



La tributación de las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas a través de plataformas virtuales

Luis Miguel Muleiro Parada

Jaime Aneiros Pereira

*Profesores de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Vigo*

Este trabajo ha sido seleccionado para su publicación por: don Alberto García Valera, doña Carolina del Campo Azpiazu, doña María Luisa González-Cuéllar Serrano, doña Clara Jiménez Jiménez, don Manuel Lucas Durán y don Jesús Sanmartín Mariñas.

Extracto

En la última década, el arrendamiento de corta duración de alojamientos a través de plataformas virtuales de economía colaborativa se ha convertido en una realidad que se ha desarrollado rápidamente alcanzando importantes cuotas de mercado a nivel internacional. Desde la aparición de tales plataformas, muchos propietarios transformaron alquileres de larga duración en alquileres vacacionales. Desde la perspectiva de la imposición directa, los beneficios procedentes de la actividad merecen un análisis diferenciado respecto al tratamiento tributario en nuestro ordenamiento tributario que alcanzan las rentas obtenidas por los prestadores materiales de los alojamientos y por las propias plataformas de economía colaborativa. En este ámbito se plantea además la adecuada aplicación de la normativa tributaria a partir de un control de la evasión fiscal fácil y eficaz. En el presente estudio, trataremos de poner de manifiesto tanto la tributación de las rentas de los arrendadores, de los subarrendadores y de las propias plataformas, como de resolver las principales cuestiones que se plantean o pueden plantear acerca de este particular. Finalmente, también se analizan algunas cuestiones relativas a la fiscalidad indirecta, en concreto al IVA aplicable en algunos arrendamientos.

Palabras clave: plataformas colaborativas; tributos directos; arrendamiento entre particulares; arrendamiento vacacional.

Fecha de entrada: 03-05-2018 / Fecha de aceptación: 10-07-2018 / Fecha de revisión: 10-12-2018

Cómo citar: Muleiro Parada, L. M. y Aneiros Pereira, J. (2019). La tributación de las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas a través de plataformas virtuales. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 430, 43-74.





Taxation of peer-to-peer accommodation rentals using collaborative platforms

Luis Miguel Muleiro Parada
Jaime Aneiros Pereira

Abstract

In the last ten years, the short-term lease of accommodation through virtual platforms of collaborative economy has become a reality that has developed rapidly and have reached a significant market. Many owners transformed long-term rentals into vacation rentals or short-term accommodation contracts, using collaborative platforms as Airbnb.

In a direct taxation perspective, this article analyzes, on one hand, the taxation of income obtained by the suppliers of the accommodations and, on the other hand, by the collaborative economy platforms themselves. Therefore, we try to highlights the main tax issues of the income obtained by the landlord and by the platform. We also have focused the adequate application of tax regulations, it mean, the tax evasion regulations. Finally, the VAT in short-term rental of accommodation is also attended in the study.

Keywords: collaborative platforms; direct taxes; peer-to-peer accommodation; short-term rentals.

Citation: Muleiro Parada, L. M. y Aneiros Pereira, J. (2019). La tributación de las rentas procedentes del arrendamiento de viviendas a través de plataformas virtuales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 430, 43-74.





Sumario

1. Introducción
 2. El gravamen de las rentas obtenidas por los prestadores materiales de los alojamientos
 - 2.1. La calificación de las rentas en el IRPF
 - 2.2. Rendimientos de capital inmobiliario
 - 2.2.1. Requisitos
 - 2.2.2. Determinación de la renta sujeta a gravamen
 - 2.2.3. La imputación de rentas inmobiliarias
 - 2.2.4. Especialidades forales vascas
 - 2.3. Rendimientos de actividades económicas
 - 2.3.1. Requisitos: el concepto de actividad económica en el IRPF
 - 2.3.2. Determinación de la renta sujeta a gravamen
 - 2.4. Rendimientos de capital mobiliario
 - 2.4.1. Los realquileres como renta de capital mobiliario
 - 2.4.2. Determinación de la renta sujeta a gravamen
 - 2.5. El gravamen de las rentas en el IS
 - 2.6. Arrendamiento e IVA
 3. El tratamiento tributario de las rentas obtenidas por las plataformas de economía colaborativa
 - 3.1. La estructura jurídica y tributación de las plataformas virtuales de economía colaborativa: especial referencia a Airbnb
 - 3.2. Perspectiva internacional de la tributación de los establecimientos permanentes virtuales
 4. Economía colaborativa y control tributario
 5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



1. Introducción

El *consumo colaborativo*, o economía colaborativa, integra una de las tendencias implícitamente significativas en el ámbito de la economía digital. Hace referencia al intercambio de bienes y servicios inter pares, no es un fenómeno de reciente creación, si bien los avances tecnológicos han reducido los costes de transacción, han incrementado el volumen de información disponible y ofrecen una mayor fiabilidad y seguridad. Estos últimos años han sido testigos del nacimiento de numerosas e innovadoras aplicaciones compartidas que utilizan distintos modelos de negocio y que se centran en un determinado servicio o producto como, por ejemplo, automóviles, habitaciones de alquiler, comida o ropa. Para la mayoría de los sujetos intervinientes en el consumo colaborativo esta no es la forma principal de ganarse la vida, sino un cauce para entablar relaciones con los demás, para servir a una causa que les inspira o simplemente para llegar a fin de mes. Dado que los ingresos adicionales que obtienen representan un beneficio neto y no precisan de un análisis cuantitativo de coste-beneficio, los proveedores *amateur* tienden a compartir sus recursos disponibles a un precio por debajo del que podría cobrar un profesional, rebajando así los precios generales, incluidos los aplicados por profesionales.

Los intercambios entre consumidores (*Consumer-to-Consumer* o C2C) son cada vez más frecuentes. Las empresas que operan en el comercio electrónico C2C actúan como intermediarios, ayudando a los consumidores a vender o alquilar sus activos (bienes inmuebles, automóviles o motocicletas, entre otros) publicando sus anuncios en páginas web y agilizando las transacciones. Estas empresas pueden cobrar o no al consumidor por el uso de sus servicios, dependiendo de su modelo de ingresos. Este tipo de comercio electrónico reviste múltiples formas, entre ellas: subastas alojadas en un portal que permite a los usuarios realizar ofertas por los artículos en venta; sistemas inter pares que permiten compartir archivos entre usuarios, y portales de anuncios clasificados, una modalidad en línea de mercado electrónico interactivo que permite la negociación entre compradores y vendedores.

Ha sido en los últimos tiempos cuando la economía colaborativa ha alcanzado gran repercusión en los mercados de servicios y bienes, afectando directa y especialmente a dos sectores: transporte y alojamiento turístico. La proliferación a nivel interno e internacional de la tendencia de alquilar por días o semanas la vivienda habitual para fines turísticos, favorecido por el desarrollo de las nuevas tecnologías, ha dado lugar a la creación de empresas que a través de sus páginas web ofertan este tipo de alojamientos para su contratación en línea de una manera sencilla y rápida.

En el ámbito del alojamiento de viviendas de uso turístico, vacacional u ocasional el nuevo paradigma exige de un marco jurídico acorde a la nueva realidad¹. En el arrendamiento de viviendas turísticas o vacacionales interviene, en bastantes ocasiones, una tercera persona, que puede ser un mero intermediario entre el usuario y el propietario, o también puede ser lo que se llama una empresa gestora, una empresa que se dedica a ceder a terceras personas la vivienda sin ser su propietario, todo ello y cada vez más frecuentemente a partir de una plataforma virtual. No en vano, se modificó la Ley de Arrendamientos Urbanos (LAU), a través de la Ley 4/2013, de 4 de junio, tomando en consideración el significativo aumento del uso del alojamiento privado para el turismo en los últimos años y que ello podría estar dando cobertura a situaciones de intrusismo o competencia desleal². La modificación realizada sobre la LAU establece que no constituye arrendamiento sometido a dicha ley la cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada a través de canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial (art. 5 e) LAU). Así, hay que estar principalmente a la normativa sectorial que sobre esta cuestión se establezca, donde han cobrado especial intensidad las normativas autonómicas y, en tiempos más recientes, ciertas iniciativas municipales.

En particular, las comunidades autónomas (CC. AA.) han asumido competencia exclusiva en materia de turismo partiendo de la posibilidad abierta en el artículo 148.1.18.^a de la Constitución española (CE), sobre promoción y ordenación del turismo en sus respectivos ámbitos territoriales y de la ausencia de reserva competencial específica en la materia a favor del Estado en el artículo 149.1 de la CE. El turismo es una competencia atribuida a las CC. AA., por lo que el alquiler de vivienda en plataformas turísticas (alquiler vacacional) no se regula por la LAU sino por la norma de cada comunidad³. En general, las CC. AA. establecen, para que el alquiler de la vivienda sea considerado como vacacional o con fines turísticos, una serie de requisitos: que se ofrezca el servicio de alojamiento de forma habitual y con fines turísticos por periodos inferiores a determinados intervalos de tiempo; que no se haga de forma gratuita sino mediante precio y que la vivienda esté situada en suelo residencial de la respectiva CC. AA. En buena parte de las normas, la ley autonómica presume la habitualidad cuando la vivienda se promociona o comercializa mediante: canales en los que se incluya la posibilidad de reserva de alojamiento, agencias de viajes o empresas mediadoras u organizadoras

¹ Conviene recordar la relevante STJUE de 20 de diciembre de 2017 sobre la empresa Uber (asunto C-434/15 –NCJ062856–).

² A nivel mundial, en numerosos países se ha regulado la nueva oferta turística sobre la base de la economía colaborativa, a pesar de que existen legislaciones muy favorables a estas plataformas virtuales (por ejemplo en Ámsterdam o Londres) frente a otras que establecen trabas a esta actividad en aras de la protección de los alquileres de larga duración (como París o Berlín).

³ Todas las comunidades han aprobado sus normativas propias, de manera que tras la reforma de la LAU estos contratos están sometidos a la legislación sectorial correspondiente, que es la autonómica, con la única excepción de Cantabria, que permite elegir al propietario sin gestionar su arrendamiento a través de la LAU o a través de la normativa sectorial.

de servicios turísticos. Es decir, presume que hay habitualidad cuando la vivienda se anuncia en páginas web que posibilitan la reserva como Airbnb, Homeaway, Wimdu. En estos casos, la Administración da por hecho que quien alquila la vivienda lo hace de manera habitual.

Por todo ello, y más allá del aspecto tributario, conviene destacar la confluencia regulatoria y de competencias que planea sobre las viviendas de uso turístico o vacacional⁴. En este sentido, durante los últimos tiempos la regulación en ciertas CC. AA., como Galicia, encontró un fuerte rechazo en la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, exigiendo acometer las modificaciones requeridas, al amparar restricciones injustificadas que elevan los costes de entrada en el mercado y desalientan a los operadores actuales con nuevos modelos de prestación de servicio, traducándose en un menor número de competidores y, en consecuencia, menos incentivos a que haya precios más eficientes y competitivos para los usuarios. A nivel local, en ayuntamientos como Madrid se han planteado exigir a compañías de alquiler de viviendas turísticas como Airbnb o Homeaway que fijen su sede fiscal en la ciudad para declarar allí los beneficios y establecer una regulación, en algunas de competencia autonómica, con límites referidos al máximo de noches que se pueden alquilar al año, garantizar que la vivienda turística sea residencia habitual del propietario o fijar una tasa turística por pernociación.

Como en la normativa civil y administrativa, en el ámbito tributario las implicaciones del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), el impuesto sobre sociedades (IS) o el impuesto sobre el valor añadido (IVA) para los alquileres de una vivienda de uso turístico o vacacional son diferentes al del alquiler residencial.

2. El gravamen de las rentas obtenidas por los prestadores materiales de los alojamientos

2.1. La calificación de las rentas en el IRPF

En la normativa reguladora de nuestro IRPF, las diferentes categorías de renta gravadas llevan a plantearse las posibilidades de calificación de los beneficios procedentes del arrendamiento de alojamientos a través de plataformas de economía colaborativa. Los rendimientos procedentes de alquileres de pisos en el IRPF pueden merecer la calificación de rendimientos de actividades económicas, si se obtienen en el marco de una actividad em-

⁴ Como no podía ser de otra manera, la preocupación por el particular excede del ámbito regional y se ha extendido a las instituciones europeas, donde la Comisión Europea presentó 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», de 10 de octubre de 2016 (<<http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/16881>>). Véase, asimismo, el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «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», de 10 de marzo de 2017. Disponible en: <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52016AE3545>>.

presarial a partir de los requisitos normativamente establecidos⁵. No obstante, las rentas obtenidas por la simple actividad de arrendamiento ocasional sin una mínima base organizativa se gravarán como rendimientos de capital inmobiliario⁶.

2.2. Rendimientos de capital inmobiliario

2.2.1. Requisitos

Los rendimientos de capital inmobiliario son los procedentes de la propiedad de todo tipo de inmuebles o derechos reales que recaigan sobre los mismos y que proceden del arrendamiento no considerado como actividad económica, o de la constitución o cesión de derechos sobre los mismos. Cuando existe una organización de medios empresariales contratando a una persona a tiempo completo para la gestión de la actividad, habrá que determinar su posible consideración como rendimientos de actividad económica⁷. Además, hay que subrayar la nota de la titularidad, puesto que si no concurre, las cantidades percibidas pueden tener otra consideración.

Al igual que en otras categorías de rendimientos, la evolución de la tributación de los rendimientos de capital inmobiliario ha sido importante⁸. Desde la LIRPF de 2006 hay que recordar que los rendimientos de capital inmobiliario se incluyen dentro de la parte general de la base imponible mientras que los rendimientos de capital mobiliario se integran en la renta del ahorro. Se trata de una cuestión que se ha considerado discutible en nuestra doctrina científica por cuanto la materialización del ahorro puede realizarse tanto en bienes muebles como en bienes inmuebles⁹.

⁵ Hay que destacar que en la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF) el legislador da un tratamiento preferente a los rendimientos de actividades económicas y únicamente cuando las rentas obtenidas no se pueden calificar como de dicha actividad tributarán como rendimientos del capital o del trabajo. *Vid.* Galán Ruiz y Rodríguez Ondarza (2009, p. 372).

⁶ Ya en la Consulta vinculante V0690/2005, de 25 de abril (NFC029810), la DGT destacó que: «En consecuencia, si no se realiza ninguna prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera, sino que tan solo se alquila la vivienda, y no se cumplen los requisitos del artículo 25.2 de la ley del impuesto, los rendimientos derivados del arrendamiento de la vivienda cabría calificarlos como rendimientos del capital inmobiliario. En caso contrario, su calificación sería la de rendimientos de actividades económicas, de acuerdo con el artículo 25.1 de la ley del impuesto».

⁷ La calificación como rendimientos de capital inmobiliario o rendimientos de actividades económicas no es una cuestión baladí, puesto que estos últimos tienen mayores posibilidades de deducción de gastos. *Vid.* Martín Queralt, Tejerizo López y Cayón Galiardo (2016, p. 118).

⁸ Hay que recordar que su régimen es uno de los puntos que la LIRPF vigente introdujo más modificaciones respecto al régimen anterior. *Ibidem*, pág. 117.

⁹ *Vid.* Galán Ruiz y Rodríguez Ondarza (2009, p. 373). En la reforma del IRPF operada en virtud de la Ley 26/2014, el informe de la Comisión de expertos consideró oportuno el sistema dual, justificado por la ne-

Así pues, en el caso de cesión de inmuebles a través de plataformas de economía colaborativa, las rentas obtenidas por los arrendadores deberán calificarse habitualmente como rendimientos de capital inmobiliario para las personas físicas. Este sería el supuesto más habitual y sencillo en el que una persona física propietaria de un piso lo alquila a través de una plataforma virtual.

2.2.2. Determinación de la renta sujeta a gravamen

Se consideran rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de inmuebles todos los que se deriven del arrendamiento de los citados bienes. El rendimiento neto está formado por las rentas íntegras computables menos los gastos deducibles. Este será el supuesto más típico de rendimientos que obtendrán los arrendadores que alquilan sus viviendas a través de plataformas o medios digitales donde se ponen en contacto individuos que ofrecen en alquiler sus primeras (segunda o ulteriores residencias), bien sea en su totalidad o por habitaciones.

La LIRPF y su reglamento de desarrollo determinan los gastos que son deducibles del rendimiento íntegro del capital inmobiliario que serán aquellos necesarios para su obtención¹⁰. En particular serían deducibles, por considerarse necesarios legalmente, los gastos de financiación, gastos de reparación y conservación del inmueble o gastos debidos a su mantenimiento por el uso normal del mismo (pintura, reparación-sustitución de elementos defectuosos, sustitución de instalaciones de calefacción, ascensor, puertas de seguridad u otros similares). No pueden deducirse las obras de ampliación y mejora, ya que constituyen un aumento del valor del inmueble. El importe total a deducir por estos gastos y los de financiación no pueden exceder conjuntamente, para cada inmueble, de la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos. Otros gastos que podrían deducirse serían: las primas abonadas por contratos de seguro de responsabilidad civil, incendio, robo u otros análogos, las cantidades destinadas a servicios o suministros: luz, agua o gas, los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales (como el IBI, tasa de basuras, alumbrado...), el importe que se destine a la amortización de la vivienda¹¹, las cantidades deven-

cesidad de atenuar el gravamen del ahorro a través de sus rendimientos, por su imposición previa, la doble imposición económica y la fácil movilidad de tales rendimientos. Un tratamiento favorable que se considera puede servir para impulsar, atraer ahorro y alcanzar una mejor eficiencia impositiva. *Vid. Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español* (2014, pp. 104-107). No obstante, se estimaba oportuno en orden a la neutralidad en el tratamiento de la tenencia de vivienda en propiedad frente al alquiler que los rendimientos del alquiler pasasen a tributar al tipo del ahorro (véanse las pp. 164 a 166 del Informe).

¹⁰ La enumeración legal de los gastos es ejemplificativa y abierta (Martín Queralt, Tejerizo López y Cayón Galiardo (2016, p. 118).

¹¹ Conviene recordar que el porcentaje máximo de amortización a aplicar es el 3% y se practicará sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir en el

gadas por terceros: administración, comunidad, vigilancia, portería o similares. Algo muy importante a tener en cuenta es que solo se pueden deducir los gastos correspondientes al periodo de tiempo en el que el inmueble ha estado arrendado. Cuando se alquila una parte de la vivienda, una o varias habitaciones, tan solo se computan los gastos en proporción al tiempo y espacio ocupado.

En relación con la cuantificación de la renta, se plantea la cuestión de si resultaría aplicable la reducción por arrendamiento de vivienda. Conforme a la doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT), no es posible¹². En este sentido, el órgano directivo ha indicado que: «... debe entenderse que se trata de un arrendamiento de un bien inmueble destinado a vivienda, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley de Arrendamientos Urbanos, cuando el arrendamiento recaiga sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario. En consecuencia, no resultará aplicable en el presente caso (vivienda turística vacacional) la reducción señalada, ya que su destino es el alojamiento turístico y no el de vivienda en el sentido indicado en el párrafo anterior». La imposible aplicación de la reducción del 60 % a los rendimientos netos positivos obtenidos es coherente porque el alquiler no se destina a la necesidad *permanente* de vivienda del inquilino¹³. Sin embargo, sí es posible aplicarla cuando el inmueble arrendado tiene una doble utilidad o un doble uso¹⁴.

Las instituciones europeas alertan de la necesidad de que las actividades de consumo colaborativo sean gravadas de la misma forma que las actividades de consumo convencio-

cómputo de ambos casos el coste o valor del suelo. Si este no se conoce, se calculará prorrateando el coste de adquisición satisfecho entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año. El coste de adquisición satisfecho incluye los gastos y tributos inherentes a la misma (notario, gestoría, registro, ITP, IVA, AJD, etc.) satisfechos por el adquirente. Tales gastos y tributos se prorratearán entre el precio del suelo y el de la construcción para determinar el respectivo coste de adquisición. Si no se dispone de esta información, se prorrateará entre los valores catastrales del suelo y de la construcción de cada año (véase la Consulta tributaria vinculante de la DGT de 21 de enero de 2015).

¹² La Administración tributaria se ha remitido con buen criterio al concepto de vivienda de la vigente LAU, por lo que se considera arrendamiento de vivienda el que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial es satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario, abarcando el mobiliario. *Vid.* Consulta 99/2005, de 8 de marzo (NFC029377) y Pérez Royo (2018, p. 163).

¹³ La Administración tributaria ha cuestionado la aplicación de esta reducción incluso cuando el arrendatario de la vivienda es una persona jurídica que cede el uso de la misma a alguno de sus empleados o directivos. No obstante, esta posición se ha modificado en los tiempos recientes. Pueden verse al respecto los trabajos de Sanz Clavijo (2016, pp. 125-132) y Piedra Porras (2016, p. 7). En la Consulta de la DGT V3709/2016, de 5 de septiembre (NFC061578), se reitera la exigencia de que el destino del alquiler sea el de satisfacer la necesidad permanente de vivienda de los arrendatarios, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, que se ve incumplida en los casos de arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada como, por, ejemplo, cuando se alquila una habitación de la propia vivienda a estudiantes extranjeros durante meses.

¹⁴ Véase la Consulta de la DGT V3461/2015, de 12 de noviembre (NFC056787).

nal comparables, evitando una desventaja competitiva entre ambas. No obstante, las políticas de los distintos Estados de la Unión Europea han variado sustancialmente; algunos optan por aplicar deducciones tributarias, otros establecen algún tipo de exención (más o menos limitada) y otros no admiten ciertos incentivos fiscales relacionados con las actividades de arrendamiento¹⁵. A tenor de lo analizado en este apartado, nuestra normativa estaría a medio camino entre las diferentes opciones, admitiendo la deducibilidad de gastos para la determinación del rendimiento aunque no ciertos beneficios tributarios únicamente vinculados al alquiler de la vivienda habitual.

2.2.3. La imputación de rentas inmobiliarias

Para los periodos de tiempo en que las viviendas vacacionales no estén arrendadas, entrará en juego la ficción legal, con pretendida finalidad extrafiscal¹⁶, de la imputación de rentas inmobiliarias¹⁷. En este sentido, los arrendadores deberán tributar conforme a lo previsto en el artículo 85 de la LIRPF (2 % o 1 % del valor catastral)¹⁸.

En este ámbito se plantea un posible problema acerca del control de las actividades e, incluso, de economía sumergida y, para ello, la imputación de rentas es relevante. La Administración tributaria puede y debe llevar a cabo un efectivo control en la aplicación de los tributos. En efecto, en los últimos tiempos Hacienda ha intensificado el control de los arrendamientos vinculados de alguna manera a internet cruzando los datos de que dispone por otros sujetos e identificando las cuentas desde las que la plataforma de alquiler vacacional paga a los propietarios que alquilan allí sus apartamentos o habitaciones.

¹⁵ Para un estudio más detenido de las diferentes iniciativas o medidas normativas en el seno de la Unión Europea, véase el documento de la Comisión Europea: «European agenda for the collaborative economy: supporting analysis», junio de 2016, p. 42. Disponible en: <<http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/16881>>.

¹⁶ La experiencia ha demostrado su limitada efectividad (Ferreiro Lapatza, Martín Fernández y Rodríguez Márquez, 2013, p. 91). Se grava una renta potencial por la «renuncia» del titular a obtener rendimientos procedentes de arrendamiento. *Vid.* Martín Queralt, Tejerizo López y Cayón Galiardo (2016, p. 258).

¹⁷ En el IRPF las imputaciones de renta son imputaciones de rendimientos (como es el caso, de rendimientos de capital inmobiliario) o ganancias patrimoniales por lo que el objeto del tributo, la renta gravada, se refiere a ambos. *Vid.* Martín Queralt, Tejerizo López y Cayón Galiardo (2016, p. 13).

¹⁸ No son pocas las voces en nuestra doctrina científica que han visto factible y deseable la supresión de estas imputaciones. Puede verse Ramos Prieto (2008a, p. 158 y ss o 2008b, p. 9-13). No obstante, hay que recordar que en el *Informe de la Comisión de Expertos para la reforma del sistema tributario español*, llegó a proponerse la extensión a la vivienda habitual de la imputación de rendimientos por uso o disfrute de sus propietarios con carácter temporal, existiendo un acertado voto particular del profesor Herrera Molina (véanse las pp. 426-233). Históricamente, la LIRPF de 1998, y su reglamento de desarrollo, eliminó de la tributación por la renta que presuntamente se derivaba de la misma y que debía ser incluida entre los rendimientos de capital inmobiliario con la anterior normativa. Para un estudio crítico más pormenorizado, puede verse la obra de Ruiz de Velasco Punín (2016).

2.2.4. Especialidades forales vascas

En los territorios forales del País Vasco, cuando una persona física arrienda una vivienda de su propiedad, el precio que cobra por el alquiler se considera rendimiento de capital inmobiliario a efectos del IRPF y, no obstante, constituye renta del ahorro¹⁹. Ahora bien, los rendimientos que se integran en la base imponible del ahorro son los procedentes de arrendamientos de viviendas cuyo destino primordial, y esta es la característica fundamental, es satisfacer necesidades permanentes de vivienda del inquilino (Armentia Basterra, 2016, p. 87). Además, en lo concerniente a la determinación del rendimiento, para el supuesto de rendimientos del capital inmobiliario procedentes de viviendas, se aplica una bonificación del 20 % sobre los rendimientos íntegros obtenidos por cada inmueble.

Asimismo, exclusivamente para los rendimientos derivados de los considerados como arrendamiento de vivienda, es deducible, exclusivamente, el importe de los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición, rehabilitación o mejora de los bienes, derechos o facultades de uso o disfrute de los que procedan los rendimientos, y demás gastos de financiación²⁰. Para supuestos de arrendamiento de habitaciones habría que considerar que se integran en base imponible del ahorro, siempre que el arrendador no preste servicios propios de actividad de hospedaje, ya que entonces los rendimientos se calificarán como procedentes de actividades económicas (Armentia Basterra, 2016, p. 88). En otros supuestos de arrendamiento de vivienda o partes de la misma los gastos deducibles vienen a coincidir con los que están previstos en la normativa estatal para los rendimientos de capital inmobiliario.

Para que las rentas de alquileres merezcan la calificación de rendimientos de actividades económicas es necesario que para la ordenación de la actividad se cuente, al menos, con una persona empleada con contrato laboral, a jornada completa y con dedicación exclusiva a esa actividad. Como especialidad frente al territorio común, no se computa como persona empleada el cónyuge, pareja de hecho, cuando se trate de parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley vasca 2/2003, de 7 de mayo, ascendiente, descendiente o colateral de segundo grado, ya tenga su origen en el parentesco, en la consanguinidad, en la afinidad, en la relación que resulte de la constitución de la pareja de hecho o en la adopción, del contribuyente, ni las personas que tengan la consideración de personas vinculadas.

A efectos de determinar la base imponible general, los rendimientos negativos de las actividades económicas únicamente se pueden compensar con rendimientos económicos positivos procedentes también de actividades económicas. Existe otra diferencia importante con respecto al territorio común y es que para la determinación del rendimiento neto de las actividades económicas se incluyen las ganancias o pérdidas patrimoniales derivadas de los elementos patrimoniales afectos a las mismas, que se cuantificarán conforme a lo previsto en la norma foral del IS.

¹⁹ Artículo 63 de las normas forales reguladoras del IRPF de Gipuzkoa, Álava y Bizkaia.

²⁰ La suma de la bonificación y del gasto deducible no podrá dar lugar, para cada inmueble, a rendimiento neto negativo.

2.3. Rendimientos de actividades económicas

2.3.1. Requisitos: el concepto de actividad económica en el IRPF

La LIRPF define los rendimientos de actividades económicas como aquellos que proceden del trabajo personal y del capital y que suponen la ordenación por cuenta propia de factores de producción y recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios²¹.

El tratamiento tributario de la actividad inmobiliaria ha sufrido una importante evolución normativa²². Desde 2015, tras la reforma operada en virtud de la Ley 26/2014, a partir del 1 de enero de 2015 se producen dos novedades legislativas relevantes. Por una parte, al eliminar el requisito de tener que contar con un local para gestionar la actividad²³. La exigencia del requisito no se adaptaba a la nueva era tecnológica globalizada en que se desarrollan las actividades económicas, y particularmente los arrendamientos, e implicaba calificar ciertos supuestos como actividad económica en que no existiese propiamente un «local» afecto a la actividad²⁴. No obstante, hay que destacar que la afectación de elementos patrimoniales del contribuyente al ejercicio de su actividad económica lleva consigo como primera consecuencia que los elementos patrimoniales de que se trate en ningún caso serán susceptibles de producir rendimientos de capital (Pérez Royo, 2018, p. 187)²⁵.

²¹ Martín Queralt, Tejerizo López y Cayón Galiardo (2016, p. 137). No obstante, no existe un concepto claro y unívoco de actividad empresarial o actividad profesional (*ibidem*, 141).

²² Con respecto a la anterior exigencia del local y su interpretación por parte de la DGT, puede verse: Dizy Menéndez, D. (2009, p. 495).

²³ Hay que recordar que una cierta particularidad y debate se plantea a partir de que en el IVA se consideran empresarios o profesionales los arrendadores de bienes, independientemente de que económicamente no lo sean, por lo que en este caso concreto de arrendamiento de bienes inmuebles que den lugar a rendimientos de capital inmobiliario se originarán unas operaciones sujetas al IVA sin constituir, a efectos del impuesto sobre la renta, rendimientos de actividades económicas.

²⁴ Las nuevas tecnologías han superado el requisito previo y la lógica que parecía exigir dotar a la persona contratada de los medios materiales necesarios para el correcto desarrollo de sus funciones, donde se le ofrezca como mínimo una oficina, incluso compartida, donde trabajar. Gil Maciá (2017, p. 67) considera que «la decisión ha sido acertada. Primero porque el requisito no era acorde a la realidad empresarial actual; ante la irrupción de las nuevas tecnologías era absurdo condicionar el carácter económico de la actividad de arrendamiento a la existencia de un local físico para gestionarla. Y, en segundo lugar, porque tampoco tenía sentido mantener un requisito legal que había quedado muy descafeinado desde hacía años, toda vez que la disposición de una simple habitación en un domicilio particular cumpliría dicho cometido».

²⁵ Pueden calificarse como bienes afectos aquellos que resultan idóneos para conseguir los fines de la actividad y se utilizan fundamentalmente en el desarrollo de actividades propias de la misma, siendo sus notas características: su idoneidad para conseguir los fines propuestos de la actividad y su destino primordial a la misma. Martín Queralt, Tejerizo López y Cayón Galiardo (2016, p. 137).

Por lo que se refiere a la persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, es necesario hacer diversas precisiones. La doctrina administrativa ha estimado, sin mayores observaciones, que el contrato debe calificarse como laboral por la normativa vigente. A partir del Estatuto de los Trabajadores, cuando los familiares no convivan con el empresario, no habrá obstáculos para contratarlos laboralmente, cumpliéndose con ello el requisito exigido por la norma tributaria (Gil Maciá, 2017, p. 69). El contrato del empleado debe ser a jornada completa, no considerando la DGT el supuesto de dos empleados a media jornada. Además se debe considerar la jornada a tiempo completo establecida en el convenio de aplicación o, en su defecto, la jornada ordinaria máxima legal. Se admite la reducción de la jornada, si la normativa laboral vigente lleva a cabo una igualación o equiparación entre el contrato con jornada reducida y el establecido a jornada completa. Asimismo, las bajas por maternidad no impiden el cumplimiento del requisito (Gil Maciá, 2017, pp. 75 y 76).

Además, es necesario que el empleado preste servicios relacionados con la gestión de la actividad de arrendamiento. En este sentido, en la medida en que no existe mayor precisión de la norma, el criterio amplio admitido por nuestros tribunales y doctrina administrativa debe considerarse oportuno. Así, por ejemplo, harían prueba en este ámbito: emitir recibos, gestionar cobros, pagar deudas, ordenar la limpieza y el mantenimiento de los inmuebles, llevar la contabilidad y atender reclamaciones. Teniendo en cuenta que la DGT ha reconocido la posibilidad de externalizar la gestión de los alquileres, cabría considerar relacionadas con la actividad de arrendamiento las que asume el ente encargado de dicha gestión, como por ejemplo: comunicación con el inquilino, seguimiento y gestión de reclamaciones, gestión de contratos relacionados con la sociedad o con el inmueble, gestión de cobros y pagos, búsqueda de nuevo arrendatario, negociación y firma del nuevo contrato, comunicación con entidades financieras, llevanza de contabilidad, presentación de impuestos, de libros contables y depósito de cuentas anuales. En todo caso, y con buen criterio a nuestro modo de ver, no se admite que se encuentren relacionadas con la gestión de la actividad de arrendamiento ciertas actividades particulares propias de los porteros, empleados de limpieza o conserjes de inmuebles como: recogida de basura y vigilancia del edificio, mantenimiento y vigilancia de las zonas comunes, limpieza de los inmuebles arrendados y mantenimiento, vigilancia, riego o cuidado de jardines (Gil Maciá, 2017, p. 78). Aunque no existe un criterio unánime en cuanto a la posibilidad de compaginar en una misma jornada laboral las tareas relacionadas con la gestión del arrendamiento junto con otras distintas, parece que debe admitirse. Ante la posible falta de acreditación parece aconsejable que en el contrato suscrito con el empleado se detalle expresamente su dedicación a tareas de gestión relacionadas con el alquiler inmobiliario (Gil Maciá, 2017, p. 78).

En todo caso, debe existir una infraestructura mínima, una organización de medios empresariales, para que la actividad de arrendamiento se pueda considerar actividad económica a efectos de IRPF²⁶. Se plantea para el supuesto de que no se disponga de persona

²⁶ Bengoechea Sala (2017, p. 67) expresa que la calificación fiscal de la actividad de «arrendamiento de bienes inmuebles» no siempre es sencilla, pero lo que, desde luego, no se recomienda es que, para obtener un ahorro fiscal, se creen falsas estructuras.

empleada, si resultaría posible acreditar que se realiza una actividad económica por cualquier medio de prueba admitido en Derecho. A nuestro modo de ver, si se sigue únicamente una dicción literal del precepto no resulta posible a pesar de que existen diferentes interpretaciones doctrinales y jurisprudenciales. En definitiva, y a pesar de que tampoco exista unanimidad al respecto en la jurisprudencia y doctrina administrativa, estamos en presencia de un requisito mínimo y necesario aunque no implica actividad económica²⁷.

Además, a juicio del órgano directivo, la finalidad del artículo 27 de la LIRPF es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter. Por tanto, si el alquiler de los apartamentos se limita a la mera puesta a disposición de los mismos de forma temporal, sin complementarse con la prestación de servicios propios de la industria hotelera, tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos, y siempre que no concurren las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la LIRPF, las rentas derivadas del arrendamiento tendrán la calificación de rendimientos del capital inmobiliario. En sentido contrario, hay que considerar que cuando se prestan servicios complementarios la actividad sería, a estos efectos, actividad económica. Eso sí, a condición de que exista una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa y que preste servicios relacionados con la gestión de la actividad de arrendamiento.

Una revisión del concepto legal establecido parece necesaria. En este sentido se ha llegado a sostener que la regulación legal presenta evidentes defectos de constitucionalidad, más todavía cuando tras la reforma de la LIRPF para el año 2015, se aligeraron los requisitos para la consideración de los arrendamientos de inmuebles como actividad económica, siendo fuente de discriminación acrecentada por la equiparación del concepto en el IS (De Miguel Marqués, 2016, p. 129)²⁸. A nuestro juicio, aun no siendo inconstitucional, sí podría mejorarse el concepto para tratar de que la norma tributaria se ajuste, sin rigidez y de mejor manera, a la realidad que debe regular.

2.3.2. Determinación de la renta sujeta a gravamen

Las rentas sujetas que obtienen los arrendadores se determinarán por estimación directa. Ello implica que con carácter general, para la determinación de la base imponible, se aplicará la normativa del IS con ciertas especialidades específicas tanto para el caso de

²⁷ Este es el criterio administrativo más reciente del TEAC y la DGT.

²⁸ El autor llega a proponer de *lege ferenda* un concepto que gire en torno a una presunción *iuris et de iure* tomando en consideración un número mínimo de inmuebles arrendados u ofrecidos en arrendamiento, un volumen mínimo de ingresos y valor catastral mínimo (*ibidem*, pp. 131 y 132).

la estimación directa normal, como simplificada. Hay que considerar que vinculada a su actividad podría haber servicios de hospedaje, que en nuestra regulación actual tienen la posibilidad de tributar por el régimen de estimación objetiva o «módulos». No obstante, la normativa reguladora del IRPF determina que en caso de que se desarrollen diferentes actividades todas ellas deben seguir el mismo régimen de determinación por lo que, puesto que para la actividad de arrendamiento de inmuebles no se ha habilitado la posibilidad de determinar el rendimiento por estimación objetiva²⁹, todas las actividades deberían seguir la determinación directa.

En este ámbito es importante que los contribuyentes diferencien nítidamente los bienes que forman parte de su actividad personal y los bienes de su actividad empresarial (elementos patrimoniales afectos) (Dizy Menéndez, 2009, p. 496). Más todavía, para el caso de arrendamientos sobre la base de plataformas virtuales donde es posible tanto el arrendamiento de viviendas completas o habitaciones/espacios individuales.

Desde el punto de vista de reducciones del rendimiento de la actividad de alquiler, conviene tener presente la posible aplicación, como para los rendimientos procedentes de cualquier actividad económica desarrollada por personas físicas a efectos del IRPF, de la reducción de rendimientos de actividades económicas, por rentas irregulares o por inicio de actividad (art. 32 LIRPF).

2.4. Rendimientos de capital mobiliario

2.4.1. Los realquileres como renta de capital mobiliario

Actualmente, arrendar una vivienda para después realquilarla a turistas es una práctica habitual en el sector de los pisos turísticos. A veces, las plataformas virtuales sirven para el desarrollo de estas actividades, aunque no siempre dentro de los cauces legales. En función de ello, podrían no existir –formalmente– tales subarrendos evitando de este modo la tributación, lo que también debería poner en sobre aviso al efectivo control por parte de la Administración tributaria.

En el supuesto de subarrendamientos, las cantidades percibidas por el subarrendador no se consideran rendimientos del capital inmobiliario, sino del capital mobiliario³⁰. Sin embar-

²⁹ La norma 3.ª de la del artículo 31.1 de la LIRPF establece que la estimación objetiva no podrá aplicarse por los contribuyentes cuando determinen el rendimiento neto de alguna actividad económica por el método de estimación directa.

³⁰ Con relación al artículo 25.4 de la LIRPF, hay que destacar con la profesora Pita Grandal (2009, p. 436) que se integran en él rendimientos de naturaleza muy heterogénea, que se integran en la renta general y tributan a la tarifa progresiva.

go, la participación del propietario en el precio del subarriendo sí tiene la consideración de rendimientos del capital inmobiliario, sin que proceda aplicar sobre el neto reducción alguna. El artículo 25.4 de la LIRPF indica que son rendimientos de capital mobiliario los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, a menos que no constituyan actividades económicas.

Desde el punto de vista de la imposición indirecta este tipo de operaciones tienen una significación particular, de manera que la DGT ha puntualizado que cuando se arriende la vivienda a un empresario, que a su vez alquilará la vivienda en nombre propio con terceros, el arrendamiento quedará sujeto al IVA y no será de aplicación, la exención contenida en el artículo 20.Uno.23.º de la LIVA siendo el tipo de gravamen el general del 21 %³¹. También están sujetos y no exentos en el IVA los arrendamientos de las viviendas tuteladas efectuados por entidades sin fines lucrativos a personas mayores dado que dicho arrendamiento (o subarrendamiento) no podría considerarse como un servicio de asistencia a la tercera edad a efectos del artículo 20.Uno.8.º de la LIVA, siempre que se presten servicios complementarios propios de la industria hostelera³².

2.4.2. Determinación de la renta sujeta a gravamen

El artículo 26.1 b) de la LIRPF establece expresamente que en el caso de rendimientos derivados de subarrendamientos se deducirán de los rendimientos íntegros todos los gastos necesarios para su obtención. Desde el punto de vista de los gastos deducibles, la única particularidad digna de reseña es que el subarrendador no puede deducirse, como gasto, el importe correspondiente al deterioro del bien inmueble (amortización calculada a razón de un 3 % anual sobre el valor del inmueble, excluido el valor del suelo). La razón es que dicha amortización solo puede ser de aplicación por quien ostente la condición de propietario del inmueble (arrendador)³³.

³¹ Consulta V0478/2017, de 23 de febrero (NFC064326). También en la Consulta V0109/2017, de 20 de enero (NFC063893) se destaca que los arrendamientos de edificaciones, que a su vez son objeto de una cesión posterior por parte de su arrendatario en el ejercicio de una actividad empresarial, dejan de estar exentos en el IVA para pasar a estar sujetos y no exentos, y ello con independencia de que la ulterior cesión de los mismos se realice en virtud de un nuevo contrato de arrendamiento, letra f') del precepto, o en virtud de otro título. Hay que recordar que la exención prevista en el artículo 20.Uno.23.º de la LIVA no comprende «[...] e) Los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. [...]». Sobre esto último, entre otras muchas, pueden verse las Consultas vinculantes V4801/2016, de 10 noviembre (NFC062720); V4766/2016, de 10 noviembre (NFC062719), y V4579/2016, de 26 octubre (NFC062667).

³² Véase la Consulta de la DGT V0081/2016, de 13 de enero (NFC057718).

³³ La DGT se ha manifestado expresamente en contra de la consideración como gasto de la amortización en el subarrendador, por ejemplo, en la Consulta vinculante V0781/2013, de 13 de marzo (NFC047182).

Por lo que se refiere a la posible aplicación de la reducción del rendimiento neto prevista en la normativa para el arrendamiento de viviendas, no podrá ser en modo alguno objeto de aplicación por parte del arrendatario-subarrendador, puesto que se trata de un beneficio tributario que, en su caso, solo resulta de aplicación a los rendimientos del capital inmobiliario y no de rendimientos del capital mobiliario.

2.5. El gravamen de las rentas en el IS

A pesar de que no será el supuesto más habitual, es perfectamente posible que el arrendador material del inmueble sea una persona jurídica, en lugar de una persona física, que lo pone a disposición indirectamente en el mercado a partir de una plataforma digital de economía colaborativa, por lo que tendrá que tributar en el IS por sus rentas. En efecto, las plataformas digitales más conocidas no establecen limitaciones al respecto³⁴. Una de las grandes novedades de la Ley del impuesto sobre sociedades (LIS) de 2014 fue, precisamente, incorporar en el artículo 5.1 el mismo criterio de la LIRPF respecto al carácter empresarial de los arrendamientos o alquileres inmobiliarios, exigiendo un trabajador a jornada completa para la gestión de la actividad como requisito mínimo aunque no suficiente. De esta manera se incorporó el mismo tratamiento para el arrendamiento de inmuebles en ambos tributos. En el supuesto de entidades que formen parte del mismo grupo de sociedades según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas, el concepto de actividad económica se determinará teniendo en cuenta a todas las que formen parte del mismo. Por ello hay que entender que será suficiente con que una de las sociedades del grupo disponga, a estos efectos, de una persona empleada para gestionar la actividad arrendaticia del grupo.

No obstante, durante los últimos tiempos, la DGT ha admitido la posibilidad de que las entidades dedicadas al arrendamiento de inmuebles puedan subcontratar la gestión de la actividad y, con ello, dar por cumplido el requisito de la persona empleada³⁵. Para ello ha exigido que se den ciertas condiciones: el patrimonio inmobiliario debe «ser relevante» o tratarse de «bienes inmuebles de cierta importancia»; la gestión debe externalizarse con «sociedades especializadas», «profesionales dedicados a la gestión de activos» o «terceros profesionalmente dedicados a la gestión de activos»; y la propia actividad desarrollada debe caracterizarse por su «dimensión», «volumen e importancia de sus ingresos» y «ele-

³⁴ No obstante, buena parte de los «anfitriones», como Airbnb, establecen en sus términos y condiciones que «si acepta o está conforme con estos términos en nombre de una empresa u otra persona jurídica, usted manifiesta y garantiza que está autorizado a obligar a dicha empresa o persona jurídica al cumplimiento de dichos términos y que, en dicho caso, "usted" y "su(s)" harán referencia y se aplicarán a dicha empresa o persona jurídica».

³⁵ Pueden verse recientemente las Consultas de 3 de enero de 2017 (V0013/2017 -NFC063740-) y de 17 de enero de 2017 (V0063/2017 -NFC063635-).

vado número de arrendatarios»³⁶. La Administración tributaria, conforme al preámbulo de la LIS, justifica la inclusión de una definición de actividad económica, hasta entonces referenciada al IRPF, ante la necesidad de que el IS contenga un concepto adaptado a la propia naturaleza de las personas jurídicas. A nuestro modo de ver, este criterio administrativo no está exento de posible crítica en los términos en que parece se está asentando y podría llevar entonces a hacer un matiz similar en aplicación de la normativa del IRPF.

2.6. Arrendamiento e IVA

El arrendamiento de un inmueble que realiza un sujeto, tras la mediación de la plataforma informática, puede considerarse sujeto al IVA pero lo que procede determinar es si está, además, exento o no del mismo. La sujeción del arrendamiento, y su calificación como prestación de servicios, parece clara a la luz de la normativa española. El artículo 5 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (LIVA) considera empresarios o profesionales, entre otros, a quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo y en particular a los arrendadores de bienes. Por su parte, el artículo 11 de la misma ley señala que a efectos del IVA se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que de acuerdo con la ley no tenga la consideración de entrega de bienes, en particular, en su apartado dos, se considerarán prestaciones de servicios: «[...] 2.º Los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles, con o sin opción de compra. 3.º Las cesiones de uso o disfrute de bienes. [...]».

Debe delimitarse, también, la diferente situación que puede provocarse si se producen dos arrendamientos. Uno entre la plataforma web y el propietario. Otro entre la plataforma y el arrendatario. En estos casos, parece que estaremos ante dos operaciones distintas y que no se podrían beneficiar de la exención finalista dedicada al arrendamiento. Ello procederá, entre otros casos, si se contrata el arrendamiento con agencias de viajes y operadores turísticos, en cuyo caso estará sujeto y no exento, tributando al tipo impositivo general del 21 %.

También debe tenerse en cuenta la situación de que un sujeto pasivo tiene la posibilidad de elegir, en orden a la aplicación de la Directiva de IVA, entre integrar o no en su empresa la parte de un bien que esté afectada a su uso privado³⁷. Ello puede dar lugar a situaciones en las que no existe voluntad de explotación de un bien ejerciendo una actividad económica.

³⁶ Como ha expresado Gil Maciá (2017, p. 94) «el componente subjetivo implícito en cada una de las referidas condiciones es enorme, y a buen seguro desencadenará múltiples controversias entre contribuyentes y Administración [...] lo razonable hubiera sido plasmar expresamente en la LIS la posibilidad de externalizar la gestión; y asimismo en la LIRPF, siempre que se pretendiera extender dicha posibilidad al ámbito del IP y del ISD. De lo contrario, auguramos muy poco recorrido a tan benévolo criterio administrativo».

³⁷ *Vid.*, en particular, las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 4 de octubre de 1995 –asunto Armbrecht– (C-291/92 –NFJ004362–), apartado 20, y de 8 de mayo de 2003 –asunto Seeling– (C-269/00 –NFJ013974–).

El artículo 20, apartado uno, número 23.º, de la LIVA establece que están exentas de este impuesto, entre otras, las siguientes operaciones: «los arrendamientos que tengan la consideración de servicios con arreglo a lo dispuesto en el artículo 11 de esta ley y la constitución y transmisión de derechos reales de goce y disfrute, que tengan por objeto los siguientes bienes: b) Los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas o a su posterior arrendamiento por entidades gestoras de programas públicos de apoyo a la vivienda o por sociedades acogidas al régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de viviendas establecido en el IS. La exención se extenderá a los garajes y anexos accesorios a las viviendas y los muebles, arrendados conjuntamente con aquellos» (Calvo Vérguez, 2018, pp. 475 y ss.; Álamo Cerrillo, 2017; Ruiz Garijo, 2016, pp. 41-48; García Calvente, 2005, pp. 211- 217).

La exención no comprenderá «los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos». Por lo tanto, el arrendamiento de un inmueble, conforme al artículo 20.Uno.23.º de la LIVA, cuando se destine para su uso exclusivo como vivienda, estará sujeto y exento del IVA, siempre y cuando no se trate de alguno de los supuestos excluidos de la exención establecida en este mismo artículo. En otro caso, el mencionado arrendamiento estará sujeto y no exento del IVA.

La doctrina del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), entre otras la Resolución de 15 de diciembre de 2004 (RG 391/2002 –NFJ019134–) o en las dos dictadas el 15 de diciembre de 2016 (RG 3856/2013 –NFJ064911– y 3857/2013 –NFJ064913–), en relación con la exención en el IVA, ha mantenido que no estamos ante una regulación de carácter objetivo, que atienda al bien que se arrienda para determinar la procedencia o no de la misma, sino que se trata de una exención de carácter finalista que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, siendo esta preceptiva cuando el destino efectivo del objeto del contrato de arrendamiento es el de vivienda, pero no en otro caso³⁸.

No se podrá beneficiar de la exención cuando el arrendador se obligue a prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera durante el tiempo de duración del arrendamiento como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. Por el contrario, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera el de limpieza y servicios de cambio de ropa del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario; el servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio o de la urbanización en que está situado –zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles–. Tampoco se considera servicio hotelero el de asistencia técnica y mantenimiento

³⁸ Este criterio es mantenido, también, por la DGT en contestación a Consultas de 22 de marzo de 2017 (V0731/2017 –NFC064918–) o en la de 17 de febrero de 2015 (V0600/2015 –NFC054176–) entre las más recientes. También en la de 4 de agosto de 2011 (V1928/2011 –NFC041982–).

para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos³⁹.

En definitiva, debe concretarse si las estipulaciones contractuales del arrendamiento evidencian que el contrato se pactó con la única finalidad de que el inmueble fuese objeto de uso por una persona física concreta.

De todos modos, debe tenerse en cuenta que el artículo 135.2 de la directiva también permite que los Estados establezcan exclusiones suplementarias a la exención para el arrendamiento de inmuebles para vivienda. En desarrollo de esta habilitación, algunos países han establecido normas específicas para este tipo de arrendamientos. Es el caso de Italia, donde se ha aprobado la llamada «web tax» para gravar a los grupos multinacionales que presten servicios en el país por un importe determinado o, sobre todo, con la «cedolare seca» que convierte a sujetos como Airbnb en sustitutos de impuesto que deben hacer frente a la declaración y pago del IVA⁴⁰.

3. El tratamiento tributario de las rentas obtenidas por las plataformas de economía colaborativa

3.1. La estructura jurídica y tributación de las plataformas virtuales de economía colaborativa: especial referencia a Airbnb

El hecho de que una plataforma de internet, esto es una empresa en funcionamiento, obtenga rentas derivadas del arrendamiento de un inmueble situado en España obliga a planearse la tributación de dicho beneficio empresarial. Tomaremos como punto de partida la estructura jurídica y operativa del grupo Airbnb. La sociedad matriz del grupo fue constituida en 2008 de acuerdo con el Derecho de los Estados Unidos de América y bajo la denominación Airbnb Inc⁴¹. La empresa se encuentra dimensionada a través de distintas sociedades

³⁹ Vid. contestación a la Consulta vinculante V0600/2015, de 17 de febrero (NFC054176), tanto en el caso del propietario que arrienda un inmueble directamente, como en el caso de que lo explote una sociedad, cuando el arrendador se obligue a prestar servicios complementarios propios de la industria hotelera durante el tiempo de duración del arrendamiento, los servicios de arrendamiento de vivienda estarán sujetos y no exentos del IVA.

⁴⁰ Decreto-Ley de 24 de abril de 2017, n. 50, Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo. (GU Serie Generale n. 95 del 24-04-2017 - Suppl. Ordinario n. 20), convertido con modificaciones en Ley de 21 de junio de 2017, n. 96 (in S.O. n. 31, G.U. 23/06/2017, n. 144).

⁴¹ <<https://sabi.bvdinfo.com>>.

filiales que forman un total de trece y que desarrollan diversos servicios. Así, el proveedor del sitio web es la filial Airbnb Ireland UC, mientras que de los servicios de pago se encarga Airbnb Payments UK Ltd, con sede en Reino Unido. En España, actúa Airbnb Marketing Services, SL, con sede en Barcelona. De acuerdo con los últimos datos disponibles, la filial española se dedica a servicios de publicidad y marketing encuadrables en el CNAE 7311 y clasificada en el epígrafe del IAE 8440 «servicios de publicidad, relaciones públicas y similares». Cuenta con algo más de una decena de trabajadores y ha tenido unos ingresos de explotación de 2.621.196 euros en 2015. El resultado del ejercicio fue de 107.925 euros.

La estructura operativa del grupo se basa en un medio digital a través del cual se pone en contacto a individuos que ofrecen en alquiler inmuebles residenciales. Las condiciones generales del contrato determinan que el vínculo jurídico se establece entre el propietario del inmueble y Airbnb Ireland UC, salvo que se resida en Estados Unidos –en cuyo caso se formalizará con Airbnb Inc.– o en China –Airbnb Internet (Beijing) Co. Ltd–. Por lo tanto, se trata de establecer una localización de las rentas obtenidas en dichos territorios. En el caso de operaciones realizadas en Europa, se pretende residenciar el beneficio empresarial, por las comisiones obtenidas, en Irlanda. En el caso de España, la sociedad Airbnb Marketing Services, SL tributará por los beneficios derivados de su actividad publicitaria y de marketing.

Esta estructura y división de funciones debe analizarse desde el punto de vista de una lícita planificación fiscal o, por el contrario, de una estructura simulada o abusiva. En el primer caso, la sociedad residente en España tributará por los beneficios derivados de su actividad promocional y deberán tenerse en cuenta todas las cuestiones relativas a las operaciones vinculadas realizadas con el resto de sociedades del grupo así como las posibles operaciones financieras efectuadas. En el segundo caso, puede plantearse desde la aplicación de una cláusula general antiabuso hasta la posibilidad de considerar residente en España a la sociedad irlandesa –cuestión bastante compleja– o la existencia de un establecimiento permanente en España, todo ello sin tener en cuenta la posible aplicación de las normas sobre revelación de esquemas de planificación fiscal. Quizás pensando en las posibles consecuencias tributarias en el IVA, se establece que esta actividad de plataforma no constituye una actividad de agencia inmobiliaria ni de seguros. En el caso de actividad inmobiliaria, debe recordarse que la regla de localización en el impuesto indirecto es la del lugar de situación del inmueble. Además, las condiciones generales –y ello sí que tiene relevancia para la fiscalidad directa– establecen que no se constituye ninguna relación de agente, empleado, socio o partícipe en un negocio conjunto.

Airbnb Payments, con sede en Reino Unido, cobrará las tarifas totales a cada huésped en el momento de la solicitud de reserva o tras la confirmación de la misma por parte del titular del inmueble y pagará el alojamiento, excluidas las tarifas e impuestos, a este en el momento indicado en los términos del acuerdo. Esta sociedad del grupo tributará, por el beneficio propio de su actividad de gestión de cobros, en el *Corporation Tax* de Reino Unido, aplicándose las previsiones relativas a las operaciones vinculadas –*transfer pricing*– y al endeudamiento financiero con las sociedades del grupo. Como contraprestación por el uso de la plataforma

y mercado *online*, Airbnb Ireland UC cobra unas tarifas, tanto al usuario del inmueble como al titular-cesionario del mismo. Al primero se le cobra una comisión que oscila entre el 6 y el 12 % del coste total del alquiler, mientras que –para el segundo– la comisión es del 3 %.

Para determinar la tributación de estas rentas, en el caso de que el pagador sea español, tenemos que acudir al Convenio para evitar la doble imposición entre España e Irlanda, cuyo artículo 7 establece que los beneficios de una empresa se someten a tributación en el Estado de residencia salvo que se actúe, en el otro Estado, a través de un establecimiento permanente. Por lo tanto, se aplica la regla normal de tributación en el país de residencia de la sociedad, con la excepción de que la actividad empresarial se desarrolle por un establecimiento permanente de la casa central. Así las cosas, y dada la compartimentalización de actividades en distintas sociedades, las comisiones pagadas por los usuarios de la plataforma tributarán de acuerdo con el *Corporation Tax* irlandés y al tipo del 12,5 %. Además, Airbnb Ireland UC podrá aplicar algunas de las medidas del impuesto sobre beneficios de aquel país, como el régimen de las «close companies», u otro tipo de medidas.

Asimismo, hay que tener en cuenta que se aplican las reglas de la directiva matriz-filial, lo cual supone que el reparto de dividendos desde España o desde las demás participadas estará libre de retención en el Estado de la fuente y sujeta en el país de residencia. En efecto, la Directiva 2011/96/UE establece que el Estado de la filial, o bien se abstendrá de sujetar a gravamen o bien autorizará la deducción del impuesto pagado. De este modo, el reparto de dividendos no está sujeto a impuesto y ha disfrutado, previamente, de uno de los tipos impositivos más bajos del entorno europeo. El mismo tratamiento tienen los *royalties*, según el artículo 12 del citado convenio.

Si continuamos el régimen de tributación, debemos plantearnos el tratamiento de los dividendos extranjeros en la legislación estadounidense donde podrían resultar beneficiarios de un régimen de participación exento o de una deducción del impuesto irlandés, con lo que se mejoraría la tributación global de las rentas del grupo. La tributación en Irlanda, y la derivada del reparto de beneficios a Estados Unidos, plantea la excepción de que exista un establecimiento permanente.

La cuestión de la plataforma informática suscita el interrogante de si puede considerarse como un elemento fijo y, por lo tanto, un establecimiento permanente. En general, se concluye que no se está en presencia de esta forma de personificación típica del Derecho Tributario (Falcón y Tella y Pulido Guerra, 2013, p. 308), ya que no se está ante un elemento que pueda entenderse que cumple dicho requisito de permanencia o, al menos, en los términos tradicionales del mismo. También existe establecimiento permanente si la sociedad actúa habitualmente en España a través de un agente autorizado para contratar en su nombre y por su cuenta. Como ha señalado el Tribunal Supremo, en la sentencia Roche (de 12 de enero de 2012, rec. núm. 1626/2008 –NFJ045817–), «la localización del riesgo empresarial resulta un factor relevante para medir el grado de independencia». Las condiciones del contrato sitúan el riesgo en los usuarios y no en el titular de la plataforma, de modo que no puede entenderse fácilmente que se cuenta con un establecimiento permanente.

3.2. Perspectiva internacional de la tributación de los establecimientos permanentes virtuales

El uso de las nuevas tecnologías en este, ya avanzado, siglo XXI está produciendo una revisión de los paradigmas tradicionales –también– en el Derecho Financiero y Tributario puesto que las nuevas realidades no siempre son subsumibles en las instituciones tradicionales de la disciplina. El avance de las tecnologías y de las formas de actuación de los particulares hacen posible realizar actividades económicas con un ámbito geográfico y personal mayor que cuando no existía internet o, aun cuando existiendo, no estaba al alcance de la mano de la mayoría de ciudadanos. En efecto, la posibilidad de que cualquier ciudadano de un país acceda a una plataforma de internet, que puede estar en un Estado distinto, para arrendar un inmueble situado en un tercer territorio no era imaginable hace una década.

La economía digital puede favorecer la erosión de las bases imponibles mediante el traslado de los beneficios a otras jurisdicciones distintas al Estado de la fuente y de la residencia. Quizás por ello, a nivel internacional, se ha planteado la importancia de prestar atención a estas cuestiones y, así, la acción 1 del proyecto BEPS –*Base Erosion and Profit Shifting*– se dedica a estudiar cómo abordar los desafíos de la economía digital, además de contener otras iniciativas sobre la revelación de esquemas de planificación fiscal. En el marco de las estrategias que contempla la acción 7 del mismo plan, se debe tratar de prevenir la exclusión fraudulenta del concepto de establecimiento permanente, valorando si ciertas actividades pueden considerarse auxiliares o no.

En el proyecto BEPS se contempló la alternativa de modificar las excepciones al estatus de establecimiento permanente, en tanto algunas actividades hasta ahora clasificadas como preparatorias o auxiliares en el contexto de los modelos de negocio convencionales se podrían haber convertido en las funciones esenciales de determinadas empresas. En los informes finales de 2015 se presentan las modificaciones de la definición de establecimiento permanente que se introducirán en el artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE (MCOUDE)⁴². Además de las modificaciones a los convenios fiscales propuestas en la acción 6 para impedir su utilización abusiva⁴³, los cambios propuestos tratan de restablecer, en diversas circunstancias, el

⁴² En consonancia con estos, en la Recomendación de la Comisión Europea de 28 de enero de 2016, sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales, se contempla que las excepciones específicas a la definición de establecimiento permanente aplicables a actividades de carácter preparatorio o auxiliar, además de ser vulnerables a los abusos a través de estrategias basadas en la fragmentación de las actividades, no son adecuadas para hacer frente a los modelos de negocio de la economía digital. De ahí que el informe proponga cambios en el artículo 5 de dicho modelo, para hacerlo más sólido frente a estructuras artificiales que pretendan evitar su aplicación. La recomendación invita a los Estados miembros a que, en los convenios fiscales celebrados entre sí o con terceros países, apliquen y utilicen las nuevas disposiciones propuestas.

⁴³ Hay que recordar que fruto del trabajo de la acción 6 del proyecto BEPS se va a incluir en el MCOUDE un nuevo precepto donde se ampara el Test de Propósito Principal (PPT) que va a actuar como cláusula

sometimiento a gravamen de las rentas de fuente extranjera que, de lo contrario, no tributarían o lo harían a tipos excesivamente bajos atendiendo a las disposiciones de los convenios.

En el informe final de la acción 7 se reconoce que cuando se introdujeron originariamente las excepciones a la definición de establecimiento permanente recogidas en el apartado 4 del artículo 5 del MCOCDE, se consideraba que, generalmente, las actividades objeto de dichas excepciones tenían un carácter preparatorio o auxiliar. No obstante, desde entonces se han producido cambios significativos e innovaciones en la forma de desarrollar una actividad empresarial. En función de las circunstancias, las actividades antes consideradas meramente preparatorias o auxiliares pueden haberse convertido, hoy por hoy, en actividades principales o funciones esenciales de determinadas empresas. Destaca asimismo la preocupación, ante el riesgo de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, vinculada al artículo 5.4 que se deriva también de lo que se conoce como «fragmentación de actividades». Dada la facilidad con que las empresas multinacionales pueden alterar sus estructuras para obtener ventajas fiscales, es importante aclarar que no es posible eludir las obligaciones inherentes a las rentas obtenidas mediante establecimiento permanente fragmentando un negocio en funcionamiento y cohesionado en varias operaciones pequeñas para alegar que cada una de ellas está vinculada a actividades con un carácter meramente preparatorio o auxiliar a las que resultan aplicables las excepciones previstas en el apartado 4 del artículo 5.

En la medida en que algunos Estados consideran que los problemas de erosión de bases imponibles y traslado de beneficios relacionados con el apartado mencionado aparecen fundamentalmente cuando hay una fragmentación de actividades entre partes estrechamente relacionadas, y que esos problemas serían abordados oportunamente por la inclusión de una regla antifragmentación, se posibilita que tales Estados puedan adoptar una versión diferente del apartado 4 del artículo 5, en tanto en cuanto incluyan la norma de antifragmentación. El problema era difícil de solventar dado que con las anteriores previsiones, únicamente encontrábamos el párrafo 27.1 de los comentarios en donde se había previsto la posible fragmentación a través de varios lugares pero no, así, la fragmentación realizada por empresas en uno o varios lugares existiendo conformidad con otras empresas vinculadas⁴⁴.

La primera modificación propuesta afecta esencialmente a los apartados e) y f) del artículo 5.4 del MCOCDE que pasan a indicar: e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad (eliminando el inciso

general antiabuso. Como un ejemplo de situación que se considera abusiva se añade una previsión específica para la situación de fragmentación de contratos y una cláusula antiabuso concreta y alternativa de aplicación más automática (Barreno *et al.*, 2016, p. 29).

⁴⁴ Contra este tipo de elusión fiscal nuestro país siempre ha sido especialmente beligerante, tanto mediante la doctrina de la DGT sobre el asentamiento operativo, como a través de la jurisprudencia de los tribunales («estructura empresarial sustancial») (Barreno *et al.*, 2016, p. 30; Mas Hernández, 2016, p. 196; Carmona Fernández, 2012, pp. 43, 44, 47-50 y 53).

que señalaba «de carácter auxiliar o preparatorio»); f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), eliminando el requisito adicional de la condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio, y añadiendo «a condición de que esa actividad o, en el caso del subapartado f), el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios, revista un carácter auxiliar o preparatorio».

La anterior redacción del artículo 5.4 del MCOODE no dejaba claro el requisito de que todas las actividades fuesen preparatorias o auxiliares. Las instancias internacionales han observado que las compañías fragmentan su operación amparándose en las diferentes excepciones del apartado 5.4⁴⁵. Por ello se modificó el precepto estableciendo que todas las actividades enunciadas están sujetas al posible examen de la condición de ser preparatorias o auxiliares. La disposición modificada trata de asegurar que las actividades básicas de un negocio no puedan beneficiarse de manera inapropiada de la excepción de las actividades preparatorias y auxiliares, un problema que es particularmente relevante en la economía digital (Saint-Amans y Russo, 2016, p. 238). En la misma línea se sustituyeron los párrafos 21 a 30 de los comentarios⁴⁶.

Para los Estados que consideran que los principales problemas derivan de la fragmentación de actividades se propuso un nuevo apartado 4.1 del artículo 5 indicando que el apartado 4 no se aplicará a un lugar fijo de negocios que una empresa utilice o mantenga si esa misma empresa u otra estrechamente relacionada lleva a cabo actividades empresariales en el mismo lugar o en otro del mismo Estado contratante, si se da alguno de los dos siguientes supuestos: a) Que ese lugar u otro constituya un establecimiento permanente de la empresa o de la empresa estrechamente relacionada; o b) Que la actividad global resultante de la combinación de las actividades llevadas a cabo por las dos empresas en el mismo lugar, o por la misma empresa o por empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, no revista carácter preparatorio o auxiliar, siempre que las actividades empresariales llevadas

⁴⁵ Este apartado planteaba la problemática de que varios países lo interpretaban entendiendo que la lista recogía casos de actividades generalmente preparatorias o auxiliares, entendiendo que eran «puertos seguros» que nunca darían lugar a un establecimiento permanente. En países como el nuestro, se entendía que la lista contenía una relación ejemplificativa que, aunque normalmente lo eran, no tenían por qué ser necesariamente preparatorios o auxiliares, debiendo examinar la posible excepción caso por caso. Con la nueva redacción del artículo queda clara la posibilidad de examinar si la actividad de almacenamiento no es preparatoria o auxiliar, sino que constituye una parte esencial del negocio de venta y distribución de la empresa. Por ejemplo, los supuestos de existencia de grandes almacenes con numeroso personal y que se limiten a entregar a los clientes las mercancías que se le habían vendido *online* (Barreno *et al.*, 2016, p. 29). De esta manera, desaparecen los puertos seguros que hasta ahora algunos países interpretaban que existían a partir del artículo 5.4 del MCOODE (Mas Hernández, 2016, p. 194).

⁴⁶ En este ámbito las novedades no son demasiado relevantes. Se destaca que se define por primera vez actividad principal, preparatoria y auxiliar (Mas Hernández, 2016, p. 195).

a cabo por las dos empresas en ese mismo lugar, o por la misma empresa o por empresas estrechamente relacionadas en los dos lugares, constituyen funciones complementarias que forman parte de la operación de un negocio cohesionado.

La OCDE publicó el 24 de noviembre de 2016, de conformidad con lo establecido en el informe final de la acción 15, la versión final de la Convención Multilateral para implementar medidas para evitar la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios («Instrumento Multilateral»), en los tratados bilaterales en materia tributaria⁴⁷. Las modificaciones propuestas por BEPS suponen un avance y aclaración en la interpretación de los conceptos de establecimiento permanente y actividades preparatorias o auxiliares. No obstante, consciente, y quizás provisionalmente, no se ha querido avanzar contemplando una previsión específica para el desarrollo de actividades desarrolladas digitalmente. En este ámbito, algunos autores como Vaquer Ferrer (2016) han insistido en que «recurrir a la interpretación de términos imprecisos como el de «funciones de carácter preparatorio o auxiliar» seguirían sin garantizar, desde mi punto de vista, una pronta solución. Ello requeriría seguramente mayores labores de interpretación que las propias de una disposición que contemplara de forma expresa las «actividades digitalmente desmaterializadas», en el alcance antes señalado, como modalidad de establecimiento permanente» (Vaquer Ferrer, 2016). El proyecto BEPS ha avanzado de forma considerable en la cuestión, sobre todo en lo que se refiere a la creación de conceptos tales como «presencia económica (virtual) significativa» y «actividades digitalmente desmaterializadas», debiendo servir de punto de partida para la revisión y adaptación del concepto de establecimiento permanente. Sin embargo, como indica Sánchez-Archidona Hidalgo (2016, p. 78): «El clamor a lo largo de los años de diversos sectores implicados en el asunto alertan sobre la inmediata y urgente necesidad de adaptar el concepto de establecimiento permanente a la nueva realidad socio-económica, aunque parece ser que de momento la OCDE no está por la labor a tenor del Informe final BEPS que rehúye la adopción del criterio de sujeción de rentas en base a una presencia digital significativa»⁴⁸.

Aun suponiendo un paso adelante, parece que en este ámbito las reformas propuestas pueden ser insuficientes para atajar las maniobras de los grandes grupos multinacionales quienes, aprovechando la globalidad de sus operaciones, o algunas nuevas realidades económicas que avanzan a un ritmo vertiginoso empujadas por el desarrollo de las nuevas tecnologías, podrían seguir generando fenómenos de no tributación o deslocalización de rentas. El camino por el que avanzar parece que no puede obviar la posibilidad de someter a tributación a aquellas sociedades que únicamente cuenten con una presencia virtual relevante en el

⁴⁷ Hay que recordar que el Instrumento Multilateral entró en vigor el 1 de julio de 2018, después de que Eslovenia fuera el quinto país en depositar el quinto instrumento de ratificación el 22 de marzo de 2018.

⁴⁸ La problemática vinculada a la economía digital no es fácil de solucionar y el principal obstáculo no es técnico, sino político. Se ven afectados intereses económicos de los países, atendiendo fundamentalmente a si son consumidores o exportadores, en términos netos, de bienes y servicios de la economía digital (Barreno, Ferreras, Mas, Musilek y Ranz (2015, p. 19).

Estado fuente⁴⁹. Además, el concepto ampliado en la esfera de operaciones virtuales puede enfrentarse a ciertos problemas al requerir obtención de información pormenorizada de las ventas de las empresas o grupos, especialmente con respecto al destino de las mismas y el medio a través del cual se han llevado a cabo, lo que exige cooperación con otros países⁵⁰.

4. Economía colaborativa y control tributario

El Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica 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 (RGIT), ha previsto una nueva obligación para las plataformas digitales que intermedian en el arrendamiento de viviendas con fines turísticos en nuestro país. Se trata de una obligación de información específica para las personas o entidades, en particular, las denominadas «plataformas colaborativas», que intermedien en la cesión del uso de viviendas con fines turísticos.

La regulación de este real decreto obliga a las plataformas que intermedian en el alquiler de viviendas turísticas, a partir del mes de julio de 2018, a proporcionar a la Agencia Tributaria información sobre sus usuarios, tanto quienes ofrecen una vivienda como quienes la alquilan, bajo la premisa de evitar el fraude fiscal. Se refiere a datos personales –nombre, apellidos, documento de identidad–, referencias catastrales de los inmuebles, e incluso de-

⁴⁹ En el ámbito comunitario, la Comisión europea ha propuesto dos directivas que plantean un gravamen provisional sobre servicios digitales prestados por grandes empresas y, a más largo plazo, la reformulación del concepto de establecimiento permanente y la posible sujeción a gravamen de las rentas en el impuesto sobre sociedades con base en la presencia digital significativa. En nuestro país, el 23 de octubre de 2018 se publicó en la página web del Ministerio de Hacienda el anteproyecto de Ley del impuesto sobre determinados servicios digitales (ISD), para el trámite de audiencia e información pública.

⁵⁰ Se ha puesto de manifiesto que el concepto ampliado podría resultar ineficaz en relación con la entrega de bienes o la prestación de servicios en Estados pequeños o en zonas fronterizas, que puedan ser abastecidas sin necesidad de contar con ningún tipo de infraestructura en el Estado fuente. Este autor propuso una modificación del artículo 5 del MCOCDE y la introducción en el MCDI del principio de «fuerza de atracción». Este consistiría en otorgar al Estado fuente la potestad para gravar a una sociedad extranjera, por todas las rentas que hubiera obtenido en el mismo, estuvieren o no directamente vinculadas al establecimiento permanente con el que la compañía contara. A fin de implementar este principio se requeriría una profunda modificación del artículo 7 del MCDI de la OCDE. La principal dificultad a que se enfrentaría la propuesta sería la tradicional oposición de la OCDE al principio de «fuerza de atracción» y la negativa a conceder al Estado fuente la posibilidad de gravar cualquier renta no vinculada a un establecimiento permanente situado en su territorio. En caso de no adoptarse este principio, podrían darse situaciones poco razonables, como la de compañías que operaran, simultáneamente, por medio de un establecimiento permanente tradicional y por medio de las TIC, por ejemplo, a través de la venta de bienes digitalizados, debiendo tributar en el Estado fuente, únicamente, por los beneficios obtenidos por el establecimiento permanente (Hellerstein, 2014, pp. 348 y 349). En comentario a las dificultades de su propuesta, *vid.* Rodríguez Fernández (2015, pp. 33 y 34).

talles sobre la duración de las estancias, el importe de cada alquiler o la naturaleza del intercambio cuando no exista contraprestación económica.

Quedan excluidos de este concepto el arrendamiento o subarrendamiento de viviendas tal y como se definen en la LAU, y los alojamientos turísticos regulados por su normativa específica como establecimientos hoteleros, alojamientos en el medio rural, albergues y campamentos de turismo, entre otros. Asimismo, queda excluido el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles.

El nuevo artículo 54 ter del RGIT establece la obligación periódica de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos, desarrollando los datos que integran el contenido de la misma. Hoy por hoy, el modelo 179 desarrolla la declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos, así como la forma, plazo y lugar de presentación del mismo⁵¹. Se establece como modo de presentación la remisión de la información mediante el envío de los correspondientes mensajes informáticos, en términos similares a los establecidos en los modelos 289 (CRS) y 290 (FATCA) y siguiendo el mecanismo normativo establecido en la Orden HFP/417/2017, de 12 de mayo, por la que se regulan las especificaciones normativas y técnicas que desarrollan la llevanza de los libros registro del IVA a través de la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria establecida en el artículo 62.6 del RIVA. La orden resulta de aplicación para la presentación del modelo 179, en relación con las cesiones de vivienda con fines turísticos posteriores a 1 de enero de 2018 y cuya intermediación se haya producido a partir de esta fecha. En relación con las cesiones de uso de viviendas con fines turísticos realizadas durante 2018, su plazo de presentación es excepcionalmente el comprendido entre el 1 y el 31 de enero de 2019. Para los siguientes ejercicios, su presentación tendrá una periodicidad trimestral debiendo presentarse durante el mes natural siguiente a la finalización de cada trimestre natural⁵².

⁵¹ Orden HFP/544/2018, de 24 de mayo, por la que se aprueba el modelo 179, «Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOE de 30 de mayo de 2018).

⁵² Con independencia de ello, el TS admitió a trámite el recurso presentado por la Asociación de la Economía Digital contra el real decreto que impone a las plataformas de alquiler de viviendas de uso turístico la obligación de enviar a la Agencia Tributaria la información relativa a los propietarios y los clientes. Habrá que esperar a conocer el pronunciamiento del TS, dado que se le ha puesto de manifiesto que tales exigencias informativas podrían ser contrarias a la normativa comunitaria y estatal y a los principios del mercado interior y de unidad de mercado, imponiendo graves obstáculos a la libre prestación de servicios por parte de las plataformas digitales. En este ámbito, diversas asociaciones de empresas de economía colaborativa han advertido de una cierta ambigüedad de la norma, que no especifica claramente a qué se refiere cuando habla de «plataformas colaborativas que intermedien en el arrendamiento o cesión de uso de viviendas con fines turísticos». Como otros puntos débiles a considerar se cita que estas obligaciones pueden ser contrarias a la normativa que es de aplicación a las plataformas digitales de alojamientos turísticos como prestadores de servicios de la sociedad de la información, a la normativa en materia de protección de datos de carácter personal y al principio de relevancia tributaria de dicha información.

5. Conclusiones

Actualmente, la actividad de arrendamiento de viviendas vacacionales, especialmente a través de plataformas virtuales, se ha convertido en una realidad en continuo proceso de expansión que merece toda la atención e incluso una regulación mínima. En nuestro país la ordenación del particular por parte de las CC. AA. motiva a veces divergencias importantes, incluso ciertas orientaciones que se apartan bastante de las establecidas en otras ciudades o regiones del mundo con una mayor rigidez o flexibilidad, según los casos. Una vez más, el *soft law* de la Unión Europea parece estar llamado a desempeñar una función relevante en la materia. Desde la perspectiva tributaria, el legislador debe alcanzar un adecuado tratamiento de estos alquileres en la imposición directa e indirecta e incluso una posible mejora de su normativa que tome en consideración el posible desarrollo de la actividad a través de plataformas virtuales.

La tributación de las rentas que obtienen los arrendadores materiales de sus viviendas a través de plataformas de economía colaborativa exige un especial análisis de las circunstancias que determinarán la calificación de los beneficios obtenidos por los arrendadores-personas físicas como rendimientos de capital inmobiliario, rendimientos de actividades económicas o rendimientos de capital mobiliario. Ello es fundamental dado que las normas para la determinación de la base imponible son distintas según el caso. Pese a que todos estos rendimientos se integran en la base imponible general y quedan sujetos a una tarifa progresiva, hay ciertos aspectos sobre los que el legislador tributario podría reflexionar.

En primer lugar, como ocurre en los territorios forales del País Vasco, la integración de los rendimientos de capital inmobiliario de vivienda como renta del ahorro persiste como una opción a considerar, si se atiende más fielmente a la naturaleza de las rentas. En segundo lugar, en los rendimientos de actividades económicas la rigidez de un mínimo requisito de personal empleado puede impedir la calificación como rendimientos de actividades económicas para supuestos en los que sí hay una mínima estructura organizativa, incluso con o desde un relevante apoyo tecnológico. En este punto tampoco las normativas vascas parecen un modelo a seguir al excluir *per se* a familiares y personas vinculadas. De cualquier manera, no es el caso típico del alquiler realizado propiamente a través de plataformas virtuales de economía colaborativa donde las propias entidades gestoras son las que organizan la actividad.

Quizás el alcance de una adecuada tributación en el IRPF y encaje en la categoría correspondiente requiera de un análisis particular de las circunstancias en que se desarrolla la actividad económica. En este sentido, el legislador podría optar, igual que lo hizo en 2006 para la compraventa de inmuebles, y así rige para la totalidad de las actividades económicas, por dejar al examen del caso concreto la determinación de la ordenación por cuenta propia de los medios de producción. Otra opción pasaría por revisar el concepto a partir de una combinación de presunciones, sin embargo tampoco lo vemos como la mejor opción debido a que, en ese caso y pese a una posible mayor seguridad jurídica, sería más rígido todavía.

La determinación de los rendimientos en el IRPF otorga a los beneficios procedentes de alquileres de viviendas de uso vacacional un tratamiento tributario aventajado, aunque no sustancialmente diferente al de cualquier otro arrendamiento, con la posible aplicación de diferentes gastos deducibles o reducciones en función de la categoría de rendimiento. Si detrás de ciertos beneficios como la reducción por alquiler de vivienda habitual existe una cierta pretensión del legislador de evitar que algunos inmuebles estén desocupados o se quiere conseguir una activación del mercado inmobiliario, quizás para el alquiler vacacional se pudiese pensar en otro beneficio tributario de alcance más reducido. No obstante, parece justificado que el alquiler de vivienda habitual alcance un tratamiento tributario más favorable. Alguna previsión específica referida a los alquileres vacacionales u ocasionales, también sobre la base de plataformas digitales y dada la importancia que el fenómeno ha alcanzado, podría dotar a la norma de una mayor seguridad jurídica, sin necesidad de esperar la interpretación por parte de la Administración tributaria. Al igual que importantes aspectos del turismo y dado que la situación de las regiones y ciudades es diferente, posiblemente una solución unánime sería demasiado tajante y es un aspecto que podría quedar en manos de las CC. AA. Más allá de todo ello, la Administración está llamada a un efectivo control tributario disponiendo de las propias nuevas tecnologías, sobre las que se asientan los nuevos desarrollos de «negocio» en el sector alojamiento, como su posible gran aliado.

Por lo que se refiere a la tributación en el IS de las rentas obtenidas, son necesarias varias precisiones. En primer lugar, es perfectamente posible que el arrendador material del inmueble sea una persona jurídica, en lugar de una persona física, quien lo pone a disposición indirectamente en el mercado a partir de una plataforma digital de economía colaborativa, por lo que tendrá que tributar en el IS por sus rentas. La Administración tributaria ha admitido la posibilidad de que las entidades dedicadas al arrendamiento de inmuebles puedan subcontratar la gestión de la actividad y, con ello, dar por cumplido el requisito de la persona empleada. A nuestro modo de ver este criterio administrativo no está exento de posible crítica en los términos en que parece se está asentando y podría llevar a hacer un matiz similar en aplicación de la normativa del IRPF. Desde la perspectiva internacional, impera una habilitación para alcanzar grandes beneficios tributarios, dándose una cierta injusticia tributaria. Aun reconociendo los avances alcanzados tras el Proyecto BEPS con la ampliación del concepto de establecimiento permanente y las especificaciones relativas a las actividades preparatorias o auxiliares, todavía hay un largo camino por recorrer para el adecuado tratamiento tributario de las actividades predominantemente electrónicas y las rentas empresariales obtenidas sobre la base del ciberespacio.

Todas estas cuestiones ponen de manifiesto la importancia de la planificación fiscal internacional en el ámbito de las empresas multinacionales o de los grupos de empresas internacionales pero, también, las consecuencias de baja recaudación para los países en los que se encuentran algunas operaciones auxiliares o complementarias de la que más rentabilidad posee, en este caso la comisión de puesta en contacto a través de la plataforma. La aprobación de la propuesta de Directiva sobre Base Imponible Común Consolidada podría paliar estas consecuencias de pérdida de recaudación estatal. Piénsese, por ejemplo, que

actualmente es irrelevante el lugar en el que se encuentran los inmuebles arrendados respecto al lugar donde tributan las comisiones derivadas de esta intercomunicación de personas para localizar un inmueble que satisfaga sus necesidades. Y ello porque la fórmula de reparto abarcaría tres factores de ponderación: mano de obra, activos y ventas por destino. De este modo, se lograría la distribución de beneficios imponible entre los Estados miembros admisibles. El avance a partir de nuevas obligaciones de información proporcionadas no excluye la necesaria mejora de la normativa tributaria que pondere un adecuado tratamiento de las rentas obtenidas y su efectivo control.

Referencias bibliográficas

- Álamo Cerrillo, R. (2017). Fiscalidad de los apartamentos turísticos. *Quincena Fiscal*, 12.
- Armentia Basterra, J. (2016). Tratamiento fiscal de los arrendamientos urbanos. *Zergak-Gaceta tributaria del País Vasco*, 51, 83-102.
- Barreno, M., Blasco, A. M.^a, Ferraz, G., Ferreras, J., Mas, J., Musilek, A., Parejo, B., Ranz, A. y Reol, T. (2016). El proyecto BEPS de la OCDE/G20. *Crónica Tributaria*, 158, 7-53.
- Barreno, M., Ferreras, J., Mas, J., Musilek, A. y Ranz, A. (2015). El proyecto BEPS de la OCDE/G20: Resultados de 2014. *Crónica Tributaria*, 155, 7-43.
- Bengochea Sala, J. M. (2017). Arrendamiento de bienes inmuebles (persona física): diferencias sustanciales en el tratamiento fiscal según se califique como actividad económica o como rendimientos de capital inmobiliario. *Actum Fiscal*, 120, 55-67.
- Calvo Vérguez, J. (2018). Impuesto sobre el Valor Añadido (I). Operaciones interiores. En I. Merino Jara (Dir.). *Derecho Tributario. Parte Especial*. (7.^a ed.). Madrid: Tecnos.
- Carmona Fernández, N. (2012). La noción de establecimiento permanente en los tribunales: Las estructuras operativas mediante filiales comisionistas. *Crónica Tributaria*, 145, 39-57.
- Dizy Menéndez, D. (2009). Rendimientos de actividades económicas en estimación directa. En T. Cordón Ezquerro y J. L. Rodríguez Ondarza (Dir.), *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Pamplona: Aranzadi.
- Falcón y Tella, R. y Pulido Guerra, E. (2013). *Derecho fiscal internacional*. (2.^a ed.). Madrid: Marcial Pons.
- Ferreiro Lapatza, J. J., Martín Fernández, J. y Rodríguez Márquez, J. (2013). *Curso de Derecho Tributario*. (8.^a ed.). Madrid-Barcelona-Buenos Aires: Marcial Pons.
- Galán Ruiz, J. y Rodríguez Ondarza, J. A. (2009). Los rendimientos de capital inmobiliario en la Ley 35/2006 del IRPF y su jurisprudencia. En T. Cordón Ezquerro y J. L. Rodríguez Ondarza (Dir.), *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Pamplona: Aranzadi.
- García Calvente, Y. (2005). Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los Apartamentos Turísticos. *Jurisprudencia Tributaria*, Tomo III, 211- 217.
- Gil Maciá, L. (2017). El arrendamiento de inmuebles como actividad económica en

- el contexto actual. Especial referencia a los últimos criterios de la DGT. *Quincena Fiscal*, 6, 65-96.
- Hellerstein, W. (2014). Jurisdiction to Tax in the Digital Economy: Permanent and Other Establishments. *Bulletin for International Taxation*, 6/7(68), 346-351.
- Martín Queralt, J., Tejerizo López, J. M. y Cayón Galiardo, A. (2016). *Manual de Derecho Tributario. Parte Especial*. (13.ª ed.). Cizur Menor: Aranzadi.
- Mas Hernández, J. (2016). Acotado el abuso del EP: medidas adoptadas en el marco de BEPS. *Crónica Tributaria*, 158, 189-207.
- Miguel Marqués, J. L. de. (2016). La consideración del arrendamiento de inmuebles como actividad económica en la imposición directa. Análisis técnico y de constitucionalidad. *RCyT. CEF*, 397, 93-132.
- Pérez Royo, F. (Dir.) (2018). *Curso de Derecho Tributario. Parte especial*. (12.ª ed.). Madrid: Tecnos.
- Piedra Porras, S. (2016). Cambio de criterio favorable en los rendimientos de capital inmobiliario. *Actualidad jurídica Aranzadi*, 924, 7.
- Pita Grandal, A. M. (2009). Rendimientos derivados de la participación en fondos propios y cesión a terceros de capitales propios. Otros rendimientos de capital mobiliario. En T. Cordón Ezquerro y J. L. Rodríguez Ondarza (Dir.). *El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. Civitas.
- Ramos Prieto, J. (2008a). *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*. Madrid: CEF.
- Ramos Prieto, J. (2008b). ¿Es factible la desaparición de la imputación de rentas inmobiliarias del ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas? El aleccionador ejemplo de las Haciendas Forales. *Jurisprudencia tributaria*, 19, 9-13.
- Rodríguez Fernández, T. (2015). La imposición directa sobre el comercio electrónico: El límite de los conceptos fiscales tradicionales. *Indret-Revista para el Análisis del Derecho*, 2, 1-100.
- Ruiz de Velasco Punín, C. (2016). *La imputación de rentas inmobiliarias en el IRPF*. Pamplona: Aranzadi.
- Ruiz Garijo, M. (2016). El régimen de exención del arrendamiento de bienes inmuebles en la Sexta Directiva. Un paso más del TJCE. *Quincena Fiscal*, 2, 41-48.
- Saint-Amans, P. y Russo, R. (2016). The BEPS package: Promise kept. *Bulletin for international taxation*, 4, 236-241.
- Sánchez-Archidona Hidalgo, G. (2016). La influencia de la economía digital en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-BEPS. *Quincena Fiscal*, 13, 59-90.
- Sanz Clavijo, R. (2016). Puede aplicarse la reducción del artículo 23.2 de la LIRPF en los arrendamientos de inmuebles destinados a vivienda concertados con personas jurídicas (Análisis de la RTEAC de 8 de septiembre de 2016). *RCyT. CEF*, 404, 125-132.
- Vaquer Ferrer, F. A. (2016). Establecimiento permanente y economía digital: Especial referencia a las empresas intermediadoras en el ámbito del turismo colaborativo. *Bitácora Millennium DIPr-Derecho Internacional Privado*, 3. Recuperado de <<http://www.millenniumdipr.com/ba-42-establecimiento-permanente-y-economia-digital-especial-referencia-a-las-empresas-intermediadoras-en-el-ambito-del-turismo-colaborativo>>.