecuados, o bien un tipo de IVA más beneficioso que incentivara al consumidor a contratar estancias más largas.

Por otro lado, las Administraciones tributarias no han sido indiferentes al gran potencial como colaboradoras que pueden ostentar las plataformas. De este modo, se pueden reproducir en nuestro país acuerdos como los formalizados por Airbnb en otros territorios para la recaudación impositiva de las tasas turísticas, así como el establecimiento de deberes formales de información periódica sobre las transacciones efectuadas en su seno, lo que permitiría a la Administración disponer de datos fidedignos al respecto¹³⁸. De esta forma, se generaría una clara externalidad positiva para nuestro sistema económico ya que, si iniciativas como estas redundan en un seguimiento y control más exhaustivo del cumplimiento por los particulares de sus obligaciones tributarias, el resultado final será un aumento del importe recaudado por las arcas públicas que puede ser aplicado de forma beneficiosa para el mantenimiento del Estado del Bienestar (Sanidad, Educación, prestaciones sociales, etc.). De la misma forma, a nivel europeo, es probable que las instituciones pasen de efectuar meras recomendaciones a emitir instrumentos vinculantes que compelan a los EM a regular el arrendamiento de vivienda turística dentro de determinadas directrices.

Paralelamente, desde la postura de Airbnb, la compañía cada vez se muestra más consciente de la problemática suscitada en torno a actuaciones fraudulentas cometidas por sus propios usuarios. De este modo, junto con la citada colaboración, es probable que de *mutu proprio* elabore (de la misma manera que hace con las condiciones de servicio, pago, cancelación, etc.) una guía específica

¹³⁸ En la Introducción del trabajo ya se aludía a los casos de Lisboa, Ámsterdam, París, entre otras, en las que Airbnb colaboraba activamente con las Administraciones tributarias para la recaudación de las popularmente denominadas como “tasas turísticas”.

donde explique a los usuarios de cada país cómo deben tributar por las operaciones y rendimientos percibidos a raíz de las operaciones formalizadas a través de la plataforma¹³⁹.

Por último, es de prever que, con el transcurso del tiempo y el surgimiento de conflictos relacionados con la tributación del arrendamiento de vivienda turística, vayan *in crescendo* el tratamiento de la misma desde una perspectiva tanto doctrinal como jurisprudencial, de tal manera que se pueda dar luz a la multiplicidad de cuestiones que se han podido vislumbrar a través de la elaboración de este estudio. Asimismo, habida cuenta de la existencia de distintas regulaciones emanadas de las CCAA, puede resultar de gran utilidad que se efectuara una armonización de los criterios generales reguladores de esta categoría de arrendamiento, a fin de evitar problemáticas en cuanto a ventajas competitivas de aquellas CCAA cuya regulación sea menos estricta o más beneficiosa para los ofertantes de este tipo de alojamiento turístico. Además, en vistas de la reintroducción que las Islas Baleares pretenden hacer del Impuesto sobre Pernoctaciones en su territorio, no es de extrañar que, considerando la situación de grave déficit público en la que se encuentra el Estado y las CCAA, otras consideren su futura implantación.

¹³⁹ Por ejemplo, actualmente Airbnb colabora activamente en ciudades como París, donde la regulación permite alquilar la vivienda habitual hasta un máximo de 4 meses sin necesidad de solicitar permiso administrativo alguno. En caso de superación del tope permitido, la propia plataforma es la encargada de alertar automáticamente al anfitrión afectado de la necesidad de cumplir con sus obligaciones ante las autoridades. LA VANGUARDIA, “Europa adelanta a España en la regularización del ‘home sharing’”. Mayo 2016 [consultado a fecha de 10/01/2017] <<http://www.lavanguardia.com/economia/20160429/401450038345/airbnb-avanza-regulacion-home-sharing-europa.html>>

5. FUENTES CONSULTADAS

AIRBNB <<https://www.airbnb.es>>

AGENCIA TRIBUTARIA. GOBIERNO DE ESPAÑA <<http://www.agenciatributaria.es/>>

AGÈNCIA TRIBUTÀRIA DE CATALUNYA <<http://etributs.gencat.cat/es/>>

ÁLAMO CERRILLO, Raquel, “La adecuación de la tasa turística al sistema tributario actual”, *Carta Tributaria. Revista de opinión*, nº 11 (febrero 2016).

ÁLAMO CERRILLO, Raquel, “El sistema tributario y su inadecuación al sector turístico”, *Diario La Ley*, nº 8735 (abril 2016).

ÁLAMO CERRILLO, Raquel, “La importancia del sector turístico y una fiscalidad adecuada al mismo”, *Crónica Tributaria*, nº 160 (diciembre 2016), págs. 7-38.

ALONSO GONZÁLEZ, Luís Manuel, COLLADO YURRITA, Miguel Ángel *et al.*, “Manual de Derecho Tributario: Parte Especial”, 3ª ed., Atelier, (2015).

ARAGONÉS BELTRÁN, Emilio, “Problemas destacados del IAE”, *Serie Claves del Gobierno Local*, nº 4 (2005), págs. 155-240.

ARGENTE ÁLVAREZ, Javier, ARVERAS ALONSO, Carlos, *et al.*, “Guía del impuesto sobre la renta de las personas físicas”, 3ª ed., CISS (Grupo Wolters Kluwer) (2007)

AUTORITAT CATALANA DE LA COMPETÈNCIA, “Transacciones entre iguales (P2P). Un paso adelante”. Mayo 2016 [consultado a fecha de

10/10/2016] <http://acco.gencat.cat/web/.content/80_acco/documents/arxiu/actuacions/P2P-Un-pas-endavant_DEF_es-vX.pdf>

AYUNTAMIENTO DE BARCELONA <<http://ajuntament.barcelona.cat/>>

BERETTA, Giorgio, “The European Agenda for the Collaborative Economy and Taxation”. *European Taxation*, volumen 56, nº 9 (septiembre 2016), pág. 400-402

BOTSMAN, Rachel; ROGERS, Roo, “What’s Mine Is Yours: The Rise of Collaborative Consumption”, 1ª ed., Harper Collins (2010)

CALVO ORTEGA, Rafael, “Curso de Derecho financiero. Derecho Tributario (Parte General)”, 19ª ed., Civitas (2015)

CAÑIGUERAL, Albert, “Vivir con menos: Descubre las ventajas de la nueva economía colaborativa”, 1ª ed., Penguin Random House Grupo Editorial (2014)

COMISIÓN EUROPEA, “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: Una Agenda Europea para la economía colaborativa”. Junio 2016 [consultado a fecha de 10/10/2016] <<http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/16881>>

COMISIÓN EUROPEA, “VAT treatment of sharing economy”. Septiembre 2015 [consultado a fecha de 13/10/2016] <<https://circabc.europa.eu/sd/a/878e0591-80c9-4c58-baf3-b9fda1094338/878%20-%20VAT%20treatment%20of%20sharing%20economy.pdf>>

COMISIÓN EUROPEA, “European agenda for the collaborative economy: supporting analysis”. Junio 2016 [consultado a fecha de 13/10/2016] <<http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/16881>>

COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y LA COMPETENCIA, “Estudio sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa”. Marzo 2016 [consultado a fecha de 10/10/2016] <http://www.bez.es/images/carpeta_gestor/archivos/RESULTADOS_PRELIMINARES.pdf>

COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO, “El consumo colaborativo y participativo: un modelo de sostenibilidad para el siglo XXI”. Enero 2014 [consultado a fecha de 13/10/2016] <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52013IE2788&from=ES>>

EL MUNDO, “Al menos 9.786 anuncios en Airbnb sin licencia en Barcelona” Agosto 2016 [consultado a fecha de 10/10/2016] <<http://www.elmundo.es/economia/2016/08/15/57b046bfca4741ce038b4577.html>>

EUROPA PRESS, “Un juez ordena el cierre de la página web de Uber "con carácter inmediato”. Diciembre 2014 [consultado a fecha de 13/10/2016] <<http://www.europapress.es/economia/legal-00345/noticia-economia-juez-madrid-ordena-cierre-pagina-web-uber-caracter-inmediato-20141226120357.html>>

EXCELTUR, “Perspectivas turísticas: Valoración empresarial del año 2014 y perspectivas para 2015. Enero 2015 [consultado a fecha de 16/12/2016] <<http://www.exceltur.org/wp-content/uploads/2015/01/Informe-Perspectivas-N51-Balance-2014-y-perspectivas-2015-Definitivo-Web.pdf>>

EXCELTUR, “Alojamiento turístico en viviendas de alquiler: Impactos y retos asociados”. Junio 2015 [consultado a fecha de 17/12/2016] <<http://www.exceltur.org/wp-content/uploads/2015/06/Alojamiento-tur%C3%ADstico-en-viviendas-de-alquiler-Impactos-y-retos-asociados.-Informe-completo.-Exceltur.pdf>>

EXCELTUR, “Valoración turística empresarial de 2015 y perspectivas para 2016”. Enero 2016 [consultado a fecha de 10/10/2016] <<http://www.exceltur.org/wp-content/uploads/2016/01/INFORME-PERSPECTIVAS-Balance-del-a%C3%B1o-2015-y-Perspectivas-2016-WEB.pdf>>

EXPANSIÓN, “Hacienda estrecha el control sobre la economía colaborativa”, *Expansión* (versión impresa de fecha 08/02/2016), pág. 20

EXPANSIÓN, “El Gobierno se compromete con Bruselas a prorrogar el Impuesto de Patrimonio y a subir el IBI y las pensiones”. Octubre 2016 [consultado a fecha de 02/11/2016] <<http://www.expansion.com/economia/2016/10/16/58032fd2ca4741c02d8b45f2.html>>

ERNST & YOUNG, “The outlook for global tax policy in 2016”. Marzo 2016 [consultado a fecha de 16/12/2016] <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAs-sets/ey-the-outlook-for-global-tax-policy-in-2016/\\$FILE/ey-the-outlook-for-global-tax-policy-in-2016.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAs-sets/ey-the-outlook-for-global-tax-policy-in-2016/$FILE/ey-the-outlook-for-global-tax-policy-in-2016.pdf)>

GOBIERNO DE CANARIAS: “Comparación de la normativa sobre alquiler vacacional en las Comunidades Autónomas del Estado español”. Consejería de Turismo, Cultura y Deportes. Viceconsejería de Turismo. Deloitte [consultado a fecha de 20/10/2016] <http://www.gobiernodecanarias.org/cmsgobcan/export/sites/turismo/downloads/Alquiler_vacacional/Legislacion-CCAA-Viviendas-Turisticas-Junio-2016.pdf>

GUILLÉN NAVARRO, Nicolás A.; IÑIGUEZ BERROZPE, Tatiana, “Acción pública y consumo colaborativo. Regulación de las viviendas de uso turístico en el contexto p2p”, *Pasos: Revista de Turismo y Patrimonio Cultural*, nº 3, vol. 14 (Junio 2016), págs. 751-768.

HERNÁNDEZ, Lucía, “Aprende cómo pagar los impuestos de tu actividad en Airbnb”, *Consumo Colaborativo*. Abril 2016 [consultado a fecha de 10/10/2016] <<http://www.consumocolaborativo.com/2016/04/06/aprende-como-pagar-los-impuestos-de-tu-actividad-en-airbnb/>>

HOSTELTUR, “Airbnb libra en Barcelona su batalla más dura”. Septiembre 2015 [consultado a fecha de 10/10/2016] <http://www.hosteltur.com/112658_airbnb-libra-barcelona-su-batalla-dura.html>

INFORMA <<http://www.informa.es/>> (base de datos financieros, comerciales y contables)

JIMÉNEZ NAVAS, M^a del Mar, “El régimen jurídico-fiscal del turismo en España”. Marzo 2012 [consultado a fecha de 16/12/2016] <http://www.aloj.us.es/ftf/investiga/Vjorna/V_jorna.pdf> págs. 445-462.

LA VANGUARDIA, “Europa adelanta a España en la regularización del ‘home sharing’”. Mayo 2016 [consultado a fecha de 10/01/2017] <<http://www.lavanguardia.com/economia/20160429/401450038345/airbnb-avanza-regulacion-home-sharing-europa.html>>

LA VANGUARDIA, “La cara oculta del alquiler vacacional en España”. Agosto 2016 [consultado a fecha de 13/10/2016] <<http://www.lavanguardia.com/vida/20160827/403688192206/precio-alquiler-vacacional-ibiza-barceloneta.html>>

MARTOS CALABRÚS, M^a Angustias, “El contrato de arrendamiento de vivienda vacacional tras la reforma del artículo 5 de la LAU por la Ley 4/2013”. *Revista de Derecho Civil*, vol. I, núm 1 (enero-marzo 2014), pág. 91-102.

NEXT CITY, “Hotel Industry Finds Airbnb Trend “Alarming””. Enero 2016 [consultado a fecha de 07/11/2016] <<https://nextcity.org/daily/entry/airbnb-study-full-time-hosts-revenue>>

PÉREZ ROYO, Fernando (Dir.) *et al.*, “Curso de Derecho tributario: Parte especial”, 9ª ed., Tecnos (2015)

PIRES, Mario, “Evasión, Elusión y Economía de Opción en el Ámbito Tributario” [consultado a fecha de 17/12/2016] <[http://www.ideprocop.com/cur-sos/EVASI+%C3%B4N,%20ELUSI+%C3%B4N%20Y%20ECONOM+%C3%ACA%20DE%20OPCI+%C3%B4N.%20Mario%20Pires%20\[Modo%20de%20compatibilidad\].pdf](http://www.ideprocop.com/cur-sos/EVASI+%C3%B4N,%20ELUSI+%C3%B4N%20Y%20ECONOM+%C3%ACA%20DE%20OPCI+%C3%B4N.%20Mario%20Pires%20[Modo%20de%20compatibilidad].pdf)>

RODRIGUEZ FONT, Mariola, “La regulació de l’allotjament col·laboratiu a Catalunya: anàlisi de les propostes de l’Autoritat Catalana de la Competència”, *Revista Catalana de Dret Públic*, nº53 (diciembre 2016), págs. 163-181.

ROMERO MONTERO, Andrés, “Nuevos modelos de negocio en el sector turístico: Implicaciones del escenario p2p”. Noviembre 2014 [consultado a fecha de 16/12/2016] <www.aecit.org/files/congress/18/papers/75.pdf>

RUBIO GUERRERO, Juan José, “La fiscalidad inmobiliaria en España: una panorámica”, *Economía de la vivienda en España*, nº 867 (Julio-Agosto 2012), págs. 89-108.

THE WHARTON SCHOOL, UNIVERSITY OF PENNSYLVANIA, "De Peerby a SnappCar: la economía compartida en Europa." *Universia Knowledge@Wharton*, Julio 2016 [consultado a fecha de 10/10/2016] <<http://www.knowledgeatwharton.com.es/article/peerby-snappcar-la-economia-compartida-europa/>>

Sentencia del Tribunal Constitucional 37/1987, de 26 de marzo

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 9 de marzo de 2011

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 9 de octubre de 1996

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 24 de octubre de 2001

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, de 23 de noviembre de 2005 (ref. V1213-05)

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, de 19 de enero de 2006 (ref. V0110-06)

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, de 23 de febrero de 2009 (ref. V0361-09)

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, de 1 de octubre de 2012 (ref. V1913-12)

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, de 24 de octubre de 2013 (ref. V3154-13)

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, de 9 de diciembre de 2013 (ref. V3549-13)

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, de 24 de septiembre de 2014 (ref. V2504-14)

Consulta Vinculante de la Dirección General de Tributos, de 2 de marzo de 2016 (ref. V0829-16)

Constitución Española, de 6 de diciembre de 1978

Ley 19/1991, de 6 de junio de 1991, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria

Ley 26/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifica la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, y otras normas tributarias.

Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas.

Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido

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.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero

Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades

Real Decreto 3/2016, de 2 de diciembre, por el que se adoptan medidas en el ámbito tributario dirigidas a la consolidación de las finanzas públicas y otras medidas urgentes en materia social

Ordenanza fiscal nº 1.4 del Ayuntamiento de Barcelona, reguladora del Impuesto sobre Actividades Económicas