

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID

FACULTAD DE DERECHO

Departamento de Derecho Financiero y Tributario



MÁSTER DE ACCESO A LA PROFESIÓN DE ABOGADO

TRABAJO DE FIN DE MÁSTER

**TRASCENDENCIA FISCAL DEL CONSUMO
COLABORATIVO A TRAVÉS DE LA
PLATAFORMA “AIRBNB”.**

**SITUACIÓN ACTUAL Y PROPUESTAS
REGULATORIAS**

Autor: **Alejandro Manuel García-Moya García.**

Director: **Prof. José Luis Monedero Arandilla.**

Miembros del Tribunal Evaluador: Prof. Dr. José Manuel Almudí Cid, Prof. Leopoldo Gandarias Cebrián, Prof. José Luis Monedero Arandilla.

Calificación: 10, Matrícula de Honor.

Madrid, febrero de 2018.

Resumen:

El “*consumo colaborativo*” representa una alternativa al tradicional sistema de consumo capitalista, que va adquiriendo una posición cada vez más relevante en nuestra sociedad, a la vez que, de forma paralela, van surgiendo a su amparo distintas empresas o plataformas de intermediación de servicios, especialmente de alojamiento, transporte, uso compartido de contenido multimedia, financiación y contratación de personal, que giran en torno a una concepción social del consumo, y que han propiciado la aparición de un nuevo sector económico, el de la “*economía colaborativa*”. Dicho sector, no es ajeno al Derecho Financiero y Tributario, encargado de analizar y coordinar las consecuencias fiscales de la actividad de tales empresas, lo cuál no deja de suponer un reto, por lo novedoso del sector en general, y del planteamiento del negocio en particular. En base a ello, en este estudio pretendemos realizar un análisis o aproximación general a la figura del “*consumo colaborativo*” y a su trascendencia fiscal, así como un análisis pormenorizado de la tributación de los distintos actores intervinientes en una de estas novedosas plataformas, en concreto, una cuyo ámbito de actuación la ha posicionado a la cabeza de la intermediación de servicios de alojamiento, que no es otra que AirBnB. Por último, culminaremos nuestro estudio con la elaboración de distintas propuestas de regulación a nivel nacional, entre las que haremos especial incidencia en las obligaciones de información y colaboración entre las distintas plataformas intermediarias del “*consumo colaborativo*” y la Administración Pública española.

Palabras clave:

Consumo colaborativo, economía colaborativa, turismo, arrendamiento de vivienda, fiscalidad directa e indirecta, obligaciones de información.

Abstract:

Collaborative consumption is presented as an alternative to the traditional capitalist system. This system is acquiring a significant importance in our current society with the emergence of several mediation services companies or platforms, especially those of means of transport, accommodation, multimedia content sharing and funding and recruitment processes. All these companies revolve around a social conception of consumption and they have promoted the emergence of a new economic sector known as “*sharing economy*”. The mentioned sector is not foreign to finance law that is in charge of analyzing and coordinating the tax outcomes of the previous companies. This assumes a challenge due to the sector novelties and the way the sector is set out. Taking all this into account, this research is aimed at getting to know the collaborative consumption and its tax outcomes as well as doing a detailed research on the taxation of a specific platform which scope of action has situated AirBnB at the top of the mediation services of accommodation. Finally, we will finish this research with different proposals for regulation of “*sharing economy*” emphasizing the information and cooperation duties among the intermediary platforms of “*collaborative consumption*” and the Spanish public administration.

Keywords:

Collaborative consumption, sharing economy, tourism, housing tenancy, direct and indirect taxation, information duties.

ÍNDICE

	Página
1. ABREVIATURAS	1
2. INTRODUCCIÓN	3
3. ECONOMÍA Y CONSUMO COLABORATIVO	6
a. CONCEPTO	6
b. IMPACTO DE LA ECONOMÍA Y CONSUMO COLABORATIVO EN EL ÁMBITO DE LA VIVIENDA TURÍSTICA	12
4. ¿EN QUÉ CONSISTE EL SERVICIO AIRBNB?	16
5. REGULACIÓN FISCAL DEL ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA TURÍSTICA	19
a. DERECHO ESPAÑOL	19
b. DERECHO COMPARADO	22
6. ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN	24
a. AIRBNB	24
<i>i. Tributación directa</i>	24
<i>ii. Tributación indirecta</i>	28
b. ANFITRIÓN	31
<i>i. Tributación directa</i>	31
<i>ii. Tributación indirecta</i>	41
c. HUÉSPED	46
<i>i. Tributación directa</i>	46
<i>ii. Tributación indirecta</i>	49

7. RECOMENDACIONES	52
8. CONCLUSIONES	56
9. RESEÑA BIBLIOGRÁFICA	60
10. RESEÑA JURISPRUDENCIAL	62
11. RESEÑA ADMINISTRATIVA	63
12. RESEÑA LEGAL	64
a. DERECHO NACIONAL	64
b. DERECHO AUTONÓMICO	65
c. DERECHO COMPARADO	66

1. ABREVIATURAS

<i>AEAT</i>	(Agencia Estatal de Administración Tributaria).
<i>CC</i>	(Código Civil).
<i>CNMC</i>	(Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia).
<i>DGT</i>	(Dirección General de Tributos).
<i>IAE</i>	(Impuesto sobre Actividades económicas).
<i>IBI</i>	(Impuesto sobre Bienes Inmuebles).
<i>IP</i>	(Impuesto sobre el Patrimonio).
<i>IRNR</i>	(Impuesto sobre la Renta de los No Residentes).
<i>IRPF</i>	(Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).
<i>IS</i>	(Impuesto de Sociedades).
<i>ITPAJD</i>	(Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).
<i>IVA</i>	(Impuesto sobre el Valor Añadido).
<i>LAU</i>	(Ley de Arrendamientos Urbanos).
<i>LGT</i>	(Ley General Tributaria).
<i>LIP</i>	(Ley del Impuesto sobre el Patrimonio).
<i>LIRPF</i>	(Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).
<i>LIS</i>	(Ley del Impuesto de Sociedades).
<i>LIVA</i>	(Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido).
<i>LSSI</i>	(Ley de Servicios de la Sociedad de Información y de Comercio Electrónico)

RGGIT.....(Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria).

ROF.....(Reglamento por el que se regulan las Obligaciones de Facturación).

STS.....(Sentencia del Tribunal Supremo).

STSJ.....(Sentencia del Tribunal Superior de Justicia).

TEAC.....(Tribunal Económico-Administrativo Central).

TRLIRNR.....(Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes).

TRLITPAJD.....(Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados).

TRLRHL.....(Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales).

2. INTRODUCCIÓN

El presente estudio tiene como objeto y finalidad, el esbozo teórico de la tributación del novedoso modelo económico que supone el “*consumo colaborativo*”, con una creciente implantación y aceptación social, que ha supuesto su posicionamiento como una más que presumible alternativa al modelo económico tradicional por el hecho de haber superado las formas del imperante sistema económico capitalista, a través de la contraposición de conceptos tan dispares, como cooperación frente a la competencia de mercado; flexibilidad y espontaneidad de las redes sociales y libre interacción entre usuarios, productores y consumidores frente a la rigidez de las estructuras, las normas y la burocracia; la solidaridad y el libre mercado de bienes y servicios frente al afán de lucro etc. A la vez, es relevante destacar su importancia, no sólo por la superación anteriormente nombrada, sino por haber conseguido establecer una nueva organización de las necesidades humanas desde la perspectiva de la equidad y la justicia, otorgando un nuevo valor al concepto de “*lo común*” como elemento vertebrador y generador de riqueza en una sociedad. En este sentido, podemos afirmar que la máxima “*Compartir en vez de poseer*” está más en boga que nunca, siendo pilares básicos del desarrollo del “*consumo colaborativo*” la réplica frente a los abusos en los precios de los productos, y la digitalización y proliferación de plataformas electrónicas que potencian actuaciones entre usuarios como compartir, prestar o alquilar, como reflejo aparente de una sociedad cada vez más cansada del modelo de consumo tradicional, y con ansias de cambiar el mismo.

Pese a los problemas jurídicos que acarrea la figura del “*consumo colaborativo*”, principalmente por la falta de una regulación armonizada por parte de los propios Estados, en ocasiones saturados por la rápida integración de este modelo económico, no cabe duda de que se trata de una realidad con vocación de permanencia, postura compartida por el Comité Económico y Social Europeo, que en 2014 redactó un dictamen¹ en el que pretendía entender y amparar el “*consumo colaborativo*”, valorando el mismo de forma positiva por entender que “[...] *representa la complementación*

¹ Comité Económico y Social Europeo, “*El consumo colaborativo y participativo: un modelo de sostenibilidad para el siglo XXI*” (enero 2014).

ventajosa desde el punto de vista innovador, económico y ecológico de la economía de la producción por la economía del consumo. Además supone una solución a la crisis económica y financiera en la medida en que posibilita el intercambio en caso de necesidad”, aseverando además que “[...] *puede representar una oportunidad para retomar la senda de un desarrollo sostenible en lo económico, humano en lo social, y armónico con el planeta en lo medioambiental*”; Toda una declaración de intenciones para un modelo de consumo, cuanto menos más humano y en apariencia más sensato, al que todavía le queda un largo recorrido que ampare las distintas realidades que abarca, principalmente a nivel jurídico fiscal, mercantil y laboral, y que impida los “abusos” que pudieran cometerse al amparo del mismo.

Para entender la anterior referencia a los “abusos”, es necesario que traigamos a colación la existencia paralela de una multitud de plataformas que, si bien se presentan bajo el modelo del “consumo colaborativo”, su práctica habitual dista tanto del modelo económico como de sus principios rectores anteriormente enunciados, no 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, por lo que desde el punto de vista fiscal, la realidad de dichas plataformas ha de entenderse desde los modelos tributarios mercantiles tradicionales; en este sentido, la Comisión Europea en su comunicación de 2016², recordó que era obligación de los Estados Miembros “[...] *aplicar obligaciones fiscales similares desde el punto de vista funcional a las empresas que prestan servicios comparables. Aumentar la sensibilidad sobre las obligaciones fiscales, informar a los administradores fiscales sobre los modelos de empresa colaborativa, publicar orientaciones y aumentar la transparencia a través de información en línea, podrían ser instrumentos para liberar el potencial de la economía colaborativa. Debería comunicarse a las partes interesadas la información sobre las obligaciones fiscales nacionales*”, es decir, controlar que aquellas actividades que pretendan conceptuarse en la categoría de “consumo colaborativo”, pero cuyos servicios sean abiertamente

² Comisión Europea, “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: Una Agenda Europea para la Economía Colaborativa” (diciembre 2016).

mercantiles, cumplan con sus obligaciones fiscales en virtud de su verdadera naturaleza jurídica. Todo ello por cuanto que es obligación del Derecho Fiscal el establecimiento de la fórmula más adecuada de contribución al Estado por parte de aquellas actividades que sí son consideradas como de “*consumo colaborativo*”.

El motivo de fondo por el que se ha escogido la temática del presente estudio, dentro del amplio abanico de posibilidades de estudio que ofrece el Derecho Tributario, radica, desde mi personal percepción, en el interés práctico que suscita la figura del “*consumo colaborativo*”, que contrasta con la falta de regulación jurídica de la que adolece, al menos en el marco jurídico español, no siendo el caso de otros homólogos europeos. Dicha regulación, se hace necesaria para garantizar la protección de los intereses públicos en general, así como para asegurar la convivencia paralela del “*consumo colaborativo*” con el consumo convencional, teniéndose en cuenta que la protección o beneficio que se le pueda otorgar legislativamente, no ha de incidir negativamente en el modelo económico tradicional, pero tampoco en el novedoso modelo económico que supone el “*consumo colaborativo*”; desde ese punto de vista, las conclusiones derivadas del presente estudio nos permitirán establecer unas posibles recomendaciones vinculadas a la actuación legislativa fiscal en ésta materia por parte del legislador español.

En relación con la metodología o sistemática empleada en la elaboración de nuestro trabajo, se ha procedido a la consulta de diversas fuentes bibliográficas y jurisprudenciales, así como que se han contrastado diversas posturas doctrinales, que nos permiten aproximarnos, en general, a la problemática jurídica del “*consumo colaborativo*”, y en particular, a las consecuencias fiscales del mismo, empleando para ello a modo de paradigma la plataforma de “*consumo colaborativo*” de alojamiento turístico, AirBnB.

3. ECONOMÍA Y CONSUMO COLABORATIVO

a. CONCEPTO

A pesar de la más que evidente actualidad y del reiterado empleo del término “*consumo colaborativo*”, y aunque a nivel cronológico, dicho concepto comenzó a popularizarse hacia el año 2010, a raíz de la publicación del libro “*What’s Mine Is Yours: The Rise of Collaborative Consumption*” de Rachel Botsman y Roo Rogers³, doctrinalmente, aún resulta complejo establecer una definición precisa y acotada del mismo, sin perjuicio de que unánimemente se entiende que la base o esencia del mismo queda constituida por el hecho de que dos o más individuos, oferente y demandante, compartan, presten, alquilen, regalen o intercambien recursos materiales y económicos entre ellos, con la finalidad de aumentar la eficiencia en el aprovechamiento y uso de tales recursos, así como conseguir un beneficio mutuo para ellos, que no necesariamente ha de ser pecuniario.

En este sentido, podemos traer a colación la definición de “*consumo colaborativo*”, ofrecida por la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia (en adelante, CNMC), que lo ha definido como “*Un modelo de consumo que se basa en el intercambio entre particulares de bienes y servicios que permanecían ociosos o infrautilizados a cambio de una compensación pactada entre las partes*”⁴.

Sin duda alguna, se trata de una definición tradicional, que viene a reflejar un comportamiento tradicional y habitual en la sociedad, como es el “*trueque*” o la “*permuta*”⁵, pero que por influencia de los avances tecnológicos y de la globalización, ha adquirido un elemento o rasgo esencial del que antes carecía: la existencia de una

³ BOTSMAN, Rachel, y ROGERS, Roo, “*What’s Mine Is Yours: The Rise of Collaborative Consumption*”, Editorial Harper Collins (2010).

⁴ Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, “*Estudio sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa*” (marzo 2016).

⁵ MERINO HERNÁNDEZ, José Luis, “*El contrato de permuta*”, Editorial Tecnos, p. 24 (1978), lo define como “[...] un contrato principal, consensual, bilateral, oneroso, conmutativo y traslativo del dominio, por el cual dos personas se obligan a transferirse mutuamente el dominio de una o varias cosas, que al celebrar la permuta pertenecían a cada una de ellas”.

plataforma, virtual, que permite interconectar globalmente a oferentes y demandantes, ampliando la ratio de ambos tanto para ofrecer como para demandar el aprovechamiento de sus recursos; la presencia de dicha plataforma, supone una intrusión en el tradicional sistema colaborativo inter partes, más si cabe, cuando en la práctica, es esta la que delimita la voluntad contractual de las partes, estableciendo las reglas que regirán el intercambio de los productos o servicios, la existencia o no de una compensación, que a su vez puede ser pecuniaria o no, etc. Por otra parte, no resulta inadecuado entender que la inclusión de la citada plataforma en la relación entre oferente y demandante ha supuesto que la esencia del “*consumo colaborativo*”, esto es, la compartición de gastos y el aprovechamiento más eficaz de los distintos recursos, se haya difuminado a favor de este nuevo “*intermediario*”, que es, en definitiva, el que ha propiciado la instauración del modelo de “*consumo colaborativo*”, como un modelo alternativo al consumo tradicional, en relación con la prestación de determinados servicios, principalmente de alojamiento, el cual trataremos más adelante, transporte, uso compartido de contenido multimedia, financiación de proyectos y contratación de personal, configurándose la contraprestación derivada del aprovechamiento de tales recursos, en multitud de ocasiones, más como una fuente de ingresos principal, en vez de adicional para los oferentes, desvirtuando con ello la esencia colaborativa y no mercantilista de la que partió el concepto original de “*consumo colaborativo*”.

Para el desarrollo de éste tipo de consumo, ha sido esencial, por otra parte, un cambio en las pautas de comportamiento de los consumidores individuales, los cuales, por ejemplo, han cambiado los tradicionales métodos de alojamiento, como hoteles, pensiones etc. y de transporte, como taxis, autobuses etc., por métodos alternativos prestados por particulares no profesionalizados, que tienden a ser económicamente más asumibles que los métodos tradicionales, pero que como contrapartida, en ocasiones, adolecen de una regulación legal, circunstancia respecto de la que el legislador, hasta la fecha, está reaccionando tardíamente, lo cual origina problemas desde el punto de vista de la seguridad jurídica especialmente en materia de protección a los consumidores, concesión de licencias, seguridad y, como analizaremos en nuestro breve estudio, la fiscalidad. Es precisamente por este motivo, es decir, por el hecho de que, de forma paralela a las prácticas con las que los usuarios persiguen compartir gastos y cubrir necesidades, esencia del “*consumo colaborativo*”, han proliferado las prácticas con las

que los usuarios persiguen obtener una segunda o incluso principal fuente de renta, por lo que cada vez son más las voces que exigen y reclaman que éste tipo de actividades, amparadas bajo el manto del “*consumo colaborativo*”, cumplan con determinada normativa laboral, administrativa, de protección del consumidor, fiscal etc.

Cabe precisar que, aunque en ocasiones podemos encontrar el concepto de “*economía colaborativa*”, como sinónimo de “*consumo colaborativo*”, ambos términos obedecen a realidades diferentes, puesto que el ámbito de referencia de la “*economía colaborativa*” es exponencialmente más amplio que el ámbito de referencia del “*consumo colaborativo*”, así, la primera engloba al “*consumo colaborativo*”, pero también los supuestos de producción compartida, financiación participativa etc., mientras que el segundo se limita al ámbito del intercambio de bienes o servicios entre individuos. Es preciso que realicemos este tipo de matices, máxime, cuando la propia Comisión Europea, a la hora de referirse al “*consumo colaborativo*”, prefiere utilizar el concepto extensivo de economía colaborativa, entendiendo por tal “[...] *un complejo ecosistema de servicios a la carta y utilización temporal de activos basado en el intercambio a través de plataformas en línea*”⁶; a diferencia del concepto dado por la CNMC⁷, la Comisión Europea sí hace referencia a la existencia de una plataforma como elemento clarificador del “*consumo colaborativo*”, lo que se ajusta más a las circunstancias reales de éste.

Por otra parte, y desde un punto de vista eminentemente fiscal, la problemática vinculada al “*consumo colaborativo*”, se circunscribe a tres grandes áreas, que se posicionan como los tres grandes retos del legislador en esta materia, y que son, en síntesis, la calificación de las rentas derivadas de este tipo de actividades, la localización del lugar de realización de la operación y los problemas de control de las operaciones de

⁶ Comisión Europea, “*Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: Mejorar el mercado único: más oportunidades para los ciudadanos y las empresas*” (febrero 2016).

⁷ Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, “*Estudio sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa*” (marzo 2016), que conceptúa el “*consumo colaborativo*” como “*Un modelo de consumo que se basa en el intercambio entre particulares de bienes y servicios que permanecían ociosos o infrutilizados a cambio de una compensación pactada entre las partes*”.

“*consumo colaborativo*” o falta de coordinación entre los actores y las Administraciones Públicas.

En relación al primer área, hay que tener en cuenta que, si bien no existe un tipo específico que califique las rentas derivadas del “*consumo colaborativo*”, hay unanimidad doctrinal en enmarcar dichas rentas en los tipos tributarios preexistentes en los distintos ordenamientos jurídicos⁸. En concreto, el ordenamiento jurídico tributario español entiende que, con independencia de la existencia, o no, de un tipo fiscal concreto que aglutine las actividades de “*consumo colaborativo*”, el negocio jurídico preexiste sobre la conceptualización que se pudiera hacer de dichas actividades.

Respecto a la segunda área, la obtención de rentas por parte de las plataformas cuando están localizadas en un país distinto de aquel en el que se produce la actividad de “*consumo colaborativo*”, puede suponer un mayor riesgo de pérdida de ingresos fiscales consecuencia de la más que posible existencia de estructuras jurídicas y fiscales económica y fiscalmente más ventajosas, que tienden a conceptuarse como “*economía de opción*” o “*planificación fiscal*”⁹, frente a lo cuál, no son pocas las voces que reclaman equiparar la localización del dominio web de dichas plataformas a un Establecimiento Permanente, lo que permitiría la tributación de las rentas obtenidas por dichas plataformas en el lugar en el que obtienen las mismas.

Finalmente, y en lo relativo a los problemas de control de las operaciones de “*consumo colaborativo*”, hay que tener en cuenta que la colaboración entre plataformas y Administraciones, resulta esencial para el control fiscal¹⁰. En relación con las

⁸ En el caso del modelo tributario español, el encargado de facilitar dicha cobertura es el artículo 13 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT), a cuyo amparo, “[...] *las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez*”.

⁹ Por “*economía de opción*” o “*planificación fiscal*”, podemos entender aquella actitud del contribuyente, por la que consigue una carga impositiva más ventajosa, sin utilizar formas jurídicas anómalas, consiguiendo un ahorro fiscal sin abuso de derecho o de otras formas jurídicas.

¹⁰ En el caso del modelo tributario español, el mandato del artículo 93 LGT “[...] *las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las [herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio*

plataformas no residentes en España, como AirBnB, la reclamación de dicha información no está prevista en la normativa fiscal, con lo que hasta el momento, la plataforma se limita a recomendar a sus usuarios que cumplan con sus obligaciones legales y fiscales¹¹, pero sin ejercer una labor de vigilancia y control sobre los distintos actores de la plataforma¹². Para evitar esta situación, recientemente el Ministerio de Hacienda ha modificado el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (en adelante, RGGIT), recogiendo la obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos, en el novedoso artículo

separado susceptibles de imposición], *estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas*”, obliga a que las plataformas digitales con residencia en España suministren información sin que sea necesario el consentimiento del obligado tributario, por excepción al artículo 94.5 LGT “*La cesión de datos de carácter personal que se deba efectuar a la Administración tributaria conforme a lo dispuesto en el artículo [93], en los apartados anteriores de este artículo o en otra norma de rango legal, no requerirá el consentimiento del afectado [...]*”.

¹¹ En el formulario de alta de una vivienda en la plataforma AirBnB, ésta, literalmente dispone que “*Antes de publicar tu anuncio, rogamos que te informes sobre la normativa aplicable en el lugar en el que vives. La mayoría de las ciudades cuenta con normativas que regulan el uso compartido de la vivienda y la legislación específica puede estar recogida en diferentes normas (reglamentos sobre zonas, edificios, licencias o fiscalidad). En la mayoría de las localidades, tendrás que inscribirte en un registro, conseguir un permiso u obtener una licencia antes de poder publicar tu anuncio y alojar huéspedes. También es posible que tengas que encargarte de recaudar y liquidar algunos impuestos. Asimismo, en algunas ubicaciones, el alquiler durante períodos de tiempo breves está prohibido.*

Puesto que eres el único responsable a la hora de decidir anunciar o reservar un alojamiento, te recomendamos que te familiarices con la legislación y la normativa aplicables antes de publicar tu anuncio en AirBnB. Para ello, te ofrecemos algunos recursos en la sección dedicada a la normativa de tu ciudad. Al aceptar las Condiciones del servicio y publicar tu espacio, te comprometes a cumplir la legislación y normativa aplicables”

¹² La propia plataforma hace constar que “*Por favor, ten en cuenta que AirBnB no puede controlar la conducta de los anfitriones y que, por tanto, nos eximimos de toda responsabilidad. Los anfitriones que no cumplan con sus responsabilidades podrían tener como resultado la suspensión de su actividad o la eliminación de su cuenta de la página web de AirBnB”*.

54.ter¹³, que entró en vigor el 1 de enero de 2018, cuyo objetivo no es otro que el control fiscal de los ingresos en España originados por el alquiler de viviendas turísticas, mediante la exigencia a las plataformas de intermediación de una obligación de información específica de distintos datos de los propietarios, gestores y usuarios de éste servicio, tales y como titular de cada vivienda, persona que gestiona dicho alquiler, referencia catastral del inmueble, número de identificación fiscal y razón social, para el caso de que el arrendamiento lo gestione una sociedad etc., así como que las plataformas habrán de presentar una declaración¹⁴ con el número de días que la vivienda ha sido objeto del arrendamiento y el importe total cobrado por el servicio, y deberán de

¹³ Artículo 54.ter RGGIT “*Obligación de informar sobre el arrendamiento de viviendas con fines turísticos:*

1. Las personas y entidades que intermedien entre los cedentes y cesionarios del uso de viviendas con fines turísticos [cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocióne y realizada con finalidad lucrativa u onerosa] vendrán obligados a presentar periódicamente una declaración informativa referente a los bienes inmuebles o derechos sobre bienes inmuebles situados en territorio español [...].

3. Tendrán la consideración de intermediarios todas las personas o entidades que presten el servicio de intermediación entre cedente y cesionario del uso [turístico] ya sea a título oneroso o gratuito. En particular, tendrán dicha consideración las personas o entidades que constituidas como plataformas colaborativas intermedien en la cesión de uso [turístico] [...].

4. La declaración informativa contendrá los siguientes datos: a) Identificación del titular de la vivienda alquilada con fines turísticos así como del titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda con fines turísticos [...]. b) Identificación del inmueble con especificación de la referencia catastral. c) Identificación de las personas o entidades cesionarias así como el número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos. d) Importe percibido por el titular cedente del derecho por la prestación del servicio de cesión de la vivienda con fines turísticos o, en su caso, indicar su prestación gratuita.

5. Mediante orden ministerial se aprobará el correspondiente modelo de declaración, forma, plazo y lugar de presentación [...].”

¹⁴ El modelo de declaración, de conformidad con el artículo 54.ter.5 RGGIT, se aprobará mediante Orden Ministerial, la cual ha sido sometida a trámite de información pública el 27 de diciembre de 2017. <http://www.minhfp.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/Proyecto%20OM%20modelo%20179%20-%20Observaciones.pdf>

identificar los distintos clientes del servicio, previsiblemente, de forma similar a la identificación llevada a cabo actualmente por el sector hotelero.

b. IMPACTO DE LA ECONOMÍA Y CONSUMO COLABORATIVO EN EL ÁMBITO DE LA VIVIENDA TURÍSTICA

Dentro de las distintas ramificaciones que podemos encontrar bajo el concepto de “*consumo colaborativo*”, una de las que más cuestiones a suscitado en el ámbito fiscal, y junto al sector del transporte compartido, es la relativa a los alojamientos turísticos, con plataformas que intermedian entre los particulares que ceden sus viviendas a otros particulares por breves espacios de tiempo, como AirBnB¹⁵, Homeaway¹⁶ o Wimdu¹⁷ entre otras, las cuales, en mayor o menor medida, parten de un enfoque colaborativo del alojamiento turístico, sin perjuicio de que el evidente desarrollo y expansión de las mismas ha supuesto su evolución hacia una progresiva mercantilización del modelo colaborativo inicial.

Fiscalmente, los problemas derivados de éste tipo de intercambios o arrendamientos turísticos, como hemos referido anteriormente, se refieren a la falta de control administrativo de las viviendas ofertadas en dichas plataformas, con la subsiguiente pérdida de recaudación tributaria desde el punto de vista de que los oferentes de dichas viviendas¹⁸, no siempre declaran los ingresos obtenidos, y desde el punto de vista de que los demandantes de dichas viviendas¹⁹, tienden a eludir el pago de impuestos, especialmente en el caso de las “*tasas turísticas*”. A este escenario, no ayuda la falta de unificación normativa, que en el caso español, quedó asumida por las Comunidades

¹⁵ <https://www.airbnb.es/>

¹⁶ <https://www.homeaway.es/>

¹⁷ <http://www.wimdu.es/>

¹⁸ En adelante, nos referiremos a los oferentes de viviendas turísticas como “*anfitriones*”, según la terminología empleada por la plataforma AirBnB para referirse a estos.

¹⁹ En adelante, nos referiremos a los demandantes de viviendas turísticas como “*huéspedes*”, según la terminología empleada por la plataforma AirBnB para referirse a estos.

Autónomas²⁰ tras la última reforma legislativa, lo que ocasiona el incumplimiento reiterado de la normativa reguladora, por el desconocimiento generalizado de los usuarios de la plataforma hacia dicha regulación²¹. Hay que recalcar que la regulación autonómica, se orienta a establecer una serie de requisitos de salubridad de la vivienda y administrativos para que los particulares se constituyan como arrendatarios de vivienda turística²²²³.

²⁰ La Ley 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado de alquiler de viviendas, supuso que la regulación de las viviendas turísticas pasase a ser regulada autonómicamente, excluyendo la misma de la Ley de arrendamientos Urbanos (en adelante, LAU). Dicha circunstancia legislativa vino propiciada para evitar situaciones que podrían dar cobertura al intrusismo y a la competencia desleal por parte de los arrendadores de vivienda turística hacia los establecimientos de alojamiento colectivo.

²¹ No obstante, precisamos que en el caso español, y a nivel general, la plataforma AirBnB cuenta con distintos apartados en su página web orientados a solventar las dudas generales de la tributación de los usuarios, así “*¿Qué tipo de impuestos tengo que pagar como anfitrión de experiencia en España?*”, <https://www.airbnb.es/help/article/1936/qu--tipo-de-impuestos-tengo-que-pagar-como-anfitri-n-de-experiencia-en-espa-a>, “*¿Cómo funciona el pago de impuestos para los anfitriones?*” <https://www.airbnb.es/help/article/481/how-do-taxes-work-for-hosts>, “*Si soy huésped, ¿tengo que pagar impuestos por mis reservas?*” <https://www.airbnb.es/help/article/318/how-do-taxes-work-for-guests> y “*¿Qué son los impuestos sobre el alojamiento? ¿Debo ser yo quien los recaude y los pague?*” <https://www.airbnb.es/help/article/654/what-is-occupancy-tax--do-i-need-to-collect-or-pay-it>.

²² En este sentido, y entre otras regulaciones autonómicas, el Decreto 28/2016, de 2 de febrero, de las viviendas con fines turísticos, de conformidad con la Ley 13/2011, de 23 de diciembre, del Turismo de Andalucía; el Decreto 92/2009, de 3 de julio, del Consejo, por el que aprueba el reglamento regulador de las viviendas turísticas denominadas apartamentos, villas, chalés, bungalows y similares, y de las empresas gestoras, personas jurídicas o físicas, dedicadas a la cesión de su uso y disfrute, en el ámbito territorial de la Comunidad Valenciana, de conformidad con la Ley 3/1998, de 21 de mayo, de la Generalidad Valenciana, de Turismo de la Comunidad Valenciana; el Decreto 79/2014, de 10 de julio, del Consejo de Gobierno, por el que se regulan los apartamentos turísticos y las viviendas de uso turístico de la Comunidad de Madrid, de conformidad con la Ley 1/1999, de 12 de marzo, de Ordenación del Turismo de la Comunidad de Madrid.

²³ A destacar el hecho de que AirBnB, como parte de su advertencia a sus usuarios para el cumplimiento de las obligaciones fiscales que pudieran derivarse de los arrendamientos, incluye un apartado en su página web, en el que compila la legislación de Andalucía, Asturias, Cataluña, Comunidad Valenciana,

De entre tales requisitos, y de forma común, podemos destacar:

- Declaración responsable a la Administración competente sobre el cumplimiento de la regulación aplicable, de forma previa al inicio de la actividad e inscripción de la vivienda en un registro.
- Licencia de ocupación de la vivienda.
- Publicación del número de registro de la vivienda en el Registro de viviendas turísticas de la Comunidad Autónoma correspondiente en toda la publicidad que se realice de cara a la comercialización de la vivienda.
- Número máximo o mínimo de días por las que se puede ceder la vivienda turística.
- Limitación del tipo de alojamiento que se puede ceder y la localización de la vivienda.

La existencia de una pluralidad de regímenes normativos en este sector, ha sido objeto de crítica por parte de la CNMC, que entiende que las mismas limitan el desarrollo del “*consumo colaborativo*”, oponiéndose “[...] *a la innovación*” y reduciendo “[...] *el dinamismo del mercado*”²⁴.

La problemática social vinculada al alojamiento turístico, y que con el progresivo avance de dicha tipología de arrendamiento, paralela al “*consumo colaborativo*”, se circunscribe al hecho de que en los barrios turísticos por excelencia de las principales capitales mundiales el número de viviendas destinadas a este tipo de arrendamiento turístico es exponencialmente superior a las destinadas al arrendamiento tradicional, lo que supone la generación de problemas de convivencia con los vecinos tradicionales, que observan un progresivo encarecimiento de los precios en el área de influencia de dichas viviendas, tanto en lo relativo al incremento del precio del alquiler tradicional,

Islas Baleares, Madrid y Navarra. <https://www.airbnb.es/help/article/1388/ser-un-anfitri-n-responsable-en-espa-a>

²⁴ Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, “*Foro Latinoamericano y del Caribe de competencia: Innovación disruptiva en América Latina y el Caribe: Retos en la aplicación de la ley de competencia y oportunidades para la abogacía*” (marzo 2016).

como el incremento del precio de productos y servicios básicos, o directamente, la sustitución de los mismos, con la subsiguiente pérdida de tejido social y de la calidad de vida en estos barrios²⁵. Son problemas en los que desde el punto de vista de nuestro pequeño estudio, no vamos a incidir, pero que demuestran la necesidad de una mayor gestión administrativa sobre éste tipo de arrendamientos, que a pesar de ampararse en el “*consumo colaborativo*”, se alejan de los principios vertebradores del mismo, y en consecuencia, no merecen la inclusión y protección que se le debería de ofrecer a este modelo económico alternativo.

Por estos motivos, entre otros, se hace necesaria una articulación de las distintas actividades vinculadas al “*consumo colaborativo*”²⁶, y en especial, de la tributación del conjunto de actividades surgidas en torno al arrendamiento de viviendas turísticas, tomando en el presente estudio, el caso paradigmático de la plataforma de intercambio de alojamientos vacacionales AirBnB para fundamentar el análisis, las propuestas y las conclusiones que se presentan a continuación.

²⁵ En este sentido, podemos señalar el caso paradigmático de la ciudad de Madrid, a través de un estudio elaborado por la consultora Red2Red para la Junta de Distrito Centro, en mayo de 2016, y conforme al cual, se concluyó que el 58% de los anunciantes o anfitriones, eran multipropietarios, con lo cual, dicha cifra parece desmontar el argumento de que la actividad se conceptúa como “*consumo colaborativo*”; paralelamente, el estudio establece un vínculo entre el encarecimiento de los precios de los alquileres en el centro de Madrid, y la reducción del parque de viviendas en alquiler disponibles, por el traslado de parte de dichas viviendas al mercado de la vivienda turística; en último lugar, pero no por ello menos relevante, el estudio incide en la existencia de problemas de convivencia entre los vecinos de larga duración y los turistas o huéspedes, que se incrementan durante los períodos estivales. [http://www.madrid.es/UnidadesDescentralizadas/UDCMedios/noticias/2017/05Mayo/05viernes/Notasprelsa/ficheros/Informe_final_5_mayo%20viviendas%20uso%20tur%C3%ADstico%20\(1\).pdf](http://www.madrid.es/UnidadesDescentralizadas/UDCMedios/noticias/2017/05Mayo/05viernes/Notasprelsa/ficheros/Informe_final_5_mayo%20viviendas%20uso%20tur%C3%ADstico%20(1).pdf)

²⁶ GUILLÉN NAVARRO, Nicolás Alejandro y ÍÑIGUEZ BERROZPE, Tatiana “*Acción pública y consumo colaborativo. Regulación del uso turístico de las viviendas en el contexto p2p*”, Pasos: Revista de Turismo y Patrimonio Cultural, volumen 14, nº 3 (junio 2016), pág. 755.

4. ¿EN QUÉ CONSISTE EL SERVICIO AIRBNB?

AirBnB se conceptúa como una plataforma digital²⁷, creada en 2008 por Joe Gebbia, Brian Chesky y Nathan Blecharczyk²⁸, cuyo objetivo es poner en contacto a distintos individuos que ofrecen en alquiler sus viviendas, total o parcialmente, destinadas a un arrendamiento turístico y breve, en términos temporales, ello ante la amplia demanda propiciada por turistas que buscan un alojamiento local a un coste menor y con prestaciones o servicios equiparables a los de los establecimientos hoteleros²⁹. La propia

²⁷ La existencia de una “*plataforma virtual*” supone, desde el punto de vista legal español, la conceptualización de los intermediarios de las distintas actividades de consumo colaborativo, como prestadores de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, de conformidad con la Ley de Servicios de la Sociedad de Información y de Comercio Electrónico (en adelante, LSSI), así, su artículo 1 dispone que el objeto de dicha ley es “[...] *regular [...] las obligaciones de los prestadores de servicios incluidos los que actúan como intermediarios en la transmisión de contenidos por las redes de telecomunicaciones, las comunicaciones comerciales por vía electrónica, la información previa y posterior a la celebración de contratos electrónicos, las condiciones relativas a su validez y eficacia [...]*”, y aun cuando las plataformas tengan la consideración de no residentes en territorio español, como el caso de AirBnB que a continuación analizaremos, de conformidad con su artículo 3 “[...] *se aplicará a los prestadores de servicios de la sociedad de la información establecidos en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo cuando el destinatario de los servicios radique en España y los servicios afecten a las materias siguientes: [...] d) Obligaciones nacidas de los contratos celebrados por personas físicas que tengan la condición de consumidores [...]*”.

²⁸ <https://www.airbnb.es/about/founders>

²⁹ En el formulario de alta de una vivienda en la plataforma AirBnB, ésta aconseja a los futuros anfitriones que “*Los huéspedes se sentirán como en casa si les ofreces algunos elementos básicos durante su estancia [...]*”, y dispone una lista ejemplificativa en la que al anfitrión se le da la opción de seleccionar los elementos de los que consta su vivienda turística, de cara a informar a los huéspedes cuando estos realicen la búsqueda del alojamiento a través de la plataforma; dicha lista consta de la siguiente información: elementos básicos, como toallas, sábanas, jabón y papel higiénico, Wifi, champú, armario o cajones, televisión, calefacción aire acondicionado, desayuno, café o té, escritorio o zona para trabajar, chimenea, plancha, secador de pelo, mascotas en la casa y entrada privada; paralelamente, encontramos otra lista relativa a servicios de seguridad, que consta de la siguiente información: detector de humo, detector de monóxido de carbono, botiquín, ficha de instrucciones de seguridad, extintor de incendios y cerradura en la puerta del dormitorio. Desde estas líneas reiteramos que la plataforma aconseja el empleo de tales elementos, si bien en última instancia, será la normativa autonómica, o

plataforma, se define en su página web como una comunidad basada en compartir el espacio libre de las viviendas, con el objetivo de “[...] *reservar alojamientos únicos en todo el mundo*”³⁰, encargándose de “[...] *verificar los perfiles personales y los anuncios [...] y de administrar una plataforma de confianza para la gestión de los pagos*”³¹. Con esta filosofía, ha logrado tener una implantación global, con alrededor de dos millones de alojamientos en 191 países³².

Jurídicamente, podríamos definir la actuación llevada a cabo por la plataforma como un acuerdo de intermediación celebrado por la propia AirBnB entre el anfitrión y el huésped, a cambio del cobro de una contraprestación a cada uno de ellos; Al anfitrión un pago proporcional a la vivienda y demás circunstancias del arrendamiento, y al huésped, un pago por el importe variable de los gastos de mantenimiento, circunstancia en la que radica la rentabilidad de AirBnB, poniendo a disposición de dichas partes los medios necesarios para la formalización de un segundo contrato celebrado entre las mismas, es decir, un arrendamiento turístico de vivienda.

Aun cuando la actividad de intermediación en el arrendamiento turístico es la piedra angular sobre la que gira la propia esencia de la plataforma AirBnB, conviene que nos refiramos, brevemente, a la posibilidad de que la plataforma preste un servicio de fotógrafo profesional destinado a los anfitriones que así lo pudieran necesitar para publicitar adecuadamente sus viviendas a través de la plataforma³³³⁴.

municipal en su caso, la que determine la obligatoriedad de algunos de ellos, especialmente los relativos a las medidas de seguridad de la vivienda turística.

³⁰ <https://www.airbnb.es/about/about-us>

³¹ <https://www.airbnb.es/help/getting-started/how-it-works>

³² <https://www.airbnb.es/about/about-us>

³³ https://www.airbnb.es/professional_photography

³⁴ El precio del servicio varía en función del espacio destinado al arrendamiento turístico y la ubicación del mismo, así como que el pago se realiza a través de un descuento del coste total de la sesión de los pagos programados por el anfitrión hasta alcanzar la cuantía total.

En conclusión, se trata de un modelo de actividad que a priori parece cumplir con las características propias del “consumo colaborativo”³⁵ en los términos que anteriormente hemos expuesto³⁶, ello por cuanto que permite un mayor aprovechamiento de los inmuebles por parte tanto de los anfitriones y propietarios de los mismos, como de terceros que se benefician de los mismos, se produce la participación de una plataforma de intermediación que opera a través de las nuevas tecnologías móviles e informáticas, y se forma una comunidad compuesta por una gran variedad de sujetos. No obstante, el anterior encaje conceptual, y en consecuencia, su asociación a un modelo de actividad vinculada al “consumo colaborativo”, es discutido, así, no son pocas las voces que resaltan el hecho de que AirBnB se trata de una empresa que no se limita, tal y como afirma la propia compañía, a poner en contacto a los propietarios de viviendas con personas que quieren alquilarlas con un fin turístico, sino que la plataforma se encarga de crear un mercado que no existiría sin su intervención, o al menos, en la magnitud en la que existe actualmente, imponiendo un rígido sistema de relaciones comerciales al que sus usuarios tienen que adaptarse; desde éste punto de vista, el protagonismo lo ejerce la plataforma sobre los usuarios y no a la inversa, como hubiera sido de esperar en una actividad que pretendería categorizarse como de “consumo colaborativo”, circunstancias que la alejarían del mismo. En este sentido, la patronal de empresas turísticas españolas, Exceltur, considera que éste tipo de actividades no se enmarcan dentro de la “economía colaborativa”, por cuanto que su finalidad no es poner en contacto a personas que quieran compartir gastos de una vivienda o que quieran intercambiar las mismas por breves espacios de tiempo, sino que

³⁵ La propia plataforma se compromete en su web a “[...] trabajar con las autoridades locales para hacer más comprensible la regulación en un contexto de economía colaborativa, y ayudarles a tener presente cómo Airbnb beneficia a nuestra comunidad [...]”.

³⁶ En concreto, nos referimos al concepto de “consumo colaborativo” dado por la Comisión Europea, “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: Mejorar el mercado único: más oportunidades para los ciudadanos y las empresas” (febrero 2016), que lo define desde la perspectiva de “[...] un complejo ecosistema de servicios a la carta y utilización temporal de activos basado en el intercambio a través de plataformas en línea [...]”.

la puesta en contacto se orienta a personas que quieren alquilar su vivienda, y de esta manera, obtener un rendimiento económico por ello³⁷.

5. REGULACIÓN FISCAL DEL ARRENDAMIENTO DE VIVIENDA TURÍSTICA

a. DERECHO ESPAÑOL

Desde el punto de vista del ordenamiento jurídico, cabe partir de la importante distinción que se realiza entre los arrendamientos de vivienda, denominados “*de temporada*”³⁸, y los arrendamientos de viviendas con fines turísticos, quedando en éstos últimos amparada la figura de AirBnB; así, la Ley 4/2013 de reforma de la LAU³⁹, recoge una serie de requisitos para que un arrendamiento tenga la condición de turístico, y en consecuencia, quede excluido del ámbito normativo de la LAU, que son que el arrendamiento alcance la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, que sea comercializado o promocionado en canales de oferta turística, que tenga una finalidad lucrativa, y que quede sometido por un régimen específico, derivado de su normativa sectorial⁴⁰. La citada exclusión ha supuesto,

³⁷ Exceltur encargó la elaboración de un informe a Ernst & Young España en colaboración con Nielsen y Tourism & Law, en el que acusa a los alojamientos turísticos de AirBnB de fraude fiscal, competencia desleal, deterioro de las ciudades y empobrecimiento de la economía, entre otras circunstancias, titulado “*Alojamientos turísticos en viviendas de alquiler: Impactos y retos asociados*”.

³⁸ Véase el artículo 3.1 LAU en relación con el artículo 2.1 LAU “*Se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda aquel arrendamiento que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial uno distinto [a satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario]*” y el artículo 3.2 LAU “*En especial, tendrán [la consideración de arrendamiento para uso distinto del de vivienda] los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra [...]*”.

³⁹ Ley 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado de alquiler de viviendas.

⁴⁰ Véase el artículo 5.e) LAU “*Quedan excluidos del ámbito de aplicación de esta ley: [...] La cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial*”.

además, que el arrendamiento turístico quede a merced de la regulación de las Comunidades Autónomas, las cuales, de forma heterogénea, han regulado cuestiones relativas a la inscripción en registros turísticos de la vivienda objeto del arrendamiento, otorgamiento de licencias, establecimiento de ciertas condiciones de seguridad y salubridad al arrendador etc.

En definitiva, una de las principales diferencias entre ambos tipos de arrendamiento es que en el de temporada, se cede por un determinado precio el uso temporal de una vivienda sin que el arrendador se obligue a prestar ningún servicio ni a realizar actividad alguna en beneficio del arrendatario, mientras que en el turístico, lo más característico son los servicios agregados que recibe el usuario⁴¹.

Desde el punto de vista fiscal, encontramos una carencia regulatoria de este tipo de arrendamientos, sin perjuicio de la inclusión de las rentas derivadas, y generadas por el mismo en los vigentes tributos, ello por cuanto que el “*consumo colaborativo*”, en la modalidad de alojamientos aquí analizada, no supone la aparición de un negocio jurídico novedoso, sino que el mismo es subsumible en las disposiciones jurídico-tributarias existentes; Todo ello, por cuanto que el Derecho Tributario atiende a la verdadera naturaleza jurídica del negocio, aún cuando la calificación resultante de la forma externa elegida o de la denominación o negocio, impida o altere, la subsunción de los hechos en un determinado tipo normativo^{42,43}, lo cual resulta relevante, en gran

⁴¹ La Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) (V3811-15) de 2 de diciembre de 2015, determina qué se entiende por “*servicios agregados*” o “*servicios complementarios propios de la actividad hotelera*”, así “[La] *recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, limpieza periódica del inmueble, cambio periódico de ropa de cama y baño [etc.]*”.

⁴² Véase el artículo 13 LGT “[...] *las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez*”.

⁴³ RUIZ ALMENDRAL, Violeta, y ZORNOZA PÉREZ, Juan, “*La aplicación de las normas tributarias*”, Estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces-Barba, volumen 1 (2008), señalan que la finalidad del artículo 13 LGT es hacer posible una calificación a efectos tributarios que pueda resultar autónoma frente a las calificaciones alternativas derivadas de otros sectores del ordenamiento, en la medida en que ello sea necesario para garantizar un gravamen conforme a la verdadera capacidad económica.

medida, en el ámbito del “*consumo colaborativo*”, por cuanto que no es difícil encontrar ciertos servicios prestados por los particulares, pero sin las autorizaciones, licencias o permisos correspondientes.

Uno de los mayores intereses de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (en adelante, AEAT) ha sido el de comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los distintos actores del alojamiento de vivienda turística, debido al notable incremento de transacciones en éste ámbito, y a pesar de que la colaboración entre las plataformas y la Administración no es todo lo fluida que se pretende, la existencia de información online de carácter público se ha presentado como determinante en dicho control. En este sentido, la AEAT, durante la Campaña de la Renta del ejercicio 2015, difundió una serie de mensajes de advertencia a los contribuyentes⁴⁴, en los que les comunicaba la obligación de declarar los correspondientes ingresos por arrendamiento de inmuebles, tanto de larga duración como vacacionales o turísticos, que estaban anunciados por diferentes medios publicitarios, incluido internet, lo cual, no deja de ser un anticipo de la más que necesaria coordinación y colaboración entre la Administración y las plataformas.

⁴⁴ El tenor literal de los referidos mensajes era “*De acuerdo con los datos de que dispone la AEAT usted ha realizado anuncios de alquiler de inmuebles en diferentes medios publicitarios, incluido internet. Le recordamos que, en caso de haber percibido rentas por alquiler, deben incluirse en la declaración, así como cualquier tipo de renta por la que deba tributar y no conste en los datos fiscales*”.

b. DERECHO COMPARADO

Partimos de la base del ya mencionado reconocimiento del “*consumo colaborativo*” que ha llevado a cabo la Comisión Europea⁴⁵⁴⁶, incidiendo en la relevancia de la esfera fiscal en el tratamiento normativo de éste tipo de actividades, y especialmente, en la necesidad de colaboración entre las distintas Administraciones Públicas y plataformas de “*consumo colaborativo*”, con la finalidad de compartir información con trascendencia tributaria y facilitar, de este modo, la labor de comprobación e inspección de las autoridades competentes.

La falta de regulación española, contrasta con la actuación de distintos Estados europeos, que han desarrollado una legislación vinculada al arrendamiento de vivienda turística cuando han considerado el más que evidente alcance y magnitud de la misma, pudiendo traer a colación los siguientes paradigmas:

- En Francia se aprueba en 2014 la Ley ALUR/Duflot, que ampara el intercambio de viviendas, clarificando la innecesidad de obtención de una autorización previa de un Ayuntamiento en todo el territorio francés en los casos en que el alojamiento se realice en una residencia habitual de una persona⁴⁷, y que modifica el Código de Turismo francés⁴⁸.
- En Países Bajos, las viviendas de uso habitual pueden ser cedidas a visitantes, total o parcialmente, con un límite de cuatro huéspedes, teniendo

⁴⁵ Comité Económico y Social Europeo, “*El consumo colaborativo y participativo: un modelo de sostenibilidad para el siglo XXI*” (enero 2014).

⁴⁶ Comisión Europea, “*Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: Una Agenda Europea para la Economía Colaborativa*” (diciembre 2016).

⁴⁷ Por viviendas de uso habitual, la legislación francesa entiende aquellas en las que se reside al menos, durante ocho de los doce meses de un año natural.

⁴⁸ En concreto, su artículo L324-1-1, que establece que “*Cualquier persona que ofrezca en alquiler un alojamiento amueblado, clasificado o no en consonancia con éste Código, debe haber sido previamente en la declaración a la alcaldía del municipio donde se encuentre la vivienda. Esta declaración no es necesaria si el uso del espacio constituye la residencia principal del propietario [...]*”.

la consideración de actividad no profesional la cesión por menos de sesenta días al año, sin necesidad de autorizaciones u obligaciones adicionales; Sin embargo, las segundas viviendas quedan excluidas de este tipo de arrendamiento turístico, con lo que limitan la “*mercantilización*” de la actividad, y en consecuencia, se mantiene más próxima a los estándares del “*consumo colaborativo*”.

- En Reino Unido, se permite que el uso de una propiedad residencial para la cesión temporal a terceros, no exigiéndose autorización alguna, y permitiéndose dicha cesión por un período de hasta noventa días al año; Para el caso de cesiones por períodos superiores, se exige autorización⁴⁹.

Pero no solo cobra relevancia la regulación legal del arrendamiento de vivienda con fines turísticos, puesto que la postura de la Comisión Europea ha derivado a su vez en la formalización de acuerdos entre AirBnB y distintas ciudades⁵⁰, estadounidenses y europeas, como Lisboa en abril de 2016⁵¹, varias ciudades francesas⁵² en junio de 2016⁵³ y Ámsterdam en noviembre de 2016⁵⁴, para que la plataforma actúe como recaudadora del importe de la tasa turística; Y no sólo han surgido acuerdos relativos a la recaudación de dicho tributo, sino que también se ha pretendido estrechar la colaboración a los efectos recaudatorios del IVA, especialmente en lo relativo a la identificación de los contribuyentes, información vinculada, e ingresos obtenidos por

⁴⁹ Deregulation Act 2015.

⁵⁰ <https://www.airbnb.es/help/article/653/in-what-areas-is-occupancy-tax-collection-and-remittance-by-airbnb-available#Netherlands>

⁵¹ <http://www.airbnbcitizen.com/wp-content/uploads/2016/04/Press-Airbnb-portugues-lisboa.pdf>

⁵² Nos referimos en concreto a las ciudades de Ajaccio, Annecy, Antibes, Aviñón, Biarritz, Burdeos, Cannes, La Rochelle, Lille, Lyon, Marsella, Montpellier, Nantes, Niza, Saint-Malo, Estrasburgo y Toulouse, como muestra de los acuerdos más recientes, aunque AirBnB tiene acuerdos con más ciudades francesas.

⁵³ <https://paris.airbnbcitizen.com/airbnb-simplifies-tourist-tax-collection-in-19-cities-across-france/>

⁵⁴ <https://www.airbnb.es/press/news/amsterdam-and-airbnb-sign-agreement-on-home-sharing-and-tourist-tax>

los mismos. Es decir, que el reconocimiento de éste sector por parte de la Unión Europea, ha fomentado la cooperación entre las distintas instituciones tributarias de los Estados Miembros, así como entre dichas instituciones y las plataformas online⁵⁵.

En términos concretos de recaudación de los distintos rendimientos derivados del arrendamiento de vivienda turística a través de las citadas plataformas, la actuación legislativa no ha sido unánime, así países como Bélgica y Finlandia han optado por aplicar deducciones fiscales a éste tipo de actividades, mientras que otros como Reino Unido, han optado por eximir dichos rendimientos hasta ciertos umbrales, lo cual contrasta con políticas como las de Irlanda, país que no aplica incentivos fiscales a éste tipo de arrendamientos.

6. ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN

a. AIRBNB

i. *Tributación directa*

1. Impuesto de Sociedades

Partiendo de la naturaleza del tributo, enunciada en el artículo 1 de la Ley del Impuesto de Sociedades (en adelante, LIS) “[...] grava[r] las rentas de las sociedades y de las demás personas jurídicas de acuerdo con las normas de [la LIS]”, y en relación con la estructura y funcionamiento de AirBnB, encontramos que dicha plataforma ofrece una serie de servicios más allá de la mera intermediación entre anfitrión y huésped para la celebración entre estos de un contrato de alojamiento turístico, como un

⁵⁵ La Comisión Europea en su “*Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: Una Agenda Europea para la Economía Colaborativa*” (diciembre 2016), ha indicado como paradigma de colaboración entre autoridades fiscales y empresas colaborativas, el caso de Estonia y las plataformas de uso compartido de vehículos “[...] el objetivo es simplificar el proceso de declaración fiscal para los conductores. Las transacciones entre el conductor y el cliente son registradas por la plataforma colaborativa, que después envía sólo los datos pertinentes a efectos fiscales a las autoridades, que a continuación prerrellenan los formularios fiscales del contribuyente. La idea principal es ayudar a los contribuyentes a cumplir sus obligaciones fiscales eficazmente y con el mínimo esfuerzo”.

sistema de pago online, políticas reguladoras de las condiciones de desarrollo del arrendamiento etc., consecuencia de lo cual, AirBnB cobra una comisión a los anfitriones, lo que supone una corriente de renta para la plataforma, susceptible de tributación, más cuando la misma queda configurada como una persona jurídica de naturaleza mercantil, con lo que, quedaría obligada a tributar por medio del Impuesto de Sociedades (en adelante, IS) por el enriquecimiento patrimonial neto experimentado a través del ejercicio económico⁵⁶, si no fuera por la circunstancia de que la plataforma AirBnB tiene su residencia radicada en Irlanda⁵⁷, siendo en dicho Estado donde tributa por las rentas derivadas de su actividad. En España, AirBnB, cuenta únicamente con una sociedad filial, denominada AirBnB Márketing Services, S.L., destinada a la gestión de la publicidad, promociones y márketing, por lo que sólo tributará en concepto de IS por los rendimientos que genere esta última.

A pesar de que el régimen fiscal irlandés se configura como uno de los más ventajosos económicamente para las empresas, el establecimiento de AirBnB en dicho territorio es completamente válido y responde a la legalidad vigente, por enmarcarse en lo que se conoce como “*economía de opción*”⁵⁸, buscando la maximización de las

⁵⁶ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, COLLADO YURRITA, Miguel Ángel “*Manual de Derecho Tributario: Parte Especial*”, 3ª Ed., Atelier (2015), pág. 187.

⁵⁷ Véase el artículo 7.1.a) “*Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español, las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil [...]*”, en relación con el artículo 8 LIS “[...] *Que se hubiera constituido conforme a las leyes españolas [...] Que tenga su domicilio social en territorio español [...] Que tenga su sede de dirección efectiva en territorio español*”, siempre y cuando la filial cumpla cualesquiera de los requisitos estipulados en el citado precepto.

⁵⁸ Conforme a la STS de 6 de marzo de 2014, “*La llamada economía de opción no puede consistir en la elección de un negocio que no se explica por sí mismos, esto es, como el instrumento adecuado para obtener el resultado propio de los negocios de su clase, sino en función del beneficio fiscal; como acto especialmente dirigido a la obtención de ese beneficio y no para satisfacer, al margen del mismo, la finalidad propia de aquél*” y “[...] *no burla la norma fiscal el sujeto que en ejercicio de su libertad de empresa o de contratación busca el tratamiento fiscal más favorable, sino quien amparándose en esa libertad, celebra negocios anómalos, considerados individualmente o en su conjunto, a la vista de sus presupuestos y resultados, sin otra finalidad explicable que la de eludir la aplicación de una norma fiscal más gravosa que la pretendida con tal modus operandi*”.

ventajas y beneficios que proporcionan las distintas normativas fiscales del estado irlandés. La principal incidencia del ordenamiento fiscal español en la relación entre la matriz irlandesa y la filial española, será a través del control de las operaciones vinculadas que realicen entre ellas⁵⁹, debiéndose de respetar en todo momento el hecho de que el precio de tales operaciones, sea equiparable a los restantes precios de mercado, no distorsionándose las condiciones de competencia⁶⁰.

2. Impuesto sobre la Renta de los No Residentes⁶¹

El artículo 1 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes (en adelante, TRLRNR) determina que dicho tributo gravará “[...] *la renta obtenida en territorio español por [...] las entidades no residentes en éste*”. Es decir, que la sujeción al Impuesto Sobre la Renta de los No Residentes (en adelante, IRNR) se determina en un sentido negativo, y sólo si una entidad no es considerada sujeto pasivo del IS, podrá quedar sujeta al IRNR⁶². Traemos a colación el planteamiento del IRNR, por cuanto que la mayoría de las plataformas, y en concreto, AirBnB, no tienen su residencia en España, lo que significaría a priori, que las entidades no residentes titulares de las mismas sería contribuyentes del IRNR, y que por lo tanto, sería de aplicación la normativa del presente tributo, siempre que no existiese un Convenio de Doble Imposición vigente con el país de residencia de la entidad.

⁵⁹ Véase el artículo 18.2.d) LIS “*Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes: [...] Dos entidades que pertenezcan a un grupo*”.

⁶⁰ CALVO ORTEGA, Rafael, “*Curso de Derecho financiero. Derecho Tributario (Parte General)*”, 19ª Ed., Civitas (2015), pág. 456.

⁶¹ Especificamos que el supuesto a analizar de la sujeción del IRNR, se referiría a la matriz de AirBnB, por ser no residente fiscal en España, pero sí en Irlanda, y no a la filial de AirBnB que reside en territorio español, y cuya renta queda sujeta al IS, en los términos anteriormente referidos.

⁶² Entendemos que AirBnB no es residente en territorio español, por no cumplir cualesquiera de los requisitos estipulados por el artículo 8 LIS “[...] *Que se hubiera constituido conforme a las leyes españolas [...] Que tenga su domicilio social en territorio español [...] Que tenga su sede de dirección efectiva en territorio español*”.

En concreto, actualmente existe un Convenio de Doble Imposición vigente, de fecha de 10 de febrero de 1994⁶³, por lo que, la renta obtenida en territorio español por AirBnB no tributará bajo el concepto de IRNR en el ordenamiento tributario español, sino que tributará, en consecuencia, en Irlanda, ello por cuanto que la plataforma AirBnB, no cuenta con un establecimiento permanente en España⁶⁴.

3. Impuesto de Actividades Económicas⁶⁵

El artículo 83 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante, TRLRHL), define a los sujetos pasivos del mismo como “[...] *las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 LGT* [las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición] *siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible*”, si bien, se configuran extensos supuestos de exención del tributo, como es el caso del artículo 35.4 LGT, entre otros, de

⁶³ Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital y su Protocolo anejo, hecho en Madrid el 10 de febrero de 1994. (“Boletín Oficial del Estado” de 27 de diciembre de 1994.)

⁶⁴ Según el artículo 5 del Convenio de Doble Imposición de 10 de febrero de 1994, “*La expresión establecimiento permanente comprende, en particular: las sedes de dirección; las sucursales; las oficinas [...]*”, establecimientos de los que carece la infraestructura española de AirBnB, la cual opera a través de una plataforma web en territorio español. En consecuencia, es de aplicación el artículo 7.1 del citado Convenio, que dispone que “*Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado, pero sólo en la medida en que puedan atribuirse a ese establecimiento permanente*”, con lo cual, los beneficios que AirBnB obtenga en España, sólo pueden someterse a imposición en Irlanda, por carecer de establecimiento permanente en territorio español.

⁶⁵ Especificamos que el supuesto a analizar de la sujeción del Impuesto de Actividades Económicas (en adelante, IAE), se referiría a la filial de AirBnB, por ser residente fiscal en Irlanda, y no a la matriz AirBnB que reside en territorio irlandés.

los sujetos pasivos del IS que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición y que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a un millón de euros. De este modo, siempre que la filial española de AirBnB cumpla el presupuesto de exención anteriormente citado, no tributará por el IAE.

ii. Tributación indirecta

1. Impuesto sobre el Valor Añadido⁶⁶

La sujeción de la actuación de AirBnB al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), vendrá dada por la concurrencia de una serie de requisitos⁶⁷, los cuales procederemos a examinar:

- “[...] *entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto* [...]”. Los servicios prestados por la plataforma AirBnB, de intermediación entre anfitriones y huéspedes para la formalización del ulterior contrato de arrendamiento de vivienda turística, tienen la consideración de prestación de servicios a los efectos del IVA⁶⁸, intermediación que se lleva a cabo por cuenta ajena, por cuanto que la plataforma presta los servicios de

⁶⁶ Aun cuando en el presente estudio se analiza la tributación de AirBnB, para realizar un análisis más exhaustivo de la tributación de su actividad de intermediación en relación con el IVA, y teniendo en cuenta que la filial española queda sujeta a dicho tributo por la prestación de servicios publicitarios, como anteriormente nos referimos, nos centraremos en la actividad desarrollada como tal por AirBnB por aquellos servicios de intermediación en el arrendamiento turístico, prestados a los usuarios de la plataforma.

⁶⁷ Véase el artículo 4.1 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA) “*Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen*”.

⁶⁸ Véase el artículo 11.2.15º LIVA “*En particular, se considerarán prestaciones de servicio: [...] Las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno. Cuando actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios*”.

arrendamiento a los arrendatarios, a la vez que es la destinataria de los servicios de arrendamiento prestados por el titular de la vivienda turística⁶⁹, esto es, aunque la plataforma sea la que proporcione el sistema de pago y sea la responsable de transferir el alquiler al anfitrión, en todo momento, AirBnB facilita el contacto directo entre anfitrión y huésped, así como que da libertad al primero para que establezca las reglas convenientes.

En lo relativo al “*ámbito de aplicación espacial del impuesto*”⁷⁰, se trata de una prestación de servicios de una persona jurídica a personas físicas mayoritariamente, aunque también pueden ser personas jurídicas, vinculada a un bien inmueble, por lo que se entenderá prestada en el territorio en el que radique el bien inmueble⁷¹.

- “[...] *por empresarios o profesionales* [...]”. La plataforma AirBnB tiene la consideración de empresario a los efectos del IVA⁷²; En cualquier caso, su consideración de sociedad mercantil refuta la presunción *iuris tantum* de la LIVA.
- “[...] *a título oneroso, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional* [...]”. En relación con los últimos requisitos, la comisión obtenida por AirBnB como contraprestación a sus servicios de intermediación resalta el carácter oneroso de los mismos; dicha onerosidad, se posiciona como elemento clave

⁶⁹ Véase la consulta vinculante DGT (V0829-16), de 2 de marzo de 2016.

⁷⁰ Véase el artículo 3.1 LIVA “*El ámbito espacial de aplicación del impuesto es el territorio español, determinado según las previsiones del apartado siguiente, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas, definido en el artículo 3.º de la Ley 10/1977, de 4 de enero, y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito*”.

⁷¹ Véase el artículo 70.1.1º.a) LIVA “*Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios: [...] Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio. Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios: [...] El arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas*”.

⁷² Véase el artículo 5.1.b) LIVA “*A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se reputarán empresarios o profesionales [...] Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario*”.

para considerar plataformas como AirBnB como sujetos pasivos del IVA, sin perjuicio de que el Comité del IVA ha señalado que, para el caso de plataformas de “economía colaborativa” “[...] serán considerados sujetos pasivos del IVA en el caso que operen en mercados online conectando a los usuarios o prestadores de servicios con clientes finales que deseen adquirirlos, sin distinguir si cobran o no por la prestación de sus servicios [...]”, así como que dichos servicios se enmarcan en la actividad de la plataforma, posicionándose los mismos dentro de sus funciones como entidad intermediadora en la formalización de arrendamientos de vivienda turística.

La concurrencia de los anteriormente referidos requisitos, supone la obligación de AirBnB de tributar por IVA en España por aquellos servicios de intermediación referidos a inmuebles radicados en territorio español, siendo de aplicación el tipo general del 21% de IVA⁷³. Paralelamente a dicha sujeción, nace en la plataforma la obligación de emisión de factura a los anfitriones por la actividad de intermediación que llevan a cabo con estos⁷⁴, y en todo caso, cuando los anfitriones sean empresarios o profesionales que actúen como tal en el tráfico jurídico, así como a los huéspedes⁷⁵.

⁷³ Véase el artículo 90.1 LIVA “*El Impuesto se exigirá al tipo del 21%, salvo lo dispuesto en el artículo siguiente [relativo a las actuaciones a las que se le aplica el tipo reducido del 10%, entre las cuales no figura la intermediación, actividad a la que se dedica la plataforma AirBnB]*”.

⁷⁴ Véase el artículo 2.1 del Reglamento por el que se regulan las Obligaciones de Facturación (en adelante, ROF) “*De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º LIVA [Los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a: expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente], los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las [...] prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad [...] en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido*”.

⁷⁵ Véase el artículo 1.2.a) ROF “*Deberá expedirse factura y copia de esta en todo caso en las siguientes operaciones: aquéllas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal [...] así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria*”.

Por otra parte, la plataforma queda obligada a cumplir con el conjunto de obligaciones del artículo 164 LIVA, destacando la solicitud del Número de Identificación Fiscal, la emisión de declaraciones relativas al inicio, modificación o cese de la actividad de arrendamiento, llevanza y contabilidad y registros, así como la presentación de autoliquidaciones correspondientes a cada período.

b. ANFITRIÓN

i. Tributación directa

1. Impuesto de Sociedades

Si bien la práctica habitual determina que el anfitrión tiende a ser una persona física, las Condiciones de Servicio de AirBnB⁷⁶ no prohíben que el mismo sea una persona jurídica, con lo que, en dicha tesitura, los ingresos generados por el alquiler de la vivienda tributarían por IS, en términos similares a los anteriormente citados a los efectos de la sujeción de la plataforma al IS. Igualmente, cabe señalar que no cabe la aplicación del régimen fiscal especial diseñado por la LIS, por quedar éste dirigido a aquellas sociedades cuya actividad económica principal sea la del arrendamiento de viviendas⁷⁷ de larga duración, no de arrendamiento de viviendas turísticas.

En este contexto, hay que tener en cuenta la posibilidad de que la persona jurídica dedicada al arrendamiento de viviendas turísticas, incurra sobrevenidamente en la consideración de “*sociedad patrimonial*”⁷⁸, entendiéndose por tal, “[...] *aquella en la que más de la mitad de su activo est[á] constituido por valores o no est[á] afecto [...] a una*

⁷⁶<https://www.airbnb.es/terms>

⁷⁷ Véanse los artículos 48 y 49 LIS.

⁷⁸ Véase el artículo 5.2 LIS “*A los efectos de lo previsto en esta Ley, se entenderá por entidad patrimonial y que, por tanto, no realiza una actividad económica, aquella en la que más de la mitad de su activo esté constituido por valores o no esté afecto, en los términos del apartado anterior, a una actividad económica [...]*”.

*actividad económica*⁷⁹”. Las consecuencias fiscales de la categorización de una sociedad como sociedad patrimonial, son, entre otras:

- No se podrá aplicar la exención para evitar la doble imposición sobre dividendos y rentas derivadas de la transmisión de valores⁸⁰.
- No se podrán compensar las bases imponibles negativas cuando la mayoría del capital social o de los derechos a participar en los resultados de la entidad, hubieran sido adquiridos por una persona o entidad con una participación inferior al 25% en la entidad a la conclusión del período impositivo al que corresponda la base imponible negativa⁸¹.
- No podrá aplicar el tipo de gravamen del 15% para entidades de nueva creación⁸².

⁷⁹ Véase el artículo 5.1 LIS “*Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*”.

⁸⁰ Véase el artículo 21.5 LIS “*No se aplicará la exención [para evitar la doble imposición de dividendos y plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones en entidades]: A aquella parte de las rentas derivadas de la transmisión de la participación, directa o indirecta, en una entidad que tenga la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley, que no se corresponda con un incremento de beneficios no distribuidos generados por la entidad participada durante el tiempo de tenencia de la participación*”.

⁸¹ Véase el artículo 26.4.c).3º LIS “*No podrán ser objeto de compensación las bases imponibles negativas cuando concurren las siguientes circunstancias: [...] La entidad adquirida se encuentre en alguna de las siguientes circunstancias: [...] Se trate de una entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley*”.

⁸² Véase el artículo 29.1 LIS “[...] *las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15 por ciento, excepto si, de acuerdo con lo previsto en este artículo, deban tributar a un tipo inferior [...] El tipo de gravamen del 15 por ciento previsto en este apartado no resultará de aplicación a aquellas entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial, en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley [...]*”.

- Aplicación más severa de las medidas de transparencia fiscal internacional⁸³.
- No podrá aplicar los incentivos fiscales establecidos para las entidades de reducida dimensión⁸⁴.

Para evitar tales consecuencias fiscales, es recomendable que la persona jurídica cuya actividad consista en el arrendamiento de inmuebles con fines turísticos, cuente con una persona con contrato laboral y a jornada completa⁸⁵⁸⁶, para evitar la consideración de sociedad patrimonial, en los términos anteriormente referidos.

⁸³ Véase el artículo 100.4 LIS “*No se imputarán las rentas previstas en las letras b) y e) anteriores, en el supuesto de valores derivados de la participación en el capital o en los fondos propios de entidades que otorguen, al menos, el 5 por ciento del capital de una entidad y se posean durante un plazo mínimo de un año, con la finalidad de dirigir y gestionar la participación, siempre que disponga de la correspondiente organización de medios materiales y personales, y la entidad participada no cumpla los requisitos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley*”.

⁸⁴ Véase el artículo 100.1 LIS “[...] *dichos incentivos no resultarán de aplicación cuando la entidad tenga la consideración de entidad patrimonial en los términos establecidos en el apartado 2 del artículo 5 de esta Ley [...]*”.

⁸⁵ Véase el artículo 5.1 LIS “[...] *En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa [...]*”.

⁸⁶ Cabe que nos refiramos a la posibilidad, admitida entre otras, por la consulta vinculante DGT (V0626-10) de 31 de marzo de 2010, de la subcontratación de la gestión de la actividad económica de arrendamiento a un tercero, como a una sociedad del mismo grupo, así “[...] *se plantea que la actividad de la entidad consultante y sus filiales inmobiliarias se gestione a través de medios personales y materiales de otra sociedad del grupo, la sociedad X [...]* además, que con el cumplimiento de la norma fiscal no puede derivarse una situación de ineficiencia empresarial, podría deducirse que la actividad efectuada por las sociedades dedicadas al arrendamiento de inmuebles se efectúa contando con la necesaria organización o medios que establece el artículo 27.2 de la Ley 35/2006, siempre que los mismos sean necesarios y suficientes para la realización de tal actividad considerando cada sociedad participada de forma individual, aunque estos se encuentren básicamente, en sede de otra sociedad, siempre que esta última y aquéllas pertenezcan al mismo grupo de sociedades [...] es decir, el

2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas⁸⁷

El artículo 2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, LIRPF), determina que el objeto del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) es “[...] *la renta del contribuyente, entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador*”, lo que nos lleva a determinar qué tipo de consideración o clasificación, a los efectos del IRPF, tienen los ingresos procedentes de los alquileres obtenidos por el anfitrión⁸⁸, por cuanto que los mismos podrían encuadrarse como rendimientos de actividades económicas⁸⁹ o como rendimientos del capital inmobiliario⁹⁰, en función de si el anfitrión tiene, o no, la consideración de empresario a los efectos del IRPF.

La principal diferencia entre ambas calificaciones de la renta, radica en la obligación de la presentación de la declaración censal en Hacienda, en la llevanza de la contabilidad y en la forma de cuantificar las rentas, pues en relación con ésta última

arrendamiento de inmuebles se entendería como una actividad económica [...]”; en idéntico sentido, las consultas vinculantes DGT (V3381-15) y (V3383-15), ambas de 3 de noviembre de 2015.

⁸⁷ AirBnB, ofrece de manera orientativa a los anfitriones, una guía general acerca de la tributación en España de los rendimientos por alquiler de inmuebles exclusivamente, sin referencia a otro tipo de tributación como tasas turísticas, IVA, etc., preparada por Ernst and Young, y que contiene notas para que el contribuyente complete su declaración de la renta, además de las responsabilidades tributarias que derivan de la actividad de arrendamiento de vivienda turística, tanto en AirBnB como en otras plataformas. <http://assets.airbnb.com/eyguidance/es.pdf>

⁸⁸ Véanse los artículos 6.2.b) y c) LIRPF “*Componen la renta del contribuyente: los rendimientos del capital [...] los rendimientos de las actividades económicas*”.

⁸⁹ Véase el artículo 11.4 LIRPF “*Los rendimientos de las actividades económicas se considerarán obtenidos por quienes realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y los recursos humanos afectos a las actividades. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos requisitos concurren en quienes figuren como titulares de las actividades económicas*”.

⁹⁰ Véase el artículo 11.3 LIRPF “*Los rendimientos del capital se atribuirán a los contribuyentes que sean titulares de los elementos patrimoniales, bienes o derechos, de que provengan dichos rendimientos [...]*”.

diferencia, para el caso de los rendimientos de actividades económicas, deberá de designarse entre los métodos de estimación directa normal o directa simplificada⁹¹, mientras que para el caso de los rendimientos del capital inmobiliario, deberá de realizarse por la diferencia entre ingresos y gastos⁹².

a. Rendimientos de Actividades Económicas

De este modo, tendrán la consideración de empresarios, para el supuesto de arrendamiento turístico de inmuebles, y en consecuencia, la renta tendrá la consideración de rendimientos de actividades económicas, aquellos individuos que para la realización de dicho arrendamiento, utilicen, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa⁹³, así como que los bienes inmuebles se encuentren debidamente destinados a la actividad económica, con la previa inscripción de los mismos en los libros o registros obligatorios, y que se utilicen de forma exclusiva en el ejercicio de la actividad económica⁹⁴⁹⁵. Por otra parte, y aun no cumpliéndose el

⁹¹ Véanse los artículos 28.1 LIRPF “*El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales [...]*” y 10.2 LIS “*La base imponible se determinará por el método de estimación directa, por el de estimación objetiva cuando [la LIS] determine su aplicación y, subsidiariamente, por el de estimación indirecta, de conformidad con la LGT*”.

⁹² Véase el artículo 23.1 LIRPF “*Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros, los gastos siguientes: a) Todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos [...] b) Las cantidades destinadas a la amortización del inmueble [...]*”.

⁹³ Véase el artículo 27.2 LIRPF “*A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de ésta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa*”.

⁹⁴ PÉREZ ROYO, Fernando, “*Curso de Derecho tributario: Parte especial*”, pág. 155.

⁹⁵ No obstante, se hace necesario traer a colación la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central (en adelante, TEAC) de 20 de diciembre de 2012, que afirma, en base a la STS de 2 de febrero de 2012, que no basta con la simple existencia formal de la persona o personas empleadas con contrato laboral y a jornada completa, formalmente, sino que es necesario que se ejerza efectivamente la gestión de los arrendamientos y la dedicación real de la persona empleada. Así mismo, se puede dar la

requisito de la persona empleada laboralmente a jornada completa, la STSJ de Castilla y León, 1382/2012 de 18 de julio, determina que para el caso de que el titular de la vivienda turística preste los servicios complementarios propios de la actividad hotelera⁹⁶, aun sin cumplir el citado requisito del artículo 27.2 LIRPF, los rendimientos económicos de dicha actividad no se calificarán como rendimientos del capital inmobiliario, sino como rendimientos de actividades económicas.

Para la determinación del rendimiento neto, hay que tener en cuenta la deducción de gastos que posibilita la LIS⁹⁷.

Por último, hay que tener en cuenta que en la medida en que la actividad se consideraría como un servicio profesional o actividad económica, se requeriría de la declaración de alta en Hacienda.

b. Rendimientos del Capital Inmobiliario

Sin embargo, la práctica habitual determina que los anfitriones, no disponen de la infraestructura o requisitos exigidos por la normativa fiscal, como el del empleado con contrato laboral y a jornada completa⁹⁸, para adquirir la condición de empresarios a

circunstancia de que se concluya la existencia de una actividad económica, en el sentido de la STS de 28 de octubre de 2010, conforme a la cual “[...] *la existencia de empleados o no [es] un dato a tener en cuenta pero no lo esencial, que consiste en la ordenación de medios para desarrollar una actividad de beneficio*”.

⁹⁶ La Consulta vinculante DGT (V3811-15) de 2 de diciembre de 2015, determina qué se entiende por “servicios complementarios propios de la actividad hotelera”, así “[La] recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, limpieza periódica del inmueble, cambio periódico de ropa de cama y baño [etc.]”.

⁹⁷ Véase el artículo 10.3 LIS “En el método de estimación directa [por ser de aplicación supletoria según el artículo 10.2 LIS], la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas”.

⁹⁸ Véase la consulta vinculante DGT (V4050-16), de 22 de septiembre de 2016.

efectos del IRPF, con lo que, advertimos, que en la mayoría de las ocasiones, la renta derivada del arrendamiento turístico de inmuebles, tendrá la consideración de rendimientos del capital inmobiliario⁹⁹.

Para la determinación del rendimiento neto, hay que tener en cuenta las distintas posibilidades de deducción y reducción de gastos asociados a la titularidad del inmueble¹⁰⁰¹⁰¹ que otorga la LIRPF, en particular, los gastos de reparación y conservación del inmueble¹⁰², los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales¹⁰³ y las cantidades destinadas a la amortización del inmueble¹⁰⁴.

⁹⁹ El artículo 22.1 LIRPF determina que “[...] *tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquellos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza*”.

¹⁰⁰ Véase la consulta vinculante DGT (1632-15), de 25 de mayo de 2015, relativa a la distinción entre dos tipos de gastos, los asociados a la titularidad del inmueble y los de suministros, considerando que estos últimos no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles.

¹⁰¹ En relación con la resolución del TEAC del 10 de septiembre de 2015, “[...] *se debe imponer la regla general de admitir la deducción de aquellos gastos de suministros respecto de los que el obligado tributario pruebe la contribución a la actividad económica desarrollada, y, siguiendo la regla de correlación entre ingresos y gastos para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica, sólo puede admitirse la deducción de aquellos gastos si su vinculación con la obtención de los ingresos resultara acreditada por el obligado tributario [...]*”.

¹⁰² Véase el artículo 23.1.a)1º LIRPF “*Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes: Todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. Se considerarán gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, entre otros, los siguientes: [...] los gastos de reparación y conservación del inmueble. El importe total a deducir por estos gastos no podrá exceder, para cada bien o derecho, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. El exceso se podrá deducir en los cuatro años siguientes [...]*”.

¹⁰³ Véase el artículo 23.1.a)2º LIRPF “*Para la determinación del rendimiento neto, se deducirán de los rendimientos íntegros los gastos siguientes: Todos los gastos necesarios para la obtención de los rendimientos. Se considerarán gastos necesarios para la obtención de los rendimientos, entre otros, los siguientes: Los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, cualquiera que sea su denominación, siempre que incidan sobre los rendimientos computados o sobre el bien o derecho productor de aquellos y no tengan carácter sancionador*”.

De forma paralela a la generación de rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles, y por cuanto que los mismos tienden a ser por breves espacios de tiempo, no cabe menos que citemos la sujeción de dichos inmuebles a la imputación de rentas¹⁰⁵¹⁰⁶, en aquellos períodos en los que éstos se encuentran desocupados, gravándose la simple disposición de los inmuebles por su propietario. En este supuesto, no cabe la aplicación de la reducción del 60% los rendimientos positivos del artículo 23.2 LIRPF¹⁰⁷, por cuanto que el arrendamiento de vivienda no se destina a vivienda permanente o residencia habitual, sino a vivienda temporal o turística.

¹⁰⁴ Véase el artículo 23.1.b) LIRPF “*Las cantidades destinadas a la amortización del inmueble [...] siempre que responda [...] a su depreciación efectiva, en las condiciones que reglamentariamente se determinen. Tratándose de inmuebles, se entiende que la amortización cumple el requisito de efectividad si no excede del resultado de aplicar el 3% sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo*”.

¹⁰⁵ Véase el artículo 85.1 LIRPF “*En el supuesto de los bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadores de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo [...]*”.

¹⁰⁶ Según las consideraciones de CALVO ORTEGA, Rafael, óp. Pág. 403, una imputación de renta es una ficción jurídica de que un inmueble desocupado genera renta, si bien, son razones extrafiscales las que validan la existencia de tal imputación, puesto que lo que se pretende es incentivar el alquiler de viviendas desocupadas.

¹⁰⁷ Véase el artículo 23.2 LIRPF “[...] *En los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento. Esta reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente.*”

3. Impuesto sobre la Renta de los No Residentes

El artículo 1 TLIRNR determina que dicho tributo gravará “[...] *la renta obtenida en territorio español por las personas físicas [...] no residentes en éste*”. Es decir, que la sujeción al IRNR se determina en un sentido negativo, y sólo si una persona no es considerada sujeto pasivo del IRPF¹⁰⁸ o del IS¹⁰⁹, podrá quedar sujeta al IRNR. Es habitual en el caso de arrendamiento por parte de anfitriones no residentes en territorio español de segundas viviendas que sí están localizadas en el mismo, por lo que dichos anfitriones serían contribuyentes del IRNR, y por lo tanto, sería de aplicación la normativa del presente tributo.

4. Impuesto de Actividades Económicas

El artículo 83 TRLRHL, define a los sujetos pasivos del mismo como “[...] *las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 LGT [las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición] siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible*”, si bien, se configuran extensos supuestos de exención del tributo, como es el caso del artículo 35.4 LGT, entre otros, de las personas físicas, por lo que el anfitrión quedaría exonerado del tributo.

¹⁰⁸ Es decir, que no tiene su residencia habitual en territorio español, a los efectos del artículo 9 LIRPF, por no permanecer más de “[...] *183 días, durante el año natural, en territorio español*” o por no radicar “[...] *en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta. Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél*”, por lo que, a través de éste último inciso, un no residente, anfitrión de AirBnB, cuya base de sus intereses económicos fuese la obtención de rentas derivadas del arrendamiento turístico de inmuebles en España, podría tener la consideración de sujeto pasivo del IRPF.

¹⁰⁹ Entendemos que AirBnB no es residente en territorio español, por no cumplir cualesquiera de los requisitos estipulados por el artículo 8 LIS “[...] *Que se hubiera constituido conforme a las leyes españolas [...] Que tenga su domicilio social en territorio español [...] Que tenga su sede de dirección efectiva en territorio español*”.

5. Impuesto sobre el Patrimonio

De conformidad con el artículo 1 de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, LIP), el objeto del mismo consiste en el gravamen del “[...] *patrimonio neto de las personas físicas* [...]”, con lo que la incidencia del mismo a los efectos de los anfitriones de viviendas turísticas, se puede deber a que estos posean un patrimonio, global¹¹⁰, que sea susceptible de gravamen, por exceder de los límites exentos por la LIP. Dicho tributo, requiere que el sujeto pasivo sea residente en territorio español, así como que exceptúa del mismo el gravamen de la vivienda habitual del sujeto pasivo, con el límite de 300.000 euros¹¹¹, y establece un mínimo exento de tributación de 700.000 euros¹¹², que en la práctica es modificado por las distintas normativas autonómicas.

6. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

El artículo 61 TRLRHL, define el hecho imponible del tributo como “[...] *la titularidad* [de una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos, de un derecho real de superficie, de un derecho real de usufructo o del derecho de propiedad] *sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales*”, es decir, que la mera tenencia de un bien inmueble por parte del anfitrión, supone la sujeción al citado

¹¹⁰ Véase el artículo 1 LIP “[...] *A los efectos de este Impuesto, constituirá el patrimonio neto de la persona física el conjunto de bienes y derechos de contenido económico de que sea titular, con deducción de las cargas y gravámenes que disminuyan su valor, así como de las deudas y obligaciones personales de las que deba responder*”.

¹¹¹ Véase el artículo 4.9 LIP “Estarán exentos de este Impuesto: “[...] *La vivienda habitual del contribuyente, según se define en el artículo 68.1.3. ° de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, hasta un importe máximo de 300.000 euros*”.

¹¹² Véase el artículo 28.2 LIP “*Si la Comunidad Autónoma no hubiese regulado el mínimo exento a que se refiere el apartado anterior, la base imponible se reducirá en 700.000 euros*”.

tributo, que quedará sometido a las Ordenanzas Fiscales del municipio en el que radique.

ii. Tributación indirecta

1. Impuesto sobre el Valor Añadido

La sujeción de la actuación de los anfitriones al IVA, vendrá dada por la concurrencia de una serie de requisitos¹¹³, los cuales procederemos a examinar:

- “[...] *entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto* [...]”. El arrendamiento de las viviendas por parte de los anfitriones a los huéspedes tiene la consideración de prestación de servicios a los efectos del IVA¹¹⁴.

En lo relativo al “*ámbito de aplicación espacial del impuesto*”¹¹⁵, se trata de una prestación de servicios de una persona física mayoritariamente, aunque también puede ser persona jurídica, a personas físicas, vinculada a un bien inmueble, por lo que se entenderá prestada en el territorio en el que radique el bien inmueble¹¹⁶.

¹¹³ Véase el artículo 4.1 LIVA “*Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen*”.

¹¹⁴ Véase el artículo 11.2.2º LIVA “*En particular, se considerarán prestaciones de servicio: [...] Los arrendamientos de bienes [...]*”.

¹¹⁵ Véase el artículo 3.1 LIVA “*El ámbito espacial de aplicación del impuesto es el territorio español, determinado según las previsiones del apartado siguiente, incluyendo en él las islas adyacentes, el mar territorial hasta el límite de 12 millas náuticas, definido en el artículo 3.º de la Ley 10/1977, de 4 de enero, y el espacio aéreo correspondiente a dicho ámbito*”.

¹¹⁶ Véase el artículo 70.1.1º.a) LIVA “*Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios: [...] Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio. Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros, los siguientes servicios: [...] El*

- “[...] *por empresarios o profesionales* [...]”. Los anfitriones tienen la consideración de empresarios a los efectos del IVA, habiéndose pronunciado la DGT en el sentido de considerar empresarios o profesionales a los particulares que arriendan pisos aunque sea por cortos períodos de tiempo¹¹⁷, por entender que ordenan “[...] *por cuenta propia* [...] *factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*”¹¹⁸. En particular, la LIVA considera empresario o profesional a los arrendadores de bienes inmuebles, aun cuando los mismos no tengan dicha consideración en IRPF, por no utilizar, al menos, a una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa para ordenar la actividad del arrendamiento¹¹⁹.
- “[...] *a título oneroso, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional* [...]”. En relación con los últimos requisitos, el arrendamiento de vivienda turística es oneroso, así como que la propia actividad de arrendamiento de viviendas tiene la consideración de actividad empresarial, tanto cuando el anfitrión es persona física como cuando es persona jurídica, como anteriormente hemos apuntado.

De acuerdo con lo anterior, el arrendamiento turístico de vivienda quedará sujeto y no exento del tributo, cuando el mismo vaya acompañado de “[...] *servicios complementarios propios de la industria hotelera*”¹²⁰¹²¹¹²²¹²³¹²⁴, lo que en consecuencia,

arrendamiento o cesión de uso por cualquier título de dichos bienes, incluidas las viviendas amuebladas”.

¹¹⁷ Véase la consulta vinculante DGT (V2448-15) de 3 de Agosto de 2015.

¹¹⁸ Véase el artículo 5.2 LIVA.

¹¹⁹ Véase el artículo 27.2 LIRPF.

¹²⁰ Véase el artículo 20.1.23º.b).e) LIVA “*Estarán exentas de éste impuesto las siguientes operaciones: [...] Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de ésta Ley [en particular, se considerarán prestaciones de servicios: Los arrendamientos de bienes] y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes: [...] Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas [...]* La exención no comprenderá [...] *Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando*

supondrá que dicho arrendamiento tendrá la consideración de actividad económica a los efectos del IVA, radicando a su vez la problemática en el ejercicio no regulado de actividades económicas. Sensu contrario, en el caso de que se aplicase la citada exención, que por sus términos, parece ajustarse más a los arrendamientos de vivienda de larga duración, la constitución del arrendamiento se vería gravada por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITPAJD).

La concurrencia de los anteriormente referidos requisitos, supone la obligación de los anfitriones de tributar por IVA en España por aquellos servicios de arrendamiento turístico de inmuebles, siendo de aplicación el tipo reducido del 10% de IVA¹²⁵.

el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos”.

¹²¹ La consulta vinculante DGT (V3811-15) de 2 de diciembre de 2015, determina qué se entiende por “servicios complementarios propios de la actividad hotelera”, así “[La] recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, limpieza periódica del inmueble, cambio periódico de ropa de cama y baño [etc.]”.

¹²² La consulta vinculante DGT (V0489-17), de 23 de febrero de 2017, determina que “[...] no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los que a continuación se citan: Servicio de limpieza y servicios de cambio de ropa del apartamento prestado a la entrada y a la salida del período contratado por cada arrendatario; Servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles); Servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos”.

¹²³ Conforme a la consulta vinculante DGT (V3095-14) de 14 de noviembre, los servicios de hospedaje, se caracterizan, por oposición al arrendamiento de vivienda habitual, por extender la atención al cliente más allá de la mera puesta a disposición del inmueble, y por comprender la prestación de servicios como recepción, limpieza del inmueble, cambio de ropa de cama y baño etc.

¹²⁴ Conforme a la STSJ del Principado de Asturias de 17 de septiembre de 2010 “[...] al estar destinados los apartamentos exclusivamente a viviendas, sin ningún otro servicio que el de entrega y recepción de llaves y hallarse amueblados con todos los elementos indispensables para su ocupación y permanencia en los mismos, se trata de operaciones de arrendamiento exentas del IVA”.

¹²⁵ Véase el artículo 91.1.2.º LIVA “Se aplicará el tipo del 10% a las operaciones siguientes: [...] Las prestaciones de servicios siguientes [...] Los servicios de hostelería, acampamento [...]”.

En definitiva, el escenario con el que se puede encontrar el propietario de una vivienda vacacional, que la arrienda directamente a clientes, es, que en el caso de que no preste servicios complementarios propios de la industria hotelera, el arrendamiento, con independencia de que se efectúe por cortos o por largos períodos de tiempo, quedará exento en IVA y gravado por el ITPAJD; que en el caso de que preste servicios propios de la industria hotelera, quedará sujeto a IVA al tipo reducido del 10%; y para el caso de que tenga que pagar una comisión a AirBnB, porque ésta le haya encontrado los clientes, el propietario quedará obligado a soportar el 21% de IVA sobre el importe de la comisión de intermediación.

En lo relativo a las obligaciones de facturación, los anfitriones quedan obligados a la emisión de factura en el caso de que el arrendamiento quede sujeto a IVA¹²⁶, y no así en el caso de que el arrendamiento quede exento de IVA, por la exención del artículo 20.1.23º.b).e) LIVA¹²⁷, y sujeto, en consecuencia, al ITPAJD.

¹²⁶ Véase el artículo 2.1 ROF “*De acuerdo con el artículo 164.Uno.3.º LIVA [Los sujetos pasivos del impuesto estarán obligados, con los requisitos, límites y condiciones que se determinen reglamentariamente, a: expedir y entregar factura de todas sus operaciones, ajustada a lo que se determine reglamentariamente], los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las [...] prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad [...] en los términos establecidos en este Reglamento y sin más excepciones que las previstas en él. Esta obligación incumbe asimismo a los empresarios o profesionales acogidos a los regímenes especiales del Impuesto sobre el Valor Añadido*”.

¹²⁷ Véase el artículo 3.1.a) ROF “*No existirá obligación de expedir factura [...] por las operaciones siguientes: Las operaciones exentas del IVA, en virtud de lo establecido en el artículo 20 de su ley reguladora, [...] No obstante, la expedición de factura será obligatoria en las operaciones exentas de este Impuesto de acuerdo con el artículo 20.Uno.2.º, 3.º, 4.º, 5.º, 15.º, 20.º, 21.º, 22.º, 24.º y 25.º de la Ley del Impuesto*”.

2. Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Por su parte, y siempre que el arrendamiento turístico de vivienda no pueda considerarse como actividad económica¹²⁸, el mismo quedaría sometido a ITPAJD, conforme al cual, el sujeto pasivo del mismo, sería el arrendatario o turista que alquila una habitación o vivienda turística¹²⁹, sin perjuicio de que, creemos necesario volver a traer a colación la postura de la DGT al considerar empresarios o profesionales a los particulares que arriendan pisos, aun por cortos períodos de tiempo¹³⁰, lo cual, supone la exclusión del hecho imponible del ITPAJD a favor del hecho imponible del IVA, anteriormente analizado, por lo que, aunque el arrendamiento turístico no fuese acompañado de “[...] *servicios complementarios propios de la industria hotelera*”¹³¹, sería de aplicación la anteriormente citada exención del artículo 20.1.23º.b).e) LIVA, y en consecuencia, la constitución del arrendamiento se vería gravada por el presente tributo.

¹²⁸ Véase el artículo 20.1.23º.b).e) LIVA “*Estarán exentas de éste impuesto las siguientes operaciones: [...] Los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de ésta Ley [en particular, se considerarán prestaciones de servicios: Los arrendamientos de bienes] y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes: [...] Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas [...]*”

¹²⁹ Véase el artículo 8.f) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, TRLITPAJD) “*Estará obligado al pago del Impuesto a título de contribuyente, y cualesquiera que sean las estipulaciones establecidas por las partes en contrario: [...] En la constitución de arrendamientos, el arrendatario*”.

¹³⁰ Véase la consulta vinculante DGT (V2448-15) de 3 de Agosto de 2015.

¹³¹ Véase el artículo 20.1.23º.b).e) LIVA.

c. HUÉSPED

i. *Tributación directa*

Del mismo modo, se aprecia la incidencia fiscal en el supuesto de que los huéspedes tengan la consideración de empresarios o profesionales, a los efectos del IRPF¹³², IS e IRNR¹³³, por la posibilidad de deducción de los gastos soportados por éstos en la prestación del servicio de alojamiento, cuando el mismo esté estrictamente relacionado con la actividad empresarial o profesional, por analogía a la deducción de los gastos de hotel. Debido a la remisión que llevan a cabo tanto la LIRPF como la LIRNR a la LIS para la determinación de la deducibilidad de los gastos, y entre ellos, los hoteleros, atenderemos a dicha norma principalmente, por lo que, teniendo en cuenta el artículo 10.3 LIS¹³⁴ y el principio de correlación de ingresos y gastos, se considerarán fiscalmente deducibles aquellos gastos, entre los cuales, se contarán los hoteleros, cuando vengan exigidos por el desarrollo de la actividad económica, siempre que dicha correlación sea probada por cualquiera de los medios admitidos habitualmente en Derecho, que a su vez serán valorados por la AEAT.

¹³² Véase el artículo 28 LIRPF “*El rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las reglas especiales contenidas en este artículo, en el artículo 30 de esta Ley para la estimación directa, y en el artículo 31 de esta Ley para la estimación objetiva [...]*”.

¹³³ Véase el artículo 18.1 LIRNR “*La base imponible del establecimiento permanente se determinará con arreglo a las disposiciones del régimen general del Impuesto sobre Sociedades [...]*”.

¹³⁴ Véase el artículo 10.3 LIS “*En el método de estimación directa [por ser de aplicación supletoria según el artículo 10.2 LIS], la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas*”.

1. Impuestos turísticos

Respecto a la tributación directa, y en relación con los usuarios finales del alojamiento, o huéspedes, su tributación radica en algunas tasas o impuestos autonómicos, como los existentes en Cataluña¹³⁵ y Baleares¹³⁶, que quedan afectos a la protección del medio ambiente y a fondos turísticos autonómicos, y que gravan las pernoctaciones en establecimientos hoteleros y apartamentos turísticos, así como que gravan las pernoctaciones de corta duración, es decir, las pernoctaciones en apartamentos turísticos vinculados a la plataforma AirBnB. A nivel internacional, cabe recalcar la existencia de dicho tributo en ciudades y regiones de países como Francia, Portugal, Holanda, Italia o Estados Unidos.

Se trata de un impuesto que grava el índice de capacidad económica manifestado a través del consumo de servicios de alojamiento turístico, siendo de aplicación en el territorio catalán, popularmente conocido como “*Tasa turística catalana*”¹³⁷ y en el territorio balear, popularmente conocido como “*Ecotasa*”¹³⁸. Cabe partir de la puntualización de que la denominación popular de “*tasa*”, referida a el Impuesto sobre Pernoctaciones, es errónea, por cuanto que la consideración jurídica de la tasa, es distinta a la del tributo¹³⁹.

¹³⁵ Ley 5/2012 de 20 de marzo, de la Generalidad de Cataluña, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos.

¹³⁶ Ley 2/2016 de 30 de marzo, del Impuesto sobre las Estancias Turísticas en las Illes Balears y de medidas de impulso del turismo sostenible.

¹³⁷ Véase el artículo 98 Ley 5/2012 “[...] objetivo [de] nutrir el Fondo para el fomento del turismo [...]”.

¹³⁸ Véase el artículo 1 Ley 2/2016 “[...] objeto crear y regular [...] el fondo para favorecer el turismo sostenible [...]”.

¹³⁹ Véase el artículo 2.2.a) LGT “*Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público, que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado*”.

El objetivo de la tasa es nutrir un fondo para fomentar el turismo sostenible, quedando obligados a soportar el mismo aquellas personas mayores de 16 años¹⁴⁰ que se alojen en un establecimiento turístico, si bien se prevé la figura del sustituto del contribuyente¹⁴¹ y del responsable solidario¹⁴² para garantizar su cobro. En definitiva, el trasfondo de la imposición sobre las actividades turísticas, responde a la necesidad de regular y controlar la masificación en zonas receptoras, como Cataluña o Islas Baleares, con la consecuente degradación del medio ambiente y el colapso de sus servicios públicos durante la temporada estival.

El hecho imponible del tributo, consiste en el gravamen de un índice de capacidad económica, manifestado a través de la contratación de servicios de alojamiento turístico por parte del huésped, como los aquí analizados arrendamientos turísticos de AirBnB¹⁴³, estableciéndose la cuota del tributo en base a una tarifa que especifica diferentes tipos de gravamen en función del número de pernoctaciones y de la categoría del establecimiento hotelero¹⁴⁴.

¹⁴⁰ Véanse los artículos 108.1.b) Ley 5/2012 y 5.1.a) Ley 2/2016

¹⁴¹ Persona física o jurídica, así como entes sin personalidad, que sean titulares de la explotación de cualquiera de los establecimientos o equipamientos sujetos al impuesto; es decir, el propietario del apartamento arrendado con fines turísticos.

¹⁴² Respecto de las personas físicas o jurídicas que contratan directamente en nombre del contribuyente, y actúan como intermediarias entre éstos y los establecimientos y equipamientos sujetos al impuesto; es decir, la plataforma. En este sentido, Francia modificó su legislación fiscal en 2015 para que las plataformas de intercambio quedasen obligadas a recaudar las tasas turísticas aplicables, figura que ha sido seguida por ciudades como San Francisco o Ámsterdam, que han establecido en su normativa de arrendamientos turísticos entre particulares, la obligación de que las plataformas deban ingresar la tasa turística aplicable.

¹⁴³ Véase el artículo 103.3.c) Ley 5/2012 “*Están sujetos al impuesto los siguientes establecimientos y equipamientos: [...] Las viviendas de uso turístico [...]*” y artículo 4.1.b) Ley 2/2016 “*Constituyen el hecho imponible del impuesto las estancias, por días o fracciones, con o sin pernoctación, que los contribuyentes realicen en las Illes Balears en los siguientes establecimientos turísticos: [...] los apartamentos turísticos [...]*”.

¹⁴⁴ Véase el artículo 107.2 Ley 5/2012 y artículo 13.1 Ley 2/2016.

En lo relativo a la recaudación del tributo, hay que tener en cuenta que, a semejanza de en otros países en los que la misma está implantada, la plataforma AirBnB se presta a su recaudación, lo que en la práctica supone una medida de control para los ayuntamientos, los cuales tienen la posibilidad de calcular los ingresos que los anfitriones han obtenido por desarrollar su actividad de arrendamiento.

ii. Tributación indirecta

1. Impuesto sobre el Valor Añadido

De forma paralela, y respecto a la tributación indirecta, aquellos clientes que ostenten la condición de sujetos pasivos del IVA, tienen derecho a la deducción del mismo, siempre y cuando los servicios de alojamiento estén conectados con su actividad económica¹⁴⁵, y para el caso concreto de los servicios de hostelería, su importe tendrá la consideración de gasto fiscalmente deducible a los efectos del IVA, cuando tenga dicha consideración en IRPF o en IS¹⁴⁶, por lo que, nos remitimos a la explicación anteriormente referida, si bien, teniéndose en cuenta la exigencia de un documento justificativo de dicho gasto, es decir, la factura original¹⁴⁷¹⁴⁸.

¹⁴⁵ Véase el artículo 95.1 LIVA “*Los empresarios o profesionales no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, directa y exclusivamente, a su actividad empresarial o profesional*” y artículo 95.2.5º LIVA “[No será deducible el IVA soportado en la adquisición de] *los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos [...]*”.

¹⁴⁶ Véase el artículo 96.1.6º LIVA “*No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos: [...] Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades*”.

¹⁴⁷ Véanse el artículo 97.1.1º LIVA “*Sólo podrán ejercitar el derecho a la deducción los empresarios o profesionales que estén en posesión del documento justificativo de su derecho. A estos efectos, únicamente se considerarán documentos justificativos del derecho a la deducción: La factura original*

2. Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Para el caso de aquellos huéspedes que no ostentasen la condición de sujetos pasivos del IVA, hay que recalcar que la constitución de arrendamientos realizados a través de plataformas como AirBnB, están sujetos al tributo¹⁴⁹. En este supuesto, el responsable subsidiario sería el arrendador, si hubiera percibido el primer plazo de renta sin exigir al huésped igual justificación.

Se trata de un tributo que no tiende a reclamarse por parte de la Administración a los contribuyentes, lo cual se explica por diversas razones, principalmente, por desconocimiento de los éstos hacia la figura del tributo, por las cuantías a ingresar tan reducidas que hacen poco viable el destino de recursos económicos orientados a su recaudación, así como por la dificultad de controlar el devengo de dicho tributo; En este sentido, es notable señalar como la Comunidad de Madrid ha llevado a cabo una importante labor de recaudación del citado tributo, principalmente, por el descenso de la recaudación y por la posibilidad de detectar a los contribuyentes que han devengado el tributo, a través de una ayuda mensual al alquiler que facilita la Comunidad, y que exige aportar una serie de documentación por parte de los inquilinos, con lo cual, se consigue cruzar los datos registrales de aquellos que no lo han abonado.

expedida por quien realice la entrega o preste el servicio o, en su nombre y por su cuenta, por su cliente o por un tercero, siempre que, para cualquiera de estos casos, se cumplan los requisitos que se establezcan reglamentariamente” y el artículo 97.1.2º LIVA “Los documentos anteriores que no cumplan todos y cada uno de los requisitos establecidos legal y reglamentariamente no justificarán el derecho a la deducción, salvo que se produzca la correspondiente rectificación de los mismos [...]”.

¹⁴⁸ Véanse el artículo 2.1 ROF “[...] los empresarios o profesionales están obligados a expedir factura y copia de esta por las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen en el desarrollo de su actividad [...]” y el artículo 2.2.a) ROF “Deberá expedirse factura y copia de esta en todo caso en las siguientes operaciones: Aquéllas en las que el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal [...] así como cualesquiera otras en las que el destinatario así lo exija para el ejercicio de cualquier derecho de naturaleza tributaria”.

¹⁴⁹ Véase el artículo 7.1.b) TRLITPAJD “Son transmisiones patrimoniales sujetas: [...] La constitución de [...] arrendamientos [...]”.

En concreto, la cuota tributaria del ITPAJD, por el concepto de arrendamiento, se obtendrá aplicando sobre la base liquidable la tarifa que fije la Comunidad Autónoma en su caso, y en su defecto, se aplicará la siguiente escala¹⁵⁰:

	Euros
Hasta 30,05 euros	0,09
De 30,06 a 60,10	0,18
De 60,11 a 120,20	0,39
De 120,21 a 240,40	0,78
De 240,41 a 480,81	1,68
De 480,82 a 961,62	3,37
De 961,63 a 1.923,24	7,21
De 1.923,25 a 3.846,48	14,42
De 3846,49 a 7.692,95	30,77
De 7.692,96 en adelante, 0,024040 euros por cada 6,01 o fracción.	

¹⁵⁰ Véase el artículo 12.1 TRLITPAJD.

7. RECOMENDACIONES

Una vez finalizado nuestro estudio sobre el “*consumo colaborativo*” en general, y la tributación de la plataforma AirBnB en particular, nos vemos en la tesitura de poder realizar una serie de recomendaciones desde el punto de vista fiscal, que pudieran tenerse en cuenta como una suerte de anticipación de la regulación pendiente, y necesaria, del “*consumo colaborativo*” en nuestro país, necesaria para asentar el sector, así como para ordenar su crecimiento y evitar situaciones de fraude al mismo.

Primera.- Respecto a la fiscalidad de la vivienda turística.

Partimos de un escenario fiscal en el que la matriz de AirBnB, esto es, la sociedad a la que se le imputan los rendimientos derivados de la prestación de servicios de intermediación entre los anfitriones y los huéspedes, por medio de su plataforma virtual, tiene su sede fiscal en Irlanda, y ni tan siquiera tributa por medio del IRNR en España, por cuanto que el vigente Convenio de Doble Imposición entre España e Irlanda, la exonera de dicha posibilidad, y la somete a tributación en Irlanda.

No cabe duda que la actual situación, en relación con el volumen de negocio generado por la plataforma en nuestro país, supone una más que considerable pérdida de ingresos, que están necesariamente vinculados a bienes inmuebles radicados en territorio español; por ello, podría resultar interesante la elaboración de un régimen fiscal específico para este tipo de operadores, extensible a otras actividades de “*consumo colaborativo*” que actúan bajo el mismo *modus operandi*. Dicho régimen fiscal, pasaría por extender la consideración de establecimiento permanente al dominio web de la plataforma, circunstancia que supondría la exclusión de AirBnB del citado anteriormente artículo 7.1 del Convenio de Doble Imposición, y en consecuencia, los rendimientos vinculados a dicho establecimiento permanente, es decir, todas las operaciones derivadas de la intermediación entre anfitriones y huéspedes, quedarían sometidas al IRNR.

De forma paralela, podría resultar interesante la incentivación hacia este tipo de actividades, con la extensión de los tipos reducidos, o de ciertas deducciones del tipo

general, que derivasen en una tributación más baja en el IS, con lo cual, podría resultar una motivación para que éste tipo de plataformas estableciesen su residencia fiscal en España.

Segunda.- Respecto a las tasas turísticas.

Aunque la existencia de una tasa turística en nuestro país se reduce a los territorios catalán y balear, y su instauración ha sido duramente contestada por el sector hotelero en general, se trata de un tipo de tributo ampliamente extendido a nivel municipal europeo, pues objetivamente no se ve inconveniente alguno en vincular un tributo en función de las pernoctaciones que realizan los turistas en las distintas ciudades, con el fin de que lo recaudado se dirija a compensar los usos, en ocasiones indiscriminados, que llevan a cabo los turistas de servicios y elementos públicos sufragados por los residentes.

No obstante, la recaudación de dicha tasa se enfrenta a grandes dificultades, por cuanto que los turistas suelen desconocer de la existencia de la misma, por lo que, a semejanza de otras ciudades homólogas europeas, se hace más que necesario la firma de un acuerdo con la plataforma AirBnB para que sean los anfitriones de las viviendas, y no los turistas o huéspedes de las mismas, quienes recauden y a quienes se exija dicha tasa en función de los arrendamientos turísticos suscritos. Es más, la estructura de la “*tasa turística*” determina que el huésped es el contribuyente de la misma, mientras que su sustituto sería el anfitrión y el responsable solidario la plataforma, por lo que incluso podría plantearse la posibilidad de vincular las obligaciones de recaudación e información a la propia plataforma, configurando a la misma como sustituta del contribuyente, postura que ya ha sido adoptada en diferentes regiones y ciudades, en las que AirBnB se compromete contractualmente a asumir la responsabilidad por el incumplimiento de informar, recaudar y transferir la deuda tributaria adeudada con respecto a las reservas de alojamiento contempladas en el acuerdo.

Tercera.- Respecto a la unificación de criterios legales para la liberalización y simplificación de los requisitos exigibles para que opere una vivienda turística.

A raíz de la exposición en nuestro trabajo sobre la situación legislativa del “consumo colaborativo”, en su modalidad de vivienda turística, es más que evidente la problemática derivada de un marco normativo común, de carácter nacional, que establezca un sistema de mínimos en ciertas materias como la seguridad, la expedición de licencias, la zonificación de la oferta turística, los estándares de calidad en el alojamiento, la responsabilidad de los intermediarios, etc.

En concreto, los requisitos exigibles para la obtención de una licencia, deberían de quedar armonizados a una única norma, por cuanto que la licencia se configura como una de las herramientas más útiles para controlar y organizar las viviendas de uso turístico, así como a la inclusión de la citada vivienda de un registro, pero que en definitiva, lograrían modular los criterios delimitadores de la actividad de arrendamiento turístico, pudiendo determinar cuándo se trata de una actividad entre particulares que se ajusta al consumo colaborativo y cuándo de una actividad de explotación de carácter comercial; por su parte, la regulación del tiempo de alquiler es también uno de los mecanismos más extendidos de delimitación y ordenación de los alquileres turísticos con relación a otras modalidades de alquiler de las viviendas de más larga duración.

La actual situación legislativa de carácter autonómico, no hace sino fragmentar la oferta turística privada, por lo que, reiteramos en estas líneas la propuesta de la CNMC anteriormente señalada, de liberalizar el mercado de viviendas para uso turístico, así como de simplificar los requisitos de acceso de dichas viviendas a éste sector.

Cuarta.- Respecto a la colaboración entre las plataformas de consumo colaborativo y la Administración Pública.

Aun cuando las plataformas vinculadas al “consumo colaborativo” no tengan su residencia fiscal en España, o ni tan siquiera cuenten con un establecimiento permanente a través del cual operen en territorio español, por el hecho de que un importante porcentaje de sus rendimientos por su prestación de servicios de

intermediación, está vinculado a las viviendas turísticas radicadas en nuestro país, se establece como oportuno y necesario que sobre tales plataformas recaiga la obligación de presentar con carácter periódico, una suerte de registro detallado de las transacciones llevadas a cabo por las mismas y vinculadas a inmuebles radicados en territorio español, en aras de favorecer la labor fiscalizadora llevada a cabo por la AEAT, desde el punto de vista de que ésta podría llevar un control más exhaustivo sobre las declaraciones tributarias de aquellos contribuyentes que han actuado como anfitriones de viviendas turísticas, evitando el fraude fiscal que aparejan parte de dichos arrendamientos y aumentando considerablemente los índices de recaudación.

En este sentido, la actuación legislativa se ha orientado a buscar la colaboración, a través de la modificación del RGGIT, anteriormente analizado, cuyo objetivo es el control fiscal de los ingresos derivados del alquiler de viviendas turísticas, mediante la exigencia a las plataformas de intermediación de una obligación de información específica de distintos datos de los propietarios, gestores y usuarios de éste servicio, tales y como titular de cada vivienda, persona que gestiona dicho alquiler, referencia catastral del inmueble, número de identificación fiscal y razón social, para el caso de que el arrendamiento lo gestione una sociedad etc., así como que las plataformas habrán de presentar una declaración con el número de días que la vivienda ha sido objeto del arrendamiento y el importe total cobrado por el servicio, y deberán de identificar los distintos clientes del servicio, previsiblemente, de forma similar a la identificación llevada a cabo por el sector hotelero.

8. CONCLUSIONES

De conformidad con las precisiones doctrinales y apreciaciones personales anteriormente vertidas en el presente estudio, procederemos a presentar las principales conclusiones obtenidas a la luz del mismo, las cuáles nos permitirán expresar sucintamente los resultados más relevantes de nuestro pretendido estudio:

Primera.- Respecto de la consideración de AirBnB como plataforma conceptuada al amparo del “consumo colaborativo”.

Partimos de la base de que el “consumo colaborativo”, como nuevo modelo de negocio, se orienta a asegurar una mejor asignación de los recursos económicos disponibles, los cuales, en multitud de ocasiones, se encuentran infrautilizados, lo que de forma paralela supone la creación de un tejido social entre oferentes de los bienes o servicios y los solicitantes de los mismos, que en términos humanos, genera un innegable valor para la sociedad en su conjunto a la par que genera una economía sostenible e igualitaria.

En lo relativo al encuadre de AirBnB en el anterior concepto, es necesario precisar que el “consumo colaborativo” se basa en el intercambio entre iguales y en el mayor aprovechamiento de los elementos que tenemos a nuestro alrededor, por lo que las labores de intermediación a cambio de una contraprestación pecuniaria se alejan del concepto originario de consumo colaborativo, pudiéndose integrar, más bien, en un modelo de economía tradicional.

Desde este punto de vista, la consideración de AirBnB como un actor del “consumo colaborativo”, supone alterar la filosofía del mismo, al tratarse de un verdadero modelo de negocio, en forma de operador virtual, así como que quienes ofertan inmuebles a través de dicha plataforma a cambio de una contraprestación, no buscan tanto el aprovechamiento de recursos como una segunda, o incluso en ocasiones, principal, fuente de ingresos, aprovechando la carencia de una regulación legal armonizada que defina los límites del arrendamiento con fines turísticos.

Segunda.- Respecto de la tributación de la plataforma AirBnB.

En relación con la tributación directa de AirBnB, la determinación de la misma, pasa por analizar con detenimiento la residencia fiscal de la misma, la cual determinará el ordenamiento tributario que deberá someter a tributación los rendimientos generados por el servicio de intermediación que presta la misma. En concreto, la residencia de la matriz de AirBnB radica en Irlanda, por lo que no será sujeto pasivo del IS, y en consecuencia, aun cuando en principio la renta debería de quedar gravada por el IRNR, pero la existencia de un Convenio de Doble Imposición entre España e Irlanda, determina que únicamente tributarán en concepto de IRNR aquellos rendimientos generados a través de un establecimiento permanente, como una sede de dirección, sucursal, oficina etc., circunstancia con la que no cuenta AirBnB en nuestro país, dado que actúa a través de una plataforma web, con lo que, AirBnB no será sujeto pasivo del IRNR.

En relación con la tributación indirecta, la plataforma cumple con todos los requisitos para tener la consideración de sujeto pasivo del IVA siéndole de aplicación el tipo general del 21%, y las obligaciones del artículo 164 LIVA y de emisión de factura

Tercera.- Respecto de la tributación del anfitrión.

En relación con la tributación directa del anfitrión, la calificación de sus rentas atenderá a su consideración como persona jurídica o persona física; así, para el caso de los anfitriones personas jurídicas, los rendimientos derivados de la actividad de arrendamiento turístico tributarán en el IS, teniéndose en cuenta que dichas personas jurídicas deberán de evitar incurrir en la consideración de sociedades patrimoniales, con la subsiguiente pérdida de ciertas ventajas fiscales que tienen las sociedades no patrimoniales.

Para el caso de los anfitriones personas físicas, los rendimientos derivados de la actividad de arrendamiento turístico, tributarán en el IRPF, siendo preciso determinar si los mismos tienen la consideración de rendimientos de actividades económicas, o de rendimientos del capital inmobiliario; se calificarán como rendimientos de actividades económicas, la renta obtenida por individuos que para la realización de dicho

arrendamiento, utilicen al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa dedicada a la actividad de arrendamiento, así como que la o las viviendas destinadas al arrendamiento han de estar efectivamente afectadas; se calificarán como rendimientos del capital inmobiliario, la renta obtenida por aquellos individuos que para la realización de dicho arrendamiento no cuenten con el requisito del empleado con contrato laboral y a jornada completa. La principal diferencia entre ambas calificaciones de la renta, radica en la obligación de la presentación de la declaración censal en Hacienda, en la llevanza de la contabilidad y en la forma de cuantificar las rentas, pues en relación con ésta última diferencia, para el caso de los rendimientos de actividades económicas, deberá de designarse entre los métodos de estimación directa normal o directa simplificada, mientras que para el caso de los rendimientos del capital inmobiliario, deberá de realizarse por la diferencia entre ingresos y gastos.

Para el caso de que los arrendadores no fuesen sujetos pasivos del IS o del IRPF, habría que tener en cuenta la posibilidad de sujeción al IRNR, teniéndose en cuenta la posible existencia de Convenios de Doble Imposición entre España y el país de residencia de los arrendadores, que estableciesen la tributación a un ordenamiento u otro de los rendimientos generados.

Por último, habría que tener en cuenta la posibilidad de que el arrendador fuese sujeto pasivo del IP, y el hecho de que las viviendas quedarán gravadas por el IBI.

En relación con la tributación indirecta, el anfitrión se puede encontrar con tres escenarios distintos, así, para el caso de que el arrendamiento de vivienda no tuviera vinculados servicios complementarios propios de la industria hotelera, el mismo quedaría exento de IVA y gravado por el ITPAJD; para el caso de que el arrendamiento de vivienda tuviera vinculados servicios complementarios propios de la industria hotelera, el mismo quedaría gravado por el IVA, en su tipo reducido del 10%; y para el caso de que el anfitrión tuviera que pagar una comisión a AirBnB, la misma quedaría gravada por el IVA, en su tipo general del 21%.

Cuarta.- Respecto de la tributación del huésped.

En relación con el huésped, la esencia de la tributación directa, radicará en la posibilidad de deducción de los gastos soportados en concepto de arrendamiento, cuando el mismo tenga la consideración de empresario o profesional a los efectos del IRPF, IS e IRNR, y siempre y cuando que dicho gasto quede vinculado a su actividad económica. Del mismo modo, hay que tener en cuenta la obligación del mismo de abonar la “*tasa turística*”, en aquellos territorios en los que esté implantada, actualmente, Cataluña y Baleares.

Por su parte, y respecto de la tributación indirecta, los huéspedes podrán deducirse el IVA soportado siempre y cuando sean sujetos pasivos del mismo, y el arrendamiento esté vinculado a su actividad profesional, y para el caso de que no sean sujetos pasivos del IVA, la constitución de los arrendamientos quedará sujeta al ITPAJD; debiéndose de tener en cuenta que, por las dificultades de su gestión y recaudación por parte de las Comunidades Autónomas, resultaría interesante plantear un medio alternativo para fomentar la recaudación, más accesible para el contribuyente, tal y como un registro obligatorio de los arrendamientos, que permitiese a la Administración cotejar datos, el pago online del tributo a través de un formulario fácilmente accesible para los contribuyentes en la página web de la Agencia Tributaria etc.

9. RESEÑA BIBLIOGRÁFICA

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

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, COLLADO YURRITA, Miguel Ángel “*Manual de Derecho Tributario: Parte Especial*”, 3ª Edición, Editorial Atelier (2015).

ANTÓN ANTÓN, Álvaro, y BILBAO ESTRADA, Iñaki, “*El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad*”, Instituto de Estudios Fiscales Documento nº 26 (2016).

BOTSMAN, Rachel, y ROGERS, Roo, “*What’s Mine Is Yours: The Rise of Collaborative Consumption*”, Editorial Harper Collins (2010).

CAÑIGUERAL BAGÓ, Albert: *Vivir mejor con menos: Descubre las ventajas de la nueva economía colaborativa*. Editorial Conecta (2014).

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

CALLE COLLADO, Ángel y FERNÁNDEZ CASADEVENTE, José Luis “*Economías sociales y economías para los Bienes Comunes*”, Revista Otra Economía, volumen 9, nº 16 (2015).

CHICO DE LA CÁMARA, Pablo: “*La tributación de los actos ilícitos: aplicabilidad de las soluciones adoptadas en el Derecho italiano al caso español*”. Revista de Contabilidad y Tributación, nº 163 (1996).

DE LA ENCARNACIÓN VALCÁRCEL, Ana María, “*El alojamiento colaborativo: viviendas de uso turístico y plataformas virtuales*”. Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica, Nueva Época, nº 5 (enero-junio 2016).

ERNST & YOUNG, “*AirBnB. Guía general de tributación de rendimientos por alquiler de inmuebles, incluyendo preguntas frecuentes*”. Irlanda (2015).
<http://assets.airbnb.com/eyguidance/es.pdf>

ERNST & YOUNG ESPAÑA y NIELSEN Y TOURISM & LAW, Informe “Alojamientos turísticos en viviendas de alquiler: Impactos y retos asociados” <http://www.exceltur.org/wp-content/uploads/2015/06/Alojamiento-tur%C3%ADstico-en-viviendas-de-alquiler-Impactos-y-retos-asociados.-Informe-completo.-Exceltur.pdf>

GUILLÉN NAVARRO, Nicolás Alejandro y ÍÑIGUEZ BERROZPE, Tatiana “Acción pública y consumo colaborativo. Regulación del uso turístico de las viviendas en el contexto p2p”, Pasos: Revista de Turismo y Patrimonio Cultural, volumen 14, nº 3 (junio 2016). <http://www.redalyc.org/pdf/881/88145925013.pdf>

MERINO HERNÁNDEZ, José Luis, “El contrato de permuta”, Editorial Tecnos (1978)

MONTESINOS OLTRA, Salvador “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del Derecho Tributario”, Economía Industrial, nº 402 (2016).

PÉREZ ROYO, Fernando, “Curso de Derecho tributario: Parte especial”, 9ª Edición, Editorial Tecnos (2015).

RUIZ ALMENDRAL, Violeta, y ZORNOZA PÉREZ, Juan, “La aplicación de las normas tributarias”, Estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces-Barba, volumen 1 (2008).

Comité Económico y Social Europeo “El consumo colaborativo y participativo: un modelo de sostenibilidad para el siglo XXI” (enero 2014). <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52013IE2788>

Comisión Europea, “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: Mejorar el mercado único: más oportunidades para los ciudadanos y las empresas” (febrero 2016). <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52015IR2698>

Comisión Europea “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: Una Agenda Europea para la Economía Colaborativa” (diciembre 2016). http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv:OJ.C_.2017.075.01.0033.01.SPA

Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, “Foro Latinoamericano y del Caribe de competencia: Innovación disruptiva en América Latina y el Caribe: Retos en

la aplicación de la ley de competencia y oportunidades para la abogacía”, (marzo 2016).

[http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DAF/COMP/LACF\(2016\)9&docLanguage=Es](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DAF/COMP/LACF(2016)9&docLanguage=Es)

Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, “*Estudio sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa*” (marzo de 2016)

<https://docs.google.com/document/d/1n65MjUaTmRLuZCqTIIqyWvobVqreR-iAzzs1mhxy2y0/edit>

10. RESEÑA JURISPRUDENCIAL

STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 6 de marzo de 2014 (Recurso 2171-2012. Ponente: Manuel Martín Timón. RJ: 962-2014).

<http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&databasematc h=TS&reference=7001237&links=econom%C3%ADa%20de%20opci%C3%B3n%20fraude%20ley%20tributaria&optimize=20140325&publicinterface=true>

STSJ de Castilla y León, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 18 de julio de 2012 (Recurso 2267-2008. Ponente: Agustín Picón Palacio. Nº de resolución: 1382-2012. RJ: 4051-2012).

<http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&databasematc h=AN&reference=6471409&links=%221382%2F2012%22&optimize=20120822&publicinterface=true>

STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 2 de febrero de 2012 (Recurso 2318-2010. Ponente: Manuel Martín Timón. RJ: 658-2012).

<http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&databasematc h=TS&reference=6282608&links=local&optimize=20120225&publicinterface=true>

STS, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 28 de octubre de 2010 (Recurso 218-2006. Ponente: Juan Gonzalo Martínez Mico. RJ: 5950/2010).

<http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&databasematc>

[h=TS&reference=5790874&links=sociedades%20actividad%20empresarial&optimize=20101202&publicinterface=true](http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&database=matc&h=TS&reference=5790874&links=sociedades%20actividad%20empresarial&optimize=20101202&publicinterface=true)

STSJ del Principado de Asturias, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 17 de septiembre de 2010 (Recurso 1511-2008. Ponente: Luis Querol Carceller. Nº de resolución 1025-2010. RJ: 3726-2010).
<http://www.poderjudicial.es/search/contenidos.action?action=contentpdf&database=matc&h=AN&reference=5782425&links=%22LUIS%20QUEROL%20CARCELLER%22&optimize=20101118&publicinterface=true>

11. RESEÑA ADMINISTRATIVA

Consulta vinculante DGT (V0489-17), de 23 de febrero de 2017.
http://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V0489-17

Consulta vinculante DGT (V0829-16) de 2 de marzo de 2016.
http://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V0829-16

Consulta vinculante DGT (V4050-16) de 22 de septiembre de 2016.
http://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V4050-16

Consulta vinculante DGT (V1632-15), de 25 de mayo de 2015.
http://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V1632-15

Consulta vinculante DGT (V2448-15) de 3 de agosto de 2015.
http://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V2448-15

Consulta vinculante DGT (V3381-15) de 3 de noviembre de 2015.
http://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V3381-15

Consulta vinculante DGT (V3383-15) de 3 de noviembre de 2015.
http://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V3383-15

Consulta vinculante DGT (V3811-15) de 2 de diciembre de 2015.
http://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V3811-15

Consulta vinculante DGT (V2504-14) de 24 de septiembre de 2014.
http://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V2504-14

Consulta vinculante DGT (V3095-14) de 14 de noviembre de 2014.
http://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V3095-14

Consulta vinculante DGT (V3154-13) de 24 de octubre de 2013.
http://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V3154-13

Consulta vinculante DGT (V0626-10) de 31 de marzo de 2010.
http://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V0626-10

Consulta vinculante DGT (V1213-05) de 23 de noviembre de 2005.
http://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V1213-05

Resolución del TEAC de 5 de julio de 2016 (Reclamación 622-2016).

Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2015 (Reclamación 4454-2014).

Resolución del TEAC de 20 de diciembre de 2012 (Reclamación 1697-2011).

12. RESEÑA LEGAL

a. DERECHO NACIONAL

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

Ley 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado de alquiler de viviendas

Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.

Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.

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

Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

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

Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico.

Instrumento de Ratificación del Convenio entre el Reino de España e Irlanda para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia de impuestos sobre la renta y las ganancias de capital y su Protocolo anejo, hecho en Madrid el 10 de febrero de 1994.

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

Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

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

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

b. DERECHO AUTONÓMICO

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

Ley 2/2016 de 30 de marzo, del Impuesto sobre las Estancias Turísticas en las Illes Balears y de medidas de impulso del turismo sostenible.

Ley 13/2011, de 23 de diciembre, del Turismo de Andalucía.

Decreto 28/2016, de 2 de febrero, de las viviendas con fines turísticos.

Ley 3/1998, de 21 de mayo, de la Generalidad Valenciana, de Turismo de la Comunidad Valenciana.

Decreto 92/2009, de 3 de julio, del Consejo, por el que aprueba el reglamento regulador de las viviendas turísticas denominadas apartamentos, villas, chalés, bungalows y similares, y de las empresas gestoras, personas jurídicas o físicas, dedicadas a la cesión de su uso y disfrute, en el ámbito territorial de la Comunidad Valenciana.

Ley 1/1999, de 12 de marzo, de Ordenación del Turismo de la Comunidad de Madrid.

Decreto 79/2014, de 10 de julio, del Consejo de Gobierno, por el que se regulan los apartamentos turísticos y las viviendas de uso turístico de la Comunidad de Madrid.

c. DERECHO COMPARADO

Deregulation Act 2015.

LOI n° 2014-366 du 24 mars 2014 pour l'accès au logement et un urbanisme rénové.

Código de Turismo Francés.