

DOCUMENTOS

N.I.P.O.: 634-16-077-X

EL CONSUMO COLABORATIVO EN LA ERA DIGITAL: UN NUEVO RETO PARA LA FISCALIDAD

*Autores: Álvaro Antón Antón
Iñaki Bilbao Estrada*

Universidad CEU Cardenal Herrera

DOC. n.º 26/2016



INSTITUTO DE
ESTUDIOS
FISCALES

N. B.: Las opiniones expresadas en este documento son de la exclusiva responsabilidad de los autores, pudiendo no coincidir con las del Instituto de Estudios Fiscales.

ÍNDICE

RESUMEN

1. INTRODUCCIÓN
2. EL CONSUMO COLABORATIVO EN LA ERA DIGITAL: EL NACIMIENTO DE LA ECONOMÍA COLABORATIVA
 - 2.1. El consumo colaborativo
 - 2.2. La economía colaborativa
 - 2.3. El ordenamiento jurídico ante la economía colaborativa
3. ANÁLISIS FISCAL DE LA ECONOMÍA COLABORATIVA
4. FISCALIDAD DIRECTA
 - 4.1. Plataforma
 - 4.2. Usuario/prestador de servicio
 - 4.3. Cliente
5. FISCALIDAD INDIRECTA
 - 5.1. Plataforma
 - 5.2. Usuario/prestador del servicio como sujeto pasivo del IVA
 - 5.3. Cliente final
6. FISCALIDAD INTERNACIONAL
 - 6.1. Estructura jurídica y fiscal de los modelos digitales de economía colaborativa
 - 6.2. Existencia de Establecimiento Permanente: especial referencia al caso español
7. LAS PLATAFORMAS COMO AGENTES COLABORATIVOS EN LA APLICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO
 - 7.1. La colaboración en el ámbito de la recaudación: especial referencia a las tasas turísticas y al Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en materia de alojamiento
 - 7.2. La colaboración en el ámbito de la información tributaria
8. CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

RESUMEN

En los últimos años estamos asistiendo a la aparición de nuevas empresas de base tecnológica (Uber, Airbnb, etc.) que han aumentado exponencialmente los supuestos de consumo colaborativo. Así, nos enfrentamos a una verdadera disrupción en actividades clásicas de producción y consumo de bienes y servicios (transporte, alojamiento, financiación/filantropía, etc.), dando lugar a un nuevo sector de la economía, la denominada economía colaborativa. El auge de este nuevo tipo de consumo y la irrupción de las plataformas implica un nuevo reto para el Derecho con múltiples cuestiones que resolver (autorizaciones, licencias, protección del consumidor etc.). A este desafío no escapa el Derecho Financiero y Tributario, en el que se hace necesario estudiar las diversas interacciones con consecuencias tributarias entre plataformas, usuarios/prestadores del servicio y clientes. Por este motivo, en el presente trabajo se realiza un análisis de los diferentes y potenciales aspectos controvertidos en materia de fiscalidad directa, indirecta e internacional que la fulgurante evolución de la economía colaborativa conlleva. A tal fin, resulta imprescindible separar las problemáticas que genera el consumo colaborativo entre particulares frente a las derivadas de la intermediación de las plataformas que se asemejan a las ya surgidas en el ámbito de la economía digital. Por último, abordamos las vías de colaboración entre plataformas y Administraciones para la correcta aplicación del sistema tributario en materia de información y recaudación.

Palabras clave: consumo colaborativo, economía colaborativa, plataformas digitales, fiscalidad directa e indirecta, fiscalidad internacional, obligaciones de información.

1. INTRODUCCIÓN

A los efectos de este trabajo, y como desarrollaremos posteriormente, el consumo colaborativo se entiende como el conjunto de iniciativas voluntarias entre los miembros de una comunidad tendentes a compartir, prestar, alquilar, regalar o intercambiar bienes e, incluso, servicios¹. La nota característica es que son los propios miembros de la comunidad (particulares) los que producen el bien o prestan el servicio y los que los consumen frente al consumo tradicional en que el bien o servicio es producido o prestado por empresas o profesionales. En los últimos años, hemos asistido al auge de esta modalidad de consumo debido tanto a la crisis económica y al alto nivel de desempleo como a la irrupción de plataformas digitales. En este sentido, las tecnologías de la información y de la comunicación (en adelante, TIC) han elevado exponencialmente las posibilidades de consumo colaborativo al facilitar el conocimiento de la oferta existente a una multitud de posibles consumidores finales, pasando de una oferta eminentemente local a una completamente global. De esta forma, asistimos a la aparición de un tercer actor que ha aportado la tecnología interpuesto entre los dos actores tradicionales que permite salvar el factor proximidad así como la eventual desconfianza entre los usuarios y que ha sido determinante para su crecimiento exponencial –Airbnb², Blablacar, Uber, Zipcar³ o Wallapop⁴, etc.–.

Así, presenciamos el surgimiento de un nuevo sector de la economía como es la economía colaborativa⁵ entendido como aquel sector que engloba tanto la perspectiva del consumo colaborativo por parte de los particulares⁶ como la de las plataformas digitales que han permitido su multiplicación. Si bien, en ocasiones, se aborda de forma conjunta toda la problemática que presenta la economía colaborativa, a los efectos de este trabajo, creemos importante distinguir y diferenciar claramente la problemática del consumo colaborativo –producción de bienes y prestación de servicios por particulares– frente a la derivada de la irrupción de las plataformas.

Actualmente, los cinco ámbitos principales de actuación de la economía colaborativa son: el alojamiento, el transporte, el uso compartido de contenido multimedia, financiación/filantropía y la contratación de personal en línea⁷. En relación con el objeto de este trabajo, nos vamos a limitar, principalmente, al

¹ Para BOTSMAN y ROGERS (2010) el término “consumo colaborativo” hace referencia a nuevos modelos de consumo que se produce cuando la gente participar en el intercambio organizado, el trueque, el comercio, o el alquiler, para obtener los mismos beneficios que derivarían de su propiedad pero con un menor coste económico y ambiental. Vid. <http://www.thepeoplewhoshare.com/blog/what-is-the-sharing-economy/> y <http://www.fastcoexist.com/3022028/the-sharing-economy-lacks-a-shared-definition>.

² De acuerdo con la información de su web, la empresa Airbnb ofrece una plataforma para poner en contacto a una persona que busca alquilar un alojamiento de corta estancia con una persona que dispone de inmuebles que desea arrendar. Airbnb no es propietaria de los inmuebles que oferta en su web, ni operadora de propiedades. Según la compañía, su responsabilidad se limita a: (i) facilitar la disponibilidad de la Página web, la Aplicación y los Servicios, y (ii) actuar como agente de cobros limitado de cada Anfitrión al objeto de aceptar, en su nombre y representación, los pagos de los Clientes. Por cada reserva confirmada Airbnb cobra una tarifa de servicio los usuarios. Vid. <https://www.airbnb.es/terms>.

³ Dentro del sector de la movilidad, Uber respondería a un modelo de consumo colaborativo en denominado *carsharing*, alquiler y uso compartido de vehículos, taxis, bicicletas y plazas de aparcamiento. En el caso de esta plataforma un usuario presta a otro un servicio de transporte equiparable al que prestan los servicios de taxi. Por tanto, se podría discutir si, desde el punto de vista de los usuarios de la plataforma, existe o no un ánimo de lucro y, por ende, si estamos ante un verdadero “consumo colaborativo” en forma de “transporte colaborativo” o ante un “transporte profesional”. Por su parte, Blablacar o Carpooling respondería modelos de consumo colaborativo *carpooling*, rellenar asientos vacíos de coches con otros pasajeros que vayan en la misma dirección. En estos casos, y a diferencia de Uber, parece más clara que la intención de los usuarios puede limitarse a compartir los gastos de un trayecto. Por último, a través de Zipcar es posible compartir un vehículo propiedad de la plataforma con otros usuarios y no el viaje, residiendo la novedad frente a las empresas de alquiler tradicionales, únicamente, en la mayor flexibilidad para compartir que proporciona la plataforma.

⁴ Wallapop es una plataforma que permite la compraventa de productos de segunda mano entre particulares.

⁵ Sin embargo, el fenómeno de la aparición de modelos disruptivos calificados como “colaborativos” no se circunscribe únicamente al consumo o la prestación de bienes y servicios, sino también a ámbitos como la producción (ej.: Quirky, OpenStreet-Map o Nímbro), la educación (ej.: FutureLearn, Skillshare, Skillo o Wikipedia) o, incluso, las finanzas (ej.: Crowdfunder, Crowdfunder o Space Hive). Por esta razón, actualmente, se hace referencia a este fenómeno de una manera más amplia con el término “economía colaborativa”, entendiéndolo por tal a un ecosistema socio-económico formado en torno a la compartición de activos humanos y físicos tanto para el diseño, la producción, la distribución, el comercio y el consumo de bienes y servicios por parte de diferentes personas y organizaciones. Vid. BOTSMAN y ROGERS (2010).

⁶ No obstante, cabe señalar que, en ocasiones, empresas o profesionales pueden acceder a este tipo de plataformas para prestar sus servicios atendiendo al gran número de clientes potenciales que pueden alcanzar.

⁷ Por su parte, la COMISIÓN EUROPEA (2016) considera que la economía colaborativa está creciendo rápidamente y ganando cuotas de mercado importantes en algunos sectores. En este sentido cita estudios que estiman que en 2015 los ingresos brutos de plataformas y proveedores colaborativos en la UE ascendió a 28 000 millones de euros. Con respecto los cinco sectores clave citados arriba la Comisión puntualiza que los ingresos de la UE se duplicaron en comparación con el año

estudio de la problemática fiscal de los dos primeros, si bien haremos referencia a aquellos aspectos que pudieran ser comunes a los distintos actores que participan en cualquier de estos ámbitos, principalmente, en el caso de la plataformas digitales. A fin de resaltar la importancia del objeto de estudio y de acuerdo con un estudio de ING, cabe destacar que estos cinco sectores de la economía colaborativa podrían pasar de los 13.000 millones de euros de ingresos que obtienen actualmente a nivel mundial a un 300.000 millones de euros en 2025.

Como apuntábamos, el elevado número de transacciones que se ha producido en los últimos años ha aumentado el interés por parte de las diferentes administraciones tributarias nacionales, ante la facilidad del rastreo de la información disponible *online*. A este respecto, en nuestro país puede destacarse la novedad en la actual campaña de RENTA 2015 consistente en un mensaje enviado a aquellos contribuyentes que han realizado anuncios *online* relativos al alquiler de inmuebles. En concreto, su contenido señala que “de acuerdo con los datos de que dispone la Agencia Tributaria usted ha realizado anuncios de alquiler de inmuebles en diferentes medios publicitarios, incluido Internet. Le recordamos que, en caso de haber percibido rentas por alquiler, deben incluirse en la declaración, así como cualquier tipo de renta por la que deba tributar y no conste en los datos fiscales”⁸. Asimismo, las plataformas digitales, conscientes de la importancia de la fiscalidad, incluyen en toda su normas legales una referencia a la fiscalidad e, incluso, algunas de ellas tienen un servicio de asesoría fiscal para los usuarios/prestadores del servicio⁹. A mayor abundamiento, en ocasiones, algunas plataformas se han ofrecido e, incluso, están en negociaciones o han concluido acuerdos para recaudar las conocidas tasas turísticas que gravan las pernoctaciones en determinadas ciudades y regiones¹⁰.

A la hora de abordar el estudio de este nuevo sector económico desde el punto de vista del Derecho tributario, tenemos que partir de la idea de que nuestra disciplina, a diferencia de otras ramas del derecho, no tiene como función crear y modificar la realidad y, por tanto, no es un derecho constitutivo de relaciones jurídicas autónomas, sino que se limita a establecer las consecuencias jurídico tributarias de un realidad preexistente¹¹. Sin embargo, también es cierto que el artículo 12 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT) recoge el principio de autonomía en las calificaciones tributarias al disponer que “en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entienden conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”. Por tanto, con independencia del significado que se le dé a este nuevo fenómeno desde otras ramas del ordenamiento e, incluso, en las condiciones legales impuestas por las plataformas, el legislador tributario, como ha reconocido el Tribunal Constitucional (en adelante, TC) tiene la opción legítima de acuñar autónomamente sus propias calificaciones sin estar vinculado a las configuraciones jurídico-civiles de instituciones y relaciones jurídicas¹².

Así, aunque el TC también ha precisado que la autonomía en las calificaciones tributarias no es absoluta¹³, el legislador tributario puede formular sus propias calificaciones cuando nos encontremos ante una institución que no ha sido regulada en otras ramas del ordenamiento o cuando sea preciso dotar a ésta de un significado diferente a efectos exclusivamente fiscales¹⁴. Esta afirmación puede cobrar especial

anterior y está previsto que sigan expandiéndose con fuerza. En opinión de algunos expertos citados por la Comisión la economía colaborativa podría representar para la economía de la UE un aumento de entre 160 000 y 572 000 millones de euros. Por su parte, el interés de los consumidores es grande, tal como confirman una consulta pública y una encuesta del Euro barómetro. En este sentido según otro estudio de 2015, se espera un aumento progresivo de los consumidores que participarán en la economía colaborativa en Europa, según este informe un tercio de los consumidores europeos reconocen que su interés por participar en la economía colaborativa está aumentando. Vid. COMISIÓN EUROPEA (2016); ING INTERNATIONAL SURVEY (2015), y SPWC (2015).

⁸ Vid. <http://www.expansion.com/economia/declaracion-renta/2016/04/07/5706240b46163f88138b460d.html>.

⁹ <https://www.airbnb.es/help/article/481/how-do-taxes-work-for-hosts>.

¹⁰ Así, la plataforma digital AirBnB ya recauda y liquida el impuesto sobre el alojamiento en diversas ciudades y Estados de los USA (Alabama, San José, Filadelfia, Florida, etc.), Ámsterdam (Países Bajos), India, Lisboa (Portugal), París (Francia), etc. Para una consulta más exhaustiva vid. <https://www.airbnb.es/help/article/653/in-what-areas-is-occupancy-tax-collection-and-remittance-by-airbnb-available>.

¹¹ VANONI (1973), págs. 5 y ss., y AYATS VERGÉS (2004).

¹² Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencias 45/1989 de 20 de febrero y 134/2011 de 20 de julio.

¹³ Tribunal Constitucional (Pleno). Sentencia núm. 146/1994 de 12 de mayo.

¹⁴ Como señala GARCÍA NOVOA (2005), la función calificadora de la Administración implica la actividad orientada a desentrañar la verdadera causa concurrente en los negocios jurídicos, para lo cual deberá partir de la definición tributaria de los hechos gravados. Según este autor, esto supone, en primer lugar, tener en cuenta el significado peculiar que le puede dar el legislador tributario a un determinado negocio jurídico. Y, en caso de que la ley fiscal no le atribuyese ese significado especial, la calificación habrá de hacerse respetando la caracterización del negocio jurídico en el Derecho Privado. Vid. GARCÍA NOVOA (2005), págs. 159-169.

relevancia cuando las condiciones legales impuestas por las diferentes plataformas no coincidan con la realidad subyacente. Llegados a este punto y como ya desarrollaremos, no somos partidarios de un régimen fiscal especial para la economía colaborativa, sin perjuicio de tratamientos tributarios específicos como pueden ser las exenciones propuestas por diferentes países –Reino Unido¹⁵ y Francia¹⁶– con respecto a las rentas obtenidas por los usuarios/prestadores servicios en el ámbito de la economía colaborativa y digital.

Adentrándonos en el estudio de la tributación de los distintos actos, hechos o negocios realizados en el ámbito de la economía colaborativa en la era digital y de los distintos actores intervinientes, resulta esencial tamizarlos bajo los principios de justicia tributaria y analizar su encaje en el ordenamiento tributario actual. De esta forma, procederemos al estudio tanto de las diferentes rentas obtenidas como de las prestaciones de servicios realizadas por dichos actores desde las perspectivas de la fiscalidad directa, indirecta e internacional. En este sentido, cabe resaltar que la verdadera novedad radica en el gravamen de las prestaciones de servicios y las rentas obtenidas por los particulares en su condición de usuarios/prestadores del servicio. A estos efectos, comprobaremos el encaje de esta nueva realidad con los conceptos y figuras existentes en nuestro ordenamiento tributario.

En cambio, el resto de cuestiones controvertidas que se plantean son reconducibles a otras problemáticas ya identificadas por el Derecho tributario como son las derivadas de la economía digital y, principalmente, las motivadas por la localización de las plataformas en países de baja tributación como Irlanda u Holanda. Todo esto sin perjuicio de determinadas especialidades que puedan derivarse de los elementos consustanciales que presenta el consumo colaborativo. Por último, abordaremos los posibles ámbitos de colaboración entre plataformas y Administraciones tributarias para la correcta aplicación del sistema tributario en los territorios donde se produce el consumo colaborativo.

2. EL CONSUMO COLABORATIVO EN LA ERA DIGITAL: EL NACIMIENTO DE LA ECONOMÍA COLABORATIVA

2.1. El consumo colaborativo

Frente a la cultura de la propiedad, en 2011, la revista *TIME* publicó un artículo titulado “Today’s Smart Choice: Don’t Own. Share” (“La opción más inteligente: No seas propietario. Comparte”). En este artículo periodístico se pretendía reflejar el cambio en las pautas de consumo y producción de servicios hacia modelos alternativos, especialmente, entre los jóvenes que han crecido en el contexto de las crisis económica y financiera del 2008¹⁷. Así, como señala esta revista, el fenómeno que empezó con la “Napsterización” de la música, es decir, la posibilidad de digitalizar y compartir música haciendo superflua la propiedad de un CD, se ha ido extendiendo a la forma de entender el uso y disfrute de otros bienes y servicios¹⁸.

En este sentido, cada vez son más frecuentes, entre los miembros de una comunidad y, especialmente, entre sus miembros más jóvenes, iniciativas voluntarias tendentes a compartir, prestar, alquilar, regalar o intercambiar bienes e, incluso servicios. Se trata de un fenómeno que ha ido redefiniendo algunos de los modelos de producción, consumo y prestación de servicios tradicionales. Dentro de estos nuevos modelos, destacan aquellos a través de los cuales personas que necesitan acceso a un recurso entran en contacto con otras que disponen de dicho recursos y que los tienen infrautilizados, para que estos últimos se los presten, regalen, intercambien, alquilen, etc. De esta forma, se pretende

¹⁵ Vid. HM TREASURY: BUDGET (2016).

¹⁶ Vid. SÉNAT (2014-2015), págs. 33 y ss.

¹⁷ Vid. http://content.time.com/time/specials/packages/article/0,28804,2059521_2059717_2059710,00.html.

¹⁸ Que los nuevos modelos de consumo se iniciasen por el intercambio digital de bienes de propiedad intelectual –tales como libros, música, video o *software*– parece lógico, pues, como señala BELK (2014), estos bienes, a diferencia de otros bienes físicos, como los coches o los inmuebles, pueden ser intercambiados o compartidos tras ser digitalizados y, por tanto, sin necesidad de perder en ningún momento la posesión física del bien original. Sin embargo, también son conocidas las controversias originadas por esta nueva forma de compartir estos bienes culturales al ser catalogadas como “piratería”, dando lugar a nuevas normas sobre la protección del derecho de la propiedad intelectual. Al mismo tiempo, otros autores defendían que estábamos ante una nueva realidad y, por tanto, que con estas prácticas únicamente se estaban compartiendo o donando bienes digitales comunes. Vid. BELK, R. (2014), CHOATE, P. (2007), GIESLER, M. (2008), SINREICH, A. (2013) y AIGRAIN, P. (2012).



reducir los costes económicos o, incluso, ambientales, asociados a la utilización o titularidad de determinados bienes o servicios. A su vez, lo anterior supone que una de las características comunes a muchos de estos modelos sea la eliminación o sustitución de los prestadores tradicionales del servicio (empresas, profesionales o empresarios autónomos) por particulares.

A este respecto tenemos que tener en cuenta que, como ya se ha mencionado, colaborar en la producción de ciertos recursos o compartir su uso no es algo que haya surgido recientemente. Sin embargo, la expansión del consumo colaborativo en el siglo XXI se encuentra estrechamente ligada a los avances experimentados en el ámbito de las TIC¹⁹. Así, y como evolución de casos como Napster, asistimos a una afección por parte de los *milenials* así como de otras generaciones por nuevas formas de consumo caracterizados por su carácter colaborativo pero que, sin embargo, han derivado en nuevos modelos de negocio y nuevas conductas que, como veremos, van más allá de lo que se ha venido denominando como “consumo colaborativo” *strictu sensu* hasta el punto de poder acuñarse un nuevo sector como es el de la “economía colaborativa”.

2.2. La economía colaborativa

Es cierto que la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia CNMC ha definido a la “economía colaborativa” como un modelo de consumo que se basa en el intercambio entre particulares de bienes y servicios que permanecían ociosos o infrutilizados a cambio de una compensación pactada entre las partes. El matiz que creemos que debe introducirse a esta definición es que, en ocasiones, no son las partes *strictu sensu* las que fijan las reglas del juego e, incluso, la compensación, siendo la plataforma la que fija las condiciones legales. Según la CNMC, las características específicas de este nuevo modelo son, en primer lugar, que el intercambio de bienes y servicios se produce generalmente entre particulares y que, en ningún caso, supone el ejercicio de una actividad profesional por parte del oferente. Sin embargo, sí que puede existir un intercambio económico en forma de compensación o para cubrir gastos compartidos, residiendo el matiz en que el ejercicio de la actividad profesional no se ejerce en cuanto al cumplimiento de la normativa que afecta a la citada profesión. Llegados a este punto, cabe señalar que, si bien esta afirmación puede ser cierta y que responde a los orígenes de este nuevo modelo de consumo, cada vez más pueden detectarse supuestos en que los prestadores del servicio buscan una fuente adicional de ingresos. En segundo lugar, se trata de bienes o servicios que permanecían ociosos o infrutilizados para el oferente. Por tanto, no se trata de bienes y servicios que hayan sido creados o adquiridos para proceder a su oferta en el mercado²⁰.

Ahora bien, más que se referirse a la “economía colaborativa”, la definición anterior parte de un concepto económico y tradicional de lo que podría entender como “consumo colaborativo” *strictu sensu*, centrándose, fundamentalmente, en los cambios de patrones de consumo observados en los últimos años pero obviando, por ejemplo, el papel de las TIC en la redefinición y expansión de este concepto. De acuerdo con el enfoque de la CNMC, cualquier modelo de consumo colaborativo se tendría que caracterizar por dos extremos, en primer lugar, que se comparta efectivamente un recurso escapando de la relación tradicional entre proveedor y cliente y, en segundo lugar, que exista una relación directa *inter pares* (*peer to peer*)²¹.

A nuestro juicio, y como hemos señalado, la realidad es que hemos asistido a una evolución del concepto de “consumo colaborativo” hacia uno más amplio como es el de “economía colaborativa”²², el

¹⁹ DOMÉNECH PASCUAL (2015).

²⁰ Vid. CNMC: *Consulta pública sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa, Documento 2: Efectos de los nuevos modelos económicos sobre el mercado y la regulación*, en <http://www.cnmc.es/es-es/promoci%C3%B3n/informesyestudiossectoriales/estudiodeeconom%C3%ADacolaborativa.aspx>

²¹ El término *peer-to-peer economy* (*P2P*) o economía *inter pares* se utiliza para referirse a aquellas organizaciones construidas en torno a un modelo de negocio *peer-to-peer*, a través del cual los consumidores utilizan las plataformas digitales para alquilar, vender, prestar o compartir bienes o servicios con otros consumidores sin intermediarios (vid. http://p2pfoundation.net/Category:Collaborative_Economy). El problema de este concepto es que, cuando hablamos de economía colaborativa, no podemos considerar como característica el hecho de que las transacciones se hagan únicamente entre particulares ya que, hoy en día, distintas empresas y administraciones participan también en este modelo de prestación de bienes y servicios (por ejemplo, Car2go como *carsharing* de un fabricante, o el Bicing). Así, la llamada economía colaborativa debe observarse desde una perspectiva más amplia al presentar distintos modelos: De consumidor a consumidor (C2C), De empresa a consumidor (B2C) o de empresa a empresa (B2B).

²² Para la Comisión Europea la “economía colaborativa” podría dar lugar a una mayor variedad donde elegir y a precios más bajos para los consumidores y brinda oportunidades de crecimiento a las empresas emergentes innovadoras y las empresas

cual viene determinado por tres factores interrelacionados entre ellos: en primer lugar la aparición de las TIC, en segundo lugar el cambio en los patrones de consumo y, por último, el surgimiento de nuevos modelos de negocio que, haciendo uso de las TIC, han proporcionado el medio para que los consumidores puedan poner en práctica nuevos modelos de producción y consumo que se ajusten a los nuevos patrones de consumo²³.

Con respecto al primero de los factores, no puede obviarse el hecho que son las nuevas tecnologías las que han permitido introducir formas distintas de las que hasta ahora se conocían para llevar a cabo y realizar este tipo de actividades. Concretamente, el uso de las TIC ha facilitado la colaboración en la producción y consumo de bienes y servicios, intercambiándolos o compartiéndolos, al abaratar las actividades de obtención, almacenamiento, procesamiento y comunicación de información inherentes a este tipo de transacciones. Como señala Doménech Pascual (2015), las nuevas tecnologías, al eliminar determinados obstáculos, facilitan la colaboración voluntaria entre individuos de cara a la producción y consumo de bienes y servicios. En este sentido, señala que los dos grandes obstáculos para que esta cooperación haya existido con anterioridad y que las nuevas tecnologías han minimizado son: los llamados costes de transacción y la existencia de asimetrías informativas²⁴. La consecuencia de eliminar estos obstáculos es el aumento del volumen de transacciones a bajo coste, radicando la ventaja competitiva de este nuevo modelo de negocio en el hecho de partir de un coste marginal nulo al emplear bienes o servicios prestados por particulares que se encuentran infrutilizados (vivienda) o que simplemente iban a realizarse de igual forma (desplazamiento)²⁵.

Adicionalmente, existe un segundo factor que ha favorecido el surgimiento de este nuevo sector económico como es el cambio en las pautas de consumo. En este sentido, basta apuntar que hemos pasado de alojarnos en hoteles, hostales, etc. o desplazarnos exclusivamente en taxis, autobuses o trenes, etc., cuya reserva o billete comprábamos físicamente en una taquilla, hotel o agencia de viajes, a reservarlo *online* y a acceder a bienes y servicios de titularidad o de prestación por particulares que desconocemos. Pero, además, cabe resaltar que también ha cambiado nuestro patrón de consumo respecto a las opciones de acceder a determinados servicios ante la irrupción de plataformas digitales que nos conectan con particulares dispuestos a ofrecerlos bajo formas no tradicionales y, en ocasiones, no reguladas, lo cual puede suponer que la protección del consumidor no quede siempre garantizada. Sirvan como ejemplos los siguientes: usuario/prestador de servicio de Uber versus taxista, usuario/prestador de servicio de Blablacar versus compañía de autobuses o trenes, usuario/prestador de servicio de alojamiento de corta duración versus hoteles, hostales o similares.

A lo anterior cabe añadir la voluntad de los particulares (propietarios o prestadores de los servicios), bien de compartir los gastos derivados de la necesidad de realizarlo (desplazamiento), bien de obte-

europas existentes, tanto en sus países de origen como más allá de las fronteras. Aumenta, además, el empleo y beneficia a los empleados, al permitir horarios más flexibles, que van desde microempleos no profesionales hasta el emprendimiento a tiempo parcial. Los recursos pueden utilizarse de manera más eficiente, con lo que aumentan la productividad y la sostenibilidad. Sin embargo, autores como SUNDARARAJAN (2014) también señalan que todavía es muy pronto para poder obtener evidencias empíricas precisas sobre los efectos positivos reales que estos nuevos modelos pueden tener sobre el crecimiento económico o el bienestar. *Vid.* COMISIÓN EUROPEA (2015) y SUNDARARAJAN (2014).

²³ Junto al desarrollo de la tecnología orientada al consumidor, la conectividad continua o la aparición de nuevo agentes digitales, DOMÉNECH PASCUAL (2015), señala otros factores que también ayudan a entender el auge del fenómeno de la economía colaborativa: 1) La crisis económica ha hecho que mucha gente participe en actividades de economía colaborativa con el fin de obtener ingresos o disfrutar de bienes o servicios a los que no tendrían acceso por medio de los sistemas tradicionales. 2) La protección del medio ambiente ya que algunas formas de economía colaborativa permiten hacer uso de una manera más eficiente de los recursos naturales, reduciendo la contaminación asociada a la producción o consumo de determinados bienes o servicios. 3) La necesidad de socialización, pues alguna de las plataformas de economía colaborativa existentes actualmente permiten la interacción, virtual o presencialmente, con otras personas. A mayor abundamiento, SUNDARARAJAN (2014) añade otro factor como es la urbanización y la globalización. Según este autor, las ciudades son espacios naturales de "economías de colaborativas" pues debido a las limitaciones de espacio y la densidad de población, los residentes urbanos han compartido sus activos y el espacio de manera informal durante siglos, sin embargo, las nuevas tecnologías de han hecho que el acceso a la coproducción, los préstamos, el comercio y el alquiler de los activos sea más barato y más fácil que nunca antes y, por tanto, sea posible en una mayor escala.

²⁴ *Vid.* DOMÉNECH PASCUAL (2015).

²⁵ Así, por ejemplo, una persona que va a realizar un viaje y tiene espacio libre en su coche podría contactar mediante una plataforma digital con un desconocido que necesita realizar el mismo trayecto a un precio reducido, ya que, al no tener en cuenta los costes fijos o los costes de amortización del vehículo, el coste adicional de llevar un pasajero adicional sería prácticamente cero. *Vid.* CNMC: *Consulta pública sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa, Documento 3: Nuevos modelos y regulación*, en <http://www.cnm.es/es-es/promoci%C3%B3n/informesyestudiossectoriales/estudiodeeconom%C3%ADacolaborativa.aspx>.

ner unos ingresos adicionales por ese bien no utilizado o por un servicio que puede prestar fácilmente por contar con los medios necesarios (transporte). Ahora bien, como ya hemos apuntado e incidiremos posteriormente, también ha evolucionado o ha sido descubierto por parte de los usuarios/prestadores de servicio como una posible fuente de importantes ingresos, bien de carácter secundario, bien con carácter principal asemejándose al desarrollo de una actividad económica.

Por tanto, se combina la irrupción de la figura del prosumidor con la necesidad de fuentes adicionales de renta o de una primera fuente de ingresos así como el deseo de acceder a bienes y servicios más baratos y alternativos al sistema de prestación tradicional fruto de la crisis económica y el alto nivel de desempleo existente en la época de crisis²⁶. Consecuentemente, estamos ante un nuevo paradigma en el que los consumidores no tienen la capacidad económica suficiente para poseer más pero no quieren renunciar a los beneficios asociados a dicha posesión²⁷. A estos factores, cabe añadir el salto generacional así como el cambio cultural respecto a estas nuevas formas de consumo en cuanto a la superación de resistencia, tanto a compartir un bien del que se es titular como a ser usuario o consumidor de un bien o servicio prestado por particulares y no por profesionales.

Los dos factores anteriores no se entenderían si no se concretasen en la aparición de distintas empresas –Airbnb, Blablacar, Uber, Zipcar o Wallapop, etc.– que proporcionan a los consumidores acceso a una amplia gama de bienes o servicios a través de una plataforma tecnológica, actuando, en muchos casos, como meros intermediarios para facilitar las transacciones. Sin embargo, es necesario precisar que el uso de estas tecnologías no es neutra pues responde a un nuevo modelo de negocio con unas particulares condiciones legales y no a la mera voluntad de conectar a los particulares para propiciar el consumo colaborativo.

Por tanto, el tercer factor está relacionado con el surgimiento de un considerable número de *startup* que, atendiendo a su potencial, han tenido acceso a importantes rondas de financiación, pese a no estar totalmente contrastada la viabilidad del modelo de negocio, hasta el punto de que se haya alertado del riesgo de una segunda burbuja tecnológica. Desde el punto de vista de sus modelos de negocio, para estas nuevas iniciativas empresariales resulta fundamental alcanzar rápidamente un importante volumen de usuarios, a fin de atraer el interés de los inversores en cuanto a su potencial. A este respecto, se suelen caracterizar por sus inicios como plataformas gratuitas sostenidas por la captación de inversores en rondas de financiación que, una vez consolidado un alto número de usuarios así como la propuesta de valor del servicio ofertado, pasan a cobrar por los servicios prestados. Esto significa, por un lado, que el hecho de que inicialmente no hayan sido de pago y todavía sean gratuitas no descarta *a priori* su ánimo de lucro, dado que todos los costes operativos son asumidos a través de las citadas rondas de financiación. Y, por el otro, que estos nuevos modelos de negocio se basen en la potenciación de la figura del prosumidor para ser viables.

Precisamente, es la aparición de estas plataformas lo que nos lleva a pensar que, en cierta medida, a lo que hemos asistido es a una evolución de los grandes *marketplaces online* de bienes (*p. ej.*: Alibaba, eBay, Wallapop, etc.) a *marketplaces online* de servicios específicos en que la esencia de consumo colaborativo (por particulares y para particulares, compartir gastos así como acceso más económico a un bien o servicio) se difumina para cobrar importancia tanto un modelo alternativo de consumo respecto a los hábitos de consumo tradicional en relación con un determinado servicio y su forma de prestación como una posible fuente de ingresos adicional o, incluso, principal. Siguiendo con el símil, hemos pasado de comprar en las grandes superficies comerciales a hacerlo en tiendas *online* virtuales, comprando artículos nuevos o de segunda mano²⁸.

²⁶ El concepto de: “[...] prosumidor –en inglés, *prosumer*–, es un acrónimo que procede de la fusión de dos palabras: *producer* (productor) y *consumer* (consumidor). El concepto fue anticipado por MARSHALL MCLUHAN, y BARRINGTON NEVITT, quienes en el libro *Take Today* (1972), afirmaron que la tecnología electrónica permitiría al consumidor asumir simultáneamente los roles de productor y consumidor de contenidos.” *Vid.* ISLAS (2008). Para un mayor entendimiento del origen, evolución y del concepto de prosumidor, *vid.* BECERRA MONTOYA, y PATIÑO GIRALDO (2013).

²⁷ Como señala el COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO (CESE) con la crisis económica se está extendiendo la tendencia de “poseer en menor medida, atender el gasto y observar la retribución conseguida, ya sea en cuanto a necesidad cubierta o satisfecha, bajo la premisa de que para disfrutar del bienestar no sirve acumular”. Así, estamos ante una respuesta ante la actual crisis financiera y económica en el que cobran fuerza planteamientos tendientes a cambiar las forma de entender las relaciones comerciales, pues los modelos de oferta y consumo basados en la posesión de bienes van dejando paso a otros basados en el acceso compartido al disfrute de determinados bienes y servicios para satisfacer determinadas necesidades. *Vid.* COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO (2014).

²⁸ www.wallapop.com.

Es decir, que podemos afirmar que estamos asistiendo a un tránsito y difuminado de la esencia del consumo colaborativo: acceso a bienes infrutilizados ofertados por particulares de forma más económica desde la perspectiva del cliente final y la obtención de unos ingresos adicionales para hacer frente a los gastos de mantenimiento y/o de titularidad de un bien. Por el contrario, empiezan a cobrar mayor importancia la explosión de un nuevo sector económico con un espectacular volumen de negocio y el temor por la aparición de un nuevo ámbito de economía sumergida así como la amenaza y desafío de desregulación de sectores y profesiones tradicionalmente reguladas por la irrupción de particulares en su prestación. Precisamente, instituciones como la Comisión Europea (2015) prefieren utilizar un concepto inclusivo de “economía colaborativa” centrándose en el papel que las TIC han tenido en su desarrollo. Así, para la institución europea, la economía colaborativa es “un complejo ecosistema de servicios a la carta y utilización temporal de activos basado en el intercambio a través de plataformas en línea”²⁹. Más concretamente, en la Consulta que lanzó el 25 de septiembre de 2015 sobre el papel de las plataformas digitales en la economía digital, definía la economía colaborativa como la actividad que establece un vínculo entre particulares o personas jurídicas a través de plataformas *online* (plataformas de economía colaborativa) que les permiten prestar servicios o intercambiar activos, recursos o capital, a veces por un periodo limitado y sin transferir los derechos de propiedad³⁰. En la misma consulta, la Comisión define las plataformas digitales como empresas que operan simultáneamente en mercados dobles o múltiples y que utilizan internet para posibilitar interacciones entre dos o más grupos de usuarios distintos, pero interdependientes, con el objetivo de generar valor, al menos, a uno de ellos.

Partiendo de los planteamientos anteriores la Comisión Europea (2016) ha definido el concepto de economía colaborativa como aquel que se refiere a modelos de negocio en los que: “Se facilitan actividades mediante plataformas colaborativas que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o servicios ofrecidos a menudo por particulares. La economía colaborativa implica a tres categorías de agentes: i) prestadores de servicios que comparten activos, recursos, tiempo y/o competencias –pueden ser particulares que ofrecen servicios de manera ocasional («pares») o prestadores de servicios que actúan a título profesional («prestadores de servicios profesionales»); ii) usuarios de dichos servicios, y iii) intermediarios que –a través de una plataforma en línea– conectan a los prestadores con los usuarios y facilitan las transacciones entre ellos («plataformas colaborativas»). Por lo general, las transacciones de la economía colaborativa no implican un cambio de propiedad y pueden realizarse con o sin ánimo de lucro.”

2.3. El ordenamiento jurídico ante la economía colaborativa

En definitiva, aunque internet ha abierto nuevas posibilidades a modelos de consumo colaborativo, también es reconocido que, actualmente, bajo esta denominación se incluyen auténticos intercambios comerciales y nuevos modelos de negocios con específicas condiciones legales para los usuarios que se esconden bajo el paraguas de esta denominación. Es más, podemos afirmar que la intermediación para permitir la prestación de servicios y el consumo de masas de lo que anteriormente eran escasos supuestos de consumo colaborativo unido a la amenaza de desregulación de algunos sectores y profesiones es lo que ha hecho saltar las alarmas a distintos niveles de las Administraciones Públicas y de determinados colectivos profesionales y, por tanto, lo que ha hecho que surja el interés por unas transacciones que antes de la aparición de la TIC, o bien tenían un carácter marginal, o bien su control y fiscalización resultaba difícil.

Por estas razones y, como hemos apuntado, esta nueva realidad queda mejor definida bajo el concepto de “economía colaborativa”, más amplio que el de “consumo colaborativo”, al incluir a todo nuevo modelo disruptivo caracterizado por la aparición plataformas digitales que actúan como conectores e intermediarios entre particulares. Así, con este concepto incluimos también a aquellas iniciativas que, únicamente, suponen una manera distinta de prestar o acceder a servicios que ya se existían antes de la irrupción de estas tecnologías. Por ejemplo, alojamientos turísticos de corta estancia (Airbnb, Couchsurfing), obtención de financiación (Indiegogo, Kickstarter, RocketHub) transporte urbano de pasajeros (Lyft, Sidecar, Uber). A este respecto, la CNMC señala que parte de la ventaja

²⁹ Vid. COMISIÓN EUROPEA (2015).

³⁰ Vid. <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/news/public-consultation-regulatory-environment-platforms-online-intermediaries-data-and-cloud>.

competitiva de estos nuevos modelos podrían ser consecuencia, precisamente, de los menores costes a los que tienen que hacer frente debido al aprovechamiento de lagunas legislativas o en la asimetría en el cumplimiento de la regulación, sectorial y transversal aplicable a los agentes que operan en los mercados tradicionales³¹. Sin embargo, también es cierto que, desde determinados sectores, se recomienda marcar una distinción entre los modelos centrados en lógicas del mercado o rentabilidad económica y los modelos centrados en lógicas sociales y que buscan una verdadera compartición de bienes infrautilizados³².

Con independencia las posturas anteriores, la realidad es que la aparición de nuevos modelos empresariales bajo la denominación de economía colaborativa tiene un claro impacto en los mercados existentes, creando tensiones con los proveedores de bienes y los prestadores de servicios tradicionales. Como señala DOMÉNECH PASCUAL (2015), una de las cuestiones principales a este respecto es que muchos de los sistemas de economía colaborativa incorporan elementos novedosos y, por tanto, cierta incertidumbre en cuanto a la normativa que resulta aplicable de *lege lata*³³. Así, nos enfrentamos con una realidad que conlleva relevantes novedades con respecto a las formas tradicionales de producción y consumo de bienes y servicios y, respecto a las que el legislador va reaccionando *a posteriori* a la hora de regular estos fenómenos. Por este motivo, no siempre está claro cuál será su régimen jurídico, lo que, desde el punto de vista de la seguridad jurídica, origina problemas en la aplicación de la normativa vigente en materia de protección de los consumidores, concesión de licencias, salud y seguridad, seguridad social, protección del empleo y, como se analiza en este trabajo, la fiscalidad.

A la luz de los problemas que pueden emerger desde diferentes perspectivas, se cuestiona si determinadas manifestaciones de la economía colaborativa podrían exigir una regulación específica por parte del legislador, al igual que ha ocurrido con otros fenómenos como el comercio electrónico y la economía digital. Ahora bien, como también ha sucedido en los casos anteriormente enunciados tampoco está claro cómo conviene regular *ex novo* los sistemas de economía colaborativa en todos los casos. A este respecto, la Comisión Europea entiende que es necesario abordar las dificultades y la inseguridad que surge cuando se intenta aplicar la legislación existente a estos nuevos modelos de economía colaborativa. Para la institución europea es preciso conseguir un entorno regulador claro y equilibrado que permita desarrollar el emprendimiento en el ámbito de la economía colaborativa, la protección a los trabajadores, consumidores y otros intereses públicos y garantizar la no imposición de barreras reglamentarias innecesarias a los operadores de los mercados nuevos o existentes, independientemente del modelo empresarial que utilicen. Sin embargo, esta misma institución reconoce que, a la hora de crear legislación *ex novo*, también hay que tener en cuenta que respuestas en forma de regulación apresurada o inadecuada pueden comportar el riesgo de crear desigualdades y fragmentación del mercado. En el mismo sentido, la CNMC, en su documento de consulta sobre la economía colaborativa, señala que para determinar la necesidad de regulación debe tenerse en cuenta la proporcionalidad de la medida. Así, se debe valorar si es el instrumento más adecuado para la consecución del objeto que se persigue, teniendo en cuenta un análisis de los costes y beneficios, para no caer en una “sobre regulación” que pueda acentuar los problemas que, inicialmente, se pretendían solucionar con la norma adoptada.

Como se ha podido apreciar, el consumo colaborativo ha aumentado considerablemente gracias a las plataformas digitales a la par que ha sido, en cierta forma, reformulado en virtud de los nuevos modelos de negocio y las condiciones legales aparejadas a los mismos. Sin embargo, y pese a las diferencias que se han podido constatar, actualmente, muchas de estas actividades se engloban indistintamente dentro del mismo concepto de “economía colaborativa”. Por esta razón, a la hora de valorar la necesi-

³¹ *Ib.*

³² Para el Comité de las Regiones, actualmente, existen dos categorías de economía colaborativa y cuatro modalidades diferentes: La primera categoría sería la “Economía colaborativa en sentido estricto o economía a la carta”. Esta categoría incluiría tanto las modalidades de la “economía de acceso” (*access economy*), para aquellas iniciativas cuyo modelo de negocio implica la comercialización del acceso a bienes y servicios, no su tenencia. Se trata de un alquiler temporal en vez de una venta definitiva; como la “economía de los trabajos ocasionales” (*gig economy*), para iniciativas basadas en trabajos esporádicos cuya transacción se hace a través del mercado digital. La segunda categoría sería la “Economía de puesta en común”. Esta categoría incluiría la “economía *inter pares*” (*collaborative economy*), es decir, iniciativas que fomentan un enfoque *inter pares*, implican a los usuarios en el diseño del proceso de producción o convierten a los clientes en una comunidad; así como la “economía de puesta en común de los bienes de utilidad pública” (*commoning economy*) para aquellas iniciativas de propiedad o gestión colectiva. *Vid.* COMITÉ DE LAS REGIONES EUROPEO: *Dictamen del Comité de las Regiones Europeo-La dimensión local y regional de la economía colaborativa*, ECON-VI/005.

³³ *Vid.* DOMÉNECH PASCUAL (2015).

dad y alcance de la regulación, también se reclama la necesidad de distinguir entre aquellas prácticas mediante las que los usuarios persiguen compartir gastos y que cubren una serie de necesidades sociales de aquellas otras mediante las que se pretende obtener una segunda o principal fuente de renta y/o empleo. En este último caso, cada vez son más las voces que exigen que estas actividades cumplan con las normas laborales, administrativas, fiscales, protección del consumidor, etc. Ahora bien, a la hora de abordar el estudio de este tema consideramos que resulta fundamental distinguir entre los distintos actores intervinientes, a fin de afrontar los distintos problemas que se presentan y, especialmente, los relacionados con el tratamiento tributario aplicable a este nuevo y pujante sector de la economía en las dos dimensiones resaltadas a lo largo de este trabajo: consumo colaborativo y economía digital.

3. ANÁLISIS FISCAL DE LA ECONOMÍA COLABORATIVA

Los nuevos modelos de economía colaborativa, al igual que en su momento el comercio electrónico, suponen un volumen de negocio tan significativo que ningún país puede renunciar a gravar las rentas que los diferentes agentes económicos obtengan a través de estos nuevos modelos. Sin embargo, al igual que se defiende en el caso del comercio electrónico por la Unión Europea (en adelante, UE) y la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (en adelante, OCDE), creemos que no deben crearse figuras impositivas específicas para nuevos modelos de consumo o prestación de servicios, sino que deben adaptar los conceptos y figuras existentes a las nuevas realidades. Es decir, propugnamos partir del examen de los conceptos y elementos tributarios ya vigentes con el objetivo de, si es preciso, adaptarlos a las peculiaridades de los nuevos modelos de consumo y economía colaborativa.

Partiendo de lo anterior, esta nueva realidad genera multitud de problemas y cuestiones en materia tributaria que deben ser estudiadas caso por caso y analizadas en función del ámbito de la economía colaborativa que se trate (transporte, alojamiento, etc.), de las interacciones y la naturaleza de las mismas entre los diversos actores intervinientes: plataforma, usuario/prestador del servicio y cliente final. Así, a nuestro juicio, el Derecho tributario debe abordar el estudio de este nuevo fenómeno desde dos planos distintos, por un lado, desde el punto de vista de los problemas que pueden surgir del consumo colaborativo entre particulares que asemeja a una actividad regulada y, por otro lado, desde el punto de vista de la intermediación por parte de la plataforma. A este respecto, las cuestiones controvertidas relacionadas con la plataforma ya han sido abordadas desde la perspectiva de la fiscalidad de la economía digital y del comercio electrónico, sin perjuicio de posibles peculiaridades fruto de las especialidades de la economía colaborativa. En cambio, consideramos que la verdadera novedad en materia tributaria radica en la prestación de servicios y la obtención de rentas por particulares merced a la intermediación de una plataforma digital.

Si nos centramos, en primer lugar, en la fiscalidad del consumo colaborativo, debemos partir del estudio de la aplicación de los tributos vigentes a la prestación de servicios o intercambio de bienes entre particulares³⁴. Así, desde el punto de vista de las transacciones concluidas entre particulares, podemos comprobar cómo, con carácter general, la economía colaborativa no supone la aparición de negocios jurídicos nuevos, sino que, más bien, se limita a sustituir o eliminar a los agentes o intermediarios tradicionales (desaparición de empresas/profesionales/autónomos y aparición de particulares para la prestación del servicio) y a la aparición de la plataforma como intermediario.

Por tanto, en este caso, las dos principales novedades que se producen, son, en primer lugar, una alteración en el sujeto –empresas/profesionales/autónomos– que tradicionalmente participaba en la producción o prestación de determinados bienes y servicios en favor de un particular que no cumple con los requisitos normativos exigidos a los primeros. En segundo lugar, se ha producido la multiplicación de prestación de servicios por particulares bajo este formato que, hasta fechas recientes, eran irrelevantes por su reducido número para las distintas Administraciones desde su diferente ámbito de competencias.

En este plano, y desde el punto de vista del Derecho tributario material³⁵, consideramos que es importante conocer, en primer lugar, si existe alguna dificultad a la hora de calificar jurídicamente estos

³⁴ A este respecto, cabe resaltar que cuando el sujeto que presta el servicio es un empresario/profesional o empresa el tratamiento tributario es indubitado.

³⁵ De acuerdo con FERREIRO LAPATZA (2014) son normas de Derecho tributario material son todas aquellas que regulan el nacimiento, sujetos, contenidos, extinción de la obligación tributaria, y las obligaciones accesorias de carácter pecuniario. *Vid.* FERREIRO LAPATZA (2014), pág. 24.

hechos o negocios jurídicos para poder determinar sus consecuencias jurídicas³⁶. Y, posteriormente, determinar si surgen nuevos problemas con respecto a las prestaciones de servicios o entregas de bienes y las rentas generadas por los citados particulares al no poderse calificarse conforme a las categorías ya existentes y, por tanto, no puedan integrarse en alguno de los impuestos existentes, es decir, si los hechos imposables vigentes actualmente presentan alguna laguna al respecto. En este sentido debemos que tener en cuenta que el artículo 13 de LGT dispone que “las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”.

Al abordar esta cuestión lo primero que hay que recalcar es que tanto las plataformas como los particulares que operan en el tráfico jurídico pueden configurar sus relaciones, negocios o inversiones bajo cualquier de las alternativas que permita el mercado y el ordenamiento jurídico. Sin embargo, aunque el negocio jurídico se presente bajo el paraguas del concepto de economía colaborativa, el Derecho tributario tratará de garantizar la aplicación del gravamen que corresponde a la verdadera capacidad económica puesta de manifiesto por los hechos de la realidad que se califican, según su verdadera naturaleza o sustancia. En este sentido tenemos que tener en cuenta que el artículo 13 de LGT dispone que “las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”³⁷. Esta afirmación es especialmente relevante por las condiciones que suelen imponer las plataformas digitales tanto a los usuarios/prestadores del servicio como a los clientes las diversas plataformas digitales.

De acuerdo con Ruiz Almendral, y Zornoza Pérez (2008), según este artículo se atenderá a la verdadera naturaleza jurídica del negocio cuando la calificación resultante de la forma externa elegida o de la denominación del acto o negocio impida o altere la subsunción de los hechos reales en un determinado tipo normativo, modificando las consecuencias jurídico-tributarias derivadas de su realización³⁸. Por tanto, a efectos tributarios, no importa la denominación o los términos incluidos en las condiciones legales respecto a una operación realizada en el ámbito de la economía colaborativa ya que la Administración, al valorar los actos o negocios realizados, podrá concluir que su auténtica naturaleza jurídica o la calificación de la renta es distinta de la atribuida por los interesados mediante el empleo de denominaciones o formas diferentes y, por tanto, a efectos tributarios, podrá determinar la existencia del verdadero hecho imponible y su concreción, con independencia de la forma o denominación que las partes le hubieran dado.

A mayor abundamiento, como señala el propio artículo 13 de la LGT, a la hora de llevar a cabo la calificación la Administración Tributaria debe prescindir de los defectos que pudieran afectar a la validez del negocio o legalidad de la prestación del servicio. Por tanto, la Administración no podría extender su potestad de calificación a la verificación de la validez de los negocios gravados, lo que supone que un acto o negocio podrá tributar, incluso, cuando resulte ineficaz o irregular para otros sectores del ordenamiento. Es más, aunque otro sector del ordenamiento determinase la ilicitud del objeto del negocio jurídico o su irregularidad, tenemos que tener en cuenta que, según reiterada jurisprudencia tanto del Tribunal Supremo (en adelante, TS) como del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE), los principios de capacidad económica y de neutralidad, en el caso concreto del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), exigen gravar también las manifestaciones de capacidad económica derivadas de estas operaciones³⁹. Esta afirmación cobra especial relevancia en

³⁶ Como ha señalado la doctrina la calificación es una operación lógicamente previa a la interpretación que consiste en caracterizar en términos jurídicos una situación fáctica para reconducida a alguna de las categorías tipificadas en las normas tributarias, es decir, en fijar e identificar los hechos realmente acaecidos para compararlos con la hipótesis abstracta prevista en la normal. *Vid.* RUIZ ALMENDRAL, y ZORNOZA PÉREZ (2008).

³⁷ Como ha señalado la doctrina, la calificación es una operación lógicamente previa a la interpretación que consiste en caracterizar en términos jurídicos una situación fáctica para reconducida a alguna de las categorías tipificadas en las normas tributarias, es decir, en fijar e identificar los hechos realmente acaecidos para compararlos con la hipótesis abstracta prevista en la normal. En este sentido, como señalan RUIZ ALMENDRAL, y ZORNOZA PÉREZ (2008), la finalidad del artículo 13 de la LGT es hacer posible una calificación a efectos tributarios que pueda resultar autónoma frente a las calificaciones alternativas derivadas de otros sectores del ordenamiento, en la medida en que ello sea necesario para garantizar un gravamen conforme a la verdadera capacidad económica.

³⁸ *Ibidem*.

³⁹ *Vid.*, las sentencias del TJUE: Asunto 268/83 Rompelman [1985] ECR 655, Asunto C-283/95 Fischer [1998] ECR I-3369, Asunto 294/82 Senta Einberger [1984] ECR 1177; Asunto C-111/92 Lange [1993] ECR I-4677, Asunto Case 289/86 Happy

materia de economía colaborativa puesto que, en ocasiones, existen serias dudas sobre la legalidad de algunos servicios prestados por particulares sin las autorizaciones y licencias correspondientes.

Así como adelanto y resumen práctico de la problemática que se plantea, en el caso de consumo colaborativo en el ámbito del transporte será necesario determinar si el particular/conductor opera por cuenta propia o ajena, a fin de determinar las consecuencias en materia de fiscalidad directa (rendimiento del trabajo o rendimiento de actividad económica) e indirecta (prestación del servicio de transporte por el particular o por la plataforma). En resumen, a la hora de calificar una operación de este tipo para subsumirla en el presupuesto de hecho de las normas tributarias habrá que atender a su verdadera naturaleza y no a su forma externa, esto es, a su naturaleza jurídica y no a su naturaleza económica⁴⁰. En suma, con independencia de la calificación que los obligados tributarios den a una operación la Administración tributaria podrá recalificarlas⁴¹.

Llegados a este punto, resulta relevante la identificación en el marco de la economía colaborativa y de las interacciones entre los distintos actores intervinientes de los distintos negocios, actos o hechos que puedan ser indicativos de capacidad económica. Una vez identificados, resulta necesario pasarlos por el filtro de los principios de justicia tributaria del artículo 31 de nuestra Constitución (en adelante, CE). De acuerdo con estos principios, si se defendiese que alguno de los modelos de consumo colaborativo constituyen una nueva realidad económica que ponen de manifiesto una capacidad económica susceptible de ser llamada a contribuir en todos los casos, pero suponen una situación de hecho que no encaja dentro del aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible recogido en las distintas normas reguladoras de los diferentes tributos, los principios derivados del artículo 31.1 de la CE exigirían que se gravase dicha manifestación, ya que, el principio de generalidad quebraría si la ley, al definir los hechos imponibles, dejase fuera de gravamen otros hechos reveladores de capacidad económica⁴².

Así, si en una de estas transacciones se pone de manifiesto la existencia de una capacidad económica que deba ser llamada a sostener los gastos públicos en virtud de los principios de Justicia tributaria recogidos en el artículo 31.1 de la CE pero que, atendiendo a la finalidad extrafiscal del tributo, quiere liberarse de gravamen debe valorarse la introducción de supuestos de exención en las figuras tributarias vigentes. Esta afirmación cobra especial importancia en materia de las rentas obtenidas y las prestaciones de los servicios realizadas por los particulares en su condición de usuarios/prestadores del servicio. Ahora bien, antes de introducir cualquier modificación legislativa en este sentido, deberemos valorar si, en alguno casos y en particular en aquellas prestaciones de servicios dirigidas a compartir gastos, si estamos ante un supuesto de no sujeción o podría justificarse la previsión de una exención.

Por tanto, lo primero que habría que distinguir son aquellos supuestos que en ningún caso están sujetos al impuesto correspondiente y, por tanto, deben ser relegados fuera de los confines del hecho

Family [1988] ECR 3655, Asunto 269/86 Mol [1988] ECR 3627, Asunto C-3/97 Goodwin and Unstead [1998] ECR I-3257, Asunto C-455/98 Salumets and Others [2000] ECR I-4993, Asuntos acumulados C-453/02 y C-462/02 Finanzamt Gladbeck v Edith Linneweber and Finanzamt Herne-West v Savvas Akritidis [2005] ERC I-01131, y Asunto C-230/08, Danks Transport og Logistik [2010] ECR I 3867 36. A este respecto véase, asimismo, Las sentencias del Tribunal Supremo: STS 20/2001 de 28 de marzo (caso Urralburu) y la STS 1.493/1999, de 21 de diciembre (caso Roldan).

⁴⁰ De acuerdo con SAINZ DE BUJANDA (1966), el hecho imponible de los distintos tributos es siempre de naturaleza jurídica, sin embargo, el aspecto material de su elemento objetivo pueda venir constituido por una realidad jurídica o económica. *Vid.* SAINZ DE BUJANDA (1966), págs. 579 y ss.

⁴¹ Como señala GARCÍA NOVOA (2005), es la Administración Tributaria: “quien procede a calificar, dotada de especiales facultades que para esta labor le atribuye la ley. Sin embargo, la generalización de las autoliquidaciones lleva a que la calificación como tal se lleve a cabo por los particulares, tanto al realizar las declaraciones –liquidaciones propias– como las declaraciones informativas sobre terceras personas. Esta circunstancia suscita la cuestión (...) de si la función tradicional de la Administración para «calificar» se convierte en una función «recalificadora», en la medida en que la primera «calificación» corresponde al contribuyente.”

⁴² De acuerdo con el TC, los imperativos del artículo 31.1 de la CE que, al obligar a todos a contribuir al sostenimiento de los gastos públicos, ciñe esta obligación en unas fronteras precisas: la de la capacidad económica de cada uno y la del establecimiento, conservación y mejora de un sistema tributario justo e inspirado en los principios de igualdad y progresividad. El artículo 31.1, al consagrar el principio de capacidad económica, está imponiendo al legislador tributario un doble mandato. Uno de carácter positivo, al ordenarle que tipifique como hecho imponible las situaciones que reflejan capacidad económica. En este sentido, el Tribunal Constitucional en la Sentencia 27/1981, de 20 de julio señala que “capacidad económica, a efectos de contribuir a los gastos públicos, tanto significa como la incorporación de una exigencia lógica que obliga a buscar la riqueza allí donde la riqueza se encuentra”. Junto a este mandato de sentido positivo, el artículo 31.1 incorpora otro, de carácter negativo, y que opera como límite al legislador, de acuerdo con el cual solo podrían configurarse como hecho imponible de un tributo situaciones indicativas de capacidad económica. Por su parte, el Tribunal Constitucional ha sentado una serie de criterios en torno al concepto de igualdad, de entre los cuales conviene destacar que el principio de igualdad exige que a iguales supuestos de hecho se apliquen iguales consecuencias jurídicas, debiendo considerarse iguales dos supuestos de hecho cuando la utilización de elementos diferenciadores sea arbitraria o carezca de fundamento racional.

imponible de aquellos otros que, estando sujetos, deben ser tipificados como exentos por cuestiones extrafiscales. Como señala Lozano Serrano (1988), a la hora de distinguir entre supuestos no sujetos y exentos, se trata de averiguar si “la cuestión se reduce a un mera técnica legislativa en la definición del presupuesto del tributo o, por el contrario, los principios y criterios que vinculan al legislador a la hora de fijar los presupuestos de hecho tributarios son también relevantes a estos efectos”⁴³. Y ello, porque, como señala Sainz de Bujanda (1964), la no sujeción al tributo y la exención se diferencian en que mientras el presupuesto de hecho de la exención integra el hecho imponible del tributo, los supuestos de no sujeción quedan fuera del mismo. A este respecto y como ya veremos, este análisis es especialmente necesario en aquellos supuestos de consumo colaborativo en que únicamente el usuario prestador del servicio únicamente persigue compensar gastos o compartir o intercambiar un bien. En los restantes casos, tanto por parte de la plataforma como del usuario/prestador del servicio que pretende obtener una fuente de renta adicional resulta indubitada su sometimiento a gravamen.

Siguiendo a Lozano Serrano (1988), la naturaleza meramente didáctica o aclaratoria del supuesto de no sujeción significa, principalmente, que no refleja ninguna opción del legislador acerca de los principios y fines que inspiran el deber de contribuir, razón por la cual podría identificarse un supuesto de no sujeción mediante la interpretación de las normas definidoras del hecho imponible. Sin embargo, esto no sería posible en el caso de un supuesto de exención, ya que el intérprete no puede sustituir al legislador en su tarea de concretar los criterios configuradores del deber de contribuir⁴⁴. Por tanto, en este último caso sí que sería preciso introducir una norma de exención que permitiese distinguir los supuestos encuadrados dentro del consumo colaborativo que buscan una fuente adicional o principal de ingresos de aquellos que buscan cubrir o compensar los costes derivados de la titularidad o utilización de un bien a través de su compartición. A este respecto, será relevante si compartir gastos constituye un supuesto de enriquecimiento, al evitar una disminución del patrimonio (*damnum cessans*), que deba ser sometido a gravamen frente a los supuestos de obtención de la renta por compartir un bien o prestar un servicio (*lucrum emergens*)⁴⁵.

Atendiendo a estas reflexiones, en el caso de las plataformas está clara la sujeción a gravamen de las rentas obtenidas así como su íntima conexión con la problemática fiscal de la economía digital, salvo concretas peculiaridades. En cambio, con respecto al particular en su condición de usuario/prestador del servicio, es necesario estudiar si su intención (obtención de renta *versus* compartición de gastos) podría ser relevante a la hora de analizar la tributación de las rentas obtenidas a través de estas plataformas. De esta forma, podrían surgir dudas de si estamos ante el ejercicio de una actividad económica prestada al margen de la regulación vigente (*p. ej.*: Uber) o ante un supuesto de consumo colaborativo cuya finalidad es compartir los gastos y que, por tanto, no tendría por fin convertirse en una fuente adicional de ingresos (*p. ej.*: Blablacar).

En este sentido, la Comisión Europea (2016) reconoce que en el contexto de la Economía Colaborativa un elemento importante para, por ejemplo, determinar los requisitos de acceso al mercado es marcar la distinción en función de si los servicios son ofrecidos por prestadores profesionales o por particulares de manera ocasional. Así, la citada institución señala que, ante la falta de legislación a nivel de la UE que establezca expresamente cuándo un par se convierte en un prestador de servicios profesional en la economía colaborativa, algunos Estados miembro están utilizando criterios diferentes para distinguir entre servicios profesionales y servicios entre pares. Por ejemplo, la Comisión apunta que mientras algunos Estados miembros definen los servicios profesionales como servicios prestados a cambio de una remuneración, en comparación con los servicios entre pares, que tienen por objeto compensar los gastos realizados por el prestador de servicios. Otros han establecido una diferencia utilizando umbrales elaborados sobre una base sectorial teniendo en cuenta el nivel de los ingresos generados o la regularidad con la que se presta el servicio⁴⁶.

⁴³ LOZANO SERRANO (1988), pág. 23.

⁴⁴ *Ibid.*, págs. 42-44.

⁴⁵ *Vid.* Díez-PICAZO (2007) citando a VON TUHR en *Fundamentos del Derecho Civil patrimonial*. Vol. I. “Introducción teoría del contrato”, Thomson-Civitas, Pamplona, pág. 119.

⁴⁶ Concretamente, la COMISIÓN (2016) señala que en el sector del transporte, algunos Estados miembros están preparando la exención de los servicios de transporte de personas a pequeña escala –por debajo de un umbral específico de volumen de negocios anual– de los requisitos para la concesión de licencias. Por su parte, en el sector de alojamiento a corto plazo, algunas ciudades permiten arrendamientos a corto plazo y servicios de casa compartida sin autorización previa ni requisitos de registro. Se trata de situaciones en las que los servicios se prestan de manera ocasional, es decir, hasta umbrales específicos de, por ejemplo, menos de noventa días al año. Asimismo, algunas ciudades aplican normas en función de que la propiedad sea una residencia primaria o secundaria, ya que consideran que si la residencia es primaria solo puede alquilarse de manera ocasional.

Como veremos en las siguientes páginas, algunos Estados miembros han trasladado el planteamiento anterior al ámbito de la fiscalidad. Así, siguiendo el planteamiento anterior, algunos Estados miembros han fijado umbrales por debajo de los cuales no existe la obligación de declarar las cantidades percibidas por el prestador del servicio ni a efectos del IRPF ni a efectos del IVA o con otros Estados que han optado por incluir exenciones fiscales en sectores específicos⁴⁷.

4. FISCALIDAD DIRECTA

Como hemos apuntado, en materia de fiscalidad directa vamos a centrarnos, por una parte, en el gravamen en España de las rentas obtenidas por las plataformas por los principales impuestos directos, Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) e Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en adelante, IRNR). Por otra parte, analizaremos el gravamen de las rentas obtenidas por los particulares en su condición de usuarios/prestadores del servicio, focalizándonos en función del origen de la renta y, principalmente, en su calificación como rendimientos de actividades económicas (en adelante, RAE) o rendimientos de capital inmobiliario (en adelante, RCI) en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y en los rendimientos provenientes tanto de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos como de las actividades o explotaciones económicas desarrolladas por un establecimiento permanente (en adelante, EP) en el IRNR. Por último y en relación con el cliente final, estudiaremos el carácter deducible en el IRPF, IS e IRNR de los gastos incurridos por la utilización de estos servicios a través de las citadas plataformas cuando se realiza en el marco de una actividad económica.

4.1. Plataforma

El estudio de la problemática de la fiscalidad de las rentas obtenidas por la plataforma, residente en España o que actúa mediante EP, presenta *a priori* escasas dificultades, al ser evidente su sujeción a gravamen. En función del tipo de plataforma y del servicio prestado por la misma, las rentas que pueden obtener las citadas plataformas no son otras que los ingresos derivados del cobro de un precio a los usuarios por la descarga de la plataforma, del ingreso derivado de prestar un servicio específico (intermediación, comercialización de la información suministrada por los usuarios, transporte, etc.) y/o del derivado de la inserción de publicidad en la citada plataforma. A estos efectos, el Impuesto correspondiente variará en virtud de si reside en territorio español (IS o IRPF) o si, en caso de no ser residente, opera mediante EP (IRNR).

a) IS e IRPF

Sin perjuicio de que sea posible que el titular de la plataforma sea una persona física posibilidad que contemplamos al final de este subepígrafe, a los efectos de este análisis vamos a considerar que la titularidad corresponde a una persona jurídica. Por este motivo, en aquellos casos en que la entidad titular de la plataforma tenga su residencia en territorio español o, en su caso, haya constituido una filial para prestar los servicios de intermediación o cualquier otro, la obtención de renta conllevará la realización del hecho imponible, *ex* artículo 4.1 de la Ley del IS⁴⁸. A mayor abundamiento y respecto a la actividad económica desarrollada, cabe resaltar que la misma consistirá en los servicios de intermediación u otro tipo de servicio⁴⁹ que la plataforma preste⁵⁰, excluyéndose los prestados por los usuarios/prestadores del servicio (transporte, alojamiento, etc.). En ambos casos, tanto el servicio prestado como el diseño y desarrollo de la propia plataforma constata la ordenación por cuenta propia de medios de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o

⁴⁷ Vid. Documento de Trabajo de la Comisión Europea (2016).

⁴⁸ De acuerdo con el artículo 4.1 de la LIS constituirá el hecho imponible del impuesto de sociedades la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen. Vid. Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

⁴⁹ A este respecto, cabe recordar que también algunas plataformas pueden prestar directamente un servicio de transporte o de otro tipo.

⁵⁰ De acuerdo con el artículo 5.1 de la LIS, se entenderá por actividad económica 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. A este respecto, cabe recordar que

servicios. En consecuencia, los ingresos obtenidos y contabilizados por la plataforma, provenientes de las fuentes citadas, se incorporarán a la base imponible del IS.

Adicionalmente, y en relación con los gastos deducibles, consideramos que no reviste especialidad alguna y que tendrían el citado carácter todos los relacionados con la prestación de los diferentes servicios por la plataforma así como aquellos relacionados con el desarrollo de la plataforma⁵¹. A nivel de beneficios fiscales, queremos aclarar que, con respecto al régimen de *patent box* regulado en el artículo 23 de la Ley del IS⁵², la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) excluye, a tenor del citado artículo, la aplicación del régimen a la cesión de activos consistente programas informáticos⁵³.

En el hipotético caso de que el titular de la plataforma fuera una persona física, y por los mismos motivos que hemos expuestos en materia del IS, los rendimientos derivados de la explotación de la plataforma se calificarían como rendimientos de actividades económicas.

b) IRNR

Frente al supuesto anterior, el problema que surge es que muchas de las personas jurídicas que gestionan u ostentan la titularidad de estas plataformas no tienen su residencia en España y, por tanto, y de acuerdo con el artículo 7.1 de la Ley del IS, no serán contribuyentes del IS⁵⁴. Esto significa que, en principio, las entidades no residentes titulares de estas plataformas serían contribuyentes del IRNR quedando sujetas por obligación real en España y, por tanto, sería de aplicación la normativa de este impuesto siempre que no se encontrase vigente un Convenio de Doble Imposición (en adelante, CDI) con el país de residencia de la entidad.. Esto es así dado que, a la hora de analizar la tributación de los contribuyentes no residentes, no podemos centrarnos únicamente en la perspectiva de la normativa interna, sino que habrá que tener en cuenta la existencia de la normativa internacional aprobada en España a través de los CDIs, pues su preeminencia frente al derecho interno obliga a que, ante un supuesto de hecho con transcendencia internacional, se acuda en primer lugar a la normativa convencional⁵⁵.

A los efectos de nuestro estudio y atendiendo al modelo de CDI de la OCDE y siempre y cuando estuviese firmado entre los dos Estados afectados, los beneficios empresariales no quedarán gravados por el IRNR, salvo que operen mediante EP o agente dependiente. En cuanto al análisis de si las plataformas operan o no mediante EP o agente dependiente, éste será efectuado en el epígrafe relativo a la fiscalidad internacional. No obstante, llegados a este punto ya adelantamos nuestras dudas sobre la sujeción de las actuales plataformas –Uber, Airbnb, etc.– al IRNR y a la necesidad, siguiendo a Falcón y Tella (2014), de evaluar una posible modificación en los modelos de CDI del concepto de EP a efectos de la imposición sobre la renta⁵⁶.

⁵¹ La consulta vinculante de la DGT (V0629-13) que trata sobre la deducibilidad de los gastos ocasionados por los importes pagados a proveedores en sociedades que se dedican a “explotar sitios *web*, en especial *blogs*, por Internet” (vid. Consulta Vinculante V0629-13). En esta, se concluye que no es necesario ningún requisito adicional con respecto a sociedades que siguen un modelo económico tradicional, esto es, se permite la deducibilidad de los gastos ocasionados por la prestación de servicios de sus colaboradores siempre que estén correlacionados con la obtención de ingresos, estén justificados mediante un documento acreditativo válido en Derecho, estén contabilizados en función de la normativa contable y se imputen al ejercicio correspondiente.

⁵² Con efectos a partir de 1 de julio de 2016 y vigencia indefinida, el artículo 23 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, este artículo ha sido modificado por el artículo 62 de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016 (BOE 30 octubre). Este artículo introduce, fundamentalmente, una modificación en la forma de cálculo del incentivo fiscal de la reducción de las rentas procedentes de determinados activos intangibles, el denominado internacionalmente *patent box*, con el objeto de adaptarla a los acuerdos adoptados en el seno de la Unión Europea y de la OCDE.

⁵³ Vid. las Consultas Vinculantes V0363-16 y V2365-09.

⁵⁴ De acuerdo con el artículo 8.1 de la LIS Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos: a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas. b) Que tengan su domicilio social en territorio español. c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español. Según el citado artículo, a estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.

⁵⁵ Como señala el artículo 3.º de la LIS, lo establecido en ella “se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno, de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española”.

⁵⁶ FALCÓN Y TELLA, R. (2014), págs. 13 y ss.

4.2. Usuario/prestador de servicio

a) IRPF e IS

A los efectos de este trabajo, vamos a limitar nuestro análisis a las implicaciones de las actividades de prestación de servicios de alojamiento y transporte por personas físicas que no ejercen una actividad económica de forma regulada⁵⁷. En este sentido, en todos aquellos casos que el usuario/prestador del servicio sea una persona jurídica las rentas gravadas quedarán gravadas por el IS. Asimismo, cabe reseñar que, en el caso de personas físicas que ejerzan una actividad económica de forma regulada, estas rentas derivadas de la citada actividad estarán gravadas en el IRPF como RAE.

Alojamiento

Atendiendo al artículo 22.1 de la Ley del IRPF, “tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza”. A este respecto, es indubitado que todos los arrendamientos realizados por particulares a través de plataformas digitales constituyen rentas que deben ser gravadas en el IRPF y calificadas como rendimientos de capital inmobiliario, siendo deducibles todos los gastos soportados para su obtención ex artículo 23 de la Ley del IRPF, incluidos los derivados de la intermediación de la plataforma. Adicionalmente, cabe señalar que la DGT ha señalado que, dado que no se trata de arrendamientos de vivienda, no sería aplicable la reducción por arrendamiento de vivienda⁵⁸.

Transporte

Atendiendo al artículo 27.1 de la Ley del IRPF, son “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”. Analizando la citada definición, los factores determinantes para que las rentas procedentes del consumo colaborativo de transporte por el usuario/prestador del servicio puedan ser calificadas dentro de alguna de las categorías que integran el concepto de renta son dos.

En primer lugar, debemos analizar la relación entre el usuario/prestador del servicio y la plataforma para descartar si estamos ante una relación de dependencia que pudiera determinar que estemos ante un rendimiento del trabajo personal y no ante un rendimiento de actividades económica. En segundo lugar, cabe estudiar si verdaderamente estamos bien ante la producción o distribución de bienes o servicios, bien ante una vía de compartir gastos, a efectos de descartar la no sujeción de la compensación recibida.

En el primer caso y tomando como ejemplo los conductores de Uber, resultará determinante analizar si las condiciones legales impuestas por la plataforma determinan una relación de dependencia. A estos efectos, consideramos que tanto la ordenación por cuenta propia como la asunción de riesgos por los conductores es la clave para reconducir las rentas obtenidas a la categoría de rendimientos de actividades económica. En concreto, se podría argumentar fácilmente que la persona que presta el servicio como conductor está desempeñando una actividad idéntica a la de un taxista al margen de la regulación vigente y sin los costes derivados de la misma. A estos efectos, cabe recordar que, a efectos del gravamen, resulta irrelevante que la actividad se preste de una forma irregular. Una vez calificada la renta, la problemática que se plantea es toda aquella relacionada con el método de determinación de la base imponible (objetiva, directa simplificada o directa), eventuales sanciones por incumplimiento de ciertas obligaciones tributarias (declaración censal, etc.).

En el segundo caso, y tomando como casuística los conductores de Blablacar, queremos descartar la ordenación por cuenta propia con la finalidad de intervenir en la producción de un servicio, dado que

⁵⁷ Nos referimos a la eventual falta de licencia, declaración censal, llevanza de contabilidad, etc.

⁵⁸ Así, la DGT determina que “en caso de calificarse como rendimientos del capital inmobiliario, al tratarse del arrendamiento de un inmueble cuyo destino primordial no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda de los arrendatarios, no resultará aplicable la reducción del rendimiento neto prevista en el apartado 2 del artículo 23 de la Ley del Impuesto”. Vid. Consulta Vinculante V3095-14, de la DGT.

se aprovecha el trayecto que iba realizar el usuario/prestador del servicio para realizarlo con otros viajeros a fin de compartir los gastos derivados del mismo. Muestra de ello es la limitación que establece la propia plataforma para que el precio por el que se oferte el trayecto no supere el coste del mismo. Ahora bien, cabe analizar si la renta que recibe de los restantes pasajeros a través de la plataforma es reconducible a otra fuente de renta.

En este sentido, siguiendo a Díez Picazo y Von Tuhr, podría considerarse que se produce un enriquecimiento por la disminución de patrimonio que no se materializa (*damnum cessans*) merced a la compartición de gastos⁵⁹. Llegados a este punto, creemos que podría valorarse su calificación como ganancia patrimonial debida al consumo, a sensu contrario del no cómputo de las pérdidas debidas al consumo, ex artículo 33.5 de la Ley del IRPF. Si bien creemos que sí que existe el citado enriquecimiento, creemos que el mismo no debería ser sometido a gravamen, a semejanza de la no posibilidad de computar las pérdidas debidas al consumo, al menos hasta una determinada cuantía. En este sentido y como veremos más adelante, abogamos por la fijación de una exención o de un supuesto de no sujeción hasta un cierto umbral de renta obtenida por esta modalidad de consumo colaborativo.

b) IRNR

En cuanto a la posibilidad de sujeción de gravamen de los usuarios/prestadores del servicio no residentes en España, cabe reconducir la mayoría de los supuestos al gravamen de las rentas obtenidas por el arrendamiento de segundas viviendas localizadas en España. A este respecto, las rentas obtenidas por el no residente titular de un bien inmueble radicado en España arrendado a través de plataformas digitales quedarían gravadas por el IRNR y tributarían, en cualquier caso, por el citado Impuesto, incluso atendiendo a los modelos de CDI de la OCDE, siendo también deducibles todos los gastos necesarios para su obtención ex artículo 24 del Texto Refundido de la Ley del IRNR⁶⁰.

c) Supuestos de exención y no sujeción en materia de consumo colaborativo

Analizado el sometimiento a gravamen de las citadas rentas obtenidas por los usuarios/prestadores de los servicios, creemos oportuno detenernos en valorar la introducción de diferentes supuestos y modalidades de exención. A este respecto, cabe señalar que diversos Estados han propuesto recientemente diferentes tipos exención, a efectos de su próxima entrada en vigor. En concreto, en primer lugar, cabe destacar el caso de Francia que ha previsto una exención de 5000€, a expensas de aprobación, fundamentándola en la compartición de gastos y en la concepción de ingresos ocasionales⁶¹. En segundo lugar, cabe destacar el caso de Reino Unido que ha previsto dos exenciones de 1.000£ para las rentas provenientes de la transmisión o titularidad de bienes a través de plataformas digitales⁶². En tercer lugar y aunque no estén expresamente previstas para la economía colaborativa, también debemos a traer a colación las exenciones previstas en el Reino Unido para ciertos arrendamientos⁶³.

Por último, en materia de no sujeción, cabría analizar si, en el caso de ganancias patrimoniales derivadas del enriquecimiento fruto de la compartición de gastos, pudiéramos establecer un supuesto de no sujeción también basado en umbrales. Así, por ejemplo, se podrían declarar no sujetas las rentas obtenidas en estas condiciones hasta los 3.000€ anuales, entendiéndose que el enriquecimiento producido mediante la compensación de gastos hasta el citado umbral no se someten a gravamen.

⁵⁹ Vid. Díez-PICAZO (2007) citando a VON TUHR en *Fundamentos del Derecho Civil patrimonial*. Vol I. "Introducción teoría del contrato", Thomson-Civitas, Pamplona, pág. 119.

⁶⁰ Vid. la Consulta de la DGT V109-116.

⁶¹ Vid. SÉNAT (2014-2015), págs. 33 y ss.

⁶² Vid. HM TREASURY: BUDGET (2016).

⁶³ En este sentido, Reino Unido ha aumentado la exención, con fecha 6 de abril de 2016, para las rentas provenientes del alquiler de una habitación amueblada de la vivienda habitual hasta las 7500£. La exención opera automáticamente si las rentas no superan la citada cantidad de dinero. Sin embargo, en el supuesto en que los rendimientos sean superiores, éstos deberán declararse y solicitar la devolución por el importe de la exención (7500£). No obstante, esta exención no permite deducir gastos. Vid. <https://www.gov.uk/rent-room-in-your-home/the-rent-a-room-scheme> y <https://www.moneyadvice.service.org.uk/en/articles/rent-a-room-scheme-how-it-works-and-tax-rules>.

4.3. Cliente

En el caso de los clientes/usuarios finales del servicio de transporte o de alojamiento, cuando tengan la condición de contribuyente tanto del IS/IRNR como del IRPF en su condición de empresario o profesional, consideramos que pueden deducirse los gastos soportados por la prestación de los citados servicios –alojamiento y transporte– cuando estén relacionados con la actividad empresarial o profesional, a semejanza, por ejemplo, de los gastos de taxi y hoteles.

5. FISCALIDAD INDIRECTA⁶⁴

El auge de la economía colaborativa a raíz de la irrupción de diversas exitosas plataformas digitales ha suscitado y suscita dudas en relación con la tributación en el IVA de este nuevo sector. En concreto, se plantean diversos interrogantes, destacando entre otros, la consideración como sujetos pasivos de los distintos actores intervinientes así como la sujeción al IVA de los diversos servicios prestados. A este respecto, la Comisión, a través de la Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera (en adelante, TAXUD), remitió el 22 de septiembre de 2015 un escrito a la Comité IVA con diversas cuestiones al hilo de las dudas planteadas anteriormente⁶⁵.

Algunas de estas dudas fueron despejadas en el Comité IVA⁶⁶, en su 105.^a Reunión, de 26 de octubre de 2015, mediante la emisión de diversas directrices acordadas, bien por unanimidad, bien por amplia mayoría (*almost unanimsously*)⁶⁷. Pese al avance que suponen estas Directrices en materia de economía colaborativa, cabe subrayar que los Estados miembros no quedan vinculados, siendo posible que se aparten de las mismas⁶⁸. Por este motivo, hubiese sido deseable que, al igual que ha ocurrido con otras cuestiones⁶⁹, los términos de dichas directrices hubiesen sido incorporados a la Directiva 2006/112/CE, para que fueran de obligatorio cumplimiento para los Estados miembros y así garantizar un tratamiento armonizado en el seno de la UE⁷⁰. A continuación, vamos a estudiar la problemática del IVA en materia de economía colaborativa en función de cada uno de los actores intervinientes, analizando su condición de sujeto pasivo así como sujeción de las operaciones realizadas por los mismos y su eventual exención.

5.1. Plataforma

a) *La plataforma como sujeto pasivo del IVA*

La TAXUD identifica como factor clave para considerar las plataformas digitales como sujetos pasivos del IVA el carácter gratuito de los servicios prestados por la plataforma. En concreto, quedarían ex-

⁶⁴ A los efectos de este epígrafe, toda la referencia a la TAXUD y al Comité IVA está referida a los dos documentos redactados por estos organismos que aparecen en las tres notas siguientes.

⁶⁵ TAXUD (2015).

⁶⁶ En relación con la naturaleza, funcionamiento y valor jurídico de sus directrices, cabe señalar que, atendiendo al artículo 29.4 de la antigua Sexta Directiva, actual artículo 384.4, el Comité IVA fue creado para examinar todas aquellas cuestiones relativas a la aplicación de las disposiciones comunitarias que se refieran al Impuesto, bien por iniciativa de su presidente, bien por solicitud del representante de un Estado miembro. No obstante y a pesar de que todos los acuerdos del Comité IVA son adoptados por unanimidad, su naturaleza consultiva priva de valor jurídico a sus orientaciones. En consecuencia, las partes en un litigio no pueden invocarlas ante los tribunales y ni siquiera forman parte de los acuerdos de adhesión de nuevos Estados miembros. Asimismo, no todas las orientaciones aprobadas por el Comité IVA son objeto de publicación, pudiendo ser publicadas por un Estado miembro bajo responsabilidad exclusiva (*vid.* el Reglamento interno del Comité IVA). Por estas razones y, en concreto, debido a la falta tanto de transparencia como de carácter vinculante, se produjo un frustrado intento de transformar el Comité del IVA en un Comité de reglamentación, superando la función meramente consultiva (DO C 278 de 13 de septiembre de 1997). El objetivo de esta propuesta era conferir fuerza jurídica a las decisiones de la Comisión adoptadas tras un dictamen favorable del Comité y garantizar su publicación oficial. La Comisión opinaba que la modificación del estatuto del Comité hubiera permitido garantizar una aplicación más uniforme a escala comunitaria del sistema común del IVA.

⁶⁷ VAT COMMITTEE (2016), pág. 206.

⁶⁸ *Vid.* la pregunta escrita E-3729/00 de Michel Hansenne (PPE-DE) a la Comisión de 30 de noviembre de 2000 publicada en el DOCE 2001/C 174 E/131.

⁶⁹ *Vid.* la Exposición de motivos de la citada Directiva.

⁷⁰ Abundando en este planteamiento y como comentaremos a continuación, esta necesidad se ve acrecentada para evitar que el dispar tratamiento que, en materia de IVA, pueda propiciar, en función de la decisión adoptada por cada Estado miembro, supuestos de fraude o de deslocalización fiscal.

cluidas del ámbito de aplicación de la Directiva del IVA todas aquellas plataformas gratuitas, tanto en cuanto a la descarga de la aplicación o de la utilización de la *web*, como de los servicios que presta. A este respecto, el Comité IVA ha señalado que, a los efectos de las directrices resultantes de la 105.^a reunión, las plataformas de economía colaborativa serán considerados sujetos pasivos del IVA en el caso que operen en mercados *online* conectando a los usuarios/prestadores de servicios con clientes finales que deseen adquirirlos, sin distinguir si cobran o no por la prestación de sus servicios o la descarga y/o *web* asociada. A este respecto, sólo en el caso de que la plataforma sea residente u opere mediante EP en España será sujeto pasivo del IVA por los servicios de intermediación o cualquier otro que preste. En este sentido, la DGT ha considerado que: “Los destinatarios de los servicios, en la medida en que explotan un bien inmueble en arrendamiento en territorio de aplicación del Impuesto, se considera que tienen un establecimiento permanente en dicho territorio. En consecuencia con lo anterior, el servicio de gestión del alquiler prestado por la plataforma *web* deberá localizarse en territorio de aplicación del Impuesto.”⁷¹

b) *Sujeción de las operaciones realizadas por la plataforma*

A este respecto, la TAXUD considera que los servicios prestados por la plataforma a cambio de una contraprestación son prestaciones de servicios sujetas al IVA, siendo necesario analizar el tipo de servicio prestado para evaluar su posible exención. En concreto, la Dirección General considera que, analizadas las condiciones contractuales de las diferentes plataformas, nos encontramos ante servicios de intermediación al no actuar en nombre propio sino por cuenta ajena. Por estos motivos, todos los servicios de intermediación ofertados por la plataforma quedan sujetos al IVA, sin perjuicio de la eventual exención de los servicios financieros relacionados con el cobro. Esta postura de sujeción de los servicios de intermediación ha sido confirmada por amplia mayoría (*almost unanimously*) por el Comité IVA.

La DGT se había pronunciado ya en este sentido en su Consulta Vinculante V0172-15 de 20 de enero de 2015 al declarar sujetas las prestaciones de servicios realizadas por las plataformas, debiéndose añadir la aplicación de la exención en materia de servicios financieros cuando se trate de servicios relacionados con el cobro. Además, hace referencia a la eventual calificación de los servicios como operaciones de mediación y agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios ex artículo 11.2.15. Por este motivo, deberán tenerse en cuenta las condiciones de contratación de cada plataforma para “determinar si el titular de la plataforma pudiera ser quien en nombre propio pero por cuenta del consultante, la prestación y facturación de los servicios al cliente final”.

Tal y como apunta la DGT, será además relevante dilucidar si la plataforma presta los servicios en nombre propio a los clientes y evaluar la posible contradicción con los términos legales que firman los usuarios/prestadores del servicio. En este caso nos podríamos encontrar con dos prestaciones de servicios: la que realiza en nombre propio el usuario prestador del servicio a favor del titular de la plataforma y la que realiza en nombre propio la plataforma a favor de los clientes finales.

c) *Exención de las operaciones realizadas por la plataforma*

A los efectos de analizar el tipo de servicio prestado para evaluar su posible exención, la TAXUD considera relevante, analizadas las condiciones contractuales de las diferentes plataformas y el carácter de servicios de intermediación, la naturaleza financiera de los mismos por su relación con el cobro del servicio prestado. Esta postura ha sido confirmada por unanimidad por el Comité IVA en cuanto a la aplicación de la exención de los servicios financieros prestados por la plataforma en materia de cobros y previstos en el artículo 135.1 de la Directiva IVA. A este respecto, las diferentes Administraciones tributarias pueden tener duda si se trata de un servicio financiero o un servicio de intermediación. En este último sentido, se ha pronunciado la DGT, excluyendo la aplicación de la exención anteriormente mencionada⁷².

A mayor abundamiento, cabe reseñar que, en función del tipo de actividad, existen plataformas que están trabajando para que su actividad sea reconducida a algunas de las actividades declaradas ex-

⁷¹ Consulta vinculante V2448-15.

⁷² Consulta vinculante V2448-15.

entas por la Directiva IVA y las leyes de transposición de cada uno de los Estados miembros. A este respecto, cabe destacar la actividad de transporte y el intento de determinadas plataformas como ZIPCAR para ser reconocidas como empresas de transporte público en Reino Unido para acceder a los beneficios fiscales previstos para estas plataformas⁷³.

5.2. Usuario/prestador del servicio

a) *El usuario/prestador del servicio como sujeto pasivo del IVA*

Como hemos apuntado, inicialmente, existen dudas acerca de la condición de sujeto pasivo del usuario/prestador de servicios de alojamiento y transporte a través de plataformas digitales así como la consideración de actividad económica de la prestación de los citados servicios. Sin perjuicio de nuestras dudas que posteriormente indicaremos, vamos a iniciar por describir la postura tanto de la TAXUD como del Comité IVA al respecto de estas cuestiones.

En la solicitud de información de la TAXUD al Comité IVA, la Dirección General plantea cómo la cuestión más controvertida en materia de IVA la consideración de sujetos pasivos por los usuarios/prestadores del servicio en los términos del artículo 9.1 de la Directiva del IVA. A este respecto, consideran esencial para tal fin determinar si los particulares están llevando a cabo una actividad económica y si actúan de forma independiente en relación con la plataforma. Atendiendo al primer factor, la TAXUD remarca, atendiendo a la especialidad del caso, que el concepto de actividad económica incluye también la explotación de bienes tangibles con la finalidad de obtener ingresos de forma regular. A mayor abundamiento, señala que la posibilidad de los Estados miembros de considerar sujetos pasivos incluso aquellos individuos que presten servicios o entreguen bienes de forma ocasional. Por último, señala que los particulares que se unen como usuarios/prestadores de servicio actúan de forma similar a un productor, corredor, o prestador de servicios con independencia de la regularidad con que los preste.

En relación con el segundo factor relativo a la independencia en la prestación del servicio, resulta clave la relación entre la plataforma y el usuario/prestador del servicio así como las condiciones legales fijadas para descartar una relación de dependencia que implique la prestación del servicio –alojamiento, transporte, etc.– al cliente final por la primera y no por el segundo. Si bien la TAXUD descarta con cautela la relación de dependencia, tenemos dudas acerca de dicha conclusión por las limitaciones que establece la plataforma al usuario/prestador del servicio final cuando la primera aparentemente solo presta un servicio de intermediación en el cobro. Además, como argumento final, señala los efectos que, en materia de distorsión de la competencia, pudiera tener no considerarlos como sujetos pasivos del IVA.

En cuanto a estas cuestiones, con las cautelas anteriormente reseñadas, el Comité IVA ha fijado directrices en su 105.^a reunión de 26 de octubre con motivo de la solicitud de esclarecimiento de la TAXUD. En concreto, el Comité ha acordado por unanimidad que cuando el sujeto pasivo esté ejerciendo una actividad económica será sujeto pasivo del IVA, radicando otra vez la problemática como hemos visto en el epígrafe anterior en el ejercicio no regulado de actividades económicas. A este respecto, se ha pronunciado la DGT, considerando empresarios o profesionales a los particulares que arriendan pisos aunque sea por cortos periodos de tiempo, tratamiento que creemos debe extenderse a los usuarios/prestadores de servicios de transporte de Uber⁷⁴.

b) *Sujeción de las operaciones realizadas por el usuario/prestador del servicio y eventual exención*

A este respecto, la TAXUD considera que los servicios prestados por el usuario/prestador del servicio a cambio de una contraprestación son prestaciones de servicios sujetas al IVA, siendo necesario analizar el tipo de servicio prestado para evaluar su posible exención. En el mismo sentido se ha pronunciado por amplia mayoría el Comité IVA cuando las operaciones sean realizadas en el ejercicio de una actividad económica, en la línea del planteamiento realizado en el subepígrafe anterior.

⁷³ <http://www.theguardian.com/business/economics-blog/2014/jun/15/sharing-economy-uk-mobile-technology-uber-airbnb>.

⁷⁴ Consulta vinculante V0109-16.

Una vez analizado y acordado que los usuarios/prestadores del servicio son considerados sujetos pasivos del IVA así como la sujeción de la prestación del servicio correspondiente al Impuesto citado, la TAXUD afirma que cabe analizar caso por caso el servicio para evaluar su posible exención, si bien indica que el informe que realiza no pretende plantear las distintas exenciones aplicables. En este sentido, la citada Dirección General simplemente enuncia las exenciones para ciertas actividades realizadas en interés público o las exenciones y/u otros beneficios fiscales para PYMES. Al respecto de la aplicación de alguna exención a los servicios prestados por los usuarios/prestadores del servicio, cabe resaltar que el Comité IVA sólo ha hecho referencia a la aplicación de la exención de los servicios financieros prestados por la plataforma en materia de cobros y previstos en el artículo 135.1 de la Directiva IVA, sin mención alguna a las posibles exenciones aplicables fuera de los servicios financieros prestados por la plataforma.

Esta postura ya había sido seguida por la DGT, en materia de arrendamiento de vivienda, en su consulta vinculante V3095-14, de 14 de noviembre de 2014, en la que se señala la sujeción de las operaciones de arrendamiento de vivienda realizadas a través de *web* y/o plataforma. Asimismo, otras exenciones serían las relacionadas con las plataformas de *crowdfunding* al recaer dentro de la exención en materia de servicios financieros⁷⁵.

5.3. Cliente final

En el caso de los clientes de la plataforma, la cuestión clave a dilucidar no es otra que el carácter deducible del IVA soportado, en su caso, por la prestación de los servicios de alojamiento y transporte. A este respecto, consideramos que, aquellos clientes que ostenten la condición de sujetos pasivos del IVA, tienen pleno derecho a la deducción del IVA soportado, siempre y cuando los citados servicios estén conectados con su actividad económica. Asimismo y al igual que hemos señalado en el subepígrafe anterior, cuando la prestación del servicio no esté exenta y la plataforma ni sea residente ni opere en el territorio de aplicación del Impuesto, se considerará que el servicio ha sido prestado en el citado territorio, convirtiéndose en sujeto pasivo el cliente final.

6. FISCALIDAD INTERNACIONAL

En relación con la problemática de fiscalidad internacional de la economía colaborativa, si nos centramos exclusivamente en la plataforma, entonces, el impacto de esta nueva realidad sobre el sistema fiscal de un Estado no difiere en demasía del que han ocasionado otros modelos de negocio incluidos en el concepto de la denominada “economía digital”. Y ello, porque, al igual que, por ejemplo, en el caso del comercio electrónico, desde el punto de vista del medio utilizado para cerrar la operación la disrupción viene motivada por la aparición de una plataforma digital que presta un servicio de intermediación *online*.

De hecho, la OCDE (2014) considera que, a efectos fiscales, la economía colaborativa se incluye dentro del concepto de economía digital y, por tanto, participa de la problemática derivada de ella desde el punto de la fiscalidad internacional. La aproximación de instituciones como la OCDE (2014) parece lógica si tenemos en cuenta que es la utilización de estas plataformas lo que puede generar problemas desde el punto de vista de la fiscalidad internacional. Por tanto, se aproximan a esta nueva realidad desde un punto de vista más amplio y no sólo desde la perspectiva de los efectos que estos nuevos modelos pueden tener en los ordenamientos internos de los distintos Estados.

Así, en materia de economía colaborativa, la cuestión en este epígrafe es concretar dónde existe el riesgo de la supuesta pérdida de ingresos tributarios desde una perspectiva internacional, pues parece que la misma no procederá tanto de las rentas obtenidas por los usuarios de dichas plataformas como de las obtenidas por las plataformas mismas⁷⁶. En el caso de otros modelos de negocios de la

⁷⁵ VAT COMMITTEE (2016), págs. 196 y 197.

⁷⁶ A día de hoy muchas de estas empresas no son lo suficientemente maduras y siguen dependiendo de la financiación procedente de fondos de inversión. No obstante, Uber Technologies Inc's preveía alcanzar reservas por valor de 10.000 millones en 2015 y de 26.000 millones en 2016 a nivel mundial. Por su parte, Airbnb Inc estimaba cerrar el 2015 con unos ingresos cercanos por operaciones cercanos a los 900 millones de dólares. Vid. <http://www.reuters.com/article/us-uber-tech-fundraising-idUSKCN0QQG320150821> y <http://fortune.com/2015/06/17/airbnb-valuation-revenue/>.

economía digital, como el comercio electrónico, la doctrina ha señalado que los citados problemas de recaudación pueden resumirse en tres: la calificación de las rentas derivadas del mismo, la localización del lugar de realización de la operación⁷⁷ y los problemas de control de dichas transacciones⁷⁸. Consecuentemente, desde un punto de vista fiscal, muchos de los efectos que estos nuevos modelos van a tener en los ordenamientos tributarios vigentes no van a depender exclusivamente de factores derivados de la economía colaborativa *strictu sensu*, sino de otros vinculados a estas empresas intermediarias y que ya estaban identificados desde antes incluso de la irrupción del comercio electrónico⁷⁹.

Bajo este punto de vista, consideramos que el riesgo de pérdida de ingresos fiscales hay que enfocarlo, fundamentalmente, en las rentas obtenidas por las plataformas cuando están localizadas en un país distinto de aquel en que se produce el consumo colaborativo. A su vez, y como analizaremos a continuación, este riesgo puede ser consecuencia de dos problemas distintos, por un lado, uno que afectaría al país donde estas empresas son residentes y que derivaría del diseño de estructuras jurídicas y fiscales de estas empresas a nivel mundial y que puede traducirse en una planificación fiscal agresiva que erosione la base imponible en dicho Estado y, por el otro, uno que afectaría al Estado donde efectivamente se produce el consumo colaborativo y, por tanto, genera el derecho al cobro de la comisión que perciben las plataformas, y que derivaría del hecho de que los criterios de sujeción vigentes en los CDI actuales no permitan gravar las rentas obtenidas por estas empresas en este Estado al entender que las plataformas digitales no pueden constituir un EP.

Atendiendo a la problemática expuesta, vamos a analizar, en primer lugar, la opción escogida por las empresas propietarias de las plataformas digitales y su tecnología derivada por estructuras para imputar sus beneficios empresariales en Estados con baja tributación. En segundo lugar, abordaremos las pretensiones de algunos Estados para intentar gravar los beneficios empresariales de la intermediación realizada por el consumo colaborativo generado en su territorio, intentando equiparar la *web*/plataforma a un EP, frente a otros Estados que esperan a las conclusiones de las negociaciones internacionales en materia de *Base Erosion and Profit Shifting* (en adelante, *BEPS*). Un tercer problema que se plantea desde el punto de vista de la fiscalidad internacional y que abordaremos en el siguiente epígrafe, es la colaboración de plataformas no residentes y sin EP en la aplicación del sistema tributario en el ámbito, bien de la recaudación, bien del suministro de información.

6.1. Estructura jurídica y fiscal de los modelos digitales de economía colaborativa

Como se ha señalado denle materia comercio electrónico, una de las características derivadas de los modelos de negocio que utilizan internet es la dificultad de asociar una actividad *online* –el servicio de intermediación que prestan las plataformas– a una situación física definida. Esta característica hace que aumente la dificultad para determinar el sistema tributario aplicable a una transacción, o a un negocio totalmente virtual y favorece la utilización de paraísos fiscales o países de baja o nula tributación como sede virtual de empresas y de ofertas comerciales que tienen su verdadero origen en otro país cuyo sistema tributario se trata de eludir⁸⁰.

⁷⁷ GARCÍA NOVOA (2001), pág. 14.

⁷⁸ *Vid.*, CARBAJO VASCO, y MERCADAL MARTÍN (2008) y NOCETE CORREA (2006).

⁷⁹ A efectos didácticos, podemos esgrimir que la distinción entre la prestación física de servicios por parte de los particulares usuarios de las plataformas y el servicio *online* de intermediación que prestan ésta guarda una cierta analogía con la distinción que efectúa la doctrina entre el comercio electrónico *online* y comercio electrónico *offline* a efectos de señalar su problemática fiscal. Desde el punto de vista de cómo se realice la entrega del producto la doctrina ha distinguido entre comercio directo u *online* –cuando hay una entrega en línea, en formato digitalizado de bienes intangibles– y comercio indirecto u *offline* –cuando lo único que se realiza por vía electrónica es la solicitud del producto, pero hay una entrega física del mismo–. Para estos autores, la primera modalidad es la que presenta mayores dificultades para ajustarse al marco fiscal vigente, ya que al tener por objeto un bien no tangible pueden surgir conflictos en la determinación de la jurisdicción que ostenta la potestad tributaria. Ahora bien, como señaló NOCETE CORREA (2006), consideramos que “desde una perspectiva tributaria, no tiene sentido continuar haciendo referencia a la dicotomía comercio electrónico *online* y *offline*, puesto que, en la medida que los bienes sean transmitidos en soporte material por cauces tradicionales, no estaremos ante un supuesto de comercio electrónico, por mucho que los bienes transmitidos sean digitales, sino ante un supuesto de comercio tradicional que no plantea ninguna problemática fiscal nueva ni requiere de la adaptación de los conceptos tradicionalmente utilizados en nuestra disciplina”. *Vid.* ÁLAMO-CERRILLO, y LAGOS-RODRÍGUEZ (2011); CALVO VÉRGEZ (2009); CARBAJO VASCO, y MERCADAL MARTÍN (2008); NOCETE CORREA (2006).

⁸⁰ GUTIÉRREZ LOUSA, y RODRÍGUEZ ONDARZA (2007).

A este respecto, la OCDE ha identificado algunas de las características principales de estos modelos de negocio que pueden potenciar los riesgos de prácticas elusivas a través de determinadas estructuras jurídicas y fiscales. Concretamente, destaca la posibilidad que tienen estas empresas de centralizar infraestructuras a distancia del Estado de la fuente y prestar los servicios de intermediación desde una ubicación remota con una plantilla mínima de empleados. La propia OCDE ha identificado toda una serie de estrategias de planificación fiscal que pueden agruparse bajo las cuatro categorías siguientes:

- Minimización de la carga tributaria en el Estado de la fuente evitando toda presencia fiscalmente imponible o, en caso de tener una presencia fiscalmente imponible, traslado de los beneficios brutos mediante estructuras comerciales o reducción del beneficio neto maximizando las deducciones a nivel del ordenante.
- Escasa o nula retención en la fuente.
- Escasa o nula tributación a nivel del perceptor de las rentas (posible a través de países o territorios de baja tributación, regímenes preferenciales o mecanismos híbridos), con derecho a sustanciosos beneficios excepcionales frecuentemente sustentados en acuerdos intragrupo.
- No imposición de los rendimientos sometidos a baja tributación a nivel de la matriz⁸¹.

Así, por ejemplo, las empresas que gestionan las plataformas Uber (Uber Technologies Inc's) o Airbnb (Airbnb Inc.) se definen como empresas de base tecnológica que proporcionan aplicaciones de software para conectar usuarios a una escala global y que, consecuentemente, han diseñado sus plataformas para operar mundialmente. En ambos casos se trata de empresas nacidas en Estados Unidos (en adelante, EEUU), siendo éste país el de residencia a efectos fiscales de las empresas matrices titulares de los activos intangibles⁸² sobre estas aplicaciones⁸³. Sin embargo, la titularidad de los derechos relativos a los activos intangibles utilizados para explotar la plataforma fuera del Estado de residencia de la sociedades matriz, EEUU, son adquiridos por sociedades holding residentes, generalmente, en Irlanda o bien en Holanda⁸⁴. Estas sociedades holding conceden a otras filiales por exclusivos motivos fiscales, residentes en el mismo u o en otro Estado, en el que no necesariamente se produce el consumo colaborativo, sublicencias conexas a los activos intangibles para la explotación de la plataforma en una región o país determinado. Al mismo tiempo, las filiales holandesa e irlandesa cuenta con otras filiales en cada país en el que operan pero que, únicamente, se limitan a prestar servicios de marketing y promoción, sin actuar como contraparte/intermediario entre usuario/prestador del servicio y cliente. Consecuentemente, aunque estas últimas empresas son las únicas que tienen presencia física en un país determinado, son las subsidiarias holandesa e irlandesa las que realizan efectivamente la intermediación en una región determinada y las que canalizan los pagos.

La forma en la que estos grupos se estructuran jurídicamente tiene efectos desde el punto de vista fiscal a escala mundial. Concretamente, como consecuencia, por un lado, de los acuerdos contractuales a través de los cuales se atribuyen los activos intangibles para su explotación en una región determinada a las sociedades *holding* radicadas en países europeos y, por otro, por la ausencia de presencia fiscalmente imponible de estas empresas en el Estado donde se produce el consumo colaborativo⁸⁵. Más concretamente, este esquema responde a una estructura de planificación fiscal típica

⁸¹ OCDE (2013).

⁸² Son estas empresas las que han desarrollado la tecnología asociada a las plataformas y, consecuentemente, las titulares de los activos intangibles necesarios para el funcionamiento de la plataforma.

⁸³ *Vid.*, a este respecto, las declaraciones de los responsables de Airbnb y Uber en la vista pública celebrada el 18 de noviembre de 2015 ante el Comité de Asuntos Económicos del Senado Australiano para investigar las prácticas de evasión fiscal de determinadas multinacionales que operan en este Estado, en http://www.aph.gov.au/Parliamentary_Business/Committees/Senate/Economics/Corporate_Tax_Avoidance/Public_Hearings.

⁸⁴ Estas sociedades adquieren los citados derechos en el marco de un acuerdo de reparto de costes en virtud del cual, por un lado, suelen efectuar un pago a la sociedad de EEUU en conceso de precio de adquisición equivalente al valor de los activos intangibles y, por otro, acuerdan repartir los costes asociados al desarrollo futuro de la aplicación. Mediante este acuerdo la empresa matriz sigue siendo la propietaria legal de los activos intangibles del grupo multinacional mientras que la sociedades holding regionales se limitan a adquirir los derechos de explotación comercial de la propiedad intelectual y no la propiedad legal de los activos intangibles.

⁸⁵ Estos riesgos se pueden visualizar, por ejemplo, a través de la estructura fiscal de la empresa Uber Technologies Inc's (https://fortunedotcom.files.wordpress.com/2015/10/uber_diagram_web.png).

de los modelos de economía digital que recoge la OCDE. Estructuras que, en muchos casos, facilitan que se trasladen artificialmente los beneficios con el objetivo de eludir el pago de tributos⁸⁶.

Es cierto que tanto el modelo de negocio como el carácter transnacional de estas empresas justifican que estas diseñen su estructura jurídica de la forma más conveniente para operar globalmente, lo que implica, incluso, que puedan tener en cuenta los costes fiscales a la hora de tomar estas decisiones. Sin embargo, también es cierto que los Estados pueden legítimamente reaccionar con el fin de corregir determinadas prácticas de planificación fiscal internacional llevadas a cabo por empresas multinacionales que se aprovechan de las lagunas en la interacción entre los distintos sistemas tributarios para minorar artificialmente las bases imponibles o trasladar los beneficios a países o territorios de baja tributación en los que realizan poca o ninguna actividad económica. En muchos casos, los problemas anteriores difícilmente podrán solucionarse mediante la adopción de medidas unilaterales adoptadas por un Estado basándose en criterios de territorialidad o soberanía, sino que exigirán una respuesta coordinada a nivel internacional.

Precisamente, debido a la creciente preocupación por estas prácticas la OCDE, a instancia del G-20, publicó un *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Plan de Acción BEPS, OCDE) en julio de 2013. En concreto, la Acción 1 del citado Plan apuntaba a la necesidad de diseñar un plan de trabajo para abordar los desafíos fiscales que plantea la economía digital⁸⁷. Entre las conclusiones de esta Acción recogidas en el informe final se propusieron una serie de medidas que podrían ayudar a solucionar la pérdida de recaudación asociada a estructuras como la expuesta⁸⁸.

Ahora bien, en el caso de la economía colaborativa aunque consiguiésemos eliminar determinadas prácticas abusivas en materia, por ejemplo, de precios de transferencia, estas medidas no solucionarían por sí solas el problema de pérdida de recaudación desde el Estado donde se produce el consumo colaborativo hacia el Estado de residencia de la empresa que realiza la intermediación, sino, a lo sumo, resolvería las prácticas de planificación fiscal agresiva en el Estado de residencia de las distintas filiales y el Estado de residencia de la matriz⁸⁹. En este sentido, tenemos que tener en cuenta que el problema de recaudación al que se enfrenta el Estado donde se genera la renta no puede asociarse exclusivamente a las estructuras jurídicas diseñadas expresamente para erosionar la base imponible, sino que responde al hecho que estamos ante una empresa que presta sus servicios de intermediación a los usuarios de un territorio a través de una *web* sin necesidad de contar con una presencia física significativa en el mismo.

En estos casos debemos de recordar que, con carácter general, las plataformas de economía colaborativa prestan únicamente un servicio *online* de intermediación, siendo los usuarios los que prestan *offline* el servicio a través de sus propios vehículos o viviendas. Así, en el caso de que se entendiese que esta entidad no residente no actúa a través de un EP en el Estado fuente –donde se produce el consumo colaborativo– nos podríamos encontrar ante una situación en la que este último Estado no tendría potestad para someter dichas rentas a tributación. Si este fuera el caso, y de acuerdo con la

⁸⁶ Un análisis de las consecuencias fiscales de estas estructuras puede verse en OCDE (2014) y AAVV (2014): *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, Comisión Europea, Bruselas.

⁸⁷ Debido a la creciente preocupación por estas prácticas la OCDE, a instancia del G-20, publicó un *Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios* (Plan de Acción BEPS, OCDE, 2013) en julio de 2013.

⁸⁸ A modo de ejemplo podemos mencionar que se han revisado las *Directrices de la OCDE sobre Precios de Transferencia para que estas establezcan claramente que la titularidad jurídica de los intangibles no genera necesariamente, por sí sola, el derecho a percibir la totalidad (ni tan siquiera una parte) de los beneficios emanados de la explotación de los mismos, sino que las entidades del grupo que desarrollen las funciones esenciales, aporten la mayor parte de los activos y tengan la capacidad para controlar los riesgos más importantes desde un punto de vista económico, lo que se determinará en función de la delimitación exacta de la transacción efectivamente realizada, tendrán derecho al reparto de los beneficios correspondientes. Las directrices específicas en este ámbito garantizarán, asimismo, que el análisis de los precios de transferencia no se vea afectado por asimetrías de información entre la administración tributaria y el contribuyente en lo que respecta a intangibles de difícil valoración, o bien por la remisión a acuerdos contractuales especiales, tales como los acuerdos de reparto de costes (ARC). Vid. OCDE (2015).*

⁸⁹ En principio, las normas sobre precios de transferencia, basadas en el principio de libre competencia, sirven para distribuir los ingresos obtenidos por una empresa internacional entre los países en los que opera de manera eficaz y eficiente. Sin embargo, las multinacionales pueden abusar de estas normas con el objetivo de separar el ingreso de las actividades económicas que lo producen para desplazarlo a zonas de baja imposición. Principalmente, esto se produce a través de la transferencia de intangibles y otros activos móviles por valores inferiores a su valor real, por la sobre capitalización de aquellas entidades del grupo que tributan a tipos reducidos, y por las asignaciones contractuales de riesgos a territorios de baja imposición. En este sentido, aunque la economía digital o sus modelos de negocio no generan problemas BEPS exclusivos y aislados, algunas de sus características principales, como el peso que tienen los activos intangibles, exacerban los riesgos de prácticas elusivas en este ámbito. Vid. SERRANO ANTÓN (2014).

estructura descrita anteriormente, este Estado únicamente recibiría una asignación mínima de rentas sujetas a gravamen, pues solo podría gravar los ingresos de las subsidiarias establecidas en el mismo para desarrollar funciones de marketing y promoción, rentas que procederían de la contraprestación que pagarían a estas las subsidiarias holandesas o irlandesas por sus actividades promocionales y que podrían limitarse a una cuota o comisión que incluyese los gastos más un margen.

Por tanto, el problema primigenio en este caso no responde exclusivamente a una cuestión de planificación fiscal, sino, como veremos a continuación, a un problema con respecto al punto de conexión o criterio de sujeción y que trae su causa en la rápida evolución de la realidad económica frente a la rigidez de los propios conceptos que se manejan a nivel internacional, lo cuales quiebran frente a modelos de negocio que prestan sus servicios simultáneamente en varios Estados a través de una página web que puede estar alojada en un Estado distinto a los anteriores. Nos referimos, concretamente, al concepto de EP vigente actualmente en los Modelos de Convenio de la OCDE.

6.2. Existencia de Establecimiento Permanente: especial referencia al caso español

Como hemos señalado anteriormente, los Estados pueden adoptar las disposiciones adecuadas en su legislación interna para evitar las prácticas de las empresas tendentes a trasladar los beneficios a países o territorios de baja tributación en los que realizan poca o ninguna actividad económica. Sin embargo, como señala Serrano Antón, estas disposiciones internas deben respetar en todo caso el texto de los CDI y, consecuentemente, no podrán alternar la distribución del poder tributario pactado en estas normas internacionales. Por tanto, los Estados en los que se produce el consumo colaborativo tendrán que tener en cuenta los CDI vigentes a la hora adoptar medidas unilaterales para gravar las rentas obtenidas en su territorio por las entidades no residentes que gestionan las plataformas digitales.

En el caso de España, lo primero que hay que tener en cuenta es que el hecho de que se califiquen como beneficios empresariales las cantidades percibidas por plataformas de economía colaborativa que tengan su residencia en otro estado con el que España tenga suscrito un CDI supone que estos tendrán que tributar en España conforme a lo establecido en el artículo 7 del MC de la OCDE, modelo en el que se basan la mayoría de los CDI vigentes en nuestro país. En principio, de acuerdo con el citado artículo los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice o haya realizado actividades en el otro Estado contratante mediante un EP situado en ese otro Estado. Si la empresa realiza no ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese EP.

En consecuencia, para que puedan ser gravados en España los beneficios empresariales de estas entidades no será suficiente generalmente el hecho de que estas empresas lleven a cabo un negocio en territorio español, sino que será preciso que se establezca una conexión específica en dicho territorio. Esta vinculación de la actividad económica con el territorio donde se desarrolla se pone de manifiesto a través de la existencia de un EP⁹⁰. El artículo 5 del MC de la OCDE define el EP como el "lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza todo o parte de su actividad". Se considera que existe EP, tanto cuando existe un EP físico como cuando la actividad se ejerce a través de agente que actúe por cuenta de la empresa y ejerza en el Estado contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre de esa empresa; excepto, en ambos casos, cuando esa actividad tenga el carácter de auxiliar o preparatoria. Con carácter general, la existencia de un EP en el otro Estado contratante exige la concurrencia de tres requisitos: la existencia de un lugar de negocios; la fijeza de ese lugar de negocios, es decir, estar establecido en un lugar determinado con un cierto grado de permanencia; y, que la actividad de la empresa se desarrolle, en todo o en parte, en dicho lugar fijo de negocios⁹¹.

⁹⁰ Como señala CARMONA FERNÁNDEZ (2012) el criterio de la existencia de un EP busca respetar el derecho legítimo del Estado de la fuente a reclamar la tributación de una porción del beneficio obtenido por una entidad extranjera pero derivado de una actividad empresarial asentada, estable y trascendente el territorio del Estado fuente.

⁹¹ Como señalado el TEAC, citando la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de octubre de 2009, el EP: "Se configura como el conjunto de principios y criterios que permiten calificar determinadas actividades económicas como especialmente vinculadas con el territorio en el que estén situados, lo que permite al Estado fuente gravar tales rentas, en la medida que resulten atribuibles al establecimiento permanente (...) La idea básica es la existencia de una organización que gestiona una actividad en un lugar fijo de actividad, de negocios, una instalación, una sede operativa, a través de la cuál una empresa no residente, sin constituir una sociedad mercantil con personalidad jurídica propia, opera habitualmente en otro Estado." *Vid.* Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, en de 15 de marzo de 2012 (Caso Dell) (JUR\2012\210738).

Lo anterior podría implicar que los ingresos obtenidos a través de los servicios de intermediación *online* de usuarios que utilizan la plataforma desde España, ya sea para prestar un servicio o para solicitarlo, únicamente fuesen gravados en Holanda o Irlanda, Estados donde residen las filiales titulares que realizan la citada intermediación, si estas entidades se considerasen como la contraparte en estas operaciones y, además, no gozasen de presencia física suficiente en territorio español. Consecuentemente, la cuestión fundamental es determinar si estas empresas actúan a través de un EP en España. El problema en este punto es que, como hemos señalado anteriormente, por un lado, las subsidiarias residentes en España se van a dedicar exclusivamente a cuestiones de marketing y promoción y no van a interactuar con el cliente y, por tanto, no se van a poder considerar contraparte de las operaciones. Y, por el otro, que estas empresas pueden actuar en España exclusivamente a través de una página *web* ya que –salvo casos como Zipcar que cuenta con su propia flota de vehículos– no van a necesitar, por ejemplo, locales, oficinas, personal o almacenes para desarrollar su actividad en dicho territorio. A mayor abundamiento, hay que tener en cuenta que tanto el desarrollo de la plataforma como la gestión de la misma corren a cargo de un centro localizado fuera de España. Por tanto, de lo que se trata de determinar es si la propia plataforma *web* puede ser considerada un EP a efectos de aplicar los convenios de doble imposición.

La propia OCDE ya constató que en el caso del comercio electrónico la idea de permanencia defendida tradicionalmente no encajaba con las características de este tipo de modelos de negocio. Por esta razón, en 2003, se añadieron distintos apartados a los Comentarios al artículo 5 de MC de la OCDE para adaptarlos al comercio electrónico. Sin embargo, el contenido esencial de los cambios aportados a los Comentarios estaba principalmente encaminado a precisar que la definición de EP –entendido como un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad– puede englobar, en determinados supuestos, a los servidores que alojan una *web* pero nunca a las propias páginas *webs*. De acuerdo con estos comentarios, la *web* hay que descartarla como EP al considerar que solo puede llegar a constituir un EP un elemento material, tangible, y no algo que no puede constituir por sí mismo una realidad tangible como es una combinación de software y datos electrónicos que solo existe en el ciberespacio⁹².

De acuerdo con este planteamiento, solo podrían incluirse en España las operaciones realizadas a través de estas páginas *webs* si estas estuviesen alojadas en un servidor radicado en su territorio. Sin embargo, los servicios de intermediación que prestan estas empresas transnacionales se llevan a cabo a través de páginas *webs* o *apps* alojadas en servidores que no tienen por qué estar siempre radicados en el Estado fuente, es decir, el Estado donde se produce el consumo colaborativo y, por tanto, donde se genera la comisión que van a cobrar estas empresas por los servicios de intermediación.

Frente a la postura reflejada en los Comentarios del MC de la OCDE, algunos Estados defienden que un elemento intangible es susceptible de constituir un EP al entender que lo relevante para establecer un punto de conexión que permita la vinculación con el Estado fuente no debería ser en todos los casos la existencia de una presencia física continuada en un Estado, sino la constatación de que se ejerce una actividad económica de modo continuado en este Estado⁹³. Concretamente, España y Portugal se reservaron el derecho a no seguir el criterio establecido por la OCDE y, por tanto, a no considerar necesaria en determinados casos la exigencia de una presencia física en su territorio para determinar la existencia de un EP⁹⁴. En esta línea, el Tribunal Económico-Administrativo Central, en su resolución de 15 de marzo de 2012, llegó a señalar que, con independencia de lugar de localización del servidor en el que estaba alojada, la existencia de una *web* con personal dedicado al mercado español constituía un EP de una entidad no residente⁹⁵. Sin embargo, actualmente Portugal es el único Estado que mantiene estas reservas, ya que España las retiró con motivo de la aprobación del MC de la OCDE de 2010. Con la eliminación de estas observaciones España vuelve a la situación

⁹² Vid. apartados 42.1 y ss. de los Comentarios al artículo 5 del MC Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio de la OCDE.

⁹³ El Informe de la Comisión para el estudio de la fiscalidad del comercio electrónico en España ya ofrecía una opinión sobre el concepto de establecimiento permanente diferente al propuesta por la OCDE, al considerar que, al igual que el servidor, una página *web* desde la que se realizan las operaciones comerciales por parte de una empresa puede constituir un EP. Vid. COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL IMPACTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA FISCALIDAD (2000).

⁹⁴ Antes de incluir sus reservas a los Comentarios del MC OCDE España y Portugal ya hicieron observaciones similares con respecto al comentario del párrafo 6 del Informe *Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: changes to the commentary on the model tax convention on article 5* (2000).

⁹⁵ Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, en de 15 de marzo de 2012 (Caso Dell) (JUR\2012\210738).

inicial y, por tanto, en aplicación de los Comentarios de la OCDE, estas webs no podrían considerarse como EP salvo que se alojase en un servidor radicado en España⁹⁶.

Dado que modelos de negocio como las plataformas de economía colaborativa corroboran que, en la actualidad, es posible obtener rentas y desarrollar una actividad en otro país sin necesidad de contar con un lugar fijo de negocios allí establecidos, consideramos que debe plantearse la necesidad de un nuevo concepto de EP distinto al tradicional y no quedarse únicamente en una adaptación que se reputa en muchos casos como insuficiente. De hecho, la propia OCDE ha reconocido que “dado el constante aumento del potencial de las tecnologías digitales y debido a que, en muchos casos, no se requiere una presencia física sustancial para desarrollar una actividad comercial, todo ello sumado al creciente papel de los efectos de red generados por la interacción entre consumidores, surgen dudas acerca de la pertinencia de las normas actualmente utilizadas para determinar la existencia de un nexo con una determinada jurisdicción a efectos fiscales”.

Por esta razón, la OCDE propuso introducir un nexo alternativo, en base a una presencia virtual significativa, para dar respuesta a las situaciones en que ciertas actividades comerciales se desarrollan de forma absolutamente digital. Según esta propuesta, se podría considerar que una empresa dedicada a ciertas “actividades digitales totalmente desmaterializadas”⁹⁷ cuenta con una presencia fiscalmente imponible en otro país en caso de tener una “presencia virtual significativa”⁹⁸ en la economía de ese país. Junto a esta, otra posible solución propuesta consistiría en sustituir el concepto existente de EP por un criterio basado en una “presencia significativa” a fin de responder a la naturaleza cambiante de las relaciones con los clientes en la economía digital, sin dejar de apoyarse, en parte, en una presencia física. Adicionalmente, cabría explorar la posibilidad de asimilar a los usuarios/prestadores del servicio como agentes dependientes, ante la imposibilidad de que la plataforma actúe en aquellos Estados en que no cuente con los citados usuarios. Sin embargo, a día de hoy no se ha acordado adoptar ninguna de las soluciones propuestas a nivel internacional. Esto significa que, aunque los países afectados pueden introducir estas soluciones en sus respectivas legislaciones, tendrán que respetar en todo caso las obligaciones derivadas de los CDI⁹⁹.

7. LAS PLATAFORMAS COMO AGENTES COLABORADORES EN LA APLICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO

Hasta la fecha, la aplicación del sistema tributario en materia de consumo colaborativo comporta considerables complejidades a la distintas Administraciones ante la dificultad de obtención de la información y la multitud de transacciones. De hecho, hasta la fecha el planteamiento es más bien reactivo, utilizando las nuevas tecnologías para rastrear de toda las ofertas disponibles *online*, haciendo emerger toda la información relativa a la economía sumergida en materia de consumo colaborativo (alojamiento, transmisiones, etc.). Frente al rastreo, consideramos que la irrupción de las plataformas y su voluntad de colaboración con la Administración permiten un enfoque mucho más proactivo, a través de la colaboración de estas últimas en la aplicación del sistema tributario tanto en materia de recaudación como de información tributaria¹⁰⁰.

⁹⁶ A este respecto hay que tener en cuenta que la OCDE recomienda que los CDIs suscritos bajo la vigencia de una versión del MC OCDE y de sus Comentarios sean interpretados conforme a la versión que se encuentre vigente en el momento de aplicación del CDI. Sobre la naturaleza de los Comentarios al MC OCDE, véase, entre otro, RÍOS CARVAJAL (2014).

⁹⁷ Alguno de los criterios que podrían aplicarse para determinar si se realiza una actividad digital totalmente desmaterializada podrían ser, por ejemplo, que la actividad principal de la empresa se basa enteramente o en su mayor parte en bienes y/o servicios digitales, que los contratos se celebren a distancia, que los pagos se realicen *online* o que los sitios *web* representen el único medio utilizado para relacionarse con la empresa. *Vid.* OCDE (2014).

⁹⁸ Concretamente, la OCDE (2014) propone considerar que las empresas que realizan actividades digitales totalmente desmaterializadas disponen de un EP únicamente cuando sobrepasen ciertos umbrales indicativos de una interacción sustancial y continuada con la economía del país de la fuente. (ejem. número total de contratos celebrados a distancia relativos a bienes y servicios digitales, participación activa de un número considerable de usuarios y el nivel global de consumo de bienes o servicios digitales de la empresa en el país de la fuente).

⁹⁹ *Vid.* OCDE (2015).

¹⁰⁰ La propia COMISIÓN EUROPEA (2016) parte de la base que los operadores de la economía colaborativa están también sujetos a la normativa fiscal pero reconoce que se han planteado distintas cuestiones en relación con el cumplimiento y la ejecución de las obligaciones fiscales: a) dificultades para identificar a los contribuyentes y los ingresos imposables; b) falta de información sobre los prestadores de servicios; c) exacerbación de la planificación fiscal agresiva en el sector digital; d) diferencias de

7.1. La colaboración en el ámbito de la recaudación: especial referencia a las tasas turísticas y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en materia de alojamiento

a) *Tasas turísticas*

Como es sabido y de forma sucinta, las denominadas tasas turísticas son aquellos impuestos que gravan las pernoctaciones en establecimientos hoteleros y apartamentos turísticos, generalmente, por persona y noche en el territorio de aplicación. En España, las Comunidades autónomas de Cataluña y Baleares han establecido en los dos últimos años los citados Impuestos. A nivel internacional, cabe destacar que diferentes ciudades y regiones de países como Francia, Holanda, Italia o Estados Unidos también han previsto las citadas figuras tributarias¹⁰¹. En los últimos años, el elevado número de arrendamientos de corta estancia en ciudades con gran afluencia de turistas ha llamado la atención de las autoridades locales.

A este respecto, si bien, en origen estaban diseñadas para las pernoctaciones en establecimientos hoteleros y apartamentos turísticos, se han extendido a otro tipo de apartamentos con el fin de gravar los arrendamientos de corta duración realizados por particulares y, fundamentalmente, los realizados a través de plataformas como Airbnb. Sin embargo y como a continuación veremos, esta nueva realidad no se ha trasladado completamente en materia de obligados tributarios. En este sentido, cabe señalar el contribuyente es la persona física que realice una estancia en cualquiera de los establecimientos y equipamientos sujetos a este tipo de impuestos, las diferentes leyes de estos tributos prevén las figuras del sustituto del contribuyente y del responsable solidario para garantizar su cobro. En el primer caso, se define como sustituto del contribuyente la persona física o jurídica, así como los entes sin personalidad, que sean titulares de la explotación de cualquiera de los establecimientos o equipamientos sujetos al impuesto. En el segundo caso, se establece un supuesto de responsabilidad solidaria respecto de todas las personas físicas o jurídicas que contratan directamente en nombre del contribuyente, y hacen de intermediarias entre éstos y los establecimientos y equipamientos sujetos al impuesto¹⁰².

En consecuencia, en el marco de la economía colaborativa en materia de alojamiento, el cliente sería el contribuyente, mientras que el usuario/prestador del servicio (propietario del apartamento) sería el sustituto, siendo responsable solidaria la plataforma al contratar en nombre del contribuyente y actuar como intermediario del usuario/prestador del servicio. Si bien esta estructura de obligados tributarios garantiza teóricamente la recaudación del Impuesto, consideramos que, en la práctica en cuanto a la economía colaborativa en materia de alojamiento, el procedimiento para la derivación de la responsabilidad hacia la plataforma hace excesivamente costoso su inicio. A este respecto, cabe recordar que esta última no tiene generalmente su residencia en territorio español.

Por este motivo, abogamos por, bien añadir a las plataformas digitales como sustitutos del contribuyente, bien por establecer acuerdos para que éstas últimas actúen como agentes colaboradores en la recaudación del Impuesto¹⁰³. Esta última posibilidad ha sido adoptada por diferentes ciudades y regiones

las prácticas fiscales en la UE e intercambio insuficiente de información. Sin embargo, también pone de manifiesto que, al mismo tiempo, la economía colaborativa: "Ha creado nuevas oportunidades para ayudar a las autoridades fiscales y los contribuyentes a cumplir sus obligaciones fiscales. Esto es posible, en particular, gracias a la mayor rastreabilidad permitida por la intermediación de las plataformas en línea. Ya es una práctica corriente en algunos Estados miembros concluir acuerdos con las plataformas para la recaudación de impuestos. Por ejemplo, en el sector del alojamiento, las plataformas facilitan el pago de las tasas turísticas en nombre de los prestadores de servicios. Hay también casos en los que las autoridades fiscales utilizan la rastreabilidad permitida por las plataformas en línea para recaudar impuestos de prestadores individuales."

¹⁰¹ París, Ámsterdam, Roma, Lisboa y varias ciudades y Estados en los USA (Alabama, San José, Filadelfia, Florida, etc.).

¹⁰² A estos efectos, se presume que la persona o entidad intermediaria actúa como representante del contribuyente, asumiendo sus obligaciones tributarias, y contra el cual se puede dirigir el sustituto, a fin de exigir el pago del tributo, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente. Para la declaración de responsabilidad solidaria de las personas o entidades intermediarias se tiene que seguir el procedimiento previsto a este efecto en la normativa tributaria general.

¹⁰³ El artículo 92 de la LGT establece que "los interesados podrán colaborar en la aplicación de los tributos en los términos y condiciones que reglamentariamente se determinen". Además, en el número 2 del citado artículo se establece que dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria con entidades privadas y que podrá referirse, entre otros, a la presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, previa autorización de los obligados tributarios. En el apartado 4 se añade que la Administración tributaria podrá señalar los requisitos y condiciones para que la colaboración social se realice mediante la utilización de técnicas y medios electrónicos, informáticos y telemáticos. *Vid. AAVV (2015): La externalización de servicios tributarios: una aproximación desde el derecho comparado*, Madrid, Marcial Pons.

en el mundo. A este respecto, cabe resaltar el acuerdo voluntario para recaudar la tasa turística entre Airbnb y la ciudad de San José (California) en Estados Unidos¹⁰⁴, en que Airbnb se compromete contractualmente a asumir la responsabilidad por el incumplimiento de informar, recaudar y/o transferir la deuda tributaria adeudada con respecto a las reservas de alojamiento contempladas en el acuerdo.

b) *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*

Según el artículo 7.1.B) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD) son transmisiones patrimoniales sujetas la constitución de arrendamientos. En consecuencia, en el marco de la economía colaborativa, todos los arrendamientos realizados a través de plataformas están sujetos al Impuesto, siendo el contribuyente el arrendatario y responsable subsidiario el arrendador, si hubiera percibido el primer plazo de renta sin exigir al arrendatario igual justificación. A estos efectos, cabe recordar que, en muchos casos, el arrendatario puede ser un ciudadano extranjero o nacional que sólo permanezca unos días en la citada Comunidad Autónoma y desconozca el citado gravamen, generándose otro supuesto de difícil activación del proceso de derivación de la responsabilidad.

Por estos motivos y sin perjuicio de las diferencias existentes, somos partidarios de extender la solución propuesta en materia de tasas turísticas a este Impuesto estatal de gestión autonómica. Así, proponemos añadir a las plataformas digitales como sustitutos del contribuyente o, en su caso, llegar a acuerdos voluntarios para que estas últimas actúen como agentes colaboradores en la recaudación del ITPAJD. Si bien hemos limitado nuestro análisis al alojamiento, no queremos dejar de apuntar que un planteamiento similar podría realizarse respecto a los supuestos de consumo colaborativo que consistan en el intercambio, trueque, etc. a través de plataformas como Wallapop, etc.

7.2. La colaboración en el ámbito de la información tributaria

A fin de evitar que las rentas obtenidas mediante el consumo colaborativo escapen a su gravamen, resulta esencial la información sobre las diversas transacciones realizadas. Por este motivo, la colaboración de las plataformas digitales resulta esencial para facilitar la aplicación del sistema tributario y el consiguiente control, dado que disponen de toda la información necesaria en formato informático. En este sentido, para todas aquellas Administraciones tributarias altamente informatizadas y digitalizadas como la española, la integración de la información facilitada por las plataformas con los datos fiscales y borradores remitidos a los contribuyentes así como el posterior cruce de datos con las auto-liquidaciones de los contribuyentes puede facilitar considerablemente el control tributario de este nuevo fenómeno y evitar la aparición de nuevos supuestos de economía sumergida.

El artículo 93 de la LGT establece que “las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta Ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas”. Por este motivo, todas las plataformas digitales con residencia en España, como Wallapop, están obligadas a suministrar información sin que sea necesario el consentimiento del obligado tributario¹⁰⁵.

Sin embargo, llegados a este punto, nos surgen dudas de la posibilidad de los Estados de reclamar este tipo de información cuando la plataforma que presta los servicios no tiene su residencia en España, contando únicamente con una filial que presta servicios de marketing y promoción. A este respecto, tanto en Irlanda como en Estados Unidos, Airbnb y otras plataformas están suministrando la citada información, al estar prestando, bien la matriz, bien la filial de la holding, los servicios de intermediación correspondientes en los citados Estados y, por tanto, operando como residentes en los mismos y generando los correspondientes beneficios empresariales en los citados países¹⁰⁶. En cambio en todos aquellos Estados en que operan sin mediación de EP es más que dudosa la sujeción a

¹⁰⁴ <http://199.87.185.104/sirepub/cache/2/5r25mgggxu2crgu1awcrkmi4/13493604282016015507538.PDF>.

¹⁰⁵ Vid. el artículo 94.5 de la LGT.

¹⁰⁶ <http://www.thejournal.ie/airbnb-ireland-revenue-commissioners-2264432-Aug2015/>.

la citada obligación de información, debiéndose analizar la posibilidad de acceder a ella a través de la cláusula de obtención de información del artículo 26 del MC del CDI de la OCDE o del Convenio multilateral de Asistencia Mutua¹⁰⁷.

Atendiendo a las circunstancias expuestas y el ánimo de colaboración de las plataformas digitales, podría explorarse un acuerdo voluntario de colaboración en materia de suministro de información por parte de estas últimas. Sin embargo, en este supuesto, sería necesario tener en cuenta si, en virtud de la Ley Orgánica de Protección de Datos, las plataformas deberían obtener el consentimiento de los afectados y si el mismo podría ser recabado mediante su inclusión como cláusula en las condiciones legales y su correspondiente aceptación.

Por último y como último extremo, podrían explorarse las consecuencias que se derivan de la Sentencia del TS¹⁰⁸ en relación con la petición del derecho al olvido realizada a Google España y la negativa de esta última a tramitarla por ser Google Irlanda la que presta estos servicios. En concreto, el Alto Tribunal se ha pronunciado sobre el Derecho de grupos y levantamiento del velo respecto a si las filiales de un grupo de sociedades legitimadas pasivamente para el ejercicio de acciones extracontractuales cuando las conductas que han causado el daño son realizadas por la matriz¹⁰⁹. Siguiendo a Alfaro Águila-Real (2016), el Supremo considera que, “la filial española de Google tiene personalidad jurídica independiente y aunque Google afirma –y suponemos que ha probado– que el manejo del buscador lo realiza la matriz –Google Inc.– y que la filial española realiza actividades puramente comerciales de captación y contratación de publicidad, el demandante hizo bien en demandar a Google Spain y no tenía por qué haber dirigido su demanda contra Google Inc.”. En este sentido, el TS comienza resumiendo la Sentencia del TJUE en el caso Google en lo relativo a la interpretación de la Directiva sobre protección de datos (art. 4) ya que, a esos efectos, lo relevante no es ni la forma jurídica del establecimiento, ni que la actividad –el tratamiento de datos– sea efectuado por el establecimiento sino la realización de actividades de forma permanente mediante una “instalación estable” “en el marco de las actividades” del establecimiento. Y no hay duda de que “en el marco de las actividades” de Google en España a través de Google Spain, la empresa realiza el tratamiento de datos “si este está destinado a la promoción y venta en dicho Estado miembro de los espacios publicitarios del motor de búsqueda, que sirven para rentabilizar el servicio propuesto por el motor (apdo. 55)”¹¹⁰.

8. CONCLUSIONES

El desarrollo de las TIC unido a los cambios en los patrones de consumo ha propiciado la irrupción de nuevas empresas que, a través de plataformas digitales, han multiplicado los supuestos de consumo colaborativo. Desde el punto de vista de la fiscalidad, la variedad de situaciones generadas así como su complejidad hacen extremadamente difícil su sistematización a los efectos del análisis conjunto de su tratamiento tributario exigiendo, en la mayoría de supuestos, un análisis caso por caso.

Atendiendo a la conclusión anterior, resulta necesario abordar la problemática fiscal en función de cada uno de los actores intervinientes (usuarios de la plataforma/plataforma digital/prestados del servicio) así como de las interacciones entre los mismos. A mayor abundamiento y como un factor más que puede generar diferencias en el tratamiento tributario correspondiente, habrá que tener en cuenta tanto el ámbito del consumo colaborativo –transporte, alojamiento, financiación/filantropía, etc.– así como los condicionantes y estructura introducidos por la plataforma.

La problemática tributaria asociada a plataforma presenta muchas similitudes con las ya planteadas en modelos de negocio incluido en el concepto de economía digital como es el comercio electrónico, especialmente en el ámbito de la fiscalidad internacional. A este respecto, la clave del análisis –fiscalidad directa, indirecta y colaboración tributaria– radica en la localización de la plataforma o la existencia de EP en el Estado en que se produce el consumo colaborativo. A estos efectos, es relevante la revisión a nivel internacional del concepto de establecimiento permanente para comprobar si es posible un mejor encaje con la nueva realidad de la economía colaborativa.

¹⁰⁷ FALCÓN Y TELLA (2014), pág. 15.

¹⁰⁸ Tribunal Supremo (Sala de lo Civil, Pleno). Sentencia núm. 210/2016, de 5 de abril.

¹⁰⁹ ALFARO ÁGUILA-REAL (2016).

¹¹⁰ Tribunal Supremo (Sala de lo Civil, Pleno). Sentencia núm. 210/2016, de 5 de abril.



En cuanto al gravamen tanto de las prestaciones de servicios como de las rentas percibidas por el usuario/prestador del servicio, resulta determinante el tipo de consumo colaborativo –transporte, alojamiento, financiación/filantropía, etc.– en que participa así como las condiciones en que se produce el consumo colaborativo en función de las condiciones impuestas por la plataforma. Una vez realizado este análisis, procede comprobar si las rentas procedentes del consumo colaborativo percibidas por el usuario/prestador del servicio encajan dentro de alguna de las categorías que integran el concepto de renta, para valorar su eventual reformulación. A este respecto, en ocasiones, puede ser controvertida su sometimiento a gravamen, razón por la cual puede ser conveniente valorar el establecimiento de exenciones o supuestos de no sujeción hasta ciertos umbrales de renta obtenida o de días de producción de bienes y servicios destinados al consumo colaborativo.

En el caso del cliente final, la problemática suele radicar en si los gastos soportados son deducibles, cuando el cliente desarrolla una actividad económica.

Por último y en cuanto al control tributario y sujeción a gravamen de las rentas generadas por este nuevo fenómeno económico y social, resulta esencial la colaboración entre las plataformas y cada una de las Administraciones tributarias del Estado en el que se produce físicamente el consumo colaborativo facilitado por las primeras. En concreto, podemos identificar dos grandes ámbitos de colaboración: la recaudación y el suministro de información con trascendencia tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

- AAVV (2015): *La externalización de servicios tributarios: una aproximación desde el derecho comparado*, Madrid, Marcial Pons.
- AAVV (2014): *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, Comisión Europea, Bruselas.
- AIGRAIN, P. (2012): *Sharing: Culture and the Economy in the Internet Age*, Amsterdam University Press, Amsterdam.
- ÁLAMO-CERRILLO, R., y LAGOS-RODRÍGUEZ, M. G. (2011): "Fiscalidad del comercio electrónico: el lugar de tributación", *Documento de trabajo Seminario Permanente de Ciencias Sociales 2011/4*, en <http://www.uclm.es/CU/csociales/DocumentosTrabajo>.
- ALFARO ÁGUILA-REAL, J. (2016): "La sentencia Google del Tribunal Supremo: Derecho de grupos y levantamiento del velo", en *Almacén de Derecho*, en <http://almacenederecho.org/la-sentencia-google-del-tribunal-supremo-derecho-de-grupos-y-levantamiento-del-velo/>.
- AYATS VERGÉS, M. (2004): "La calificación jurídica y su incidencia en la aplicación de los tributos", *Indret: Revista para el Análisis del Derecho*, n.º 3, 2004, en http://www.indret.com/pdf/228_es.pdf.
- BECERRA MONTOYA, J., y PATIÑO GIRALDO, L. I. (2013): "Evolución del comportamiento del consumidor basado en el concepto de prosumidor", en <http://ribuc.ucp.edu.co:8080/jspui/bitstream/handle/10785/1691/CDMAE113.pdf?sequence=3>.
- BELK, R. (2014): "Sharing Versus Pseudo-Sharing in Web 2.0", *Anthropologist*, vol. 18, 2014, págs. 7-23.
- BOTSMAN, R., y ROGERS, R. (2010): *What's Mine Is Yours: The rise of Collaborative Consumption*, HarperCollins e-books.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2009): "Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico", *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, n.º 3.
- CARBAJO VASCO, F., y MERCADAL MARTÍN, M. D. (2008): "El fenómeno del comercio electrónico y su incidencia en la fiscalidad directa", *Cuadernos de Formación*, vol. 6, págs. 51-73.
- CARMONA FERNÁNDEZ, N. (2012): "La noción de establecimiento permanente en los Tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas", *Crónica Tributaria*, n.º 145, págs. 39-57.
- CHOATE, P. (2007): *Hot Property: The Stealing of Ideas in an Age of Globalization*, Knopf, New York.
- COMISIÓN EUROPEA (2015): Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social europeo y al Comité de las Regiones: Mejorar el mercado único: más oportunidades para los ciudadanos y las empresas, COM (2015) 550 final.
- COMISIÓN EUROPEA (2016): Una Agenda Europea para la economía colaborativa, COM(2016) 356 final.
- COMISIÓN PARA EL ESTUDIO DEL IMPACTO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN LA FISCALIDAD (2000): *Informe de la comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO (2014): Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre "Consumo colaborativo o participativo: un modelo de sostenibilidad para el siglo XXI", DOUE C 177, 11.6.2014, págs. 1-8.

- DOMÉNECH PASCUAL, G. (2015): "La regulación de la economía colaborativa (el caso «Uber contra el taxi»)", *Revista CEF Legal*, n.º 175-176, págs. 61-104.
- DOCUMENTO DE TRABAJO DE LA COMISIÓN EUROPEA (2016): European Agenda for the Collaborative economy- supporting analysis. SWD (2016) 184 Final.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2014): "La tributación de Uber: (Plataforma de transporte de vehículos particulares)", *Quincena Fiscal*, n.º 13.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. (2004): *Curso de Derecho Financiero Español*, Vol. II, Derecho Tributario, Marcial Pons, Madrid.
- GARCÍA NOVOA, C. (2001): "Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico (I)", *Quincena Fiscal*, n.º 15.
- GARCÍA NOVOA, C. (2005): "Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielucorios en el derecho español", *THEMIS: Revista de Derecho*, n.º 51, págs.159-169.
- GIESLER, M. (2008): "Conflict and compromise: drama in marketplace evolution", *Journal of Consumer Research*, vol. 34, págs. 739-753.
- GUTIÉRREZ LOUSA, M., y RODRÍGUEZ ONDARZA, J. A. (2007): "Comercio electrónico y establecimiento permanente", *Impuestos*, n.º 19.
- HM TREASURY: BUDGET (2016), en https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/508193/HMT_Budget_2016_Web_Accessible.pdf.
- ING INTERNATIONAL SURVEY (2015): "What's mine is yours - for a price. Rapid growth tipped for the sharing economy", http://www.economics.com/ing_international_survey/sharing_economy_2015.
- ISLAS, O. (2008): "El prosumidor. El actor comunicativo de la Sociedad de la Ubicuidad", en http://www.octavioislas.files.wordpress.com/2009/09/octavioislas_2008_coneicc.pdf.
- LOZANO SERRANO, C. (1988): *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid.
- NOCETE CORREA, F. J. (2006): "La fiscalidad internacional del comercio electrónico", *Crónica Tributaria*, n.º 120, págs. 111-135.
- OCDE (2013): *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OCDE, París.
- OCDE (2014): *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*, OCDE, París.
- OCDE (2015): *Proyecto OCDE/G20 sobre la Erosión de la Base Imponible y el Traslado de Beneficios: Informes Finales 2015*, OCDE, París.
- RÍOS CARVAJAL, J. (2014): "Algunas consideraciones relativas a la polémica aplicación de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE", *Cuadernos de Formación*, Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales, vol. 17, págs. 257-268.
- RUIZ ALMENDRAL, V., y ZORNOZA PÉREZ, J. (2008): "La aplicación de las normas tributarias", en *Estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces-Barba*, Vol. 1, Dykinson, págs. 1189-1246.
- SAINZ DE BUJANDA, F. (1964): "Teoría jurídica de la exención tributaria", en *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid.
- SAINZ DE BUJANDA, F. (1966): "Análisis jurídico del hecho imponible", en *Hacienda y Derecho vol. IV*, IEP., Madrid
- SENAT: "Rapport d'information fait au nom de la commission des finances (1) sur l'économie collaborative: propositions pour une fiscalité simple, juste et efficace", SESSION EXTRAORDINAIRE DE 2014-2015, n.º 690, págs. 33 y ss. <http://www.senat.fr/rap/r14-690/r14-6901.pdf>.
- SERRANO ANTÓN, F. (2014): "El informe sobre erosión de bases imponibles y traslación de beneficios de la OCDE: origen e implementación en un marco internacional y globalizado", *Derecho PUCP: Revista de la Facultad de Derecho*, n.º 72, págs. 45-70.
- SINREICH, A. (2013): *The Piracy Crusade: How the Music Industry's War on Sharing Destroys Markets and Erodes Civil Liberties*, University of Massachusetts Press, Amherst.

- SPWC (2015): "The Sharing Economy", *Consumer Intelligence Series*, en <https://www.pwc.com/us/en/technology/publications/assets/pwc-consumer-intelligence-series-the-sharing-economy.pdf>.
- SUNDARARAJAN, A. (2014): "Peer-to-Peer Businesses and the Sharing (Collaborative) Economy: Overview, Economic Effects and Regulatory Issues", Testimonio escrito para la audiencia "The Power of Connection: Peer-to-Peer Businesses", celebrada en la Comisión de Pequeñas Empresas de la Cámara de Representantes de los Estados Unidos el 15 de enero de 2014, en http://smbiz.house.gov/uploadedfiles/1-15-2014_revised_sundararajan_testimony.pdf.
- TAXUD (2015): *Question concerning the application of EU VAT provisions. VAT treatment of sharing economy*, Bruselas, <https://circabc.europa.eu/sd/a/878e0591-80c9-4c58-baf3-b9fda1094338/878%20-%20VAT%20treatment%20of%20sharing%20economy.pdf>.
- VANONI, E. (1973): *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, IEF, Madrid.
- VAT COMMITTEE (2016): *Guidelines resulting from meetings of the VAT Committee*, Bruselas.

