

AMICI, AMICO

HOMENAJE

AL PROFESOR

ANTONIO APARICIO PÉREZ



Universidad de Oviedo

Universidá d'Uviéu

University of Oviedo

UNIVERSIDAD DE OVIEDO

HOMENAJES

Coords.
Santiago Álvarez García
Justo García Sánchez
Patricia Herrero de la Escosura

Amici, amico

ESTUDIOS EN HOMENAJE
AL PROFESOR
ANTONIO APARICIO PÉREZ




Universidad de Oviedo
Universidá d'Uviéu
University of Oviedo


2019

Esta obra está bajo una licencia Reconocimiento- No comercial- Sin Obra Derivada 3.0 España de Creative Commons. Para ver una copia de esta licencia, visite <http://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/es/> o envíe una carta a Creative Commons, 171 Second Street, Suite 300, San Francisco, California 94105, USA.



Reconocimiento- No Comercial- Sin Obra Derivada (by-nc-nd): No se permite un uso comercial de la obra original ni la generación de obras derivadas.

 Usted es libre de copiar, distribuir y comunicar públicamente la obra, bajo las condiciones siguientes:

 Reconocimiento — Debe reconocer los créditos de la obra de la manera especificada por el licenciadore:

Coordinadores: Santiago Álvarez García, Justo García Sánchez y Patricia Herrero de la Escosura (2019), Amici, amico. Estudios en Homenaje al profesor Antonio Aparicio Pérez. Oviedo: Ediciones Universidad de Oviedo.

La autoría de cualquier artículo o texto utilizado del libro deberá ser reconocida complementariamente.

 No comercial — No puede utilizar esta obra para fines comerciales.

 Sin obras derivadas — No se puede alterar, transformar o generar una obra derivada a partir de esta obra.

© 2019 Ediciones de la Universidad de Oviedo

© Los autores



Esta Editorial es miembro de la UNE, lo que garantiza la difusión y comercialización de sus publicaciones a nivel nacional e internacional.

Ediciones de la Universidad de Oviedo

Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo

Campus de Humanidades. Edificio de Servicios. 33011 Oviedo (Asturias)

Tel. 985 10 95 03 Fax 985 10 95 07

<http://www.uniovi.es/publicaciones>

servipub@uniovi.es

ISBN: 978-84-17445-47-8

DL: AS 2762-2019

Todos los derechos reservados. De conformidad con lo dispuesto en la legislación vigente, podrán ser castigados con penas de multa y privación de libertad quienes reproduzcan o plagien, en todo o en parte, una obra literaria, artística o científica, fijada en cualquier tipo de soporte, sin la preceptiva autorización.



Antonio Aparicio Pérez

Índice

1. Un tríptico para Antonio Aparicio	11
Julio Luis Bueno de las Heras	
Antonio Gutiérrez Lavín	
José Enrique Sánchez Uría	
2. Mis recuerdos universitarios	19
Jorge Arias	
3. El régimen fiscal de los trabajadores desplazados en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	23
Santiago Álvarez García	
4. El Impuesto sobre Sociedades en la Unión Europea. Especial mención a los tipos de gravamen	39
Elena Fernández-Rodríguez	
Antonio Martínez-Arias	
5. Contratación pública y principio de integridad: su implementación en la Ley de Contratos del Sector Público	53
Javier García Amez	
6. Una cuestión jurídica entre el Ayuntamiento y el Cabildo Catedral: Oviedo, año 1613. Un ejemplo de la recepción del Derecho Romano	71
Justo García Sánchez*	
Beatriz García Fueyo*	
7. Medios de comprobación de valores: motivación y seguridad jurídica	115
Ana I. González González	
8. La necesaria reforma del fraude o «conflicto» a la ley tributaria a la luz de las «sociedades profesionales interpuestas»	139
Pedro M. Herrera	

9. ¿El nuevo impuesto sobre determinados servicios digitales? (análisis del Proyecto de Ley de 22 de enero de 2019)	157
Patricia Herrero de la Escosura	
10. Algunas ideas para simplificar la imposición sobre la renta	179
José María Lago Montero	
11. El tráfico ilícito de especies animales. Cuestiones jurídico-penales. Especial referencia a la angula/anguila	201
Pablo López Cano.	
12. La economía política de las deducciones familiares en el IRPF	215
Carlos Monasterio Escudero	
13. Requisitos para la validez del consentimiento prestado a la entrada en el domicilio por la inspección de tributos con autorización judicial.....	227
Juan Ignacio Moreno Fernández	
14. Análisis fiscal de los aspectos conceptuales de la economía colaborativa en sentido estricto	243
Joan Pagès i Galtés	
15. La financiación de las confesiones religiosas	269
Miguel Rodríguez Blanco	
16. Hacia un nuevo modelo de financiación autonómica: balance y perspectivas.....	281
Juan José Rubio Guerrero	
17. El silencioso quebranto del principio de generalidad en el Impuesto sobre la Renta Personal.....	305
José Félix Sanz Sanz	
Desiderio Romero Jordán	
Juan Manuel Castañer Carrasco	
18. Sobre el Impuesto de Sucesiones: argumentos, falacias y confusiones.....	313
Javier Suárez Pandiello	
19. Las Conferencias de la Escuela de Artes y Oficios de Oviedo...	329
Leopoldo Tolivar Alas	
20. La concepción del Derecho Financiero y Tributario: relevancia de los aspectos metodológicos	337
Carmen Uriol Egido	

Análisis fiscal de los aspectos conceptuales de la economía colaborativa en sentido estricto

Fiscal analysis of the conceptual aspects of the collaborative economy in the strict sens

Joan Pagès i Galtés

Universitat Rovira i Virgili (Tarragona-Reus)

RESUMEN: A partir de la década de los años ochenta del siglo veinte, se ha venido desarrollando el fenómeno denominado «economía colaborativa». La primera cuestión que plantea estriba en su definición. El presente trabajo pretende profundizar en su arquetipo, dando una definición estricta a través del análisis de sus distintos aspectos conceptuales y examinando las consecuencias fiscales que se derivan del mismo.

ABSTRACT: From the decade of the eighties of the twentieth century, the phenomenon known as «collaborative economy» has been developing. The first question that arises is its definition. This paper aims to deepen its archetype, giving a strict definition through the analysis of its different conceptual aspects and examining the tax consequences that derive from it.

PALABRAS CLAVE: economía colaborativa, impuesto sobre actividades económicas, impuesto sobre donaciones, impuesto sobre el valor añadido, impuesto sobre la renta, impuesto sobre sociedades, impuesto sobre transmisiones patrimoniales, obligaciones fiscales.

KEYWORDS: collaborative economy, tax on economic activities, tax on donations, value-added tax, income tax, corporate tax, tax on capital transfers, fiscal obligations.

1. EL ANÁLISIS HISTÓRICO EN LA METODOLOGÍA SEGUIDA POR EL PROFESOR ANTONIO APARICIO PÉREZ

Entre las diferentes líneas de investigación que siguió el profesor ANTONIO APARICIO PÉREZ, se encuentra la del análisis histórico de la Hacienda pública. A tales efectos siguió una metodología científica consistente en que la actividad financiera es un aspecto de la vida de los pueblos que refleja cómo es su sociedad y, a partir de esta premisa, procede al estudio de los distintos aspectos de la actividad financiera en el marco de un determinado período tem-

poral y ámbito espacial, obteniendo unas conclusiones que sirven a la inteligibilidad evolutiva de nuestra rama del derecho.

Así, en la introducción de una de sus obras más conocidas,¹ explica que «Un aspecto de esencial importancia de la vida de los pueblos lo ha constituido siempre el tema de la Hacienda Pública, entendida esta como el conjunto de la actividad financiera de los entes públicos», especificando que «cuando estudiamos los distintos aspectos de la actividad financiera, estamos reflejando la sociedad del momento, sus hábitos, su comercio, su administración y gobierno. Más aún, también estamos proyectando una parte de su futuro, pues también las cosas futuras forman parte de la historia ya que tras el análisis del presente se puede predecir el futuro, se puede intuir el porvenir».

En el presente trabajo partiremos de la metodología seguida por el profesor ANTONIO APARICIO, asumiendo que la fiscalidad de la economía colaborativa viene a reflejar la sociedad de nuestro momento, caracterizada por adoptar como hábito el uso de las plataformas de internet, especialmente activas en el ámbito de un comercio que se aparta del clásico comercio mercantilista para adentrarse en un comercio alternativo. Y si, como manifiesta el citado profesor, examinando el presente ya «se puede intuir el porvenir», en el caso que ahora nos ocupa, veremos si la economía colaborativa ha llegado para quedarse, en cuyo caso el futuro de la fiscalidad de la economía colaborativa pasará por focalizar los problemas que actualmente presenta para así poderles dar una solución adecuada.

De acuerdo con esta metodología, nuestro trabajo se centrará en dilucidar qué se entiende por economía colaborativa y, a partir de aquí, examinaremos los puntos más significativos de su fiscalidad.

2. DEFINICIÓN ESTRICTA DE ECONOMÍA COLABORATIVA

A la hora de estudiar la economía colaborativa, conviene previamente definir qué entendemos por ella. A tales efectos, consideramos que un método adecuado es el de concretar cuáles son sus aspectos conceptuales, pues nos servirá para concretar su definición en sentido estricto y, a partir de aquí, ya podremos analizar su preciso encaje en las distintas ramas del conocimiento, como es la rama jurídica relativa al Derecho financiero-tributario.

De este modo, nuestro trabajo consiste en precisar los distintos aspectos que delimitan la esencia conceptual de la economía colaborativa, examinando sistemáticamente su tratamiento fiscal.

Empecemos, pues, por dar una primera aproximación del concepto de economía colaborativa para, acto seguido, ir especificando, uno a uno, el sentido más estricto de sus aspectos conceptuales en sede de teoría general, y

¹ Nos referimos a APARICIO PÉREZ (2012), *La Hacienda Pública en el Bajo Imperio Romano (Años 284 a 476 d. C.)*, 19 y 20. Otras monografías significativas del autor en materia de historia de la fiscalidad son APARICIO PÉREZ (2006), *Las grandes reformas fiscales del Imperio Romano (Reformas de Octavio Augusto, Diocleciano y Constantino)*; APARICIO PÉREZ (2007), *Historia de la fiscalidad en España (Edad Media: años 476-1469)*, y APARICIO PÉREZ (2008), *La fiscalidad en la Historia de España (Época antigua: años 753 a. C. a 476 d. C.)*.

así poder analizar de forma sistemática sus consecuencias fiscales más elementales.

La Comisión Europea² se ha referido a la economía colaborativa como:

modelos de negocio en los que las actividades facilitadas por plataformas de internet que crean un espacio de mercado abierto para el uso temporal de bienes y servicios, a menudo provistos por particulares. La economía colaborativa implica tres categorías de actores:

1) los proveedores de servicios que comparten activos, recursos, tiempo y habilidades, que pueden ser particulares ofreciendo servicios de forma ocasional (pares) o proveedores profesionales de servicios;

2) usuarios de estos servicios;

3) plataformas de economía colaborativa que conectan a los proveedores con los usuarios y facilitan las transacciones entre ellos, asegurando asimismo la calidad de estas transacciones, por ejemplo, a través de servicios postventa (gestionando quejas), servicios de seguros, etcétera.

Las transacciones de economía colaborativa a menudo no conllevan un cambio de propiedad y pueden ser llevadas a cabo con causa onerosa o lucrativa.

A la vista de esta definición y de otras aportaciones doctrinales, para LUCAS DURÁN (2017), pág.135, cabe decir a modo de resumen «[...] que la economía colaborativa se refiere a operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios llevadas a cabo básicamente entre particulares en relación, generalmente, con recursos ociosos (de bienes y tiempo –si es que puede entenderse como un recurso ocioso–), siendo así que las personas oferentes de dichos bienes y servicios se ponen en contacto a través de plataformas de internet».

A nuestro modo de ver, el arquetipo de la economía colaborativa viene determinado por una serie de aspectos, concretos y precisos, que lo delimitan y que sirven para obtener su definición en sentido estricto.

Y así, podemos decir que, en un sentido estricto la economía colaborativa se contrapone a la economía de mercado al consistir en un modelo de negocio jurídico que, encontrando su causa económico-social en la voluntad de ahorrar, tiene como finalidad compartir o reutilizar bienes y servicios sirviéndose de plataformas de internet para poner en contacto a dos particulares, uno oferente y otro receptor, a los efectos de celebrar un contrato que, de ser oneroso, la contraprestación tiende a la mera cobertura de costes.

Ni que decir tiene, también cabe formular otras acepciones de la economía colaborativa en un sentido más amplio, pero hemos de ser conscientes que ello implicará acercarse al concepto de economía de mercado y, por tanto, la línea entre ambos tipos de economía se difuminará.

Pasemos a ver analíticamente los distintos aspectos conceptuales de la economía colaborativa que justifican la definición estricta por nosotros propuesta.

² COMISIÓN EUROPEA, *Commission staff working document accompanying the document «Communication from the Commission to the European parliament, the council, the European economic and social committee and the committee of the regions – A European agenda for the collaborative economy – supporting analysis»*, COM /2016, 356 final, documento SWD (2016) 184 final, de 2 de junio de 2016), pág. 5 (traducción realizada por LUCAS DURÁN (2017) pág. 135, a partir de la versión inglesa del documento).

3. ASPECTO CAUSAL

3.1. Teoría general

Partimos de la base que la economía colaborativa encuentra su origen en las circunstancias económico-sociales y tecnológicas que promueven la posibilidad de compartir el uso de bienes y servicios de forma generalizada.³

En este marco, entendemos que el arquetipo de la economía colaborativa es la que se origina gracias a una doble causa:

- Por un lado, una causa económico-social que impulsa a los ciudadanos a ahorrar, obteniendo bienes y servicios a un precio más reducido que el de mercado y, a la vez, ayudar a otros particulares.
- Y, por otro lado, una causa tecnológica, que facilita la interacción entre particulares, cual es la eclosión de las plataformas de internet, las cuales se erigen en el aspecto instrumental de la economía colaborativa del que trataremos en el próximo subapartado 5.1.

Se trata de dos causas cuya confluencia se ha dado recientemente, pues la aludida causa económico-social encuentra su raíz en las crisis económicas que se padecieron a finales del pasado siglo xx.⁴ Ciertamente con anterioridad también se padecieron otras crisis, pero estas no coincidieron en el tiempo con la aludida causa tecnológica, es decir, con la aparición de internet cuyo uso se empezó a generalizar entre la ciudadanía, precisamente, a partir de la década de los ochenta del siglo xx, siendo su crecimiento

³ Como explica LUCAS DURÁN (2017), pág. 132. «La irrupción en los últimos (y especialmente desde 2008) de la citada economía colaborativa no parece haber sido casual y sí, en cambio, venir asociada a dos factores significativos: por un lado, la creciente tasa de penetración de internet en los hogares; de otro lado, el estallido de la última crisis financiera desde 2007-2008, que ha propiciado patrones de consumo más creativos, fundados en el mejor aprovechamiento de los recursos particulares más habituales (vivienda, vehículo, enseres personales, así como dinero); y, del mismo modo, sacando máximo partido a las habilidades personales en nuevos canales de distribución (particular-particular) distintos de los habituales y más clásicos (empresa-consumidor)». Por su parte, FERNÁNDEZ COBO (2016/2017), pág. 67, con referencia al fenómeno del consumo colaborativo, explica que su «[...] razón de ser se halla en una utilización más eficiente de los recursos escasos a disposición de los individuos [...], facilitando múltiples oportunidades de negocio [...] a través del uso de plataformas digitales como infraestructuras de soporte». En la misma línea, SANGHO TUERO (2018), pág. 146, con referencia al *crowdfunding*, tras explicar que ha existido desde antiguo «La «cultura del dar» recursos para el desarrollo de un proyecto y, su paralelo, la «cultura del pedir»», sostiene que «Lo que ha cambiado es el medio en el que se realizan dichas actividades que no es otro que internet, la red de comunicaciones mundial. Por otra parte, también han cambiado aspectos vinculados a la sociología pues las personas, cada día son, y pueden serlo, más participativas y activas en lo público», especificando que el notable incremento de las iniciativas de *crowdfunding* también se debe a «los recortes en flujo económico procedente del mercado financiero tradicional al frente del cual se encuentra el sector bancario, impuestos tras la crisis económica mundial de 2008».

⁴ Así, en las entradas «crisis de la década de los 80» y «crisis de la década de los 90» de las páginas de internet que se indican, se explica que en la década de los años 80 ya se fraguó una crisis a raíz del endeudamiento de los países latinoamericanos (www.zonaeconomica.com), siendo que «A principios de la década de 1990 los países desarrollados se vieron afectados por una crisis económica y financiera originada por el estallido de la burbuja inmobiliaria en Japón en 1990 y agravada con las tensiones del precio del petróleo ocasionadas por la Guerra del Golfo, que afectaron a la inflación» (<https://es.m.wikipedia.org>).

exponencial,⁵ y viéndose acompañado por la aparición de la crisis de 2007, cuyos efectos aún hoy, en 2019, estamos padeciendo.⁶

3.2. Consecuencias fiscales

Según hemos definido el aspecto causal de la economía colaborativa en su acepción estricta, radica en una doble causa, económico-social y tecnológica, cuya confluencia se ha dado a partir de la década de los años ochenta del siglo pasado.

Estamos, pues, ante un fenómeno que, al ser nuevo, plantea inevitablemente nuevos problemas en los diversos ámbitos donde se manifiesta, siendo uno de ellos el fiscal.

Una de las formas en que podemos clasificar los nuevos problemas que la economía colaborativa plantea en el ámbito fiscal consiste en agruparlos según respondan a la vigente normativa o a su eventual reforma.

A nuestro modo de ver, en el ámbito fiscal, estos problemas pueden ser de dos tipos:

- *De lege data*. Nos referimos a las cuestiones que plantea la tributación de la economía colaborativa en el sistema fiscal vigente. En la medida que el sistema fiscal vigente no está pensado para la economía colaborativa, el intérprete ha de hacer un esfuerzo para concretar cómo le resulta aplicable la actual normativa tributaria.
- *De lege ferenda*. Nos referimos a las cuestiones que plantea la reforma del sistema fiscal vigente a los efectos de adaptarlo a la economía colaborativa. En este ámbito se trata, en suma, de proponer las reformas que se estimen adecuadas para corregir los defectos advertidos en la normativa actual.⁷

4. ASPECTO TELEOLÓGICO

4.1. Teoría general

Partimos de la base que la economía colaborativa tiene como finalidad compartir el consumo de bienes y de servicios para favorecer su mejor apro-

⁵ Así se dice en la entrada «internet» de la popular enciclopedia <https://es.m.wikipedia.org>.

⁶ Así, en la entrada «crisis económica de 2017» de <https://es.m.wikipedia.org> se dice que se trata de una crisis económica que se ya la conoce como «gran recesión».

⁷ Como veremos más adelante, la doctrina se ha ocupado de estos problemas. A los simples efectos de poner en evidencia su relevancia, resulta significativo aludir al Plan de Control de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria –AEAT– para el año 2017 (Resolución de 19 de enero de 2017 de la Dirección General de la AEAT –BOE de 27 de enero–). Como explica MONTESINOS OLTRA (2017), pág. 6, «la preocupación por la economía colaborativa o de plataforma sigue presente a través de la alusión «nuevos modelos de negocio» que se enmarcan dentro de la economía digital». Por su parte), PASTOR DEL PINO (2017), pág. 164, al tratar de la economía colaborativa y la fiscalidad, dice «es evidente, que nos encontramos en un ámbito en el que se entremezclan actuaciones contrapuestas, de anhelos de un nuevo proceder económico y social basado en usos más racionales, junto a posibles actuaciones de planificación fiscal agresiva que se pueden servir de la especificidad de esta forma de actuación económica para eludir gravámenes fiscales, debiendo la regulación tributaria conjugar ambas realidades».

vechamiento.⁸ De este modo, la economía colaborativa se contrapone a la economía de mercado caracterizada «por la sobreproducción y el autoconsumo», lo cual determina que cada vez sea menos equilibrada y sostenible (RUÍZ GARIJO, 2017, pág. 55).

En este marco, entendemos que, en un sentido negativo, el arquetipo de la economía colaborativa es el que se contrapone a estos dos conceptos:

1) Se contrapone a la «sobreproducción», entendida como la llevanza al límite de la explotación de recursos, cosa por la que la economía colaborativa se aleja de la maximalización de beneficios económicos para acercarse a las formulaciones económicas sin ánimo de lucro.⁹ De tal manera que la economía colaborativa no se centra en la tradicional obtención de rendimientos a través de contraprestaciones pecuniarias por la adquisición de bienes o el disfrute de servicios, antes al contrario, tiende a los negocios jurídicos basados en alguna suerte de liberalidad y, caso de mediar contraprestación, esta se regirá por reglas distintas a las del mercado, lo que determina que, por un lado, no deba extrañar que la contraprestación sea de tipo apecuniario, es decir, *in natura* o en servicios; y, por otro lado, que, en un sentido económico, la contraprestación tienda a la renta cero.

2) Se contrapone al «autoconsumo», entendido como consumo destinado al provecho egoísta de cada individuo en particular, cosa por la que la economía colaborativa se aleja del consumo mercantilista. De tal manera que la economía colaborativa busca el consumo colectivo, el compartir bienes y servicios en el seno de una comunidad de usuarios, lo que nos conduce a su aspecto subjetivo que será tratado por nosotros en el subapartado 6.1.

Paralelamente, en un sentido positivo, el aspecto teleológico de la economía colaborativa se centra en un aprovechamiento compartido o de reutilización de bienes y servicios que, de generar algún rendimiento para el oferente, tienda a la mera cobertura de costes, lo cual nos conduce a su aspecto objetivo que será tratado por nosotros en el subapartado 7.1.

⁸ En este sentido, BOSTMAN y ROOGER, 2010, pág. 34 (en la traducción realizada a partir de su versión inglesa por LUCAS DURÁN, 2017, pág. 134), indican que «[...] el consumo colaborativo está permitiendo a la gente darse cuenta de los enormes beneficios de acceder a productos y servicios sin ostentar propiedad sobre bienes y, al mismo tiempo, ahorrar dinero, espacio y tiempo; hacer nuevos amigos; y volver a ser nuevamente ciudadanos activos. Las redes sociales y las tecnologías en tiempo real están haciendo posible superar modelos desfasados de hiperconsumo y crear sistemas innovadores basados en el uso compartidos». Por su parte, RUÍZ GARIJO, 2017, pág. 56, explica que «la CNMC [Comisión Nacional del Mercado de la Competencia] ensalza los efectos de la economía colaborativa para dar uso a recursos infratutilizados –viviendas, automóviles, etc.–». Con referencia expresa a los denominados «alojamientos colaborativos», DESTANDANO, DÍAZ y LUCAS, 2018, pág. 9, enumeran entre sus ventajas la circunstancia que «Permite la rentabilización de bienes infratutilizados y la asignación eficiente de recursos».

⁹ Con referencia a la financiación colectiva o *crowdfunding*, PASTOR DEL RÍO, 2017, pág. 176, explica que los motivos de los inversores «permite anuar objetivos puramente onerosos de maximalización de beneficios, con otros no estrictamente económicos de carácter social, ético o idealista». En la misma línea, SANCHO TUERO, 2018, pág. 149, advierte que es «un punto clave de las campañas de *crowdfunding* la creación de una comunidad alrededor del proyecto, la idea o el producto». Respecto a los alojamientos turísticos, ARANA GARCÍA, 2018, pág. 19, explica que sus orígenes se encuentran «en formas colaborativas de economía y, por tanto, sin ánimo de lucro».

4.2. Consecuencias fiscales

Según hemos definido el aspecto teleológico de la economía colaborativa en su acepción estricta, la finalidad del oferente de bienes y servicios no es la obtención de un máximo beneficio económico, antes al contrario, su finalidad oscila entre la renuncia a la obtención de beneficio económico alguno y la obtención de un beneficio económico tendencialmente limitado a la cobertura de costes.

Ello implica, por tanto, que estemos ante los conceptos de:

- 1) Liberalidad. De prestación sin contraprestación, cuyo ejemplo paradigmático es el contrato de comodato,¹⁰ lo cual nos conduce al gravamen de las donaciones.
- 2) Renta cero. De prestación cuyo valor es equivalente a la contraprestación, cuyo ejemplo paradigmático es el contrato de permuta –o trueque–¹¹ cuando las prestaciones que se intercambian tienen parejo valor económico, lo cual nos conduce al gravamen de las transmisiones de bienes y prestaciones de servicios de forma onerosa, ya consideradas como indicativas de la capacidad económica del receptor, ya consideradas como indicativas de la capacidad económica del oferente.

Finalmente, a la vista del elemento teleológico ahora examinado, debemos destacar que, en la medida que los tributos pueden tener finalidades extrafiscales, sirviendo a objetivos distintos a la mera recaudación (*cf.* art. 2.1, párrafo segundo, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria –LGT–), y en la medida se considere que la economía colaborativa comporta un beneficio social, estará justificado que el legislador contemple medidas tributarias tendentes a darle un trato beneficioso.¹²

¹⁰ Regulado en los arts. 1741 y ss. del Código civil estatal y, definido por ALBALADEJO, 1982, pág. 338, como «el contrato por el cual dos personas acuerdan la entrega por una (comodante) a otra (comodatario) de una cosa para que la use gratuitamente y la devuelva después».

¹¹ Regulado en los arts. 1538 y ss. del Código civil estatal y definido por ALBALADEJO, 1982, pág. 94, como «un contrato por el que cada uno de los contratantes se obliga a transmitir al otro una cosa (o derecho) a cambio de la (o del) que este se obliga a transmitirle a él».

¹² Así, PASTOR DEL PINO, 2017, págs. 176 y 177, tras advertir que en algunos países de nuestro entorno ya se ha llevado a cabo alguna medida de fiscal que beneficia las intervenciones propias de la economía colaborativa, entiende que «Dicha medida resulta de interés si se quiere promocionar efectivamente este tipo de intervenciones, y promocionar el beneficio social o general que pueden reportar, frente al simple beneficio económico del prestador». La misma autora, analizando la normativa reguladora del *crowdfunding*, explica que uno de los motivos que limitan el desarrollo de este instituto propio de la economía colaborativa radica en «la insuficiente compensación, vía incentivos, que se proporciona a los sujetos intervinientes, fundamental para impulsar definitivamente esta forma de financiación sujeta a importantes riesgos y a considerables cargas tributarias». En la misma línea, también con ocasión del *crowdfunding*, SANCHO TUERO, 2018, págs. 152 a 154, destaca que la normativa italiana contenida en el art. 25.4 del Decreto *Crescita bis* o *Crescitalia 2.0* (Decreto-*legge* 18 ottobre 2012, n. 179), reconoce un tratamiento fiscal más favorable a las «*startups* innovadoras con vocación social» caracterizadas por operar exclusivamente en los sectores señalados en el artículo 2.1 del Decreto Legislativo regulador de la empresa social», criterio que, partiendo de GARCÍA CALVENTE, 2015, pág. 21, considera amparado en la función extrafiscal del sistema tributario), pues tal función «ampara la incentivación fiscal de actuaciones relacionadas con el bien común».

5. ASPECTO INSTRUMENTAL

5.1. Teoría general

Partimos de la base que la economía colaborativa se sirve de plataformas susceptibles de poner en contacto al proveedor de bienes o servicios con el usuario.¹³ De esta manera, semejantes plataformas de contacto son un elemento del aspecto causal de la economía colaborativa tratado en el subapartado 3.1 que, al unísono, integran su aspecto instrumental ahora comentado, siendo que, además, también conforman un elemento del aspecto objetivo que examinaremos en el próximo subapartado 6.1.

Bajo este planteamiento, centrándonos ahora en el aspecto instrumental, entendemos que el arquetipo de la economía colaborativa es la utilización de las plataformas de internet, pues gracias a ellas se ha dado un salto cualitativo en la puesta en contacto entre proveedor (oferente) y usuario (receptor), adquiriendo una sencillez y rapidez como nunca antes se había alcanzado, maximalizándose así su eficacia y eficiencia.

Es más, si el instrumento característico de la economía colaborativa es la utilización de las plataformas de internet, podemos a su vez advertir que el arquetipo de estas plataformas viene delimitado por estas tres características:

1) Actividad económica. Resulta indiferente al concepto estricto de economía colaborativa que la «plataforma de internet» desarrolle su intermediación en el ejercicio de una auténtica actividad económica o, por el contrario, actué como un particular. Aun así, lo cierto es que las características de la intermediación que nos ocupa fuerzan a sostener que su arquetipo es el de una actividad económica en la medida que en la práctica siempre se ejerce de forma habitual –y no meramente esporádica u ocasional– una ordenación por cuenta propia del trabajo y del capital con la finalidad de intervenir en el mercado poniendo en contacto oferentes y demandantes de bienes y servicios. Por tanto, hemos de concluir que tales plataformas son un sujeto intermediario que ejerce una actividad económica. Es más, lo ordinario es que, como suele acontecer en el ejercicio de las actividades económicas, tiendan a perseguir ánimo de lucro, buscando la maximalización de beneficios.¹⁴

¹³ En este sentido, LUCAS DURÁN, 2017, pág. 146, a la hora de analizar los modelos de negocio derivados de la economía colaborativa, dice: «la plataforma de internet (mediadora)), por general, de los bienes y servicios ofertados en el ámbito de la economía colaborativa), es un *sine qua non* de los modelos de negocio que analizamos». RUÍZ GARIJO, 2017, pág. 55. a la hora de explicar las transformaciones que supone la economía colaborativa frente a la economía de mercado, dice que «Internet, la nueva era digital, así como la tecnología omnipresente han propiciado estas transformaciones». PASTOR DEL PINO, 2017, pág. 164, a la hora de comenta la peculiar naturaleza del fenómeno colaborativo, destaca especialmente «la finalidad del propio objetivo de colaboración y de intermediación de una plataforma *on line* de contacto entre los sujetos intervinientes». DESDESTAN-DO, DÍAZ y LUCAS, 2018, pág. 9, opinan que «La economía colaborativa, impulsada a través de plataformas virtuales tiene, desde hace años, una importancia creciente. Las tecnologías han abierto nuevos espacios y formas de relación, de transacción y de prestación de servicios que hasta ahora se realizaban por los cauces tradicionales o convencionales». Con referencia al *crowdfunding*, R. SANCHO TUERO, 2018, pág. 148, considera que su éxito se debe a que «las partes que intervienen en la relación (financiadores, financiados y plataforma) se mueven en la Red», lo que comporta una «dimensión potencialmente transnacional de los proyectos propuestos».

¹⁴ Así, GARCÍA-MOYA GARCÍA, 2018, pág. 4, advierte que la práctica habitual de las plataformas en las que se sustenta el consumo colaborativo se inserta dentro de la economía tradicional, «no

2) Relación con los oferentes y demandantes. De ahí que, continuando con el arquetipo, entendamos que la relación de la plataforma con los oferentes y demandantes tendencialmente se limite a una mera intermediación, de tal manera que cuanto más desvinculada esté la plataforma de la operación subyacente que se da entre estos dos sujetos, más nos acercaremos al esquema puro de la economía colaborativa, mientras que, en caso contrario, nos alejaremos del mismo para acercarnos a prácticas propias de la economía de mercado donde la plataforma puede llegar a convertirse en un oferente más de la relación subyacente respecto de la cual también hace de intermediaria.¹⁵

3) Naturaleza jurídica. Aun cuando nada impide que quien ejerza tal actividad económica sea una persona física o un ente sin personalidad, lo ordinario es que sea una persona jurídica, singularmente una sociedad anónima o de responsabilidad limitada.¹⁶

5.2. Consecuencias fiscales

Según hemos definido el aspecto instrumental de la economía colaborativa en su acepción estricta, tenemos que entre el oferente y el receptor de bienes o servicios media un sujeto intermediario cuya actuación instrumental se desarrolla a través de una plataforma de internet que, en la normalidad de los casos, tiene personalidad jurídica y ejerce una actividad económica.

Bajo este planteamiento, las principales cuestiones fiscales que se presentan pueden esquematizarse como sigue:

1) Imposición estatal directa. Aquí habrá que diferenciar según el titular de la plataforma sea una persona física o jurídica, y según sea residente o no. Caso de que sea una persona física residente, estará sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), y caso de que sea una persona jurídica residente, estará sujeta al Impuesto sobre Sociedades (IS). En cambio,

encontrándonos ante una relación inter partes eminentemente social y de colaboración, sino ante una relación inter partes abiertamente comercial y lucrativa, posicionándose la plataforma de intermediación como una empresa con ánimo de lucro que obtiene beneficios de su actividad intermediadora».

¹⁵ Así, PASTOR DEL PINO, 2017, págs. 172 y 173, considera que cuando las plataformas de internet también actúen como prestadoras de servicios subyacentes, se estará «desvirtuando la propia naturaleza de la actividad colaborativa». Buena prueba de ello nos la da la normativa del Reino Unido, comentada por la misma autora (pág. 165), según la cual «las personas que prestan servicios personales a través de una plataforma son consideradas verdaderos trabajadores por cuenta ajena, si efectivamente el trabajo está bajo el control de la plataforma». De ahí que, en tales casos, «se prevé la regulación de un gravamen sobre los intermediarios de empleo». Adviértase que, en este supuesto, la plataforma actúa no solo como intermediaria entre el oferente original (el prestador de servicios personales) y el receptor (la persona demandante que recibe estos servicios), sino, además, como un oferente derivado (pues el oferente original se convierte en un trabajador dependiente de la plataforma). Se da, en suma, una mixtura respecto a la plataforma, la cual actúa como intermediario y, a la vez, como oferente-derivado.

¹⁶ Como pone de manifiesto LUCAS DURÁN, 2017, pág. 146, «Dicha plataforma puede, en principio, ser una persona física o jurídica, o bien un ente sin personalidad (*v. gr.* comunidad de bienes). Ello no obstante, lo habitual será que tal sujeto se constituya en una sociedad mercantil de capital, generalmente anónima o de responsabilidad limitada».

si es una persona, física o jurídica, no residente, estará sujeta al Impuesto sobre la Renta de no residentes (IRNR), donde habrá que diferenciar según la plataforma de internet sea un no residente con establecimiento permanente, o un no residente sin establecimiento permanente.

Como explica LUCAS DURÁN (2017), *de lege data*, cuando las plataformas sean sujetos residentes no habrá singularidad digna de relevancia;¹⁷ pero, como también explica el mismo autor, pág.167, en distinta situación nos encontramos cuando las plataformas sean sujetos no residentes, sobre todo si no disponen en el Estado español de un establecimiento permanente pues, «En tales casos, y siempre cuando no exista un convenio aplicable para evitar la doble imposición, lo habitual será que los beneficios relacionados con las intermediaciones realizadas en relación con las ventas de bienes y servicios producidas en España no tributen en nuestro Estado conforme a las reglas aplicables en el ámbito de la fiscalidad internacional. Ello resulta, sin embargo, en una ingente pérdida de ingresos fiscales para el Estado español».

De *lege ferenda* siguiendo a este autor, sería conveniente renegociar los convenios de doble imposición a los efectos de evitar semejante pérdida de ingresos fiscales y, en su defecto, adoptar medidas unilaterales.¹⁸

2) Imposición estatal indirecta. Respecto al impuesto general sobre el consumo, representado por el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA),¹⁹ se plantean varias cuestiones, como son: Si la intermediación de la plataforma es gratuita, no se devenga IVA por este servicio, pero se suele generar la cuestión de la sujeción al IVA por la publicidad que ordinariamente contiene la plataforma;²⁰

¹⁷ Con referencia al supuesto más habitual consistente en que las plataformas de internet sean personas jurídicas, LUCAS DURÁN, 2017, pág. 146, dice: «Si la plataforma de internet tiene su residencia en España (como sería el caso, por ejemplo, de Cabify), habrá de tributar en nuestro país por el IS por las rentas que obtenga fuera o dentro de él, aun cuando por las rendas foráneas o asimiladas (*v. gr.* dividendos, rentas derivadas de transmisiones de valores y rentas de establecimientos permanentes percibidas en el extranjero) puedan existir exenciones relevantes [*cf.* arts. 21 y 22 de la LIS]. La cuestión no tiene singularidades remarcables respecto a la tributación de otras empresas también residentes en España, por lo que se realiza una remisión general a la problemática fiscal habitual de las empresas en el IS».

¹⁸ LUCAS DURÁN, 2017, pág. 167, sostiene que semejante pérdida de ingresos fiscales «podría evitarse renegociando bilateralmente los convenios para evitar la doble imposición de los países donde normalmente mantienen la residencia fiscal tales plataformas; Irlanda, Países Bajos, Luxemburgo, etcétera y redefiniendo el concepto de establecimiento permanente como lugar donde se produzca una presencia digital significativa atendiendo a diversos parámetros (titulares de las tarjetas con las que se abonan los servicios y bienes, existencias en páginas web en el idioma español y destinada al público nacional, etcétera). En caso de negarse tales países a la renegociación de los referidos tratados fiscales internacionales, lo más adecuado sería acaso denunciar los convenios bilaterales con dichos Estados al tiempo de aprobarse normas internas que hagan tributar en España (como punto de conexión de las rentas obtenidas en el país) aquellas personas que ostenten en el territorio español una presencia digital significativa».

¹⁹ U otros tributos similares, como son el Impuesto General Indirecto Canario, aplicable en las Islas Canarias; o el Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación, aplicable en Ceuta y Melilla.

²⁰ En efecto, si es gratuita, esto es, sin cobrar cuantía o comisión alguna a las partes intervinientes, (como ocurre por ejemplo en la plataforma Couchsurfing para los servicios más básicos), LUCAS DURÁN, 2017, pág. 154, advierte que entonces de tal negocio jurídico de mediación no derivaría obligación alguna en el ámbito del IVA), pero «y dado que aun tales plataformas de

mientras que si la intermediación de la plataforma es onerosa, surge la cuestión de la localización a efectos del IVA de la operación que realiza.²¹

Respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITP), LUCAS DURÁN, 2017, pág. 157, advierte que se trata de un tributo que grava, entre otros supuestos, «[...] las transmisiones onerosas de bienes entre parti-

economía colaborativa que ofertan servicios gratuitos disponen por lo general ingresos derivados de prestaciones *premium* o de publicidad, en tales casos sí se generarían obligaciones fiscales».

²¹ En efecto, si es onerosa, esto es, la plataforma intermediaria cobra por sus servicios, resulta preciso deslindar el servicio que se está llevando a cabo por la propia plataforma intermediaria de internet y la operación subyacente relativa a la prestación de servicios o entrega de bienes entre oferente y receptor llevada a cabo gracias a la intermediación de la plataforma.

Como explica LUCAS DURÁN, 2017, págs. 153 y 154, partiendo de FALCÓN Y TELLA, 2014, pág. 14, «en la mayoría de los casos, los dos supuestos ambos referidos pueden deslindarse, nítidamente, Así pues, en lo que concierne a Airbnb y plataformas similares, nada tiene que ver la cantidad que se paga al titular de los derechos sobre el bien inmueble por su alquiler temporal (o, eventualmente, por servicios de limpieza), con la comisión por el servicio de mediación de la plataforma: este último pago es el que se tendría en cuenta a los efectos que ahora analizamos. Sin embargo, en otros supuestos el referido deslinde no es tan sencillo. Si tenemos en cuenta la plataforma Uber (u otras similares como Cabifay), lo cierto es que la prestación del servicio de mediación entre conductor y usuario del servicio de transporte y, por otro lado, la prestación del propio servicio de transporte, se hallan íntimamente relacionadas hasta el punto de que es la plataforma de economía colaborativa quien fija uno de los elementos esenciales del servicio (el precio). Siendo ello así, podría acaso postularse que Uber o Cabifay prestan materialmente el servicio de transporte, lo que es relevante a la hora de determinar la tributación en el IVA y, esencialmente, la sujeción a tributación en territorio español y la persona que ha de repercutir el citado impuesto por tal servicio».

Cuando se trata de un servicio de mera intermediación que se deslinda perfectamente de la operación subyacente, LUCAS DURÁN, 2017, págs. 154 a 156, entiende que, «si bien existen reglas de localización específica para los servicios prestados por vía electrónica y un régimen singular para tales supuestos, lo cierto es que en la mayoría de los casos los servicios prestados no podrán considerarse como tales, sino como servicios de mediación». De ahí que, de conformidad con las reglas de localización de operaciones previstas en los artículos 69 y 70 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA), quepa concluir que «en la medida en que la localización de los servicios subyacentes se entienda realizado en España, el IVA del servicio de mediación también debe reputarse realizado en nuestro país y, en consecuencia, habrá de repercutirse el impuesto a los tipos fijados en nuestra normativa e ingresarse (deducidas las oportunas cuotas deducibles) en la Administración tributaria española».

Cuando se trata de un servicio de intermediación que se vincule estrechamente con el precio final prestado, LUCAS DURÁN, 2017, pág. 56, considera que las reglas de localización son bastante más claras. Así, centrándose en los servicios de transporte de viajeros, considera que si la empresa de mediación no está establecida en España (como será el caso de Uber), resultará aplicable el artículo 70. Uno. 2.º de la LIVA, según el cual se entienden servicios realizados en territorio español «los de transporte de pasajeros, cualquiera que sea su destinatario» por la parte del trayecto que discurra en España; mientras que si la empresa de mediación se encuentra establecida en la sede de aplicación del impuesto español (como es el caso de Cabify), deberá repercutirse el IVA siguiendo el régimen especial de las agencias de viaje, pues «cabe entender que [las] referidas plataformas [...] actúan en nombre propio respecto de los viajeros y utilizan en la realización del viaje bienes entregados o servicios prestados por otros empresarios o profesionales (art. 141. Uno. 1.º LIVA)», siendo que «en dichos casos la prestación «se entenderá realizada en el lugar donde la agencia tenga establecida la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente desde donde efectúe la operación» (art. 144 LIVA), esto es, en nuestro país».

culares, así como los arrendamientos de bienes no gravados por el IVA (como sería el caso de las viviendas y, según la interpretación de la Dirección General de Tributos, las viviendas de uso turístico siempre que no se presen servicios de la industria hotelera)», siendo que, de conformidad con el artículo 8.a) y f) del RD 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 (TR de la LITPAJD), el sujeto pasivo contribuyente será el adquirente o el arrendatario de los bienes.

Pues bien, este autor, a nuestro juicio con total acierto, de *lege ferenda* propone que «en un futuro podría nombrarse, por facilidad de gestión, sustituto del contribuyente a la propia plataforma que media en los pagos de bienes o alquileres».

3) Tributación autonómica. Siguiendo con LUCAS DURÁN, 2017, págs. 157 y 158, cabe destacar que las Islas Baleares y Cataluña han establecido un impuesto que recae sobre las estancias turísticas.²² En ambos impuestos, el sujeto pasivo contribuyente es quien realiza la estancia turística, considerándose sustituto del contribuyente al titular de la instalación turística donde se realiza la estancia y, contemplándose, además, una serie de supuestos de responsabilidad tributaria que afectan a los intermediarios que contratan en nombre del contribuyente (básicamente, las agencias de viaje).

Pero la legislación catalana va más allá y también reconoce una figura que denomina «asistente en la recaudación del impuesto» que puede actuar a través de convenios con la Administración tributaria catalana como recaudador del referido impuesto e ingresar posteriormente en las arcas autonómicas. Como advierte el citado autor partiendo de doctrina precedente (ANTÓN ANTÓN y BILBAO ESTRADA, 2016, pág. 33), con esta figura se «está pensando básicamente en las plataformas intermediarias en la contratación de viviendas de uso turístico del tipo Airbnb, imitando otras acciones similares que se han llevado a cabo en países como Estados Unidos, Francia, Holanda o Italia».

En este marco, la propuesta que de *lege ferenda* desarrolla el autor que estamos siguiendo estriba en que el legislador debería establecer que en los impuestos sobre pernoctaciones turísticas las plataformas intermediarias tuvieran la consideración de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente. También nosotros consideramos que es una propuesta razonable en la medida

²² Por lo que respecta al impuesto balear, decir que se estableció inicialmente por la Ley balear 7/2001, de 23 de abril, del Impuesto sobre Estancias en Empresas Turística de Alojamiento; siendo que, una vez derogada dos años después de su aprobación, ha sido reintroducido por la Ley balear 2/2016, de 30 de marzo, del impuesto sobre estancias turísticas en las Islas Baleares y de medidas de impulso del turismo sostenible. Su reglamento ha sido aprobado por el Decreto balear 35/2016, de 23 de junio. Por lo que respecta al impuesto catalán, decir que se estableció inicialmente por la Ley catalana 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos; siendo que actualmente su regulación legal se encuentra en los arts. 22 a 50 de la Ley catalana 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativa, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de carbono. Su reglamento ha sido aprobado por el Decreto catalán 129/2012, de 9 de octubre.

que serviría a la facilidad gestora del impuesto.²³ Precisamente, este es el criterio que con carácter general contempla el Proyecto normativo italiano donde se prevé convertir a las plataformas gestoras en sustitutos del contribuyente.²⁴

4) Tributación local. Por lo que respecta a la tributación local de las plataformas de internet propias de la economía colaborativa, LUCAS DURÁN, 2017, pág. 159, destaca su sujeción al Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) sobre la base de lo dispuesto en el artículo 78.1 (hecho imponible) del Texto refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el RD Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TR de la LRHL). Según hemos explicado, el arquetipo de las plataformas de intermediación es que sean personas jurídicas, lo cual tiene una doble consecuencia a efectos del IAE:

En primer lugar, en la medida que se trate de persona jurídicas, tales plataformas no gozarán de la exención subjetiva contemplada por el artículo 82.1.c) del TR de la LRHL (circunscrita solo a las personas físicas), aunque sí se podrán beneficiar de la exención mixta contemplada en el mismo precepto legal para las entidades que sean sujetos pasivos del IS o del IRNR, de tal manera que estarán exentas cuando su cifra de negocios sea inferior a 1 000000 de euros.

En segundo lugar, entendemos que su clasificación será en la Sección 1.^a de las tarifas del IAE, que es donde, por imperativo de la regla 3.^a 2 y 3, de la Instrucción del IAE,²⁵ se clasifican todas las actividades empresariales, así como las actividades profesionales que no sean realizadas por personas físicas.

A nuestro modo de ver, la singularidad que presentan las plataformas colaborativas que estamos examinando, aconsejaría de *lege ferenda* que paralelamente fueran tratadas de forma singular en las tarifas mediante cuotas de carácter nacional.²⁶

²³ Y es que «resulta más sencillo controlar al actor que dispone de toda la información (plataforma) que a cientos de miles, cuando no de millones (usuarios de las plataformas en concepto de arrendadores). Además, tal obligación a cargo de la plataforma intermediaria implicaría una mayor transparencia en la contratación de los servicios, al informar tal plataforma de todos los cargos que se realizarán en relación con la estancia turística que va a producirse».

²⁴ Nos referimos a la «*Proposta di legge: "Disciplina delle piattaforme digitali per la condivisione di beni e servizi e disposizioni per la promozione dell'economia della condivisione"* (3564)», comentada por PASTOR DEL PINO, 2017, págs. 166 y 167, quien explica al respecto que esta Propuesta «también interviene en la regulación subjetiva del gravamen, convirtiendo a los gestores de las plataformas digitales en sustitutos tributarios, exigiéndoles de este modo disponer de establecimiento permanente en Italia, en el caso de tener residencia en el extranjero».

²⁵ Cf. RD Legislativo 1175/1990, de 28 de diciembre, por el que se aprueban las Tarifas e Instrucción del IAE.

²⁶ Ciertamente, LUCAS DURÁN, 2017, págs. 159 y 160, considera que las actividades económicas ejercidas por plataformas como Uber o Cabify, estarían clasificadas en la agrupación 61 de la Sección 2.^a de las tarifas del IAE («Gestores o intermediarios en las operaciones de transporte y conductores de vehículos terrestres»), mientras que plataformas como Airbnb se clasificarían en la agrupación 79 de la misma Sección 2.^a («Otros profesionales relacionados con las actividades financieras, jurídicas, de seguros y de alquileres, n.c.o.p.»). A nuestro modo de ver, este criterio sería acertado si las actividades económicas fueran desarrolladas por personas físicas; sin embargo, cuando sean desarrolladas por personas jurídicas o entes sin personalidad debe tenerse en cuenta la Regla 3.^a 3 de la Instrucción, según la cual: «Tienen la consideración de actividades profesionales las clasificadas en la Sección 2.^a de las Tarifas, siempre que se ejerzan por perso-

5) Obligaciones formales. Como explica LUCAS DURÁN, (2017), págs. 160 a 168, en este punto destaca que el artículo Primero. Once del RD 1070/2017, de 29 de diciembre, que modificó el Reglamento de Gestión e Inspección Tributaria, aprobado el RD 1065/2007, de 27 de julio (RGIT) a los efectos de añadirle el artículo 54.ter, titulado «Obligación de información sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos», en cuya virtud resulta que las plataformas intermediarias estarán obligadas a informar sobre los inmuebles cedidos, de cesionarios y cedentes así como respecto de la cantidad pagada por los servicios de alojamiento.

Dejando a un lado los problemas interpretativos que de *lege data* presenta esta normativa a nivel general, estamos con el citado autor cuando, de *lege ferenda* viene a proponer:

En primer lugar, que la obligación de información no se limite, como hace la normativa vigente, a los alquileres que afecten a toda la vivienda, sino que se extienda también a los alquileres de una parte de la vivienda.

En segundo lugar, que se considere como más eficaz aprobar en las leyes de los respectivos tributos una retención a cuenta del tributo final debido por el contribuyente, «como de hecho ocurre en otros países de nuestro entorno, lo cual permitiría además de remitir información a Hacienda respecto a las transacciones realizadas, un ingreso continuado en el tiempo respecto de tales rentas –al igual que ocurre con otras rentas percibidas– con probable beneficio para las Administraciones tributarias y contribuyentes».

En esta línea, PASTOR DEL PINO (2017), pág. 168, tras lamentar el nulo tratamiento fiscal que sobre este particular hace el legislador español incluso en el caso del *crowdfunding*,²⁷ considera deseable que la obligación de información contenida en el citado precepto reglamentario, se hubiera extendido «a otros ámbitos y considerar a todas las plataformas digitales como auténticas colaboradoras de la Administración tributaria, dada su privilegiada situación de intermediarios en transacciones». No otra cosa acontece en el Proyecto normativo italiano sobre la temática que nos ocupa, donde con carácter general se prevén una serie de obligaciones de información a cargo de las plataformas digitales.²⁸

nas físicas. Cuando una persona jurídica o una Entidad de las previstas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria, ejerza una actividad clasificada en la Sección 2.ª de las Tarifas, deberá matricularse y tributar por la actividad correlativa o análoga de la Sección 1.ª de aquéllas.

En lo que sí que estamos de acuerdo con el citado autor es cuando sostiene la conveniencia de que las cuotas de las plataformas de economía colaborativa deberían ser nacionales, pues ello se ajustaría a la realidad espacial de la actividad económica ejercida y facilitaría la gestión del impuesto.

²⁷ En pág. 166, pone de manifiesto que «en España no se ha efectuado una regulación sistemática de la economía colaborativa [...] El legislador español se ha limitado a regular el tema del crowdfunding financiero a través de la publicación de la Ley 5/2015 (LFFE). En cualquier caso, esta norma no contempla ningún mecanismo de colaboración directa entre plataformas y administraciones tributarias, ni como meros facilitadores de información de las obligaciones tributarias de las partes intervinientes [...], ni por supuesto como recaudadores».

²⁸ Nos referimos a la ya citada «Proposta di legge [...] (3564)», comentada por PASTOR DEL PINO, 2017, págs. 166 y 167, explicando al respecto que «El proyecto italiano se detiene finalmente en la relación de las plataformas digitales con las autoridades, imponiendo una serie de obligaciones con trascendencia tributaria. Así, se exige a estas la obligación de comunicar a la

6. ASPECTO SUBJETIVO

6.1. Teoría general

Partimos de la base que en la economía colaborativa intervienen tres clases de sujetos:

1) En primer lugar, el sujeto oferente, el proveedor de la entrega de bienes o prestación de servicios en que, según veremos, se centra el aspecto objetivo de la economía colaborativa del que trataremos en el próximo subapartado 7.1.

El arquetipo de la economía colaborativa presupone que los bienes o servicios sean ofrecidos de forma ocasional o esporádica, lo cual implica que el oferente actúe como particular, pues, en caso contrario, estaríamos ante un sujeto que se dedica habitualmente a la entrega de bienes o prestación de servicios, lo cual comportaría que debiera calificarse como un empresario-profesional que se alejaría de la economía colaborativa para adentrarse en la economía de mercado o mercantilista.²⁹ De ahí también que el modelo típico de la economía colaborativa lleve a considerar que el proveedor de la entrega de bienes o prestación de servicios sea una persona física.³⁰ Además, entendemos nosotros que esta persona física no puede ser trabajador asalariado del receptor pues, por los motivos que diremos, este también tiende a actuar como un particular.

2) En segundo lugar, tenemos el sujeto receptor, el usuario o demandante que percibe los bienes o servicios. A nuestro modo de ver, el arquetipo de la economía colaborativa también comporta que, al menos tendencialmente, sea un sujeto que actúa como particular. Decimos esto porque, siempre desde nuestro punto de vista, la esencia de la economía colaborativa se da entre pares, es decir, entre iguales.³¹ Lo cual implica que, si el modelo típico de la economía colaborativa tiende a que el sujeto oferente sea un particular, la

Agencia Tributaria (Agenzia delle entrate) toda transacción económica que se produzca a través de las plataformas, aunque los usuarios operadores no perciban beneficio alguno de la actividad desarrollada; así como también se les exige la obligación de comunicar al ISTAT (Istituto Nazionale di Statistica), los datos relativos a usuarios, actividades desarrolladas e importes, o las categorías de bienes o servicios utilizados».

²⁹ DESDESTANDO, DÍAZ y LUCAS, 2018, pág. 6, advierten que «Como se ha señalado desde la Unión Europea, resulta imprescindible diferenciar, adecuadamente, entre el prestador profesional y el particular que ofrece servicios entre pares de forma no profesionalizada u ocasional».

ARANA GARCÍA, 2018, pág. 7, con referencia a «La conocida bajo la expresión “economía colaborativa”» dice que es un «mecanismo para el intercambio de bienes y servicios de carácter no profesional».

³⁰ Así, MONTESINOS OLTRA, 2017, págs. 7 y 8, con motivo de los alojamientos turísticos, considera que la hipótesis de una persona jurídica interviniendo como cedente en una plataforma dedicada al alojamiento «aleja más este supuesto del carácter colaborativo de las plataformas que lo admiten».

³¹ En este sentido, LUCAS DURÁN, 2017, pág. 136, indica que «el carácter *inter privatos* de la economía colaborativa tiene gran importancia para delimitar los sectores en que actúa». Por su parte, MONTESINOS OLTRA, 2017, pág. 4, tras equiparar a efectos meramente expositivos los conceptos de economía colaborativa y de economía de plataforma, entiende por tal «la actividad desarrollada por y a través de plataformas electrónicas que actúan como intermediarias, al menos teóricamente, como pares o iguales (p2p) y que comparten o intercambian de algún modo recursos infrautilizados».

lógica impone que el sujeto receptor tienda también a ser un particular. De ahí que estemos ante las denominadas transacciones «*peer-to-peer* (P2P)», entre particulares.

3) Y, en tercer lugar, tenemos el sujeto intermediario, las plataformas de economía colaborativa que ponen en contacto al proveedor (oferente) y al usuario (receptor), viniendo a constituir el aspecto instrumental de la economía colaborativa del que hemos tratado en el anterior subapartado 5.1.

6.2. Consecuencias fiscales

Según hemos definido el aspecto subjetivo de la economía colaborativa en su acepción estricta, los sujetos oferente y receptor tienden a actuar como particulares. Bajo este criterio, se habrá de concluir que doctrinalmente repugna que tales sujetos puedan tener la consideración fiscal de empresario o de profesional.

Esto resulta de suma relevancia a la hora de la sujeción a los tributos cuyo aspecto subjetivo pasivo requiera la condición de empresario o profesional, como son los casos destacados del IVA³² y del IAE.³³ Así mismo, también resulta de relevancia a la hora de calificar los eventuales rentas obtenidas por el sujeto oferente, tal y como acontece en el IRPF.³⁴

Adviértase que al actuar el sujeto oferente como un particular a nivel fiscal, tales rentas no podrán calificarse como de rendimientos de actividades económicas a efectos del IRPF, como tampoco podrá ser considerado sujeto pasivo del IVA ni del IAE.³⁵

Por otra parte, hemos indicado que el sujeto receptor también tiende a actuar fiscalmente a título particular, lo cual implica que la relación oferente-receptor no sea la propia de trabajador-empresario o profesional. De esta manera pues, las eventuales rentas que del receptor pueda obtener el oferente no se podrán calificar a efectos del IRPF como rentas del trabajo.

³² Cf. respecto a las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas al IVA, el requisito de que sean realizadas por sujetos empresarios o profesionales contemplado en los arts. 4 y 5 LIVA.

³³ Cf. la definición de actividad económica gravada al IAE contemplada en el art. 79 TR de la LRHL.

³⁴ Cf. la definición de rendimientos de actividades económicas contemplada en el art. 27 LIRPF.

³⁵ Así, según explica ADANLAW, 2018, pág. 2, con referencia al IRPF y al IVA:

«para los particulares que mediante plataformas colaborativas prestan servicios u ofrecen bienes mediante contraprestación, existen dudas sobre cuál es la naturaleza de la actividad que realizan, que deben aclararse si las rentas obtenidas y los servicios prestados lo son en el ámbito de una actividad empresarial o profesional o no.

Tanto en relación con el IRPF como en relación con el IVA, se consideran actividades empresariales o profesionales, «las que implican la ordenación por cuenta propia de medios materiales y/o humanos con el fin de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios».

Difícilmente, los particulares que intervienen en la economía colaborativa pueden tener esta consideración de empresario o profesional a efectos de dichos tributos».

7. ASPECTO OBJETIVO

7.1. Teoría general

Partimos de la base que la economía colaborativa está constituida por modelos de negocio que crean un espacio de mercado abierto para el uso de bienes y la prestación de servicios.

Atendiendo al arquetipo de la economía colaborativa, tales bienes y servicios son recursos ociosos de los particulares que ofrecen al mercado de forma ocasional, cabiendo especificar que, tratándose de bienes, la cesión de su uso generalmente será de tipo temporal, aunque también puede ser una transmisión definitiva cuando se trate de bienes que han perdido utilidad para su propietario.³⁶

Por otra parte, dado que, según hemos explicado en el anterior subapartado 4.1, el aspecto teleológico de la economía colaborativa se centra en que su finalidad sea compartir el consumo de bienes y de servicios para favorecer su mejor aprovechamiento, entendemos que la contraprestación que en su caso se satisfaga por el receptor del bien o del servicio responde a una lógica distinta a la que impone la economía de mercado que atiende a la obtención del máximo beneficio económico usualmente derivado del pago en dinero.

En este marco, debemos diferenciar los supuestos en que la prestación de servicios o la cesión –temporal o definitiva– de bienes objeto de la economía colaborativa sea gratuita, de aquellos supuestos en que sea onerosa. Y en este segundo caso, debemos diferenciar según la onerosidad consista en un mero trueque o en un pago pecuniario.

Caso de ser gratuita, estaremos ante un negocio jurídico que gira en torno al instituto de la donación y de figuras similares,³⁷ el cual, desde luego, queda fuera de la economía de mercado –caracterizada por la obtención maximalista de beneficios económicos por parte de los que ofrecen bienes o servicios– y, por tanto, no presenta problemas para enmarcarla dentro de la economía colaborativa.

Caso de ser onerosa, el límite entre ambos tipos de economías –la colaborativa y la de mercado–, se difumina, pues cabe que bajo la apariencia de un negocio propio de la economía colaborativa se descubra la pretensión de una maximalización de beneficios económicos, propia de la economía de

³⁶ Explica LUCAS DURÁN, 2018, pág. 138, que «los bienes más valiosos en el ámbito familiar suelen ser la vivienda y el vehículo, lo que ha llevado a que su oferta de uso esté entre los sectores más pujantes del ámbito que ahora estudiamos [...] Además del vehículo y la vivienda como activos más relevantes de la economía familiar, existen multitud de bienes y enseres particulares que pueden compartirse o transmitirse entre particulares, tales como ropa, ordenadores, equipos electrónicos, electrodomésticos, muebles y objetos decorativos, etcétera, los cuales cabrían ser objeto de préstamo de uso o, más habitualmente, de transmisiones definitivas cuando por el motivo que sea dejan de ser útiles a su propietario».

³⁷ Así, ALBALADEJO, 1982, págs. 102 y 103, explica: «Entiendo por “acto liberal” –‘liberalidad’– aquel por el que, “sin estar obligado a ello”, una persona proporciona a otra alguna ventaja o beneficio “gratuito” (sin nada a cambio) [...]. Dentro de la categoría de “liberalidades” entran muchos actos heterogéneos entre sí, y uno de ellos es la donación. Otros son, por ejemplo: dar en comodato o mutuo sin interés, recibir un depósito sin retribución ninguna por la guarda y custodia), prestar servicios sin remuneración».

mercado. Aun así, dos premisas nos ayudarán a precisar el aspecto objetivo de la economía colaborativa.

Una de estas premisa arranca del aspecto teleológico ya comentado en el subapartado 4.1, según el cual la economía colaborativa impone que, de obtenerse beneficios económicos por parte del oferente, estos tienden a tener como finalidad la mera cobertura de costes, de tal manera que el importe de la contraprestación por el bien o servicio no genere beneficio económico neto.

La otra premisa se inserta plenamente en el aspecto objetivo, al consistir en que el tipo de contraprestación que mejor se aviene a la economía de mercado es el dinero, de donde podemos deducir unas presunciones que nos ayudarán a delimitar el aspecto objetivo de la economía colaborativa.

A tales efectos, debemos distinguir según la contraprestación por el bien o servicio consista, ya en un mero trueque, ya en un pago pecuniario.

Cuando la contraprestación consista en un mero trueque, estaremos ante un negocio jurídico que gira en torno al instituto de la permuta, el cual entendemos tiende a quedar fuera de la economía de mercado en la medida que se aparta de su modelo más típico consistente en que las contraprestaciones por bienes y servicios suelen ser pecuniarias. Con ello no pretendemos decir que la permuta se contraonga a la economía de mercado, pues en base a la permuta también se pueden obtener considerables beneficios económicos por parte de los que ofrecen bienes y servicios. Lo que pretendemos decir es que la permuta es un negocio jurídico premercantilista que por su propia naturaleza no se aviene a ser instrumento habitual para la economía de mercado, basada, insistimos, en el dinero.³⁸

³⁸ ALBALADEJO, 1982, págs. 95 y 96, explica, respecto a la diferencia entre los contratos de permuta o trueque y de compraventa, que: «Independientemente de su origen histórico, de contrato de cambio más rudimentario que la venta. Esta [la compraventa], sin duda, económicamente es una figura más perfecta, ya que soslaya dos graves inconvenientes del trueque de cosa por cosa: 1.º La dificultad de hallar alguien a quien interese dar a cambio de lo que nosotros ofrecemos, lo que necesitamos (lo que soslaya a través del cambio por dinero, que permite luego al vendedor comprar, a su vez, de otro vendedor, lo que desee). 2.º La dificultad de que tengan igual valor las cosas que han de permutarse, pues, no teniéndolo, habría que completar con otras el de aquella que fuese inferior».

Por su parte, BAENA, 2009, pág. 1, nos relata el origen de la economía premercantilista del trueque y el origen de la economía de mercado basada en el dinero:

«En los albores de la humanidad, las economías que existían eran las economías de subsistencia o autosuficientes, que se caracterizaban porque las actividades que realizaban los individuos para satisfacer sus necesidades básicas eran muy reducidas. La producción de alimentos consistía básicamente en la caza y recolección de frutos silvestres que eran consumidos de inmediato. Por esta razón, la cantidad de excedentes que podían llegar a producir era muy pequeña.

Sin embargo, pronto se descubrieron las ventajas de que los individuos vivieran en sociedad, pues se posibilita el intercambio. La posibilidad de intercambiar sus excedentes lleva a los individuos a especializarse en tareas concretas, de modo que ya no tengan que preocuparse por producir todo aquello que quieren consumir, pudiendo dedicarse cada persona a la actividad para la que está más dotada, tanto por capacidad como por oportunidad.

La primera forma de intercambio que se utilizó fue el trueque. El trueque consiste en el intercambio de un bien o un servicio por otro. Al hacerlo, las personas que intervienen desempeñan a la vez el papel de comprador y vendedor en la misma transacción económica. Por ejemplo, si una persona quiere comprar manzanas, lo hará a cambio de vender a otra persona otra cosa que posea, como puede ser queso.

De ahí que, a nivel conceptual, el trueque o permuta se avenga fácilmente con la esencia de la economía colaborativa, de tal manera que, a nuestro modo de ver, cuando estemos ante una situación de trueque o permuta cabe presumir que, salvo prueba en contrario, se cumplimenta el aspecto objetivo del concepto estricto de la economía colaborativa.

En situación distinta nos encontramos cuando la contraprestación sea pecuniaria, pues esta sí que coincide con la contraprestación típica de la economía de mercado: el dinero. Por tanto, el dinero, como medio de contraprestación, tanto puede servir a la economía de mercado, como a la economía colaborativa.

De ahí que, a ese nivel conceptual, la contraprestación pecuniaria sea neutra a la esencia de la economía colaborativa, de tal manera que, a nuestro modo de ver, no puede implicar ningún tipo de presunción sobre su aspecto objetivo.

7.2. Consecuencias fiscales

Según hemos definido el aspecto objetivo de la economía colaborativa en su acepción estricta, este consiste en la entrega de bienes y prestaciones de servicios a título gratuito o, en su caso, a título oneroso siempre y cuando la eventual contraprestación –consistente en trueque o en dinero– no suponga

Como puede verse el trueque presenta serios inconvenientes:

Uno es la mutua coincidencia de necesidades: la persona que posee manzanas en exceso y desea venderlas a cambio de queso necesita encontrar a alguien que tenga queso en exceso y desee venderlo a cambio de manzanas. Puede hacer falta mucho tiempo encontrar a alguien que necesite realizar ese intercambio en concreto.

Otra dificultad es valorar los bienes que se van a intercambiar. ¿Cuántas manzanas vale un cuarto de queso? ¿Y si los bienes son indivisibles como un carro de madera o un caballo?

El uso del dinero en los intercambios evita los inconvenientes que acabamos de mencionar. Se intercambia un bien por dinero y no por otro bien. En este caso, los agentes que intervienen en cada transacción económica solo desempeñan el papel de comprador o de vendedor. Este tipo de intercambios se realizan en el mercado.

El mercado es un lugar físico, una institución o cualquier medio, en la que bienes, servicios y factores productivos se intercambian libremente siguiendo el juego de la oferta y la demanda. Por ejemplo: un supermercado, Internet, teletienda, compra por correo, un expendedor automático, etcétera.

La asignación de recursos, escasos y susceptibles de usos alternativos, se basa en el principio de soberanía de los consumidores, quienes revelan en los mercados sus preferencias al comprar unos productos y no otros, y en el mecanismo de los precios. Esos «votos» o deseos de compra de los consumidores orientan a los productores a la hora de asignar recursos, ya que, llevados por su objetivo de maximizar beneficios, ofertan los bienes que los consumidores demandan.

Esto es lo que ADAM SMITH denominó el mecanismo de la «mano invisible» en su libro *La riqueza de las naciones* (1776). Es el propio mercado el que decide lo que debe producirse y en qué cantidad. De hecho, no se requiere el contacto directo entre consumidores y productores. La clave son las señales que proporcionan los precios.

Si un bien es deseado por un gran número de personas en un mercado, probablemente con el aumento de las ventas su precio suba; los productores, al advertir este hecho, asignarán más recursos a este bien y menos a otros. Así, cada agente económico, buscando su propio interés (los consumidores maximizar su utilidad y los productores sus beneficios), logra satisfacer el interés global del mercado o de la sociedad.

en términos económicos un beneficio neto para el oferente por tender –aspecto teleológico– a la mera cobertura de costes.

Partiendo de la base que, en la definición estricta de economía colaborativa asumida por nosotros, tanto el oferente como el receptor son personas físicas que actúan en términos fiscales a título particular, tendremos que:

1. Cuando la entrega de bienes o la prestación de servicios (que comporte una transmisión de derechos) se realice a título gratuito entre el oferente o receptor personas físicas, estaremos ante una liberalidad y, por ende:

1.1. En la tributación estatal directa, será susceptible de estar sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD), en cuyo caso el sujeto pasivo sería el receptor en su calidad de donatario o de favorecido por la liberalidad.³⁹

1.2. En la tributación estatal indirecta, no estará sujeta al ITP⁴⁰ y, ni mucho menos, al IVA.⁴¹

2. Mientras que si se realiza a título oneroso:

2.1. En la tributación estatal directa, será susceptible de estar sujeta al IRPF⁴² siendo contribuyente el oferente –receptor de la renta–, pero en una categoría de renta distinta a los rendimientos de actividades económicas o del trabajo.

En efecto, según hemos indicado, el arquetipo de la economía colaborativa excluye que el oferente actúe como un empresario o profesional (cosa por la cual, difícilmente la contraprestación obtenida podrá calificarse como rendimiento de actividad económica) o como un trabajador asalariado del receptor (cosa por la cual, difícilmente la contraprestación podrá calificarse como rendimiento del trabajo). Ello nos lleva a los rendimientos del capital y a las ganancias y pérdidas patrimoniales.

2.1.1 Cuando el objeto de la prestación efectuada por el oferente consista en una prestación de servicios, la contraprestación obtenida por el oferente-transmisor deberá calificarse como rendimiento del capital, ya mobiliario, ya inmobiliario.

Centrándonos en los supuestos más típicos de la economía colaborativa por prestación de servicios, tenemos que:

2.1.1.a. Si consisten en el alquiler de un mueble, como puede ser el alquiler de un coche para compartir un viaje (entre los casos más conocidos está BlaBlaCar), cabe entender que estamos ante un rendimiento del capital mobiliario en base al artículo 25.4.c) de la LIRPF.

³⁹ El art. 3.1.c), de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), establece que uno de los supuestos que constituye el hecho imponible es «La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito e *inter vivos*». Por su parte, el art. 5.a) de la misma LISD, a la hora de regular el sujeto pasivo contribuyente, establece que: «En las donaciones y demás transmisiones lucrativas *inter vivos* equiparables, el donatario o el favorecido por ellas».

⁴⁰ Dado que, por definición, este impuesto tan solo sujeta las transmisiones patrimoniales onerosas (cf. art. 1.1.1 TR de la LITPAJD), quedando, por ende, excluidas del mismo, las transmisiones patrimoniales gratuitas.

⁴¹ Pues, amén que la sujeción a este impuesto también requiere que las entregas de bienes y prestaciones de servicios tengan carácter oneroso, precisa, además, que sean efectuadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional (cf. art. 4. Uno LIVA),

⁴² Dejamos apuntado que, tratándose de un no residente, la sujeción será al IRNR.

2.1.1.b. Y cuando consisten en el alquiler de un inmueble (entre los casos más conocidos está Airbnb), como puede ser el alquiler total o parcial de una vivienda, cabe entender que estamos ante un rendimiento del capital inmobiliario en base al artículo 22.1 de la LIRPF,⁴³ salvo que se trate del subalquiler de un inmueble, en cuyo caso, por imperativo del ya citado artículo 25.4.c) de la LIRPF, tendrá la consideración de rendimiento del capital mobiliario.⁴⁴

Al respecto, resulta relevante tener en cuenta la norma contenida en el artículo 6.5 de la LIRPF, según el cual: «Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital». Ello implica que toda prestación de servicios se presume remunerada y, por ende, que determina rendimientos del capital sujetos al IRPF. Pero al ser una presunción *iuris tantum*, se admite prueba en contrario, es decir, prueba que la prestación de servicios ha sido gratuita.

2.1.2. Cuando el objeto de la prestación efectuada por el oferente consista en una entrega de bienes, entendemos que la contraprestación obtenida por el oferente-transmitente deberá calificarse como ganancias y pérdidas patrimoniales.

Centrándonos también en los supuestos más típicos de la economía colaborativa por entrega de bienes, destaca el intercambio (permuta) o venta (mediante contraprestación pecuniaria) de bienes de segunda mano. A nuestro modo de ver resulta forzoso calificarlo como renta por ganancias y pérdidas patrimoniales (*cf.* art. 33.1 LIRPF), en la medida que, por una parte, este intercambio pone de manifiesto una alteración del patrimonio representada por la variación del patrimonio del oferente del bien (que también puede ser a su vez receptor, caso de permuta); y, por otra parte, que la renta derivada de este intercambio no pueda reconducirse a ninguna de las otras categorías de renta según vienen definidas por el legislador del IRPF.

Esto es así a nivel ontológico. Entrando en un nivel cuantitativo hemos de ser conscientes que, en términos económicos, ordinariamente se producirá una pérdida patrimonial (pues el valor de un bien usado tiende a ser inferior al de su adquisición). Ahora bien, en la medida que esta pérdida de valor patrimonial derive del consumo de los bienes que se venden o se permutan, resulta que, en términos fiscales, la eventual pérdida patrimonial no se computará a efectos del IRPF [*cf.* art. 33,5.b) LIRPF].⁴⁵

⁴³ El rendimiento neto del capital inmobiliario viene determinado por el cómputo de los ingresos íntegros menos los gastos legalmente deducibles (*cf.* arts. 22.2 y 24 LIRPF). Ahora bien, en la economía colaborativa resulta de interés tener en cuenta que fácilmente se alquilará una parte de la vivienda habitual, en cuyo caso los gastos legalmente deducibles que afecten al inmueble en su globalidad –espacial y temporal– se han de calcular en forma proporcional al número de metros cuadrados alquilados respecto al total del inmueble y al número de días de alquiler en relación al total de días del año. También resulta de interés tener en cuenta que cuando el inmueble alquilado no sea la vivienda habitual, estará sujeto al régimen de imputación de rentas contemplado por el art. 85 LIRPF en forma proporcional al número de días que no haya estado arrendado.

⁴⁴ *Cf.* en este sentido, ADANLAW, 2018, págs. 3 y 5.

⁴⁵ *Cf.* en este sentido, ADANLAW, 2018, págs. 3 y 4.

Finalmente, dejamos apuntado que de *lege ferenda* este criterio podría cambiar si el legislador español optara por un modelo distinto, como es el Proyecto italiano donde para las prestaciones colaborativas que se consideren legalmente genuinas, se someten a un gravamen singular de tipo reducido, en tanto que las restantes se acumulan a las rentas derivadas del trabajo estando gravadas al tipo ordinario.⁴⁶

2.2 En la tributación estatal indirecta, la entrega de bienes y la prestación de servicios (que comporte una transmisión de derechos) no estará sujeta al IVA, pero sí al ITP, siendo sujeto pasivo contribuyente el receptor-adquirente.⁴⁷

8. CONCLUSIONES

Las conclusiones a las que hemos arribado, pueden esquematizarse como sigue:

1. El arquetipo de la economía colaborativa puede *definirse* en sentido estricto del siguiente modo: La economía colaborativa se contrapone a la economía de mercado al consistir en un modelo de negocio jurídico que, encontrando su causa económico-social en la voluntad de ahorrar, tiene como finalidad compartir o reutilizar bienes y servicios sirviéndose de plataformas de internet para poner en contacto a dos particulares, uno oferente y otro receptor, a los efectos de celebrar un contrato que, de ser oneroso, la contraprestación tiende a la mera cobertura de costes.

La ventaja de esta definición estricta consiste en que facilita estudiar el fenómeno desde su original pureza, y así cada rama de la ciencia que se ocupe del mismo, como es la ciencia financiera, puede sonsacar unas prístinas consecuencias que servirán a su análisis, tanto desde un punto de vista dogmático, como práctico.

2. El *aspecto causal* de la economía colaborativa en su acepción estricta, radica en una doble causa cuya confluencia se ha dado a partir de la década de los años ochenta del siglo veinte: Una causa económico-social que impulsa a los ciudadanos a ahorrar, obteniendo bienes y servicios a un precio más reducido que el de mercado y, a la vez, ayudar a otros particulares; y, una

⁴⁶ Nos referimos a la ya citada «*Proposta di legge* [...] (3564)», comentada por PASTOR DEL PINO (2017), págs. 166 y 167, explicando al respecto que «la referida norma prevé la distinción de las genuinas actividades colaborativas, de aquellas otras que puedan conllevar utilidades impropias de este tipo de plataformas, y lo hace a través de la distinción de carácter cuantitativo. De este modo, y hasta 10000 euros anuales, los ingresos se someten a un tipo privilegiado del 10%. A partir de esa cuantía la tributación se efectuará al tipo ordinario que corresponda, tras acumularse a las rentas del trabajo del usuario operador».

⁴⁷ En este sentido, la Consulta de la DGT, núm. V2170-17, de 22 de agosto de 2017 (en *Gaceta Fiscal*, núm. 379, 2017, págs. 72 a 74), dice: «La consultante desea vender a través de una página *web* objetos y enseres personales y familiares de segunda mano», respondiéndose que «si se entiende que la venta de objetos usados la realizan como particulares y no como empresarios ni profesionales en el ejercicio de su actividad, como operación no sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, debe considerarse, en todo caso, como transmisión gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Debiéndose liquidar por el adquirente, en base al valor real de los bienes y en función del tipo de gravamen que corresponda a la clase de bien que se transmite. Este tipo se fija para los bienes muebles en la actualidad, en un 4%».

causa tecnológica, que facilita la interacción entre particulares, cual es la eclosión de las plataformas de internet.

Estamos, pues, ante un fenómeno que, al ser nuevo, plantea inevitablemente nuevos problemas en los diversos ámbitos donde se manifiesta, siendo uno de ellos el fiscal. Problemas que son tanto de *lege data*, como de *lege ferenda*.

3. El *aspecto teleológico* de la economía colaborativa en su acepción estricta, radica en que este tipo de economía tiene como finalidad compartir el consumo de bienes y de servicios para favorecer su mejor aprovechamiento, pues la finalidad del oferente de bienes y servicios no es la maximalización de beneficios, antes al contrario, su finalidad oscila entre la renuncia a la obtención de beneficio económico alguno y la obtención de un beneficio económico tendencialmente limitado a la cobertura de costes.

A nivel fiscal ello implica que tengan supina relevancia, tanto el concepto de liberalidad –lo cual nos conduce al gravamen de las donaciones– como el concepto de renta cero (lo cual nos conduce al gravamen de las entregas de bienes y prestaciones de servicios escasamente indicativas de capacidad económica). De ahí que, a nuestro juicio, se deberían adoptar las medidas tributarias destinadas a ponderar los beneficios sociales que depara la economía colaborativa.

4. El *aspecto instrumental* de la economía colaborativa en su acepción estricta, estriba en que entre el oferente y el receptor de bienes o servicios media un sujeto intermediario cuya actuación instrumental se desarrolla a través de una plataforma de internet que, según el modelo típico, tiene personalidad jurídica y ejerce una actividad económica.

A nivel fiscal, destacaremos que: 1) En la imposición estatal directa recayente sobre la plataforma de intermediación, se detecta que la vigente normativa comporta una pérdida de ingresos para la Hacienda pública del Estado español, cosa por la cual entendemos acertada la propuesta doctrinal que insta a renegociar los convenios de doble imposición a los efectos de evitar semejante pérdida de ingresos fiscales y, en su defecto, adoptar medidas unilaterales. 2) En la imposición estatal indirecta, también consideramos acertada la propuesta consistente en que se modifique la normativa del ITP a los efectos de calificar como sustituto del contribuyente a la propia plataforma que media en los pagos de bienes o alquileres. 3) En la imposición autonómica relativa a las pernoctaciones turísticas, igualmente consideramos acertada la propuesta consistente en que se reforme la normativa a los efectos de que las plataformas intermediarias tengan la consideración de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente. 4) En la imposición local, estimamos que debería reformarse la normativa del IAE a los efectos de que las plataformas de internet colaborativas fueran tratadas de forma singular en las tarifas del impuesto mediante cuotas de carácter nacional. 5) En las obligaciones formales de información sobre la cesión de viviendas con fines turísticos, estamos con la propuesta doctrinal consistente en que se reforme la vigente normativa a los efectos de que la obligación de información no se limite a los alquileres de la totalidad de la vivienda, para también alcanzar a los alquileres de una parte de la vivienda, así como de establecer una obligación de retención a cuenta en este tipo de alquileres con fines turísticos. Es más, consideramos que debería seguirse la línea proyectada en Italia tendente a que

se amplíen las obligaciones formales de información tributaria a cargo del conjunto de las plataformas digitales de signo colaborativo. (6) En suma, entendemos que las plataformas de internet deberían tener mayor protagonismo en el control de los tributos recayentes sobre las operaciones en las que intermedian, ya sea atribuyéndoles la condición de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, ya sea exigiéndoles estrictas obligaciones formales de información.

5. El *aspecto subjetivo* de la economía colaborativa en su acepción estricta, comporta que los sujetos oferente y receptor actúan como particulares.

De donde se deduce que doctrinalmente repugna que en la transacción colaborativa tales sujetos puedan tener la consideración fiscal de empresario o de profesional, lo cual tiene su relevancia en: 1) La no sujeción del oferente y del receptor al IVA o al IAE. 2) En la no consideración a efectos del IRPF como rendimientos del trabajo o de actividades económicas los ingresos que al oferente le son eventualmente satisfechos por el receptor.

6. El *aspecto objetivo* de la economía colaborativa en su acepción estricta, estriba en la entrega de bienes y prestaciones de servicios a título gratuito o, en su caso, a título oneroso siempre y cuando la eventual contraprestación – consistente en trueque o en dinero– no suponga en términos económicos un beneficio neto para el oferente por tender –aspecto teleológico– a la mera cobertura de costes. Entendemos se ha de considerar como una presunción de economía colaborativa la circunstancia de que no medie contraprestación o que esta sea apecuniaria.

Desde un punto de vista fiscal, tenemos que: 1) Si la entrega de bienes o la prestación de servicios se realiza a título gratuito por parte del oferente, no estará sujeta al IVA ni al ITP, pero sí será susceptible de gravarse al receptor como contribuyente del ISD; mientras que, 2) si se realiza a título oneroso, el receptor será contribuyente del ITP en tanto en cuanto la transmisión se da entre particulares y, paralelamente, el oferente –persona física– será susceptibles de ser considerado contribuyente del IRPF o del IRNR. 3) En este segundo caso, centrándonos en el IRPF, resulta que, si estamos ante una prestación de servicios onerosa, la contraprestación obtenida por el oferente se calificará como rendimiento del capital mobiliario o inmobiliario, destacándose que, por imperativo legal, toda prestación de servicios se presume *iuris tantum* remunerada y, por ende, que determina rendimientos del capital sujetos al IRPF. 4) En cambio, si estamos ante una entrega de bienes onerosa, la contraprestación obtenida por el oferente deberá calificarse como ganancias y pérdidas patrimoniales, cabiendo tener en cuenta que, aun cuando el valor del bien usado tiende a ser en términos económicos inferior al valor de su adquisición, la eventual pérdida patrimonial no se computará a efectos del IRPF en la medida que derive del consumo de los bienes que se venden o permutan. 5) Dejamos apuntado que de *lege ferenda* este criterio podría cambiar si el legislador español optara por un modelo distinto como, por ejemplo, es el Proyecto italiano que se ocupa de la presente temática, donde se prevé que las prestaciones colaborativas que se consideran legalmente genuinas se sometan a un gravamen singular de tipo reducido.

7. La conclusión última a la que arribamos es que la economía colaborativa es un fenómeno insoslayable que ha venido para quedarse y, por tanto, ha de ser regulado por el legislador, siendo que a nivel fiscal parece justifi-

cado darle un trato más beneficioso en la medida que procura el bien común. Ahora bien, como suele acontecer con los nuevos fenómenos, la economía colaborativa es fácilmente susceptible de emplearse como un instrumento de *elusión fiscal*. De ahí que, siempre según nuestro parecer, el legislador deba optar por un concepto estricto de economía colaborativa en los términos que defendemos y que se encuentra acorde con el principio de seguridad jurídica.

BIBLIOGRAFÍA

- ADANLAW (2018): *La fiscalidad de la economía colaborativa*, <http://www.adanlaw.com/la-fiscalidad-en-la-economia-colaborativa> (último acceso, 21 de febrero de 2019).
- ALBALADEJO, M. (1982): *Derecho civil*, t. II, vol. segundo, Barcelona: Ed. Librería Bosch.
- ANTÓN ANTÓN, A.; y BILBAO ESTRADA, I. (2016): El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad», *Documentos-Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 26, págs. 1-39.
- APARICIO PÉREZ, A. (2006): *Las grandes reformas fiscales del Imperio Romano (Reformas de Octavio Augusto, Diocleciano y Constantino)*, Ediciones de la Universidad de Oviedo.
- (2007): *Historia de la fiscalidad en España (Edad Media: años 476-1469)*, Granada: Grupo Editorial Universitario.
- (2008): *La fiscalidad en la Historia de España (Época antigua: años 753 a. C. a 476 d. C.)*, Madrid: Instituto de Estudios Fiscales.
- (2012): *La Hacienda Pública en el Bajo Imperio Romano (años 284 a 476 d. C.)* Madrid: Ed. Dykinson.
- ARANA GARCÍA, E. (2018): La intervención local en las viviendas de uso turístico a través de la zonificación urbanística: requisitos y consecuencias, *Revista de Estudios Autonómicos y Locales*, núm. 10, págs. 6-21.
- BAENA, E. (2009): *Del trueque al mercado*, <https://aprendeconomia.com/2009/11/27/1-del-trueque-al-mercado>.
- BOSTMAN, R.; y ROOGER, R. (2010): *What's mine is your*, Harper Collins, New York.
- DESDENTADO DAROCA, E.; DÍAZ VALES, F; y LUCAS DURÁN, M. (2018): *Los problemas jurídicos del «alojamiento turístico»: un estudio interdisciplinar*, www.fundacionalternativas.org, documento de trabajo 198.
- FALCÓN y TELLA, R. (2014): La tributación de UBER (Plataforma de servicios de transporte en vehículos particulares), *Quincena Fiscal*, núm. 13, págs. 11-16.
- FERNÁNDEZ COBO, V. (2015): *Implicaciones fiscales del consumo colaborativo*, Trabajo de Fin de Grado de Derecho, Universitat Autònoma de Barcelona, curso 2016/2017.
- GARCÍA CALVENTE, Y. (2015): Economía del bien común: análisis y propuestas sobre la constitucionalidad de su incentivo fiscal, en *Revista jurídica de economía social y cooperativa*, núm. 26, págs. 261-301.
- GARCÍA-MOYA GARCÍA, A. M. (2018): *Trascendencia fiscal del consumo colaborativo a través de la plataforma «Airbnb»*. Situación actual y propuestas regulatorias. Trabajo de Fin de Máster para el acceso a la profesión de abogado, Universidad Complutense.
- LUCAS DURÁN, M. (2017): Problemática jurídica de la economía colaborativa: especial referencia a la fiscalidad de las plataformas, *Anuario Facultad de Derecho-Universidad de Alcalá*, núm. 10, págs. 131-172.

- MONTESINOS OLTRA, S. (2017): Fiscalidad del consumo colaborativo de alojamiento turístico: tratamiento de los usuarios de plataformas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, *CIRIEC-España. Revista Jurídica* (www.ciriec-revistajuridica.es), núm. 31, págs. 43-92.
- PASTOR DEL PINO, M. C. (2017): Economía colaborativa: situación, problemas tributarios y vías de actuación, *Crónica Tributaria*, núm. 164, págs. 155-183.
- RUÍZ GARIJO, M. (2017): La economía colaborativa en el ámbito de la vivienda: cuestiones fiscales pendientes, *Lex Social*, vol. 7, núm. 2, págs. 53-76.
- SANCHO TUERO, R. (2018): Nuevos medios de financiación de los proyectos de innovación cultural: el crowdfunding, *Nueva Fiscalidad*, núm. 4, págs. 145-182.