



La tributación del alojamiento colaborativo: El intercambio temporal de viviendas con fines turísticos como su supuesto más conflictivo

Yohan Andrés Campos Martínez

*Doctor en Tributación Internacional y Europea
Profesor asociado de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad de Castilla-La Mancha*

YohanAndres.Campos@uclm.es | <https://orcid.org/0000-0002-1676-4924>

Extracto

El sistema tributario poco tardó en darse cuenta de que tras la cortina del denominado alojamiento colaborativo y en especial dentro del fenómeno identificado como alojamiento turístico «extrahotelero» se escondían una serie de actividades que estaban sujetas al cumplimiento de obligaciones tributarias y, debido a ello, se apresuró a advertir a los contribuyentes sobre su acatamiento. No obstante, hay un supuesto que ha quedado en el olvido, el intercambio temporal de viviendas con fines turísticos. Dicho fenómeno, que en apariencia se identifica con supuestos de consumo colaborativo puro, puede revelar un negocio jurídico oneroso que evidenciaría una capacidad económica directa y/o indirecta y, por ende, estaría sujeto a tributación. De allí que, partiendo del análisis general de la tributación del alojamiento colaborativo, el objetivo de este documento es determinar si surgen las mencionadas obligaciones tributarias en el intercambio temporal de viviendas, su cuantificación y la conveniencia o no de someterlas a gravamen.

Palabras clave: economía colaborativa; consumo colaborativo; alojamiento colaborativo; intercambio temporal de viviendas; tributación directa e indirecta.

Fecha de entrada: 16-05-2020 / Fecha de aceptación: 19-06-2020 / Fecha de revisión: 17-12-2020

Cómo citar: Campos Martínez, Y. A. (2021). La tributación del alojamiento colaborativo: El intercambio temporal de viviendas con fines turísticos como su supuesto más conflictivo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 455, 49-88.





The taxation of collaborative accommodation: The temporary exchange of housing for tourist purposes as the most controversial issue

Yohan Andrés Campos Martínez

Abstract

The tax system soon realized that behind the curtain of the so-called collaborative accommodation and especially within the phenomenon identified as «extra-hotelier» tourist accommodation, was hidden in a series of activities that were subject to compliance with tax obligations were hidden and, due to this, rushed to warn, to tax payers, about his compliance. However, there is a modality that has been forgotten, the temporary exchange of homes for tourism purposes (home swapping). This phenomenon, which apparently is identified with cases of pure collaborative consumption, can reveal a remunerated legal business that would demonstrate a direct and/or indirect taxable capacity and, therefore, would be subject to taxation. Hence, starting from the general analysis of the taxation of collaborative accommodation, the objective of this document is to determine whether, the aforementioned tax obligations arise inside home swapping, their quantification and the desirability or not of subjecting them to taxation.

Keywords: sharing economy; collaborative consumption; collaborative accommodation; home swap; direct and indirect taxation.

Citation: Campos Martínez, Y. A. (2021). La tributación del alojamiento colaborativo: El intercambio temporal de viviendas con fines turísticos como su supuesto más conflictivo. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 455, 49-88.





Sumario

1. Introducción
2. Conceptualización: economía colaborativa vs. consumo colaborativo
3. El fenómeno del intercambio temporal de viviendas con fines turísticos y sus efectos tributarios
 - 3.1. Conceptualización y naturaleza
 - 3.2. Modalidades
4. Las implicaciones tributarias del intercambio temporal de viviendas sobre los propietarios de las viviendas intercambiadas
 - 4.1. La calificación de los hechos imposables y la evidencia de una capacidad económica directa o indirecta
 - 4.2. Los posibles tributos afectados
 - 4.2.1. Imposición directa: IRPF/IRNR
 - 4.2.2. Imposición indirecta: IVA e ITPyAJD
5. Conclusiones: la viabilidad de gravamen efectivo y las exenciones como una eventual solución a la problemática

Referencias bibliográficas

1. Introducción

La integración de dos fenómenos, como son la digitalización y la economía colaborativa, ha permeado un sector fundamental para la economía española como lo es el turismo. Dicha irrupción en el modelo de explotación económica ha generado la «hotelización» (Unión Hotelera Provincia de Valencia, 2017) de las viviendas de muchos particulares que han visto en este nicho la posibilidad de rentabilizar de alguna forma sus bienes ociosos. El alojamiento vacacional «extrahotelero»¹, siendo más asequible económica y tecnológicamente, y por ende más plural, tanto para los usuarios puros como para quienes aprovechan sus inmuebles en esta actividad, se ha convertido en un importante competidor para este relevante sector.

La insuficiente regulación y control de esta actividad a nivel administrativo y legal viene produciendo una serie de desequilibrios para aquellos que explotan los modelos tradicionales de alojamiento, ya que en muchos casos la línea entre lo que se considera una transacción colaborativa sin una finalidad lucrativa y la realización de una actividad generadora de beneficios económicos es lo suficientemente difusa para que se eludan una serie de obligaciones legales que cubren aspectos laborales, económicos, sociales, de desarrollo urbano y, en concreto, aquellos relacionados con el cumplimiento del deber constitucional de contribuir al sostenimiento del gasto público mediante el pago de nuestras obligaciones fiscales.

Lo cierto es que, a nivel tributario, aunque aún puedan existir ciertas controversias sobre algunos elementos tributarios derivados de la relación², los cuales abordaremos más adelante, los esfuerzos realizados en los últimos años para controlar este fenómeno han traído una meridiana claridad al tema. De hecho, ya es plenamente reconocido que el alojamiento

¹ Tal y como lo explica Núñez Iglesias (2010, p. 2), este fenómeno puede calificarse genéricamente como alojamiento extrahotelero de acuerdo con sus características.

² Dentro de ellos encontramos la tributación directa de las plataformas no residentes, o los gastos estrictamente relacionados con la generación de rentas que pueden aplicarse en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF) por los oferentes de las viviendas, o la concurrencia o no de un servicio adicional al simple alojamiento que refleje una actividad propia de la industria hotelera que implique la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) o la conveniencia o no de exigir el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITPyAJD).

turístico de corta duración incluso los asociados a cualquier figura del denominado «consumo colaborativo» es susceptible de generar rentas sujetas a gravamen³, tanto para los oferentes, «prosumidores»⁴, así como para las plataformas, especialmente aquellos que tienen como objetivo principal obtener un beneficio económico ofertando un servicio vía plataformas electrónicas o a través de los medios tradicionales, en donde solo quedarían excluidas aquellas actividades que no sean puramente gratuitas o de carácter hospitalario (Montesinos Salvador, 2017, p. 81)⁵. No obstante, sigue habiendo una línea difusa que puede ser generadora de gran inseguridad jurídico-tributaria para aquellos «prosumidores» que, actuando dentro del fenómeno del alojamiento colaborativo puro, ofrecen y adquieren servicios con el objetivo de suplir una necesidad específica asociada al consumo y no con un interés de generar ingresos.

En ese sentido, el ejemplo más paradigmático lo encontramos en el intercambio temporal de viviendas con fines turísticos entre particulares, que siendo un sector con menor impacto que el del alquiler de viviendas de temporada, crece cada día más y ha adquirido mayor relevancia y notoriedad. Ya sea porque los bienes o servicios son puestos por un usuario de la plataforma a disposición de otros usuarios a cambio de sus propios bienes o servicios (intercambio directo) o porque el particular aporta sus bienes o servicios a un fondo común adquiriendo a cambio el derecho a beneficiarse de otros bienes o servicios incluidos en el mismo (intercambio indirecto); ya sea que el bien o servicio que se intercambia es asociado a la vivienda habitual o a una segunda vivienda; o ya sea porque el acceso a la plataforma se realiza de manera gratuita o mediante contraprestación, estas conductas dejan en evidencia una serie de situaciones que están en la indefinición tributaria y que en algún momento pueden ser objeto de consideración por parte de las autoridades con el interés de enmarcar dicha actividad dentro de algún hecho imponible tributario y requerir a aquellos «prosumidores» el cumplimiento de obligaciones tributarias, por ahora, poco analizadas.

³ Ya sea por la generación de rentas que se sometan a la tributación directa en el IRPF o en el impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR), o por la demostración de una capacidad económica indirecta vinculada a la entrega de bienes y prestación de servicios por empresarios, profesionales o asimilados caso del IVA o vinculada al tráfico civil de bienes, servicios y derechos caso del ITPyAJD. Elementos que analizaremos más adelante. Nota informativa de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) en donde se explican las consecuencias tributarias en los casos de alquiler turístico. <https://www.agencia-tributaria.es/AEAT.internet/alquiler_vivienda/apartamentos_turisticos.shtml> (01/02/2020).

⁴ El concepto, que en inglés se traduce como *prosumer*, es un acrónimo que procede de la fusión de dos palabras: *producer* (productor) y *consumer* (consumidor), fue acuñado por Alvin Toffler (1981, pp. 262 y ss.) al tratar de explicar la dinámica del consumo primitivo. El cual ha pervivido por cuanto refleja la operatividad del modelo económico colaborativo.

⁵ Aclarando que, en los casos de cesión gratuita de segundas viviendas de acuerdo con los artículos 6.5, 22, 40.1 y 85.1 de la Ley del impuesto sobre la renta de las personas físicas (LIRPF), se pueden generar obligaciones tributarias derivadas de la imputación de rentas inmobiliarias, así como se puede considerar que el beneficiario de la cesión gratuita está percibiendo una donación conforme a los artículos 3 b), 9 b), 16 y 17 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD).

Por ello, a través de este trabajo analizaremos este modelo de alojamiento partiendo de diferenciar los conceptos de economía colaborativa y consumo colaborativo, esencial para delimitar la existencia de un flujo económico real, para luego adentrarnos en el análisis general del negocio jurídico y poder plantear las posibles implicaciones y riesgos tributarios, ya que se podría llegar a entender la existencia de una operación económica de cesión de derechos reales que tendría implicaciones sobre la imposición directa e inclusive sobre la imposición indirecta. Así, en última instancia, si bien es cierto que esta calificación puede resultar controvertida y, sobre todo, aclarando lo complicado que puede ser fiscalizar y cuantificar las rentas, así como la posibilidad de tener unos resultados recaudatorios poco óptimos en términos de coste-beneficio, pretendemos ofrecer al legislador una serie de aportaciones que ayuden a delimitar las obligaciones tributarias formales y materiales mediante la aplicación de exenciones limitadas de manera cuantitativa y otra serie de medidas que busquen otorgar claridad y seguridad jurídica a una cuestión que puede generar controversias a futuro y con ello darle un aire de formalidad a estas operaciones económicas, al menos a nivel tributario.

2. Conceptualización: economía colaborativa vs. consumo colaborativo

Sin ánimo de ser exhaustivos en la conceptualización de este nuevo modelo de interacción económica⁶, cada vez más complejo de entender, es necesario crear el marco en el cual este trabajo se desenvuelve mediante la delimitación de dos conceptos, consumo colaborativo y economía colaborativa. Aunque su diferencia puede ser considerada aparentemente dialéctica, ya que se usa de manera regular por la doctrina como un criterio unificado⁷, es necesario establecer la existencia de una disimilitud que nos ayude a demarcar esa difusa línea entre las actividades vinculadas a este nuevo fenómeno económico que, sacando provecho de las nuevas tecnologías, de un lado, tienen como objeto la demanda y oferta de bienes y servicios orientados a la generación de rentas o ingresos económicos y, de otro, buscan satisfacer un interés o necesidad pura de consumo, que, sin embargo, pueden ser generadoras de una serie de beneficios que permitirían el nacimiento de un hecho imponi-

⁶ Para más profundidad sobre este fenómeno económico véanse, por ejemplo, entre otros, Botsman y Rogers (2010); Teubner (2014); Gordo López, De Rivera y Cassidy (2017, pp. 198-208).

⁷ Tal y como explica Botsman (2013), los términos usados para delimitar este fenómeno se vienen usando como sinónimos, ya sea economía compartida (*sharing economy*), economía de pares (*peer to peer economy*), economía colaborativa (*collaborative economy*) o consumo colaborativo (*collaborative consumption*), que, sumados a otros conceptos como *crowdsourcing*, el movimiento del creador (*maker movement*) y la cocreación (*co-creation*) se están incorporando a la mezcla generando que este fenómeno se vuelva cada vez más complejo y «fangoso», con lo cual las definiciones se están deformando para adaptarse a diferentes propósitos y enfoques analíticos de acuerdo con la rama que pretenda estudiarlo. De igual manera, Gordo López, De Rivera y Cassidy (2017, p. 191).

ble tributario y por ende serían objeto de gravamen, si es que se puede comprobar el flujo y la capacidad económica necesarios para ello⁸.

Los antecedentes históricos indican que el consumo colaborativo es la más genuina expresión de este modelo económico, ya que es un comportamiento que se presenta con anterioridad a la irrupción de una serie de características (muchas de ellas asociadas a los desarrollos tecnológicos) que envuelven el complejo ecosistema socio-económico que integra el concepto global de economía colaborativa. En ese sentido, gracias a la influencia de otros factores como los ecológicos y económicos, esa idea original y primitiva del trueque y la colaboración social ha sido adaptada dentro del nuevo paradigma económico digital, lo que ha permitido su crecimiento y popularidad (Doménech Pascual, 2015, pp. 66-67). Así, cada vez son más frecuentes, y no novedosas, iniciativas tendentes a compartir, prestar, alquilar, regalar o intercambiar bienes y servicios, en donde el objetivo fundamental no es la generación de un ingreso económico mediante la explotación de un bien o servicio, sino la reducción de los costes económicos o, incluso, ambientales, asociados a la utilización o titularidad de los mismos, y/o la simple necesidad de satisfacer una necesidad recíproca de consumo (Antón Antón y Bilbao Estrada, 2016, p. 9).

Por ello, cuando hablamos de economía colaborativa habremos de hacer referencia a un concepto que ha evolucionado desde el denominado consumo colaborativo, que se ha subsumido dentro de un concepto más amplio y que ahora ha adquirido mayor relevancia gracias a la globalización, las crisis económicas, el desarrollo de las sociedades y la evolución de las tecnologías de la información y la comunicación (TIC), las cuales han permitido el surgimiento de nuevos modelos de negocio en donde la producción y el consumo se ajustan a los nuevos patrones de desarrollo sostenible y generación de riqueza (Comisión Europea, 2016a). En ese sentido, el concepto de economía colaborativa terminó yendo más allá, y ahora integra un complejo entramado social, cultural y, especialmente, económico, que gira en torno a la interacción de diversos activos humanos, físicos e intangibles, dispuestos para el diseño, producción, distribución, comercio, oferta y demanda de bienes y servicios, entre y por parte de personas físicas y jurídicas (Botsman y Rogers, 2010, pp. 715-734).

En este nuevo paradigma, el eje central en el que pivotan ambos conceptos es el uso de las herramientas tecnológicas para ofrecer sus ventajas, sin embargo, el elemento que marca la diferencia entre una y otra es que, si bien la economía colaborativa tiene su fundamento en el diseño, distribución, producción, financiación y consumo de bienes y servicios a través de

⁸ En ese sentido Montesinos (2017, pp. 45-49) traduce esta diferencia analizando los conceptos de economía colaborativa y economía de plataforma, entendiendo que las primeras tienen ese sentido de satisfacción de necesidades de consumo recíprocas sin un fin oneroso puro en donde es más difícil determinar la existencia de una capacidad económica objeto de gravamen y las segundas, en donde se usan los elementos de la economía colaborativa pero el fin que se busca, ya sea la plataforma o el prosumidor, es la contraprestación económica por el bien o servicio ofertado, en donde se evidencia de una manera menos compleja el eventual nacimiento de una obligación tributaria.

redes colaborativas de individuos y comunidades (Botsman, 2010), y permite la actuación de todo tipo de personas y empresas, su objetivo esencial incluye la generación de un beneficio económico, mientras que en el consumo colaborativo, en el cual pueden intervenir de igual manera intermediarios (casos de las plataformas P2P), el intercambio de bienes y servicios se produce esencialmente entre particulares⁹ y en ningún caso supone el ejercicio de una actividad profesional o económica por parte del oferente o «prosumidor», por ende, el interés económico pasa a un segundo plano, ya que los bienes y servicios objeto de dicha operación no han sido creados, adquiridos o transformados para proceder a su oferta en el mercado¹⁰.

Debemos tener claro que todo consumo colaborativo puede ser enmarcado dentro del concepto de economía colaborativa, pero no toda actividad de la economía colaborativa puede ser considerada consumo colaborativo. La interacción de los actores del nuevo modelo económico a través de las plataformas y aplicaciones tecnológicas que permiten su desarrollo han terminado desvirtuando la esencia del consumo colaborativo y esa línea entre el acceso a elementos infrautilizados por parte de los particulares mediante el compartir un gasto, un bien o un servicio que hagan más accesible económicamente un determinado interés de consumo, y la obtención de unos ingresos adicionales para hacer frente a los gastos de mantenimiento y/o de titularidad de un bien, cada vez es más tenue, ya que se ha establecido un modelo alternativo, la economía colaborativa, que está siendo usado por los actores con la intención de crear una fuente de ingresos, que puede ser adicional y en muchos casos, principal, y que nada tiene que ver con el espíritu del consumo colaborativo.

El concepto de economía colaborativa ha terminado por incluir a todo nuevo modelo tecnológico disruptivo¹¹ caracterizado por la aparición de plataformas y/o aplicaciones digitales que actúan como intermediarios entre usuarios, oferentes y prosumidores. Es por ello que dentro de este concepto se incluyen y se mezclan aquellas actividades que suponen una manera distinta de prestar o acceder a servicios tradicionales. Desde aquellas que ofrecen

⁹ Decimos que el intercambio de bienes y servicios en el consumo colaborativo es esencialmente entre particulares, pues como bien señala Montesinos (2017, pp. 30-31) haciendo referencia al caso del intercambio de derechos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico y recordando su definición y manejo por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de septiembre de 2009 (caso RCI Europe contra Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs, asunto C-37/08 –NFJ034724–) y la Sentencia del Tribunal Supremo (TS) de 20 de mayo de 2010 (rec. núm. 9181/2003 –NFJ039287–), se puede inferir que la operación se realiza de forma directa entre los dos titulares de aprovechamiento por turno del uso de inmuebles, limitándose la empresa mediadora a facilitararlo y a percibir un pago por dicho servicio.

¹⁰ En ese sentido véase el trabajo conceptual realizado en la consulta pública desarrollada por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (2014).

¹¹ El término «tecnología disruptiva» (*disruptive technology* en inglés), aunque tiene en inicio un trasfondo económico fue utilizado por Bower y Christensen (2015, pp. 45 a 47) en 1995, quienes la explicaban como aquella innovación tecnológica que permitía la aparición de bienes y servicios de una forma tal que rompía con los estándares del mercado, ya que ofrecía una serie de valores añadidos que no era posible aplicar dentro de los mecanismos tradicionales y, por ello, poco a poco se iba consolidando hasta convertirse en la regla a través de la cual se opera.

servicios de transporte urbano (Uber, Cabify, Sidecar, Lyft), pasando por aquellas que facilitan financiación (RocketHub, Indiegogo, Kickstarter), o aquellas que facilitan el acceso a artículos de segunda mano (Wallapop, Vibbo, Bkie), hasta aquellas que irrumpen en el sector del alojamiento de corta duración o turístico (Airbnb, Couchsurfing, Home Exchange).

Dicho modelo ha adquirido gran relevancia, pues dentro de algunos sectores el volumen de negocios ha experimentado un gran crecimiento. No obstante, esto no se ha visto reflejado en el incremento de los beneficios económicos, pues la incursión de este nuevo modelo de explotación económica ha supuesto, en muchos casos, la eliminación o sustitución de los actores económicos tradicionales (empresas/profesionales/autónomos) por «prosumidores» y/o plataformas digitales que facilitan esa interacción y la aparición de economías sumergidas que pueden llegar a afectar el desarrollo de actividades económicas regladas o profesionalizadas, e incluso, horadar los principios económicos y tributarios en los que se fundamenta el desarrollo de los Estados.

En ese sentido, la importancia de diferenciar la economía colaborativa del consumo colaborativo, desde el punto de vista de la regulación de las actividades dentro del ordenamiento legal, se centra en la existencia de un beneficio económico y en el ejercicio de una actividad reglada. De ello depende el nacimiento de una serie de obligaciones que son parte esencial de la regulación de las actividades a nivel profesional y económico, mediante las cuales se busca garantizar que los bienes y servicios suministrados cumplan con una serie de requisitos básicos y se proteja con ello tanto al consumidor como a los miembros de la cadena de producción y al estado como facilitador del escenario en donde se desenvuelven los actores económicos. En consecuencia, hay plena claridad, que si alguno de los actores (oferente, usuario e intermediario) están obteniendo ventaja económica en el ejercicio de una actividad enmarcada dentro del concepto de economía colaborativa, estos estarán sometidos íntegramente a las obligaciones legales que regule cada ordenamiento jurídico para el negocio jurídico que se pretenda ejecutar.

A nivel tributario, el interés no es diferente, ya que debemos entender que la gran mayoría de actividades relacionadas con la denominada economía colaborativa deben estar amparadas bajo las normas tributarias, ya sea por el tipo de actividad desarrollada o porque pueden ser usadas para generar un beneficio que refleje una capacidad económica regulada dentro de un hecho imponible tributario. Así, en un primer acercamiento habremos de entender que dichas actividades se considerarán como negocios jurídicos de los cuales se pueden generar, bien una obligación tributaria material derivada de la existencia de una renta o un beneficio económico que puede ser objeto de gravamen por las diversas figuras tributarias o bien, una obligación tributaria formal, en donde debido a la calidad de la actividad o negocio es necesario suministrar información a las Administraciones tributarias en aras de dar transparencia a los flujos económicos derivados¹².

¹² La Comisión Europea ha reiterado en diversas comunicaciones que todos los operadores económicos que intervienen en la denominada economía colaborativa también están sujetos a las normas fiscales,

No obstante, nos encontramos con un problema nada baladí. *¿Qué sucede con las actividades consideradas consumo colaborativo puro, en donde prima el carácter ocasional y la inexistencia de una contraprestación dineraria que nos aleja de la lógica del mercado y, por tanto, de los negocios jurídicos realizados con una finalidad onerosa?* Para responder esta cuestión debemos partir de la base de que, si bien en este tipo de actividades no hay fin de lucro directo, al ser negocios jurídicos con bienes y servicios que ostentan un valor económico y que se ejecuten en reciprocidad de obligaciones, e incluso, aunque tengan un carácter hospitalario o gratuito, hay un riesgo cierto de estar, en alguna medida, constreñidos por las normas tributarias, tal y como veremos en los siguientes epígrafes.

3. El fenómeno del intercambio temporal de viviendas con fines turísticos y sus efectos tributarios

3.1. Conceptualización y naturaleza

Esta claridad meridiana en los aspectos tributarios relacionados con el alojamiento colaborativo se disipa cuando hablamos de dos tipos de operaciones, de un lado, las de alojamiento gratuito u hospitalario (ej. Couchsurfing) y, de otro, las de intercambio de vivienda. Estas dos modalidades vinculadas a este tipo de alojamiento en realidad son las que podríamos llamar colaborativas, pues sí que se asocian al concepto de consumo colaborativo que no busca obtener un ingreso sino satisfacer unas necesidades puras de consumo. Sin embargo, es necesario aclarar que aun cuando su fin no sea la obtención de un ingreso también pueden encajar dentro del marco de las exacciones tributarias reguladas en nuestro ordenamiento jurídico, ya que pueden revelar una capacidad económica directa o, incluso, indirecta.

Frente al alojamiento gratuito habría que advertir que dentro del marco tributario existente parece haber implicaciones para ambas partes de la relación. De un lado, el oferente, sobre el cual habría que determinar si el bien ofrecido en el servicio es su segunda vivienda, caso en el cual, aun ofreciendo un servicio gratuito de alojamiento, tendría que cumplir con las obligaciones derivadas del IRPF por imputación de rentas inmobiliarias¹³; mientras

especialmente aquellas enmarcadas en los impuestos sobre la renta personal y societaria y el IVA. Así, apelando a la neutralidad fiscal, insta a los Estados miembros a aplicar dichas normas en igualdad de condiciones que se hace con aquellos actores (naturales o jurídicos) que proveen servicios comparables. Comisión Europea (2016b, p. 15).

¹³ Lo anterior de acuerdo con lo expresado de manera reiterada por la Dirección General de Tributos (DGT) en casos relacionados con la cesión gratuita de inmuebles a título de comodato, en donde se señala que:

[...] si se prueba que la cesión del local se realiza de forma gratuita, la consultante no obtendría por tal cesión rendimientos del capital inmobiliario pero sí debería efectuar la imputación de

de otro lado, el usuario, quien recibe y percibe el beneficio económico de la operación, es decir, el aprovechamiento de un bien, servicio o espacio como alojamiento para desarrollar sus actividades turísticas, que si bien no le genera una capacidad económica que se enmarque dentro del IRPF, puede considerarse como un hecho imponible propio de una donación regulado en el ISD, ya que sería una cesión gratuita de un derecho de uso valorable económicamente, en donde su base imponible podría cuantificarse por el valor del mercado de dicha operación¹⁴. Otra cosa será determinar si es realista o no mantener la efectiva sujeción a este gravamen (Montesinos Oltra, pp. 74-75).

Además, el intercambio de vivienda presenta mayor complejidad, pues si bien no hay un fin oneroso perceptible a primera vista, son operaciones con bienes y servicios que tienen un valor económico regulado en un mercado y un sector específico, tal y como es el turismo, y que como tal pueden derivar una ventaja económica o revelar una capacidad económica que puede ser objeto de presión fiscal por las figuras tributarias propias de cada ordenamiento, por ende será necesario profundizar en esta figura.

Al igual que sucede con las distintas modalidades que encontramos en la economía colaborativa, el consumo colaborativo¹⁵ y, específicamente, en el alojamiento colaborativo, el intercambio temporal de viviendas que se realiza entre partes con el objetivo de disfrutar de unas vacaciones más rentables no es un concepto nuevo. Desde los años 50 ha sido un fenómeno que se ha ido extendiendo poco a poco¹⁶ y que en las dos últimas décadas ha presentado una aceleración sin precedentes en su popularidad y en el número de transacciones, lo suficientemente relevante como para que empecemos a darle la importancia a nivel tributario¹⁷.

rentas inmobiliarias establecida en el artículo 85, ya que se trataría de un inmueble urbano que no genera rendimientos del capital inmobiliario.

Entre otras, Consultas de la DGT V0425/2008, de 25 de febrero (NFC028607); V2549/2010, de 26 de noviembre (NFC039621); V0594/2012, de 20 de marzo (NFC044011); V1823/2014, de 9 de julio (NFC051771); V1190/2015, de 16 de abril (NFC054609) y V2049/2015, de 1 de julio (NFC055931).

¹⁴ El hecho imponible del ISD definido en la letra b) del artículo 3 de la LISD, «la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico, a título gratuito e inter-vivos» y que, en tal caso «la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según dispone la letra b) del artículo 9 de su Ley, estará constituida por el valor neto del derecho adquirido, entendiéndose como tal el valor real del derecho minorado por las cargas y deudas que sean deducibles de acuerdo con los artículos 16 y 17».

¹⁵ Es importante señalar que existe diferencia real y no solo conceptual entre los conceptos de economía colaborativa y consumo colaborativo

¹⁶ Para profundizar más en su origen véase Forno y Garibaldi (2011, pp. 93-94).

¹⁷ En ese sentido, la web más popular del sector en términos de afiliados, y paradigma del modelo general «puro» de intercambio de vivienda es <www.homeexchange.com>. Esta plataforma, cuyo volumen de negocios es estimado en unos 20 millones de dólares (17,8 millones de euros), tiene presencia en más de 187 países, agrupa a más de 200.000 suscriptores y cuenta en la actualidad con más de 400.000 anuncios activos. Así lo reseña Emanuel Arnaud (2019). En España, por ejemplo, cuenta con más de 77.700

Para delimitar el concepto es necesario entender que el intercambio temporal de viviendas solo puede versar sobre personas físicas que actúen como tal. Así, si alguno de las dos partes es una persona jurídica o una persona física que actúa en desarrollo de una actividad económica estaremos hablando de un negocio jurídico diferente, simplemente porque el concepto de vivienda no les es aplicable a estos sujetos; y aunque se pudiera argumentar lo contrario (que poco probable se nos antoja), dicha conducta tendría la consideración de una operación que es parte de su actividad económica y que deberá regularse dentro del marco de la misma, dejando de ser un elemento propio de esta modalidad de alojamiento colaborativo. De igual manera es necesario aclarar que, para poder hablar de un real intercambio temporal de viviendas, las plataformas que intervienen deben ser puramente intermediarios que faciliten la relación y no actúen como titulares de los derechos¹⁸, pues en dicho caso dejaríamos de hablar de intercambio temporal de viviendas y estaríamos ante una actividad económica empresarial.

Ahora, en cuanto a su compleja naturaleza jurídica es necesario señalar que no hay claridad suficiente que nos ayude a identificar la operación con algún negocio jurídico específico. Es evidente que al intercambio temporal de viviendas entre consumidores que actúan simultáneamente con la doble condición de prosumidores no le es aplicable la regulación de la Ley de arrendamientos urbanos¹⁹ (LAU), pues debido a su vocación temporal no sería un arrendamiento de vivienda²⁰. De igual manera, parecer no encajar del todo en el denominado contrato de alojamiento turístico (Montesinos Salvador, 2017, p. 55), al menos así lo han entendido la mayoría de comunidades autónomas que han asumido las competencias normativas al respecto, en donde se excluye esta modalidad de alojamiento²¹, a pesar

viviendas disponibles y se reporta que de enero a agosto de 2019 se han realizado más de 319.000 operaciones de intercambio temporal de viviendas, casi un 52 % más que en el año 2017, siendo sus mayores referentes en cuanto a número de intercambios Cataluña, Andalucía y Valencia. Más datos en <https://www.abc.es/sociedad/abc-espana-paises-mas-populares-para-realizar-intercambios-casas-durante-vacaciones-201907282017_noticia.html> (12/11/2019).

¹⁸ El TJUE se ha pronunciado sobre dicha materia analizando los efectos de la localización de los servicios prestados por las empresas mediadoras en asuntos relacionados con el sistema de aprovechamiento de inmuebles por turnos, en donde señala que son intermediarios, ya que no desarrollan la actividad en nombre propio y lo único que hacen es prestar los medios para que los verdaderos titulares realicen el intercambio de manera efectiva. Sentencia del TJUE de 3 de septiembre de 2009, asunto C-37/08 (NFJ034724). Esto supone que no resulta aplicable a estas empresas intermediarias el régimen especial de agencias de viaje, puesto que no actúan en nombre propio y ni utilizan prestaciones de servicios de otras empresas, Sentencia del TS de 20 de mayo de 2010 (rec. núm. 9181/2003 –NFJ039287–).

¹⁹ Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.

²⁰ Ello se puede desprender de los artículos 2 y 3 de la LAU.

²¹ Ejemplo de ello es la Comunidad Autónoma de Andalucía, la cual mediante la Instrucción n.º 1/2016, de la Viceconsejería de Turismo y Deporte, por la que se establecen criterios comunes de actuación en materia de viviendas con fines turísticos reguladas en el Decreto 28/2016, de 2 de febrero, de las viviendas con fines turísticos y de modificación del Decreto 194/2010, de 20 de abril, de establecimientos de apartamentos turísticos, señala que no se considerarán como tal «- Los que se utilicen sin contraprestación económica, esto es, sin que medie precio, así como el mero intercambio de viviendas».

de que su definición reflejaría perfectamente lo que es un intercambio de vivienda, el cual podría llegar a considerarse como un contrato de arrendamiento con fines turísticos cuya contraprestación es un pago en especie equivalente al derecho de uso y habitación, recíproco o no, simultáneo o no, de una vivienda por un tiempo determinado.

Por ello, si tuviéramos que definir el intercambio temporal de viviendas con fines turísticos, el concepto se podría reducir en su forma más simple a un préstamo recíproco de viviendas de carácter temporal, sin embargo, dicha definición ha devenido restrictiva gracias a la evolución de medios innovadores que se han desarrollado por parte de las plataformas para mejorar la accesibilidad a este tipo de alojamiento. En ese sentido, ahora, tendríamos que hablar de una transacción a corto plazo, en donde el acuerdo mediante el que se cede el disfrute del bien se genera sin que implique un cambio en la titularidad del mismo, percibiendo como contraprestación el derecho de disfrute sobre otro bien, ya sea de manera recíproca o no, simultánea o no o mediante un sistema de puntos.

3.2. Modalidades

Su operatividad la podríamos resumir señalando que el intercambio se inicia cuando los usuarios se suscriben a una plataforma realizando el pago de una cuota anual que le permite publicar un perfil en línea subiendo informaciones e imágenes de ellos mismos y de la vivienda ofrecida (ubicación, dimensiones, tipología de vivienda, números de camas, instalaciones y una descripción del área o del barrio donde se ubica), señalando adicionalmente si quieren hacer un intercambio directo o indirecto, con lo cual queda a la espera de ser contactado por otro titular que se concrete el mencionado intercambio (Russo y Quaglieri Domínguez, 2014, p. 464).

Así, si partimos de la definición establecida, podemos descubrir que, aunque las ofertas a nivel de plataformas son de diversa índole, en la actualidad hay dos grandes modalidades en las que podemos encausar el intercambio. De un lado, la *modalidad directa*, asociada al concepto tradicional, en donde, con intermediario o no, una persona física cede temporalmente el disfrute de un inmueble propio o sobre el que ostenta la titularidad del derecho de disfrute a cambio de un derecho de la misma naturaleza sobre un inmueble ajeno, el cual por regla general se ejecuta de manera simultánea. Y de otro, la *modalidad indirecta*, la cual se genera con la colaboración de las plataformas al crear grupos de intercambio de viviendas, en donde su característica principal es que el intercambio en ningún caso es recíproco ni simultáneo y la contraprestación generada por la cesión del disfrute del bien se asocia a un derecho similar indeterminado de acceder al disfrute de uno de los bienes inmuebles integrados dentro del grupo, en donde por efectos de operatividad se le reconocen una serie de puntos que son usados como moneda de cambio a la hora de ejercer su derecho.

La complejidad de la operatividad se ve incrementada gracias a las posibilidades que nacen con la intermediación de las plataformas. Si bien, en la mayoría de los casos se trata de primeras residencias sobre las cuales se puede ejecutar un intercambio recíproco y si-

multáneo, también es frecuente la oferta de segundas viviendas o de «cuotas» de complejos de multipropiedad, en donde las viviendas pueden ser usadas en un sistema mixto que integre las dos modalidades de intercambio a la vez que se realizan operaciones de alquiler turístico extrahotelero²². Adicional a ello hay que señalar que, ahora no solo se realizan sobre viviendas en su concepto tradicional, sino que pueden cederse viviendas por sujetos que no son propietarios, sino titulares del derecho genérico de uso y disfrute del bien²³. De otro lado, el servicio ofrecido puede incluir la disponibilidad temporal de otros bienes y servicios asociados al intercambio, tales como el uso de un automóvil, una plaza de aparcamiento o el acceso a instalaciones deportivas, bicicletas, barcos, etc., ofreciendo así la posibilidad de canalizar una parte no despreciable del presupuesto disponible hacia otras tipologías de gastos en el destino (Russo y Quaglieri Domínguez, 2014, p. 464).

Como se puede apreciar de las diversas situaciones expuestas, se podría generar una serie de circunstancias problemáticas que van más allá del simple intercambio recíproco, en donde la contraprestación percibida por ceder el disfrute de su vivienda, así sea con finalidad pura de consumo, podría llegar a considerarse como un elemento que refleja una capacidad económica directa o indirecta recogida en algún hecho imponible de las diversas figuras tributarias de nuestro ordenamiento jurídico y que por ende sean objeto de presión fiscal y/o del nacimiento de deberes tributarios formales asociados, que estarán en mora de cumplimiento.

4. Las implicaciones tributarias del intercambio temporal de viviendas sobre los propietarios de las viviendas intercambiadas

4.1. La calificación de los hechos imponibles y la evidencia de una capacidad económica directa o indirecta

Siempre que hablamos de implicaciones tributarias de un acto/hecho jurídico habremos de recorrer un camino que nos lleve a identificar la real existencia de la obligación tributaria, su cuantificación y la existencia de obligaciones formales asociadas. Para ello es neces-

²² Podemos encontrar viviendas que se podrán alquilar como alojamiento turístico, al igual que pueden ser objeto de un intercambio directo, y de manera posterior puede cederse en la modalidad indirecta con el objeto de adquirir puntos que puedan servirle para acceder al derecho de uso y habitación de otro bien inmueble, todo dentro de un mismo periodo impositivo.

²³ Recordemos que lo que se intercambian son derechos de disfrute sobre los bienes con lo cual un arrendatario o el titular del derecho de usufructo estaría habilitado para hacerlo, otra cosa serán las consecuencias que de ello se derive sobre su relación contractual. En ese sentido, las plataformas lo advierten salvando su responsabilidad sobre las consecuencias derivadas sobre los arrendatarios por realizar un intercambio. <<https://homeexchangehelp.zendesk.com/hc/es/articles/360000601978-Soy-arrendatario-HomeExchange-es-legal->> (1/11/2019).

rio identificar la existencia de un hecho que genere el nacimiento de la obligación tributaria principal²⁴ vinculado a un elemento fundamental para el sistema tributario, la presencia de una capacidad económica directa o indirecta que, una vez calificado, nos dé pie a determinar unas bases y cuantificar una eventual cuota tributaria.

Debemos tener en cuenta que, a pesar de que, tanto las plataformas como los particulares que operan en el tráfico jurídico, pueden configurar sus relaciones, negocios o inversiones bajo cualquiera de las alternativas que permita el mercado y el ordenamiento jurídico²⁵, las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez²⁶. Es decir, aunque el intercambio de viviendas se presente como un supuesto enmarcado por el apellido colaborativo u hospitalario, el ordenamiento jurídico tributario propenderá por garantizar la aplicación del tributo correspondiente a la verdadera manifestación de capacidad económica, la cual se ajustará a la real naturaleza o sustancia de los hechos/actos/negocios que la ponen en evidencia²⁷.

En ese sentido, no importa si estamos hablando de un intercambio temporal de viviendas a título de cesión de derechos de uso y habitación de un bien inmueble con carácter hospitalario o colaborativo o de un contrato de arrendamiento (turístico o no) con contraprestación en especie, pues más allá de la calificación jurídica y su falta de adecuación a los otros sectores del ordenamiento en su naturaleza y su funcionamiento, si con este modelo de alojamiento colaborativo se pone de manifiesto una capacidad económica que se pueda enmarcar dentro de cualquiera de las figuras tributarias establecidas en el ordenamiento, debe ser llamada a sostener los gastos públicos en virtud de los principios de justicia tributaria recogidos en el artículo 31.1 de la Constitución (CE). Otra cosa será que, atendiendo a la finalidad extrafiscal de las exacciones tributarias, se quiera o se pueda liberar de gravamen dichos negocios mediante la introducción de supuestos de exención totales o limitados.

En esta operación, dicha manifestación de una capacidad económica objeto de tributación se puede entender debido a cuatro razones: *la primera*, a pesar de que no es eviden-

²⁴ El hecho imponible definido por el artículo 20.1 de la Ley 58/2013, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), es explicado como el génesis de la obligación tributaria principal y presupuesto legitimador del tributo.

²⁵ En ese sentido, el TS ha señalado de manera reiterada que «el principio de calificación jurídico-tributaria está plenamente justificado como medida cautelar antifraude, bien entendido que carece de todo efecto en el ámbito jurídico-privado». Entre otras véase la Sentencia del TS de 18 de septiembre de 1998 (rec. núm. 7413/1992 –NFJ007339–). Para mayor profundidad *vid.* Antón Antón y Bilbao Estrada (2016, pp. 16 y ss.).

²⁶ En concordancia con el artículo 13 de la LGT.

²⁷ En este sentido, es necesario aclarar que el artículo 13 de la LGT tiene como finalidad permitir, dentro del ordenamiento tributario, una calificación autónoma a la que se pudiera realizar por otros sectores del ordenamiento jurídico, siempre y cuando dicha aplicación diferencial sea necesaria para garantizar un gravamen conforme a la verdadera capacidad económica. Ruiz Almendral y Zornoza Pérez (2008, p. 1.198).

te el ánimo de obtener un ingreso, esta operación dista de ser gratuita²⁸; *la segunda*, existe contraprestación y, tal y como hemos dicho, es un negocio jurídico de carácter oneroso del cual surgen obligaciones para ambas partes de la relación; *la tercera*, las operaciones se realizan sobre bienes y servicios que son susceptibles de valoración económica, en donde en el intercambio temporal de viviendas, al igual que en las restantes modalidades del alojamiento colaborativo, se parte del uso de un bien inmueble con el objetivo de prestar un servicio de alojamiento y tanto el bien inmueble tiene un valor cierto, como es posible cuantificar el servicio de alojamiento, ya sea como arrendamiento de vivienda o como arrendamiento turístico; y, *la cuarta* y más importante, surgen serias dudas sobre si esta operación es considerada como un supuesto de consumo colaborativo.

Frente a este último punto debemos señalar que el consumo colaborativo puro no parece tener consecuencias a nivel tributario y el caso más ejemplificante lo encontramos en las rentas generadas por el oferente de un viaje en *blablacar*²⁹. Este supuesto se considera tal porque hay una identidad en todos los factores que rodean el consumo (en el bien, en el coste, en el momento y en la finalidad del mismo), en donde el oferente percibe unos ingresos, pero simplemente está canalizando el gasto derivado del viaje para luego trasladar el mismo a cada uno de los usuarios de manera proporcional³⁰. Por el contrario, sea directo o indirecto, en el intercambio temporal de viviendas estos factores desaparecen, pues en lo único que se coincide es en el objetivo genérico del negocio que es minorar los costes de consumo al hacer turismo, pero no hay identidad, ni en el bien de consumo, ni en el lugar, y puede que ni siquiera se coincida en el momento en que se realiza el mismo, tal y como sucede de manera más evidente en la modalidad de intercambio indirecto.

Por ende, el intercambio temporal de viviendas con fines turísticos reflejaría la existencia de una capacidad económica cuantificable. Otra cosa será determinar el tributo que mejor se adecue a la conducta recogida en su hecho imponible, la cuantificación de la obligación tributaria, las dificultades técnicas y administrativas para el cumplimiento de las obligaciones y, por último, la conveniencia o no de gravar este tipo de actividades, en donde habremos de discutir la aplicación de determinadas exenciones, gastos y deducciones que se

²⁸ Es evidente que, cuando las operaciones suelen ser ocasionales y no existe una contraprestación dineraria, la comprobación de una manifestación de capacidad económica surgida del intercambio se aleja de la lógica del mercado y de las medidas tributarias tomadas sobre los alojamientos colaborativos que tienen una finalidad onerosa pura, sin embargo, la inexistencia de dicha contraprestación no es óbice para señalar que estas operaciones no entrañan un negocio jurídico con causa onerosa que podría llevar aparejadas determinadas consecuencias tributarias. Montesinos Salvador (2017, p. 56).

²⁹ Esta plataforma pone en contacto a personas que quieren realizar un trayecto común y coinciden para hacerlo el mismo día compartiendo los gastos <<https://www.blablacar.es/>>.

³⁰ En ese sentido la Audiencia Nacional en resolución del recurso de apelación en la demanda interpuesta por Confibus contra blablacar por competencia desleal, explica que el uso de vehículo compartido consiste en compartir un itinerario común, determinado por el conductor y no por el pasajero, teniendo como contrapartida, como máximo, del reembolso al conductor de una parte de los costes del viaje. Sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid de 18 de febrero de 2019 (rec. núm. 1485/2017).

puedan o deban aplicar en aras de concretar los principios de justicia tributaria. Situaciones sobre las que trabajaremos a continuación.

4.2. Los posibles tributos afectados

La diversidad de modalidades que presenta el intercambio temporal de viviendas a través de plataformas electrónicas induce a pensar, de forma intuitiva, que su tratamiento tributario no puede ser uniforme (Montesinos Salvador, 2017, p. 50), ya que dependerá de si el intercambio es directo, indirecto u hospitalario, asimismo, si el negocio jurídico se da frente a la vivienda habitual, la segunda vivienda o sobre la pura cesión del derecho de uso y habitación en casos de aquellos que no sean propietarios del bien. De igual manera dependerá si el intercambio incluye el derecho simple de alojamiento y uso de la vivienda o se incluyen en él otra serie de servicios adicionales y accesorios. Todos estos factores terminarán delimitando el tratamiento fiscal que le daremos a la operación.

Con fines puramente académicos, habremos de analizar las consecuencias de las diversas situaciones que se presentan encausándolas en las dos formas de imposición que se reconocen de más antigua raigambre dentro del ordenamiento jurídico tributario y que se asocian precisamente a la manifestación de la capacidad económica. De un lado, las consecuencias para los diversos actores y modalidades de intercambio dentro de la imposición directa, en donde, habiendo descartado los efectos tributarios de esta operación sobre las plataformas que es muy similar a la que sucede en las otras modalidades de alojamiento colaborativo, analizaremos la existencia de una renta que se enmarque dentro del concepto desarrollado en el IRPF/IRNR y, de otro, las consecuencias para los diversos actores y modalidades de intercambio dentro de la imposición indirecta, en donde analizaremos, si aun cuando la operación se realiza por personas físicas ajenas a las actividades económicas, pueden llegar a considerarse el nacimiento de una obligación tributaria relacionada con el consumo como el IVA, o si de dicha transacción de elementos patrimoniales originados del intercambio puede surgir alguna obligación en el ITPyAJD.

4.2.1. Imposición directa: IRPF/IRNR

El elemento fundamental que nos obliga a los principales tributos regulados dentro de la imposición directa (IRPF, IRNR, impuesto sobre sociedades –IS–) es el acaecimiento de un hecho imponible que evidencie la existencia de una capacidad económica reflejada en la generación de rentas por parte de los sujetos obligados, que encuentran su principal fuente generadora a través de la explotación del capital y el trabajo. En ese sentido, el artículo 2 de la LIRPF³¹

³¹ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre

establece un concepto extensivo en el que, en principio, se incluirá cualquier percepción de bienes o derechos de contenido económico por parte del contribuyente, con independencia de la forma (dineraria o en especie) en que la misma se efectúe, en donde se tomarán en consideración todos los ingresos brutos obtenidos con la posibilidad de deducir los gastos que expresamente se hayan previsto en la ley.

Así, a diferencia de lo que sucede a nivel del IS, en donde el hecho imponible circunscribe un concepto amplio de renta como el enriquecimiento patrimonial neto experimentado por los contribuyentes durante su ejercicio económico y que vincula elementos del resultado contable³², el concepto de renta recogido en la LIRPF se concreta con la regulación de unas categorías específicas que obligan a calificar cada situación particular con el objetivo de que encaje dentro del concepto y quedar sujetas a gravamen³³. Es por ello que cuando hablamos de la cesión de un bien inmueble a cambio de una contraprestación dineraria, el concepto de renta recogido en la normativa reguladora de la imposición directa deja en evidencia que este acto es susceptible en todo caso de generar un incremento de riqueza y por ende está sujeto a tributación, ya que la producción de la renta se soporta en la explotación de un bien de capital, es decir, la cesión temporal, total o parcial, de un bien inmueble.

Partiendo de esa delimitación del concepto de renta, las modalidades de consumo colaborativo, entendiendo aquellas como un supuesto en donde las partes no buscan una contraprestación dineraria, ni un beneficio económico individualizado, sino que pretenden satisfacer una necesidad pura de consumo compartiendo el coste generado por dicho acto, podría ser, en inicio, una expresión incompatible con la generación de una renta o rendimiento que los vincule a este tipo de tributación. Es evidente que para que se produzcan actos de consumo debe haber alguien que suministre los bienes o servicios que van a ser destinados a tal objetivo, es decir, debe existir un sujeto proveedor quien, de actuar a título oneroso, estaría generando rentas vinculadas a la tributación directa (Montesinos Salvador, 2017, p. 58), aun cuando dicho sujeto pueda estar inmerso en el concepto de prosumidor. De ahí que desde la perspectiva del derecho tributario sea fundamental determinar si estamos ante un acto simple de consumo colaborativo o no.

el Patrimonio. En su artículo 2, «Objeto del impuesto», señala que la renta será «[...] entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador».

³² En concordancia con el artículo 4.1 de la Ley del impuesto sobre sociedades.

³³ Así se delimita en el artículo 6.2 de la LIRPF sobre el hecho imponible. Dichas categorías serían cinco, rentas del trabajo, rentas del capital, rendimiento de actividades económicas, imputación de rentas y ganancias y pérdidas patrimoniales, última categoría que tienen el carácter residual ya que permite incluir todas aquellas percepciones que no puedan ser encuadradas bajo ninguna de las otras categorías, tal y conforme lo señala artículo 33.1 de la LIRPF.

Tal y como hemos visto, cuando hablamos del intercambio temporal de vivienda, la existencia de una capacidad económica que se pueda enmarcar dentro de un hecho imponible se hace evidente cuando deconstruimos la esencia de este supuesto de alojamiento colaborativo, pues se enervan serias dudas sobre su condición de consumo colaborativo, ya que no es ni hospitalario ni gratuito y su finalidad, aunque relacionada en minimizar el gasto de consumo, carece de identidad en el bien y lugar, así como puede serlo con relación al momento en que se realiza el consumo, mostrándose más como un negocio jurídico muy similar al arrendamiento o a la cesión temporal de derechos de uso y habitación, pero que tienen una contraprestación no dineraria sino en especie, la cual consiste en un derecho similar de alojamiento que puede ser recíproco o no, simultáneo o no. Adicional a ello habremos de tener en cuenta la posibilidad de cuantificación de dicha capacidad económica ya que el negocio jurídico versa sobre bienes y servicios que pueden ser tasados y estimados de acuerdo con su valor en el mercado.

En ese sentido, la conducta del prosumidor, entendido como sujeto persona física que no desarrolla actividades económicas, que realiza un intercambio de vivienda y que se enmarca en el hecho imponible del IRPF, podría generar un solo tipo de rentas de acuerdo con las categorías vistas y según la situación particular que se refleje en cada modalidad de intercambio: rentas del capital inmobiliario³⁴. No obstante, habremos de considerar la posibilidad de que entre en juego otra categoría, la imputación de rentas inmobiliarias, no porque sea consecuencia del intercambio de viviendas como hecho imponible del IRPF, sino porque, como veremos más adelante, deberíamos imputarnos de manera conjunta la renta de capital y la de imputación, por cuanto el aprovechamiento de un bien inmueble diferente de la vivienda habitual por un periodo de tiempo no excluye la consideración de la imputación de rentas inmobiliarias por el periodo de tiempo en que el bien inmueble se encuentre sin aprovechamiento económico³⁵.

Cuando la operación se materialice mediante cualquiera de las modalidades de intercambio de vivienda, ya sea directo o indirecto y estemos ante sujetos propietarios de los

³⁴ Descartamos de entrada las rentas del trabajo por obvias razones, las de capital mobiliario por cuanto la norma vincula la explotación de derechos sobre bienes inmuebles a las de capital inmobiliario y, también, la generación de una ganancia o pérdida patrimonial, pues tal y como lo explica Montesinos (2017, pp. 75 y 76), esta categoría de renta se identifica por el carácter residual que le atribuye el artículo 33.1 de la LIRPF y se descarta, ya que podemos subsumir el supuesto en una de las otras categorías de renta que delimita de forma analítica la LIRPF.

³⁵ La imputación de rentas es una figura cuestionada de inconstitucional por su eventual vulneración al principio de capacidad económica regulado en el artículo 31.1 de la CE. Dicha figura, específicamente la imputación de rentas inmobiliarias regulada en el artículo 85 de la LIRPF, lleva más allá la exigencia de una manifestación de capacidad económica real, individual y efectiva o cierta, incluyendo dentro del mismo el concepto de riqueza potencial, mediante el cual se considera que existe renta susceptible de ser sometida a imposición, en la medida en que estos inmuebles pueden generar rendimiento, aun cuando no se derive una renta real, ni haya un ingreso efectivo porque así lo ha decidido el titular, quien ha renunciado a su explotación. En ese sentido la Sentencia del Tribunal Constitucional 295/2006, de 11 de octubre (NFJ024032), FJ. 6 (BOE núm. 274, de 16 de noviembre de 2006).

bienes inmuebles o simplemente poseedores de derechos reales sobre ellos, las rentas pueden calificarse como rentas del capital inmobiliario, pues es evidente que nos encontramos ante un rendimiento del capital derivado de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaen sobre ellos, incluidos en estos últimos todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquellos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza³⁶, es decir, podrán ser rentas de carácter dinerario o en especie.

Ahora, en cuanto al intercambio temporal de vivienda habitual, tampoco cabría duda sobre el aprovechamiento económico que se hace de la titularidad del derecho de uso y habitación sobre el bien inmueble, pues tal y como hemos argumentado la consideración del carácter oneroso de la operación y la existencia de una contraprestación en especie que se puede cuantificar económicamente llevaría a la consecuencia de entender la existencia de una renta de capital inmobiliario sujeta a tributación en el IRPF. Así solo cabría realizar una advertencia y es la posibilidad de que por la realización de dicho negocio jurídico se llegue a considerar la pérdida de la condición de vivienda habitual, ya que el cederla por un periodo de tiempo implica que el prosumidor ha incumplido uno de los requisitos esenciales para poder ser considerada como tal (habitar la vivienda con carácter permanente)³⁷. Situación que, aun siendo rigurosos con la interpretación normativa, tal y como lo señala Montesinos (2017, p. 77), sería un tanto desproporcionada.

Lo cierto es que la generación de este tipo de renta puede ser más evidente cuando el intercambio de viviendas, sea directo o indirecto, verse sobre un bien que no sea la vivienda habitual del obligado tributario, pues hay una real explotación de un bien inmueble mediante su cesión temporal con contraprestación en especie y no es un bien vinculado al consumo del prosumidor, ya que está disponible para su uso o explotación durante todo el periodo impositivo. Tal es así que, de no realizarse ninguna operación de intercambio, la tenencia de este bien sin aprovechamiento alguno genera el nacimiento de la categoría de imputación de rentas inmobiliarias, situación que no alcanza al intercambio de vivienda habitual, sea en propiedad o como titular del derecho de uso y habitación, en el sentido que lo expresa el mismo artículo 85 de la LIRPF. Por ende, en el intercambio de vivienda no considerada como habitual, tal y como sucede en los casos de alquiler temporal con fines turísticos, el oferente del bien o servicio, deberá integrar, dentro de la base imponible del

³⁶ Así lo establece el artículo 21.1 de la LIRPF.

³⁷ En ese sentido la DGT en la Resolución V2472/2007, de 19 de noviembre (NFC028093), señala:

La vivienda que constituye la residencia del consultante sería arrendada durante cortos periodos de tiempo, entre uno y tres meses al año. Ello implica que el contribuyente no habitará la vivienda con carácter permanente, incumpliendo, de esta manera, uno de los requisitos esenciales para poder ser considerada vivienda habitual. [...] Una vez vuelva a residir en ella de manera efectiva y con carácter permanente se iniciará de nuevo el cómputo del plazo de los tres años como residencia habitual requeridos para llegar a alcanzar la consideración de vivienda habitual.

IRPF en un determinado periodo impositivo, las rentas de capital inmobiliario generadas durante el tiempo en que el bien ha estado afecto al intercambio y, de manera adicional, deberá aplicarse como imputación de rentas inmobiliarias el porcentaje que determina la ley en proporción al número de días que el bien no ha estado afecto a una actividad económica o no ha generado rentas de capital.

Pensar que quien cede temporalmente tal disfrute sobre un inmueble propio a cambio de un derecho de la misma naturaleza sobre un inmueble ajeno no experimenta ningún incremento de riqueza adicional que deba estar sujeto a gravamen en el IRPF, sería desconocer que estamos ante un negocio jurídico bilateral con causa onerosa (Montesinos, 2017, p. 75), en donde, a pesar de minimizar el coste del consumo entre las partes interesadas, se está percibiendo un beneficio mediante el reconocimiento de un derecho cuantificable económicamente que encaja perfectamente en la descripción del pago en especie. Así, en estos casos de intercambio lo que se obtiene es una retribución en especie, la cual es definida por la norma como aquella generada de la utilización, consumo u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda³⁸.

Salvando la problemática en la existencia de capacidad económica, de la adecuación de la conducta al hecho imponible regulado en el impuesto y la calificación de la misma dentro de las categorías reconocidas, ahora, las dudas versan sobre la cuantificación de la renta como rendimiento íntegro y neto dentro del impuesto. Debemos partir de la base de que estaremos ante una renta en especie y su valoración habrá de hacerse de acuerdo con su valor de mercado³⁹, sin que podamos aplicar otros criterios que están estrechamente relacionados con las rentas del trabajo en especie⁴⁰. En ese sentido habremos de determinar el valor objetivo de mercado del derecho percibido en contraprestación, entendiendo por tal el que tiene para cualquier tercero distinto del cedente, sin que pueda interpretarse que la renta percibida es equivalente al uso cedido, por cuanto, siendo una renta similar a las generadas en el alquiler temporal con fines turísticos pero que contiene una contraprestación en especie, no cabe computar los detrimentos patrimoniales originados en el consumo⁴¹.

Las dificultades llegarían, entonces, con la verificación de dicho valor de mercado, pues habrá de ser determinado según la finalidad del intercambio, pudiendo enfocarse en el valor que se cobra por alquilar un bien con las características del recibido en contraprestación

³⁸ En concordancia con el artículo 42.1 de la LIRPF.

³⁹ En ese sentido el artículo 43.1 de la LIRPF.

⁴⁰ Criterio aplicable en defecto de otro de carácter específico, sin que proceda tomar en consideración, obviamente, el criterio especial previsto para la utilización de vivienda del pagador de rendimientos del trabajo en el artículo 43.1.1.º a) de la LIRPF, es decir, el resultante de aplicar el porcentaje anual legalmente establecido sobre el valor catastral revisado o no.

⁴¹ Así reconocido en el artículo 33.5 b) de la LIRPF.

entre terceros ajenos a esta operación, ya sea en el ámbito puro de alquiler de vivienda o, si es el caso, en el sector del alojamiento turístico, lo que implicaría una disparidad en la valoración según el sector escogido. De otro lado, la problemática se incrementa si el intercambio tiene como contraprestación un bien ubicado en el extranjero, en donde la dificultad en la verificación real del valor de mercado para esta operación se antoja muy laboriosa.

En cuanto a la renta neta, es decir, la renta íntegra menos los gastos deducibles, habremos de señalar que no es posible defender que la renta neta corresponde a la renta íntegra menos el valor del uso cedido de la vivienda del obligado tributario tal y como señalamos anteriormente. No obstante, existe la posibilidad de deducirnos los mismos gastos que se aplican para los rendimientos dinerarios derivados del alquiler temporal con fines turísticos, es decir, aquellos necesarios para poder producir la renta. Lo anterior no está exento de dudas y controversias, en especial cuando el intercambio se relaciona con la vivienda habitual del obligado, ya que los gastos de conservación, reparación del bien, consumo de servicios domiciliarios y limpieza e impuestos relacionados, solo podrán descontarse si se han generado con ocasión de la cesión y siempre y cuando los mismos no hayan sido objeto de cobertura en los seguros ofrecidos por las plataformas en este tipo de operaciones, no sin antes advertir la dificultad probatoria a la hora de ser objeto de un procedimiento de aplicación de tributos por parte de la Administración tributaria. En ese sentido, sí cabría aplicar como gasto, de existir, la comisión cobrada por la plataforma, la cual deberá ser designada para cada una de las rentas generadas según el número de intercambios realizados durante el periodo impositivo.

Todo lo dicho hasta ahora es aplicable para aquellos obligados tributarios residentes en territorio español de acuerdo con la LIRPF⁴², por ello no debemos olvidarnos que el mencionado fenómeno de la globalización, transnacionalización y la digitalización de las instituciones, personas y rentas, ha permitido que un sujeto no residente en un Estado pueda ostentar bienes y derechos en otro, los cuales le pueden producir beneficios económicos que podría estar sujeta a tributación en ese otro Estado. En ese sentido encontramos una gran masa de sujetos no residentes en territorio español que tienen bienes inmuebles aquí que pueden ser objeto de explotación y, en consecuencia, de generación de rentas de capital inmobiliario, que sin embargo no estarán amparadas por el IRPF, sino que, de acuerdo con el marco legal habrán de acogerse a la normativa del IRNR⁴³.

Así, conforme a las normas de este tributo se consideran renta obtenida en territorio español los rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados

⁴² De conformidad con los artículos 9 y 10 de la LIRPF, según el número de días de permanencia en territorio español, cuando el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta se encuentre en España, o aun cuando se resida en el extranjero se considere la residencia en España.

⁴³ Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR).

en territorio español o de derechos relativos a los mismos. Es decir, el rendimiento generado como contraprestación en especie de un bien inmueble localizado en territorio español, cuyo titular sea un sujeto no residente, deberá tributar dentro de los límites legales establecidos en este impuesto. En este caso habría que advertir de que la aplicación de esta norma depende de la existencia de un convenio para evitar la doble imposición (CDI) suscrito entre España y el otro Estado de donde es residente el sujeto y de lo que se establezca en él. No obstante, hay que señalar que este tipo de convenios atribuyen la potestad de gravar las rentas de los bienes inmuebles al Estado donde están situados los mismos, tanto si derivan de la utilización o disfrute directo como del arrendamiento o cualquier otra forma de explotación de los mismos. Por tanto, las rentas derivadas de bienes inmuebles situados en España pueden ser gravadas conforme a la ley española.

Aquí cabría replicar todo lo ya expresado sobre la consideración de la renta a nivel de calificación y valoración, incluso lo relacionado con la imputación de rentas inmobiliarias. Así, si el intercambio no constituye una actividad económica por parte del obligado tributario no residente y se limita a la mera puesta a disposición de la vivienda, sin que se complemente con la prestación de servicios propios del sector de hostelería, la operación sería calificada como rendimiento de capital inmobiliario. De la misma manera, habrá de determinarse el rendimiento íntegro de acuerdo con el valor de mercado de la contraprestación en especie percibida. Siendo la especialidad de este supuesto la imposibilidad de deducir gasto alguno para aquellos contribuyentes que no residan en un Estado miembro de la Unión Europea, Islandia y Noruega, a los cuales sí se les permite deducir los gastos previstos en la LIRPF, es decir, aquellos relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y que tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la explotación del bien.

A diferencia de lo que sucede en el IRPF, en donde, una vez establecidas esas rentas netas habrán de integrarse en la base tributaria correspondiente (base imponible general) y compensarlas para poder aplicar el tipo de gravamen (tramo) correspondiente que nos ayude a calcular las cuotas tributarias correspondientes, en el IRNR, una vez tenemos nuestra renta neta, aplicando gasto o no según tengamos el derecho, procederá la aplicación de un tipo fijo del 19 % para aquellos residentes en la Unión Europea, Islandia y Noruega y un 24 % para aquellos residentes de otros Estados, pudiendo declarar cada operación con el pago de la cuota tributaria individualizada o agrupando las operaciones por trimestre⁴⁴.

Ahora, en uno y otro impuesto directo, las únicas diferencias que se evidencian entre realizar un intercambio temporal de vivienda en la modalidad directa o indirecta giran en torno a que, en la segunda, dicho intercambio no es recíproco, ni simultáneo, por ende, surgen dos problemas muy significativos. De un lado, la valoración de una renta cuando lo que se perci-

⁴⁴ De conformidad con el artículo 25.1 a) del TRLIRNR. En donde cabe hacer la salvedad de que los residentes en cualquiera de los Estados miembros de la Unión Europea podrán optar también por la opción de tributar en el IRPF de acuerdo con el artículo 45 del TRLIRNR.

be es un derecho indeterminado que por regla general se representa en puntos o valores que sirven para que en cualquier momento posterior a la cesión del derecho objeto de intercambio, el obligado tributario ejerza el derecho que se le reconoce como contraprestación sobre cualquier bien de los disponibles en la plataforma y en cualquier periodo de tiempo, en donde no es coincidente ni la fecha de disfrute, ni la reciprocidad con el bien de aquel que disfrutó el de su titularidad. Y de otro, consecuente con el primer problema, nace la dificultad generada en la imputación temporal de la renta, ya que el disfrute de esa contraprestación puede realizarse dentro de un periodo impositivo diferente a aquel en el que nace el derecho reconocido.

El primer problema es mucho más complejo de lo que parece, pues no podríamos determinar el valor económico que tienen esos puntos dentro del sistema de intercambio, ya que la valoración de la contraprestación en especie está vinculada al disfrute de un bien determinado, sobre el cual aplicaremos un precio ajustado a sus características, y en este caso, por obvias razones, no podremos hacerlo al no haberse ejecutado el derecho. Adicional a ello los puntos obtenidos serán aún más difícil de valorar por cuanto los mismos se generan no solo por realizar operaciones de intercambio, sino que también por concluir una serie de tareas y requisitos establecidos en cada plataforma, con lo cual aumenta la incertidumbre sobre la valoración y el momento en que se deben imputar las rentas originadas por la percepción de derechos de intercambio de vivienda. No obstante, la solución al segundo problema puede ser la clave que nos permita atender las dudas que nacen de la valoración de los puntos generados en el intercambio indirecto.

Debemos recordar que los rendimientos del capital deben imputarse en el periodo impositivo en que resulten exigibles para su perceptor⁴⁵, es decir, en nuestro caso, sería en aquel en que se haya obtenido el derecho vinculante de disfrute de una vivienda ajena o, lo que es lo mismo, el periodo impositivo dentro del cual se haya accedido a un intercambio temporal de vivienda que hubiere generado los puntos que dan derecho a un eventual intercambio. Aquí el problema radica en que el intercambio que genera los derechos puede ocurrir en un periodo mientras que el disfrute de la contraprestación puede devenir en otro diferente, impidiendo con ello, en un mismo sentido, su valoración hasta que el mismo no sea disfrutado. En ese sentido, nos tenemos que adscribir a la solución que plantea Montesinos para el segundo problema y que nos ayuda a resolver el primero. Dicho autor (2017, p. 77) señala que en estos casos lo lógico sería la imputación temporal de la renta en el periodo de disfrute efectivo, es decir, una vez el obligado tributario haya escogido una vivienda para disfrutar el derecho obtenido como contraprestación, en donde podremos, tanto valorar la renta en especie, como imputar dentro del periodo impositivo correspondiente el valor que así se le asigne.

Como hemos visto en teoría, es posible enmarcar las conductas y supuestos de intercambio temporal de viviendas dentro de un hecho imponible que pretende gravar la manifestación de una capacidad económica directa relacionada con la generación de una renta de

⁴⁵ En concordancia con el artículo 14.1 a) de la LIRPF y el artículo 27 del TRLIRNR.

capital inmobiliario, ya se sea residente o no en territorio español. A pesar de los problemas planteados, es posible cuantificar y valorar esa renta en especie de acuerdo con el valor del mercado determinado por el precio pagado por terceros para disfrutar de un bien, de unas determinadas características y en una época determinada, que corresponda con el derecho de alojamiento que se disfrute como contraprestación al intercambio. De igual manera, es posible cuantificar una renta íntegra y neta, y aplicar el tipo tributario que corresponda a cada impuesto para determinar una cuota concreta. No obstante, la complejidad de las operaciones en su técnica, contenido y manejo de los derechos pueden generar serias dificultades tanto para los contribuyentes al momento de declarar esas rentas, como para la Administración tributaria, en su gestión de colaboración al contribuyente y en el control de la calificación, valoración y aplicación de ese tipo de supuestos de intercambio temporal de viviendas.

4.2.2. Imposición indirecta: IVA e ITPyAJD

Al estar inmersos dentro de un supuesto que puede ser considerado como un servicio de alojamiento mediante el cual se ceden derechos de uso y habitación sobre un bien inmueble o parte de él y que es comúnmente usado dentro del ámbito del turismo como una forma alternativa de alojamiento, no podemos dejar a un lado la posibilidad de que en los supuestos de intercambio temporal de viviendas puedan existir manifestaciones de capacidad económica indirecta, es decir, asociadas al consumo y la transmisión de bienes o servicios que pretendan ser gravados debido a la existencia de un índice indirecto de capacidad económica. En ese sentido encontramos dos tributos que, aunque pueden tener menores implicaciones que en la imposición directa, pueden llegar a verse afectados por este negocio jurídico. De un lado el IVA y, del otro, el ITPyAJD, en su modalidad de transmisiones patrimoniales. Los cuales analizaremos para advertir del posible alcance de los mismos sobre esta modalidad de alojamiento colaborativo.

A) IVA

Tal y como hemos señalado, el objetivo esencial de este tributo es gravar las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas dentro del territorio de aplicación del impuesto, cuando dichas operaciones sean realizadas a título oneroso, con carácter habitual u ocasional por empresarios, profesionales o sujetos asimilados a estos por la norma, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional. De esta primera lectura y en inicio, podríamos descartar la existencia de un vínculo que constriña a los prosumidores del intercambio temporal de viviendas a satisfacer obligación alguna relacionada con este tributo, pues, aunque la operación pueda ser onerosa en la medida y sentido ya visto y pueda ser habitual u ocasional, la misma no se realiza por un sujeto que desarrolle actividades económicas, empresariales o profesionales. No obstante, al igual que sucede con el alquiler temporal con fines turísticos, la 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 bienes⁴⁶. Por tanto, si llegamos a entender la esencia jurídica de esta modalidad de alojamiento colaborativo como un contrato de arrendamiento con contraprestación en especie, el titular del derecho sobre el inmueble que se cede en el intercambio se convierte en empresario a efectos del IVA, entendiendo esta actividad como una prestación de servicios sujeta a este tributo⁴⁷.

En el mismo sentido que sucede con el alquiler temporal de viviendas con fines turísticos, dicha actividad se considerará exenta, si la operación de intercambio tiene como destino el uso de los inmuebles como viviendas, estando incluidos dentro de la exención la cesión de uso de los garajes, anexos accesorios y los muebles arrendados conjuntamente con aquel⁴⁸. Para que opere la exención en plenitud de forma se deben tener en cuenta dos elementos fundamentales. De un lado, que los sujetos que actúen como beneficiarios del intercambio actúen necesaria y directamente como consumidores finales del derecho de uso y habitación⁴⁹; y de otro, que dicha cesión temporal del inmueble en su uso como vivienda de intercambio no implique la prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera, ya que, de no cumplirse con cualquiera de estos dos requisitos, la operación dejaría de estar exenta.

La nota particular del IVA en el caso del intercambio temporal de vivienda es que en algunos casos se empiezan a ver ofertas de intercambio, en donde se brindan elementos adicionales al puro uso de la vivienda tales como acceso a garajes, vehículos automotores, embarcaciones, bicicletas, personal de servicio, acceso a casas club localizadas en las urbanizaciones donde se encuentra el inmueble en donde hay piscinas, gimnasio y otros elementos de entretenimiento, que pueden generar alerta sobre la obligaciones tributarias relacionadas con el IVA, en donde es importante dilucidar si estamos o no ante servicios complementarios propios de la industria hotelera.

Lo primero que debemos aclarar es que el objeto de la exención se centra en que los sujetos de la relación pacten la simple disposición temporal de los inmuebles como viviendas al uso con la entrega de las llaves, en donde cualquier otro servicio que se ofrezca puede ser considerado como complementario y habrá que determinar si se consideran o no propios de la industria hotelera. En ese sentido, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera, por ejemplo, el servicio de limpieza del inmueble intercambiado, ni el cambio de ropa, si estos se realizan a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario. Tampoco se considerarán como tal el servicio de limpieza en zonas comunes del edificio o urbanización (portal, escaleras, ascensores, zonas verdes,

⁴⁶ Así lo recoge el artículo 5.Uno c) de la LIVA.

⁴⁷ En concordancia con el artículo 11 de la LIVA.

⁴⁸ Conforme al artículo 20.Uno.23.º de la LIVA.

⁴⁹ Véase Consulta de la DGT V2587/2014, de 2 de octubre (NFC053095).

aceras, calles), los servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos.

La clave para entender si del intercambio temporal de viviendas se derivan servicios adicionales que puedan generar la no exención del IVA en la operación es verificar si estos se prestan durante el intercambio como un elemento accesorio al mismo y con un cierto grado de periodicidad. Con lo cual, si la actividad de intercambio comprende, de manera adicional, la prestación de una serie de servicios tales como recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, limpieza periódica del inmueble y el alojamiento, cambio periódico de ropa de cama y baño, y puesta a disposición del cliente de otros servicios (lavandería, custodia de maletas, prensa, reservas, etc.), y, a veces, prestación de servicios de alimentación y restauración, la aplicación de la exención devendría imposible y por ende estaríamos obligados de acuerdo con las normas del IVA⁵⁰.

De acuerdo con lo anterior y en relación con el ejemplo ya señalado, un intercambio temporal de vivienda, en donde se ofrezca el acceso al garaje o zona de aparcamiento vinculado a la vivienda, no podría ser considerado como un servicio accesorio propio de la industria hotelera, pues es un elemento anexo al inmueble, que no es el objeto principal del contrato y que se ve alcanzado por la exención tal y como lo reconoce la misma norma. No obstante, sobre los intercambios en donde se ofrecen servicios adicionales como el uso de vehículos automotores, embarcaciones y asistencia de empleados domésticos, así sea de manera esporádica, se plantean serias dudas pues no son precisamente elementos accesorios a la vivienda, ni se relaciona con servicio puro de alojamiento, y pueden llegar a entenderse como propios de la industria hotelera.

Más allá de las dudas que puedan surgir sobre esta consideración, la problemática no acaba allí, pues, si se llegase a entender la sujeción y no exención de la operación y sin adentrarnos en las reglas de localización del impuesto cuando una de las partes intervinientes se encuentra fuera del territorio de aplicación del impuesto (TAI), ya sea en un Estado de la Unión Europea o en fuera de él, por cuanto al ser una prestación de servicios que versan sobre bienes inmuebles su tributación se ajustará al lugar de localización del mismo⁵¹, habremos de determinar la base imponible para el cálculo de la cuota tributaria. Para ello tendríamos que considerar que estamos ante una operación que estaría a medio camino entre una permuta y una prestación de servicio de alojamiento con contraprestación en especie, en donde, de estar sujetas las dos operaciones, hay que considerarlas de forma separada y estimar su base imponible teniendo en cuenta el valor acordado por las partes expresado en dinero⁵² que se ajuste al coste de la prestación del servicio entre partes no vincula-

⁵⁰ En concordancia con el artículo 20.Uno.23.º b) b') LIVA).

⁵¹ En ese sentido el artículo 70.Uno.1 de la LIVA. Para ampliar la cuestión véase la Consulta de la DGT V0434/2017, de 20 de febrero (NFC064170).

⁵² Así lo considera el artículo 79.Uno de la LIVA.

das⁵³, es decir, de acuerdo con las estimaciones que se realicen en operaciones con bienes y servicios similares, en este caso dentro del sector turístico y de hostelería, al momento del devengo⁵⁴. Vale decir, como lo ha expresado el TS en la controversia que se ha suscitado en relación con los supuestos de IVA en las permutas inmobiliarias, para determinar la base imponible de la prestación de servicios debe acudir a una fórmula que tuviera en cuenta el valor de mercado de dichos servicios al momento del devengo y no a una en que la contraprestación recibida se cuantifique de manera posterior⁵⁵. Así, sobre dicho valor, se deberá aplicar un gravamen al tipo reducido del 10 %, referido a los servicios de hostelería, acampamento y balneario, los de restaurantes y, en general, el suministro de comidas y bebidas para consumir en el acto, incluso si se confeccionan previo encargo del destinatario⁵⁶.

La particularidad viene dada por la modalidad de intercambio a la que nos enfrentemos y la complejidad se acrecienta cuando estamos hablando de que los dos prosumidores que realizan el intercambio están sujetos y no exentos de IVA. Así, en el caso de un intercambio temporal de viviendas directo, en donde hay reciprocidad y simultaneidad, el devengo del IVA se daría en el mismo momento en que se realiza la operación y la valoración de la base imponible tendría que ajustarse al valor de la prestación del servicio en dicho momento, pudiendo, ambas partes, aplicar el IVA soportado y repercutido originado de la operación, que no necesariamente habrán de coincidir, pues tendríamos que valorar si el servicio de alojamiento que se ofrece tiene o no el mismo valor que el que se disfruta, y eso dependerá de muchos factores, incluidos los servicios accesorios, la ubicación y características del bien que sirve al intercambio, entre otros. De ahí se ratifica la necesidad que las operaciones tengan que tratarse de manera individual para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

De otro lado, la duda surge cuando nos enfrentamos al intercambio indirecto, en donde la operación no ocurre de manera simultánea y no tiene por qué haber reciprocidad, ni identidad entre las partes que realizan la permuta. En este segundo caso (modalidad indirecta de intercambio), habrá que advertir de que el prosumidor obligado al IVA por prestar servicios accesorios al intercambio propios de la industria hotelera puede encontrarse en dos tesituras; una, cuando percibe la contraprestación antes de ceder el uso de su vivienda, es decir, cuando disfruta primero del alojamiento quedando obligado a futuro a ceder el mismo derecho, y, dos, ceder el uso de su vivienda y percibir la contraprestación de manera posterior, es decir, primero cede su vivienda a un sujeto para que dicho acto le dé derecho de poder

⁵³ De conformidad con el artículo 79.Cuatro de la LIVA.

⁵⁴ De acuerdo con el artículo 75.Uno.2. Las prestaciones de servicios se devengan al momento en que se presten, ejecuten o efectúen.

⁵⁵ En dicha sentencia se han aclarado meridianamente los conceptos de devengo y cuantificación de la base imponible para operaciones de permuta inmobiliaria y que puede dar luces para los restantes casos de intercambio de bienes y servicios. Sentencia 530/2019 del TS, de 23 de abril (Sala de lo Contencioso, rec. núm. 1250/2017 –NFJ073215–, Ponente: Dimitry Berberoff Ayuda, FJ. Quinto).

⁵⁶ Establecido en el artículo 91, apartado uno.2, número 2 de la LIVA.

disfrutar del uso de una vivienda que puede ser del mismo o de otro sujeto que ofrezca el servicio dentro de la plataforma de intercambio.

En ambas tesituras habremos de tener en cuenta que, si quien percibe primero la contraprestación antes de ofrecer su servicio es sujeto pasivo del IVA, podremos estar ante un pago anticipado del servicio, con lo cual debemos aplicar el tipo de gravamen correspondiente en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos, debiendo calcular la base imponible de acuerdo con el valor de la contraprestación recibida de manera anticipada. Así, en el momento posterior en el que el sujeto que percibió el pago anticipado presta el servicio, debe emitir otra factura en cero, en donde, haciendo analogía con los casos de permutas inmobiliarias ya anunciados, no resultaría posible tomar como referencia el valor de mercado de un servicio atendiendo a una transacción posterior, entendiendo con ello que, con el pago anticipado, se ha generado la repercusión de todo el IVA derivado del intercambio⁵⁷. No obstante, si quien es sujeto pasivo del IVA presta primero el servicio y de manera posterior percibe la contraprestación, como no puede conocer de manera precisa el valor de la contraprestación, deberá calcular la base imponible del tributo con carácter provisional y aplicando criterios fundados, para cuando disfrute de la contraprestación y conozca el valor de la misma de manera exacta, modifique dicha base y ajuste su obligación tributaria⁵⁸.

Como se puede observar, las complicaciones a la hora de enfrentar esta modalidad de alojamiento colaborativo con las obligaciones tributarias derivadas del IVA pueden ser aún más problemáticas que las que ya observamos en la tributación directa. Por fortuna, parece ser que los casos en los que se puede llegar a considerar sujeto pasivo del tributo por ofrecer servicios accesorios al alojamiento relacionados con servicios propios de la industria hotelera son mínimos, pero no por ello debemos dejar de estar alerta frente a las consideraciones ya expuestas.

B) ITPyAJD

Este tributo⁵⁹, que ha sido cedido a las comunidades autónomas⁶⁰ y que tiene una naturaleza compleja, ya que integra tres impuestos distintos (transmisiones patrimoniales onero-

⁵⁷ Véase Consulta de la DGT V2258/2019, de 20 de agosto (NFC073390). Y la citada Sentencia 530/2019, de 23 de abril, del TS (NFJ073215).

⁵⁸ En concordancia con el artículo 80.Seis de la LIVA.

⁵⁹ Regulado a nivel estatal en el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITPyAJD) y en el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de este tributo (RITPyAJD).

⁶⁰ Las comunidades autónomas ostentan por delegación el desarrollo de los actos necesarios de gestión y liquidación, recaudación, inspección y revisión en vía administrativa y por cesión el recaudo tributario y

sas –TPO–, operaciones societarias y actos jurídicos documentado), puede ser definido en un hecho imponible genérico como un impuesto que pretende gravar los actos de consumo generados por las TPO de bienes o derechos que no estén sujetas a IVA o estando sujetas están exentas, y que son realizadas en el tráfico civil o societario cuando estamos ante un desplazamiento patrimonial entre la sociedad y sus socios, así como grava la formalización de los mismos en documentos notariales, mercantiles y administrativos.

Para entender los efectos que sobre él se generan del intercambio temporal de viviendas, en primer lugar, debemos señalar que, dentro del hecho imponible del tributo, específicamente relacionado con la modalidad de TPO, se indica que son transmisiones patrimoniales sujetas al impuesto las transmisiones onerosas por actos *inter vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas⁶¹, incluidas la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, entre otros⁶². De dicha afirmación, es posible señalar que, aunque entendamos los supuestos de intercambio temporal de viviendas como un contrato de arrendamiento o una mera cesión de derechos de uso y habitación, las conductas desplegadas reflejan un negocio jurídico que tiene un trasfondo oneroso, por cuanto el fundamento del acto es la existencia de una contraprestación que no es dineraria sino en especie, la cual puede ser objeto de valoración económica. De allí, que podamos afirmar que estos supuestos pueden ser encajados dentro del hecho imponible, bien como un arrendamiento, el cual no estaría exento dentro del ITPyAJD por no tener como destino el *uso estable y permanente como vivienda*⁶³, o bien como una constitución de derechos reales de uso y habitación que nos obligaría al cumplimiento tributario relacionado.

En segundo lugar, la delimitación del hecho imponible, como supuesto que pretende gravar una manifestación de capacidad indirecta que puede confundirse con algunos actos sujetos a IVA, se termina de concretar señalando que no estarán sujetas al concepto de TPO, las operaciones enumeradas en la norma, cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA, a menos que las mismas gocen de exención en el IVA, caso en el cual quedarán sujetas a TPO las

facultades normativas asociadas al tipo de gravamen de la mayoría de las modalidades, sujetos a TPO, deducciones y bonificaciones en la cuota y aspectos de gestión y liquidación. Lo anterior de acuerdo con la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía.

⁶¹ De acuerdo con los artículos 7.1.A del TRLITPyAJD y 10.1.A del RITPyAJD.

⁶² En concordancia con los artículos 7.2.B del TRLITPyAJD y 10.1.B del RITPyAJD.

⁶³ A través del Real Decreto-Ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, se añadió el apartado 26 en el artículo 45.I B) del TRLITPyAJD, estableciendo la exención del impuesto para aquellos arrendamientos de vivienda que tengan como objetivo el uso estable y permanente a los que se refiere el artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos.

entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos⁶⁴.

Así, en el mismo sentido que sucede en los casos de arrendamiento turístico y atendiendo a las reglas de compatibilidad en la imposición indirecta, que afectan al IVA y al ITPyAJD, estaríamos ante un negocio jurídico sujeto pero exento de IVA, si el arrendamiento o la constitución de derechos reales de uso y habitación relacionados con bienes inmuebles está destinado exclusivamente a vivienda⁶⁵ y la actividad de intercambio temporal de viviendas se circunscribe exclusivamente a la entrega de las llaves del inmueble en el momento de la llegada del prosumidor y la posterior recogida de las mismas cuando se va, no incluyendo ningún servicio complementario propios de la industria hotelera⁶⁶. Por tanto, dicha operación quedará sujeta a ITPyAJD en su modalidad de TPO. En este caso a diferencia del IVA, el sujeto pasivo del impuesto y obligado a realizar la liquidación y pago del tributo no es el cedente o arrendador del bien en intercambio, sino el cesionario o arrendatario que se beneficia de la operación⁶⁷. Adicional a ello, la norma establece que serán responsables subsidiarios en la constitución de arrendamientos, el arrendador, si hubiese percibido el primer plazo de renta sin exigir al arrendatario justificación del pago del impuesto, con lo cual, de no cumplirse la obligación tributaria por quien disfruta de la vivienda, el titular del derecho sobre la misma (cedente o arrendador) deberá cumplir con la obligación como responsable subsidiario.

En este momento es donde empezamos a encontrar las primeras dificultades, pues es evidente que, en muchos casos, la cesión del bien se hace con un sujeto extranjero o nacional que solo permanece unos días en la citada comunidad autónoma en donde se localiza, generándose con ello un gran impedimento en el cumplimiento de la obligación tributaria, pues el órgano encargado del recaudo debe perseguir al obligado principal declarando el cobro fallido y así proceder a dictar acta de derivación de responsabilidad sobre el cedente o arrendador⁶⁸, siendo considerado este acto como otro supuesto de difícil activación del proceso de derivación de la responsabilidad (Antón Antón y Bilbao Estrada, 2016, p. 34). Basta imaginar que estamos ante un supuesto de intercambio indirecto en donde yo he cedido el uso de la vivienda, pero aún no he percibido la contraprestación, caso en el cual no encajaría en el supuesto de responsabilidad que se recoge para el arrendamiento en donde se señala que la responsabilidad se deriva de haber percibido el primer pago sin exigir la justificación del pago del impuesto.

⁶⁴ Artículos 7.5 del TRLITPyAJD y 31.2 del RITPyAJD.

⁶⁵ De conformidad con el artículo 20.Uno.23.º b) de la LIVA.

⁶⁶ Entre otras, Consultas de la DGT V3886/2015, de 4 de diciembre; V38112015, de 2 de diciembre, y V3095/2014, de 14 de noviembre.

⁶⁷ Así se deriva del artículo 8 del TRLITPyAJD y del artículo 34 c) y f) del RITPyAJD. En su literal c), si consideramos el acto como cesión de derecho de uso y habitación o en su literal f), si consideramos el acto como un arrendamiento.

⁶⁸ De conformidad con los artículos 41.5 y 176 de la LGT.

En cuanto al devengo del tributo hay que advertir que, sin importar la modalidad del intercambio, lo que va a hacer nacer la obligación tributaria es la transmisión del derecho, por ende, el devengo será marcado por el momento en que se reciba el bien para su disfrute. Además, vale aclarar que en el caso de que los dos prosumidores sean obligados al impuesto, las operaciones se habrán de manejar de manera individual por el valor de los derechos adquiridos, a los cuales se les aplicará el tipo de gravamen que corresponda a la naturaleza mueble o inmueble de los bienes o derechos adquiridos⁶⁹. Así, da igual si hay reciprocidad y simultaneidad o no, pues, estando dentro del ámbito territorial del impuesto, al momento de recibir el inmueble para su disfrute, se estará obligado al cumplimiento de la obligación tributaria.

En este tributo la nota particular que complica aún más el cumplimiento de la obligación tributaria no solo viene dada por las modalidades en que se ejecute el intercambio, sino por la naturaleza jurídica del acto y su consideración como arrendamiento o cesión de derechos de uso. Es evidente que, tal y como lo señalamos con el IVA, estamos a medio camino entre una permuta en donde se ceden de manera temporal derechos de uso y habitación y un supuesto de arrendamiento con contraprestación en especie, con lo cual la determinación de uno u otro caso marcará la forma en que determinaremos la base imponible para el cálculo de la cuota tributaria.

De acuerdo con lo anterior, si lo consideramos un arrendamiento con contraprestación en especie, la norma nos dice que la base imponible será el importe total del arrendamiento durante todo el periodo de duración del contrato⁷⁰. En donde el problema radica entonces en identificar si el valor corresponde a la contraprestación recibida o, siendo un pago en especie, corresponderá con el valor pactado por las partes que sea conforme al que se hubiere establecido por partes independientes dentro del mercado, en ese caso por el arrendamiento de un bien inmueble de unas características determinadas. Así, si es un intercambio temporal de vivienda en su modalidad directa, con las dificultades ya planteadas en anteriores epígrafes, sería factible determinar el valor de la contraprestación y cotejarla con el valor real del arrendamiento del bien; no obstante, si es un intercambio en modalidad indirecta, la situación deviene más compleja, pues no sería posible determinar la contraprestación ya que el intercambio no es necesariamente recíproco ni simultáneo, pudiendo resolver la situación acudiendo al valor de mercado del arrendamiento del bien por el tiempo en que se haya cedido.

De otro lado, si lo consideramos una permuta en la cual se constituye la cesión temporal de derechos de uso y habitación, el valor de la base imponible no viene determinado por la contraprestación, sino por la cuantificación del derecho de uso y habitación que se cede. En ese sentido habremos de cuantificar dicha base en el 75 % del valor estimado de acuer-

⁶⁹ Aplicando lo que señala el reglamento del impuesto sobre las permutas (art. 23 RITPyAJD).

⁷⁰ Según el artículo 10.2 e) del TRLITPyAJD.

do con las reglas correspondientes a la valoración de los usufructos temporales⁷¹. Es decir, entendiendo que estos intercambios temporales de vivienda no suelen exceder el año de duración, el valor sobre el cual se aplicará el 75 % que indica la norma para calcular la base imponible, corresponderá al 2 % del valor real del bien inmueble⁷². Advirtiéndose que si estamos hablando de bienes inmuebles la valoración del mismo es determinada por el mayor valor entre el valor catastral, el valor de mercado o el valor comprobado por la administración⁷³.

De igual manera la cuota tributaria dependerá de la naturaleza jurídica en la cual alineemos los supuestos de intercambio temporal de vivienda, pues si es considerado arrendamiento de vivienda, el tipo de gravamen establecido en la norma es una tarifa específica regulada en el artículo 12 del TRITPyAJD. Mientras que si es considerado como cesión de derecho de uso y habitación la norma establece un tipo de gravamen fijo del 4 % para la constitución y cesión de derechos reales que recaigan sobre bienes inmuebles, exceptuando los derechos reales de garantía⁷⁴. Tanto la tarifa como el tipo fijo rigen siempre y cuando las comunidades autónomas no hayan hecho uso de sus competencias normativas, caso en el cual habríamos de acudir a la tarifa o tipo establecido por las normas autonómicas de ubicación del inmueble. El cumplimiento de dicha cuota se deberá realizar dentro de los 30 días hábiles contados desde que se ejecute el acto de transmisión patrimonial del derecho sobre el inmueble.

Afortunadamente y hasta la promulgación del Real Decreto-Ley 7/2019, de 1 de marzo, de medidas urgentes en materia de vivienda y alquiler, mediante el cual se establece la exención del ITPyAJD en el caso de alquiler de viviendas para uso habitual y permanente, las comunidades autónomas no habían estado muy prestas a la labor de recaudo en este supuesto, bien porque, muy a menudo estas operaciones no se declaran, ni hay suficiente información para perseguirlas, o bien porque, de acuerdo con las cuantías de las cuotas tributarias, sería muy poco rentable hacerlo. No obstante, debemos tener en cuenta que habiéndose establecido la exención la posibilidad legal de exigir este tributo existe y cada vez las Administraciones tributarias a nivel estatal y autonómico están contando con una ingente cantidad de información y medios tecnológicos para controlarla, con lo cual cabría advertir que en algún momento podría iniciarse una campaña para el recaudo del tributo. Caso en el cual, sería recomendable adecuar la claridad de la regulación que permitiera establecer de manera adecuada, no solo la cuantificación de bases y cuotas tributarias, sino también los supuestos de responsabilidad que recaen sobre los titulares de los derechos sobre los bienes inmuebles, en donde se podría incluir a las plataformas digitales como sustitutos del contribuyente o, en su caso, llegar a acuerdos voluntarios para que estas últimas actúen como agentes colaboradores en la recaudación del ITPyAJD (Antón Antón y Bilbao Estrada, 2016 p. 34).

⁷¹ Así lo recogen los artículos 10.2 b) del TRITPyAJD y 41.8 del RITPyAJD.

⁷² De conformidad con los artículos 10.2 a) del TRITPyAJD y 41.1 del RITPyAJD.

⁷³ En concordancia con el artículo 10 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

⁷⁴ Según el artículo 11.1 a) del TRLITPyAJD.

5. Conclusiones: la viabilidad de gravamen efectivo y las exenciones como una eventual solución a la problemática

Uno de los grandes problemas, si no el más grande, que plantean las diversas modalidades del denominado alojamiento colaborativo y la misma economía colaborativa desde el punto de vista tributario es la propagación de conductas asociadas a la economía informal (Montesinos Salvador, 2017, p. 88), es decir, negocios jurídicos con trasfondo económico realizados por sujetos que no parecen desarrollar, dentro del marco formal y legal creado, una actividad económica como tal pero que, sin embargo, puede llegar a afectar el mercado en un determinado sector de la economía y pueden ser relevantes a nivel fiscal al revelar una capacidad económica sujeta a gravamen, ya que se pueden enmarcar dentro de un hecho imponible que propicia el nacimiento de obligaciones tributarias.

Dicha situación ha llevado a que la Administración tributaria entre a analizar los efectos fiscales del denominado alojamiento colaborativo desde una perspectiva del sector turismo, encontrando, como primera conclusión, que, sin importar el apelativo de colaborativo que pueda regir las actividades de alojamiento en este nuevo paradigma económico, si el objetivo del negocio jurídico es la obtención de un beneficio por parte de los actores que refleje una manifestación de capacidad económica directa o indirecta regulada por el ordenamiento jurídico, estaremos sujetos al cumplimiento de las obligaciones tributarias (formales o materiales) que se deriven para cada supuesto de manera específica.

Sin lugar a dudas, la relevancia a nivel tributario cuando hablamos de alojamiento colaborativo se evidencia cuando entendemos que estamos ante un negocio jurídico en el cual se está sacando provecho económico a un bien inmueble, en donde el cedente lo explota obteniendo rentas de capital que pueden estar sujetas a imposición directa y/o indirecta. Si no fuera así, no podríamos entender que hubiere alguna implicación tributaria, tal y como sucede en los casos de alojamiento hospitalario o gratuito, en donde no hay contraprestación económica, monetaria o en especie.

En ese sentido, sin importar si estamos ante personas jurídicas, sujetos que desarrollan actividades económicas o personas físicas, si el negocio jurídico que se encuentra detrás de la modalidad de alojamiento colaborativo tiene carácter oneroso, es decir, nace con el objetivo de obtener una contraprestación económica, sea en dinero o en especie, será susceptible de generar rentas sujetas dentro de las figuras de la imposición directa (principalmente IRPF, IS), no siendo posible entender que dichos actos tienen un fin de consumo colaborativo, ya que no cabría ninguna duda acerca de la finalidad que tiene el cedente del bien para obtener ingresos ofertando un servicio en el mercado. De la misma manera, sin importar el apelativo de colaborativo, si la conducta refleja un acto regulada dentro de las normas que rigen la imposición indirecta, sea porque es un acto de consumo en el que participan empresarios, profesionales o asimilados (IVA), o por un supuesto en donde se transmiten bienes o derechos con carácter patrimonial en el tráfico civil (ITPyAJD), el surgimiento de las obligaciones tributarias deviene indudable.

Esta conclusión obvia de acuerdo con los lineamientos del ordenamiento jurídico tributario se torna más compleja y discutible, cuando entramos a analizar un caso que se encuentra en la indefinición por cuanto puede llegar a ser considerado un acto de consumo colaborativo puro, el intercambio temporal de viviendas. Este supuesto vinculado dentro de las modalidades del alojamiento colaborativo plantea serias dudas, no solo frente a su consideración como consumo colaborativo, sino también frente a la existencia de una capacidad económica que se pueda asociar a algún hecho imponible y por ende pueda ser objeto de gravamen, así como dudas sobre la forma en que se debe cuantificar la operación para la determinación de la base imponible de los distintos tributos y los eventuales gastos que puedan minorarla.

Entendiendo lo controvertido que pueden resultar las apreciaciones aquí expuestas, tal y como hemos mantenido en este artículo y conforme a la normativa tributaria vigente, el intercambio temporal de vivienda puede ser considerado un negocio jurídico de carácter oneroso que tiene como objetivo la consecución de una contraprestación en especie que se cuantifica de acuerdo con el valor de mercado y que reflejaría la existencia de una capacidad económica y por ende puede ser objeto de gravamen como renta de capital inmobiliario en el IRPF de los cedentes e incluso puede ser blanco de la presión fiscal en la imposición indirecta, si se cumplen los elementos previamente reseñados.

Por ende, la diferencia esencial a nivel tributario en el intercambio temporal de viviendas solo vendría marcada por las dificultades técnicas en la cuantificación de las bases imponibles y en la aplicación de los gastos que la minoren, puesto que el fundamento tributario que subyace para este tipo de operaciones permite entenderlas sujetas a gravamen. Tal y como lo hemos expresado a lo largo del trabajo, todas las dificultades técnicas derivadas de gravar las operaciones de intercambio temporal de viviendas no lograrían ser un impedimento para que las Administraciones tributarias las consideren sujetas formalmente a gravamen⁷⁵, especialmente porque, aunque se permita la controversia, las mismas normas que ofrece el ordenamiento jurídico en las distintas modalidades tributarias suministran una serie de herramientas que pueden ser usadas para solventarlas con la debida motivación legal.

Adicional a ello, la falta de información para la aplicación de los tributos puede ser subsanada gracias al surgimiento de herramientas tecnológicas usadas en la gestión de los tributos, pero especialmente, gracias al establecimiento de nuevas obligaciones formales de suministro de información. Un ejemplo de ello lo encontramos en la obligación de suministro de información exigida a las plataformas que ejercieran actividades de intermediación

⁷⁵ Tal y como lo explica Montesinos (2017, p. 88), operaciones difíciles de controlar, como las transmisiones onerosas o lucrativas de bienes no inscribibles en registros públicos y de escaso valor, a efectos, respectivamente, del impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas y del ISD, que, por cierto, también se dan en otros casos de economía colaborativa como el de las plataformas de compraventa entre particulares de bienes de segunda mano, han sido objeto de control por las Administraciones tributarias.

en supuestos de cesión de uso de viviendas con fines turísticos⁷⁶ a través el denominado modelo 179. Dicha obligación sobre la que se cernían serios cuestionamientos⁷⁷ y que fue anulada por el TS en reciente pronunciamiento⁷⁸ por una cuestión meramente formal y que se espera pronto vuelva a estar vigente, plantea la obligación de informar sobre las operaciones de cesiones temporales de uso de la totalidad de una vivienda equipada y amueblada en condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocióne y realizada con finalidad lucrativa u onerosa⁷⁹. Y a pesar de que no había plena claridad si dicha declaración se exigía o no para el intercambio temporal de viviendas porque no se considera alojamiento turístico, al revisar la descripción contenida en la norma relacionada con las operaciones sobre las cuales se debía suministrar información, era posible pensar que el intercambio temporal de viviendas con fines turísticos encuadra perfectamente en la misma. En ese sentido, la norma señalaba que dentro de la información debía indicarse el importe que se percibe como contraprestación o «su prestación gratuita» si es del caso⁸⁰, con lo cual, existía la posibilidad de que las plataformas tuvieran que notificar los datos de estos intercambios aun cuando se considerará que su prestación es gratuita, que tal y como hemos advertido, no lo es.

Otra cosa será la conveniencia o no de exigir el cumplimiento de las obligaciones derivadas no solo del intercambio temporal de viviendas, sino de la economía colaborativa pura en general, no solo por los problemas técnicos descritos, sino también por el impacto económico de los resultados recaudatorios y su rentabilidad en términos de coste-beneficio. Lo cierto es que es necesario darle claridad jurídica a este tipo de operaciones y sus reales consecuencias tributarias. Por ello observamos que, si en algún momento se considera exigir el cumplimiento de obligaciones tributarias derivadas de operaciones controvertidas dentro de la denominada economía colaborativa, caso del intercambio temporal de viviendas, se establezcan una serie de exenciones⁸¹ que liberen parte de esa carga tributaria, a

⁷⁶ El Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, introduce el nuevo artículo 54 ter en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGGI), estableciendo la obligación de informar sobre las cesiones de uso de viviendas con fines turísticos, lo cual dio pie a la promulgación de la 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.

⁷⁷ Para mayor profundidad véase Sánchez López (2019, pp. 229 a 254).

⁷⁸ En la decisión el TS anula el artículo que regulaba esta obligación de información en aplicación de una sentencia del TJUE sobre Airbnb Irlanda, por cuanto su tramitación no fue comunicada a la Comisión Europea como era preceptivo. Sentencia 1106/2020 del TS, de 23 de julio (rec. núm. 80/2018 –NFJ078496–).

⁷⁹ En concordancia con la definición de vivienda de alquiler turístico recogida en el artículo 54 ter.2 del RGGI.

⁸⁰ De conformidad con el artículo 54 ter.4 d) del RGGI.

⁸¹ En ese sentido hay un gran sector de la doctrina que plantea esa posibilidad para muchas de las figuras de la denominada economía colaborativa. Entre otros, Doménech Pascual (2015, p. 75); Machancoses García (2017, p. 14); Antón Antón y Bilbao Estrada (2016, p. 22).

la vez que facilitan la labor de las Administraciones tributarias sin que estas renuncien al flujo de información⁸².

Por ello, llegados a este punto y entendiendo que no es conveniente desarrollar un régimen fiscal especial para la economía colaborativa (Antón Antón y Bilbao Estrada, 2016, p. 22) habida cuenta de que, en relación con el principio de neutralidad fiscal y de justicia tributaria, el ordenamiento jurídico cuenta con herramientas suficientes para su manejo, cabe proponer, *de lege ferenda*, la posibilidad de que se integren exenciones específicas para este tipo de operaciones tan controvertidas, en el mismo sentido que se viene proponiendo en otros ordenamientos jurídicos, no solo para el alojamiento turístico sino para todo el contexto de la economía colaborativa⁸³. No obstante, en este caso, la exención podría admitirse de manera preferencial para aquellos supuestos considerados de economía colaborativa pura, es decir, aquellos aplicables a prosumidores que están inmersos en supuestos de intercambio de bienes o servicios con fines de consumo, independientemente del uso de medios tradicionales o digitales en la concreción de la operación, evitando con ello un trato disímil no justificado (Montesinos Salvador, 2017, p. 84).

Con lo anterior no queremos decir que las exenciones no deban alcanzar a otros supuestos de la economía colaborativa, sin embargo, cabe advertir que un trato de favor para este sector podría suponer la concesión de ventajas a estas nuevas formas de consumo cuasi depredador dentro de la cuales pueden mimetizarse sujetos que hacen uso de estrategias colaborativas aprovechando las nuevas tecnologías de información para sacar ventajas económicas, tal y como se deriva de las denuncias de *turistificación* o *gentrificación* propiciadas en los supuestos de alquiler de alojamiento turístico a través de plataformas electrónicas (Montesinos Salvador, 2017, pp. 87-88), en donde la aplicación de exenciones podría también ayudar a regular adecuadamente esta actividad, sujetándola a tributos específicos no solo vinculados a la capacidad económica en la generación de rentas o consumo, sino a aquellos que permitan canalizar el coste social y ambiental generado, como pueden ser las tasas turísticas o ecológicas⁸⁴. Además, se debe tener en cuenta la existencia de exen-

⁸² Tal y como lo explica Pastor del Pino (2017, pp. 545-563), lo que se pretende es establecer medidas de estímulo de este tipo de actividades, mediante tributación más favorable, atendiendo a umbrales de actividad, sin descuidar por otro lado el cumplimiento de las obligaciones tributarias resultantes, a través del refuerzo de mecanismos de obtención de información, para así no desaprovechar la posibilidad de fomentar adecuadamente este tipo de actividades, a la vez que se regulan, y para obtener los generosos beneficios que de ellas se deriven.

⁸³ Véase el caso francés, en donde se había previsto una exención de 5.000 euros, fundamentándola en la compartición de gastos y en la concepción de ingresos ocasionales (<<http://www.senat.fr/rap/r14-690/r14-6901.pdf>>). De igual manera el Reino Unido en donde existen exenciones de 1.000 libras para las rentas provenientes de la transmisión o titularidad de bienes a través de plataformas digitales (<<https://www.gov.uk/rent-room-in-your-home/the-rent-a-room-scheme>>), y otras específicas para las rentas provenientes del alquiler de una habitación amueblada de la vivienda habitual por las primeras 7.500 libras, en donde no se permite deducir gastos (<<https://www.gov.uk/rent-room-in-your-home/the-rent-a-room-scheme>>).

⁸⁴ En ese sentido Borja Sanchis (2017, pp. 9-10). Al igual que Gordo López, De Rivera y Cassidy (2017, p. 191).

ciones propias en cada tributo, caso del IRPF, en donde se cuenta con medidas que permiten adecuar la carga tributaria de acuerdo con las situaciones personales, familiares y de capacidad económica del obligado tributario, que permitirán ejercer la debida presión fiscal de acuerdo con los principios de justicia tributaria consagrados en el artículo 31 de la CE.

En ese sentido, las exenciones propuestas tendrían como elemento fundamental la quiebra del principio de generalidad, no solo en la búsqueda de delimitar una capacidad económica, sino también, y principalmente, en la búsqueda de proteger fines de interés general vinculados a motivos de política económica, social y técnica tributaria, encontrando una justificación debida en los motivos extrafiscales propios del impacto social, político y económico que genera este nuevo paradigma de consumo y producción de bienes y servicios⁸⁵. De acuerdo con ello, las exenciones propuestas no podrán ser objetivas de carácter total, pues podría llegar a considerarse una vulneración a los principios de igualdad y generalidad, afectando a los criterios de justicia en el reparto de las cargas públicas.

La propuesta gira entonces a establecer una serie de exenciones limitadas mixtas, cualitativas y cuantitativas, que permitan liberar la presión fiscal sobre aquellos sujetos que no desarrollan una actividad con una regularidad, ni con un impacto económico lo suficientemente relevante como para activar la maquinaria de las Administraciones tributarias, las cuales solo deberían centrarse en el flujo de información sobre las operaciones con el objetivo de control y contraste sobre ese mercado específico. Así, podríamos establecer un rango en el cual se integren, por ejemplo, de un lado, un límite cuantitativo conjunto que libere de la carga tributaria a aquellos sujetos que realizan un máximo de tres operaciones dentro de un periodo impositivo, siempre y cuando las mismas, de manera conjunta, no superen en su base imponible la cuantía de 1.000 euros, cifra que servirá como un límite global y que demarcará la aplicación efectiva o no de la exención; y de otro lado, un límite cualitativo, relacionado con operaciones controvertidas y que impliquen una técnica tributaria compleja y discutible, como pueden ser exenciones sobre operaciones de alquiler de espacios de alojamiento en viviendas habituales, en los supuestos de intercambio temporal de vivienda habitual y en otros que se puedan enmarcar dentro del concepto restrictivo de consumo colaborativo puro.

Por último, lo que sí remarcamos es la necesidad de que estos límites se establezcan de manera legal en concordancia con el artículo 133.3 de la CE⁸⁶, no solo en respeto del principio de reserva de ley relativo a nivel tributario, sino también para evitar que la exigibilidad de estas conductas controvertidas queden en manos de la interpretación de las Administraciones tributarias, que bien pueden obviar la exigibilidad de las obligaciones tal y

⁸⁵ Para un análisis acerca del alcance de las exenciones a nivel tributario véanse las Sentencias del Tribunal Constitucional 96/2002, de 25 de abril (NFJ012237), FJ. 7; 134/1996, de 22 de julio (NFJ003509), FJ. 8; 10/2005, de 20 de enero (NFJ019808), FJ. 5.

⁸⁶ Dicho artículo establece que todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de la ley.

como viene sucediendo en el caso del ITPyAJD a nivel territorial, o bien, de acuerdo con su necesidad pueden apresurarse a exigir el cumplimiento o a incluir los supuestos dentro de sus planes de gestión tributaria, con la consecuente vulneración al principio de seguridad jurídica que rige nuestro ordenamiento tributario. Es evidente que el objetivo de este documento no es otro que advertir que esa indefinición que cursa sobre ciertos supuestos del mal llamado alojamiento colaborativo genera incertidumbre y afectan a la seguridad jurídica. De ahí que la invitación es a que el tema sea objeto de estudio, ya sea integrándolo dentro del alojamiento turístico o aparte de él, pero que se afronte con antelación y permitamos que esta actividad se desarrolle dentro de un marco legal claro, al menos a nivel tributario.

Referencias bibliográficas

- Antón Antón, A. y Bilbao Estrada, I. (2016). El Consumo Colaborativo en la Era Digital: Un Nuevo Reto para la Fiscalidad. *Documentos*, 26, IEF.
- Arnaud, E. (2019). Emmanuel Arnaud: «El intercambio de casa es buena opción a Airbnb». *Cinco Días*. <https://cinco-dias.elpais.com/cinco-dias/2019/03/28/fortunas/1553773931_917397.html> (10/11/2019).
- Borja Sanchis, A. (2017). Los impuestos sobre estancias turísticas en España. *Quincena Fiscal*, 18, 19-58.
- Botsman, R. (2013). The Sharing Economy Lacks A Shared Definition. *FastCompany*, 21
- Botsman, R. y Rogers, R. (2010). *What's Mine Is Yours: The Rise of Collaborative Consumption*. Ed. Harper-Collins.
- Bower, J. L. y Christensen, C. M. (2015). Disruptive Technologies: Catching the Wave. *Harvars Business Review*, 73.
- Comisión Europea. (2016a). *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*. UE, COM (2016) 356 final.
- Comisión Europea. (2016b). *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 social», de 2 de junio de 2016*. UE, (COM (2016) 356 final). <<https://ec.europa.eu/docsroom/documents/16881/attachments/2/translations/es/renditions/pdf/28/08/2019>> (28/08/2019).
- Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia. (2014). Documentos 1 y 2. *Consulta pública sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa*. CNMC.
- Doménech Pascual, G. (2015). La regulación de la economía colaborativa. El caso Uber contra el taxi. *Revista CEFLEGAL*, 175-176, 61-104.
- Forno, F. y Garibaldi, R. (2011). Andare in vacanza scambiando la casa. Un'analisi del profilo e delle motivazioni di un segmento crescente di turisti. *Rivista di Scienze del Turismo*, 2(2).
- Gordo López, A.; De Rivera, J. y Cassidy, P. (2017). La economía colaborativa y sus

- impactos en la era del capitalismo digital. En R. Cotarelo (Dir.) y J. Gil (Comp.), *Ciberpolítica: gobierno abierto, redes, deliberación, democracia* (capítulo X). INAP.
- Machancoses García, E. (2017). Economía de plataforma en los servicios de transporte terrestre de pasajeros: Retos tributarios de la imposición directa sobre el usuario y la plataforma. *Quincena Fiscal*, 15-16, 41-82.
- Montesinos Salvador, O. (2017). Fiscalidad del Consumo Colaborativo de Alojamiento Turístico: Tratamiento de los Usuarios de Plataformas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. *Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, 31, 43-92.
- Núñez Iglesias, A. (2010). Tipología de los contratos de alojamiento turístico extrahotelero. *Revista Actualidad Civil*, 12.
- Pastor del Pino, M. C. (2017). La economía colaborativa desde las Instituciones Comunitarias: implicaciones fiscales. En R. Alfonso Sánchez y J. Valero Torrijos (Dirs.), *Retos jurídicos de la economía colaborativa en el contexto digital*. Cizur Menor-Thomson Reuters Aranzadi.
- Ruiz Almendral, V. y Zornoza Pérez, J. (2008). La aplicación de las normas tributarias. *Estudios en homenaje al profesor Gregorio Peces-Barba*. Dykinson. Vol. 1.
- Russo, A. P. y Quaglieri Domínguez, A. (2014). La lógica espacial del intercambio de casas: una aproximación a las nuevas geografías de lo cotidiano en el turismo contemporáneo. *Scripta Nova: Revista electrónica de geografía y ciencias sociales*, 18.
- Sánchez López, M. E. (2019). Tipología de los contratos de alojamiento turístico extrahotelero. En M. A. Collado Yurrita (Dir.) y L. M. Romero Flor, *Tributación de la Economía Digital*. Atelier Fiscal.
- Teubner, T. (2014). Thoughts on the Sharing Economy. *8th Multi Conference on Computer Science and Information Systems*. MCCSIS.
- Toffler, A. (1981). *La tercera ola*. Plaza & Janés.
- Unión Hotelera Provincia de Valencia. (2017). La economía colaborativa y la vivienda turística no reglada: El caso Valencia. *Informe de la Unión Hotelera de Valencia*, 013/2017, de 17 de febrero. <https://www.thinktur.org/media/Informe_Union_Hotelera_2017.pdf> (20/10/2019).