

# CONSUMO COLABORATIVO Y ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS: ASPECTOS FISCALES

**Carlos Javier Correcher Mato**

Personal Investigador en Formación  
IUDESCOOP - Universitat de València

## RESUMEN

La existencia y prolongación de una crisis económica sin parangón en nuestra historia reciente y el crecimiento exponencial de las nuevas tecnologías, han provocado que los consumidores busquen alternativas de consumo más económicas y sostenibles. Concretamente, las iniciativas del consumo colaborativo realizado a través de plataformas electrónicas continúan expandiéndose económica y sociológicamente, a la par que la complejidad tributaria que las acompaña. Nuestro estudio pretende realizar una aproximación al concepto de consumo colaborativo; reflexionar sobre cuestiones relativas al control de las rentas generadas en este entorno; y analizar, desde la perspectiva de aquellas plataformas no lucrativas que llevan a cabo actividades de intermediación entre los diversos usuarios de la plataforma colaborativa, determinados aspectos propios de su tributación.

**PALABRAS CLAVE:** Consumo colaborativo, tributación, entidades sin fines lucrativos, economía colaborativa, plataformas colaborativas.

CLAVES ECONLIT: M13, K34, L31.

## **COLLABORATIVE CONSUMPTION AND NON-PROFIT ENTITIES: TAX ASPECTS**

### **ABSTRACT**

The existence and prolongation of an unparalleled economic crisis in our recent history and the exponential growth of new technologies have led consumers to seek more economical and sustainable consumption alternatives. Specifically, initiatives of collaborative consumption carried out through electronic platforms continue to expand economically and sociologically, along with the tax complexity that accompanies them. Our study aims to approach the concept of collaborative consumption; ponder on issues related to the control of income generated in this context; and analyze, from the perspective of those non-profit platforms that carry out intermediation activities among the various users of the collaborative platform, specific aspects to their taxation.

**KEY WORDS:** Collaborative consumption, taxation, non-profit entities, sharing economy, collaborative platforms.

## SUMARIO<sup>1</sup>

I. Introducción: Una aproximación al consumo colaborativo. II. Criterios generales de la fiscalidad del consumo colaborativo. III. Necesidad de control de las rentas generadas en el consumo colaborativo. IV. Fiscalidad de las plataformas colaborativas no lucrativas. a) Imposición directa. b) Imposición indirecta. V. Conclusiones. Bibliografía.

### I. Introducción: Una aproximación al consumo colaborativo

Frente a los modelos económicos tradicionales basados en la cultura de la propiedad, el fenómeno colaborativo ha irrumpido con fuerza, sobre todo, entre el sector más joven de la población<sup>2</sup>. La crisis económica; el auge de las tecnologías de la información y de la comunicación, en especial de las plataformas electrónicas; y, en definitiva, el cambio de mentalidad social y económica, han motivado el cambio hacia una cultura de colaboración en la producción o en la compartición de los recursos, que aspira a la optimización de los mismos y al desarrollo sostenible<sup>3</sup>.

1. El presente trabajo de investigación se enmarca como parte de los resultados del proyecto de investigación DER2015-65519-C2-1-R (MINECO/FEDER): “*ECONOMÍA COLABORATIVA, ECONOMÍA SOCIAL Y BIENESTAR*”.

2. De hecho, el informe realizado por la consultora PwC para la Comisión Europea afirma que, en 2015, los ingresos brutos de plataformas y proveedores colaborativos en la UE ascendieron a 28.000 millones de euros. Disponible en: <https://www.pwc.es/es/publicaciones/digital/evaluacion-economia-colaborativa-europa.pdf>

3. La Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (En adelante, CNMC) ha elaborado documentos donde se ponen de manifiesto las implicaciones económicas y legales de la economía colaborativa. Véase en este sentido, los Documentos nº 2 y nº 3 surgidos en el marco de la “*Consulta pública sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa*”. Aunque es cierto que el consumo colaborativo es algo anterior a la existencia de la economía digital, la CNMC hace referencia a los factores que han motivado la expansión del fenómeno colaborativo, como es el caso de las tecnologías de la información. ALFONSO SÁNCHEZ, R. (2017, pp. 50-52), por su parte, pone de manifiesto que los detonantes del crecimiento y expansión de la economía colaborativa han sido la crisis económica, que ha motivado un cambio de concepción social hacia la cultura del crecimiento sostenible; un replanteamiento del modelo del hiperconsumo hacia un modelo que permita satisfacer las necesidades sociales

Con el crecimiento del fenómeno colaborativo, se han puesto de manifiesto problemas de naturaleza variada. La CNMC (2016, pág.1) pone de relieve, a pesar de las virtudes de la economía colaborativa, la existencia de problemas regulatorios susceptibles de menoscabar la competencia con otros agentes interventores en el mercado. En España no se ha realizado intento alguno de regulación sistemática del fenómeno colaborativo, ni se ha modificado regulación sectorial alguna. Sólo en materia de Crowdfunding financiero, a través de la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de financiación empresarial se ha regulado de forma sectorial la economía colaborativa. La Comisión Europea en su Comunicación COM (2016) 356 final “*Una agenda europea para la economía colaborativa*” (En adelante, Comunicación), tratando de clarificar todas las cuestiones que lleva de la mano la fenómeno colaborativo, aboga por una regulación del fenómeno responsable que ampare su potencialidad económica, sin perjuicio de garantizar los derechos sociales y laborales. Sin embargo, los problemas regulatorios no han sido los únicos que ha traído consigo la economía colaborativa. La Comisión (2016, pág. 15) afirma con acierto que se han observado problemas relacionados con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, entre los que destacan: “*dificultades para identificar a los contribuyentes y los ingresos imposables, falta de información sobre los prestadores de servicios, exacerbación de la planificación fiscal agresiva en el sector digital, diferencias de las prácticas fiscales en la UE e intercambio insuficiente de información.*”<sup>4</sup>.

mejor; y el desarrollo de las tecnologías de la información, que considera la piedra angular sobre la que pivotan el resto de elementos de la economía colaborativa. En opinión de ORTIZ VIDAL, M.D. (2017, pp. 73-74), las causas de crecimiento y expansión de la economía colaborativa se encuentran en la facilidad de acceso a las redes tecnológicas y la grave crisis económica y financiera.

4. Así pues, tal y como expone PASTOR DEL PINO, M.C. (2017, pp. 547-552), la economía colaborativa puede contribuir a mejorar la economía, el empleo y el medioambiente, pero no a costa del fraude fiscal, la competencia desleal o infringir la normativa regulatoria. Asimismo, plantea que el reto de las Administraciones públicas consiste en encontrar en este ámbito de actuación el perfecto equilibrio entre la intervención regulatoria y la mera supervisión, y señala que algunos de los principales problemas que trae consigo el fenómeno colaborativo se identifican con la dificultad para identificar a los contribuyentes, los ingresos imposables, y la falta de información sobre los prestadores de servicios. Sin embargo, a pesar de ello,0 cabe tener presente, como pone de manifiesto la Comisión Europea (2016, pág. 8): “... que, con arreglo a la legislación de la UE, los Estados miembros no pueden imponer a las plataformas colaborativas, en la medida en que prestan servicios de alojamiento de datos, una obligación general de supervisar y realizar búsquedas activas de hechos o circunstancias que indiquen actividades ilícitas”. En otro orden de cosas, NAVARRO EGEA, M. (2017, pág. 525) considera que en la Comunicación de la Comisión Europea, desde un punto de vista fiscal, cuando se identifican los principales problemas a combatir de

A pesar de ello, la novedad del fenómeno colaborativo no sólo se manifiesta en los problemas y virtudes que acarrea el mismo, sino en su propia concepción y definición. Inicialmente, se agrupaba a todas estas prácticas bajo la definición de consumo colaborativo. Fundamentalmente, el consumo colaborativo favorece el uso de aquellos recursos que se encuentran infrautilizados por sus propietarios y permite a los mismos compartir gastos o beneficiarse de otros productos, del mismo modo que aquellos que no tienen la propiedad del bien pueden permitirse usar un recurso de un modo más económico. Con carácter previo, el consumo colaborativo no tenía una incidencia económica y social extremadamente relevante, fundamentalmente porque no existían las plataformas colaborativas, y porque la capacidad de los potenciales intermediarios para poner en contacto a los prestadores de servicios y usuarios era más que limitada hasta el auge de las tecnologías de la comunicación y de la información.

Posteriormente, bajo el manto del éxito comercial de plataformas electrónicas como BlaBlacar, Uber o AirBnB, el término ligado al consumo colaborativo evoluciona hacia lo que hoy se conoce como economía colaborativa, un concepto más amplio que abarca situaciones que sobrepasan los límites del consumo colaborativo, y que refieren de forma genérica a todos estos modelos de negocio<sup>5</sup>. De hecho, las autoridades públicas han escogido el término economía colaborativa para aglutinar la generalidad del fenómeno colaborativo.

la economía colaborativa, se está haciendo una diagnosis que permite trazar la línea de actuación y que se deslinda en tres ejes: información del contribuyente, actividad de control y medidas normativas. En contraste, ORTIZ VIDAL, M.D. (2017, pp. 75-76) considera que la Comunicación de la Comisión no arroja demasiada luz sobre las dificultades que suscita el fenómeno de la economía colaborativa. A nuestro juicio, la Comunicación de la Comisión Europea es de gran utilidad, aunque únicamente supone un conjunto de orientaciones a los estados miembros, empresas, usuarios y otros órganos europeos para el correcto desarrollo de la economía colaborativa. Además, la Comisión tiene la intención de diseñar un plan de seguimiento reglamentario, económico y empresarial para conocer la evolución y problemas del mercado colaborativo.

5. ALFONSO SÁNCHEZ, R. (2017, pp. 50 y 51) pone de relieve que la economía colaborativa es algo más que el consumo colaborativo, una forma evolucionada que abarca más amplios supuestos. A su juicio, la economía colaborativa hace referencia a los nuevos sistemas de producción y consumo de bienes y servicios surgidos a principios de este siglo gracias a las posibilidades ofrecidas por los avances de la tecnología de la información para intercambiar y compartir dichos bienes y/o servicios, que permiten reducir las asimetrías informativas y los costes de transacción que afectan a dichas actividades, a la vez que permiten incrementar la escala en la que se llevan a cabo y realizarlas de forma diferente a la tradicional. En esta misma línea, véase a ALFONSO SÁNCHEZ, R. (2016, pp. 235-239) y GORDO LÓPEZ, A., DE RIVERA, J. y CASSIDY, P. (2017, pág. 190).

Desde el punto de vista nacional, la CNMC (2016, pág. 2) emplea el término de economía colaborativa para abarcar multitud de situaciones de una economía versátil, reconociendo expresamente que no existe una definición comúnmente aceptada sobre la economía colaborativa, y que es un fenómeno económico y social novedoso. A su juicio, la economía colaborativa se caracteriza por ser un modelo de consumo que se basa en el intercambio entre particulares de bienes y servicios que permanecían ociosos o infrautilizados a cambio de una compensación pactada entre las partes. Considera que los fenómenos de la economía colaborativa se distinguen de los nuevos modelos digitales porque el intercambio de bienes y servicios se produce entre particulares no profesionales, sin que dicho intercambio comporte el ejercicio de una actividad profesional remunerada por parte del oferente, aunque sí puede existir un intercambio económico en forma de compartición o compensación de gastos<sup>6</sup>. En nuestra opinión, algunos de los modelos de negocio que pretenden aglutinarse en esta categoría no cumplen con estas dos características. Por otro lado, aunque la CNMC reconoce la existencia de un cierto ánimo de lucro, entendido como compensación pactada entre las partes, el fin de las prestaciones de servicios o intercambios de bienes no debe ser el ánimo de lucro, en el sentido de los modelos económicos tradicionales, sino la compartición y optimización de recursos y gastos.

Desde instancias europeas, la Comisión Europea define la economía colaborativa en su Comunicación (2016, pág. 3) del siguiente modo: *“A los efectos de la presente Comunicación, el término «economía colaborativa» se refiere a modelos de negocio en los que se facilitan actividades mediante plataformas colaborativas que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o servicios ofrecidos a menudo por particulares”*. Igualmente, asevera que las transacciones de la economía colaborativa pueden realizarse con fines lucrativos o no lucrativos<sup>7</sup>.

6. Es importante tener en cuenta que esta definición se caracteriza porque en el seno de la economía colaborativa, los bienes o servicios intercambiados permanecían ociosos o infrautilizados por el oferente y, por tanto, esos bienes y servicios no han sido creados o adquiridos para proceder a su oferta en el mercado.

7. Tal y como afirma la Comisión Europea en su Comunicación (2016, pág. 3), las orientaciones que se facilitan en la Comunicación se centran en las actividades económicas, pero ello no es óbice para que los servicios de la economía colaborativa puedan ofrecerse gratuitamente, en régimen de costes compartidos o a cambio de una remuneración. Además, manifiesta que cada relación (plataforma y usuario; plataforma y prestador de servicios; prestador de servicios y usuario) debe evaluarse por separado a los efectos de determinar la existencia de actividades económicas.

Así las cosas, pese a seleccionarse el término economía colaborativa para aglutinar la generalidad del fenómeno colaborativo, como pone de manifiesto PASTOR DEL PINO, M. C. (2017, pp. 545- 546), al margen de la importancia del fenómeno, no existe una definición institucional aceptada de economía colaborativa, motivado en gran parte por ser una realidad en formación y con contornos difusos<sup>8</sup>. En su definición, la CNMC identifica la economía colaborativa como un modelo de consumo, mientras que la Comisión Europea la asocia a un modelo de negocio. Además, tampoco podemos apoyarnos en el carácter gratuito u oneroso para otorgar una definición, pues tanto a nivel estatal como europeo, se emplea el término economía colaborativa para abarcar actividades lucrativas y también no lucrativas<sup>9</sup>.

En nuestra opinión, sería conveniente diferenciar el consumo colaborativo de la economía colaborativa, porque consideramos que la economía colaborativa se está disfrazando en numerosas ocasiones bajo las virtudes del consumo colaborativo. Para nosotros, la economía colaborativa es simple y llanamente un nuevo modelo de negocio empresarial, tal y como afirma la Comisión Europea; una variante de la economía digital que utiliza esquemas similares, que busca como fin la obtención de recursos y no la optimización y compartición de los mismos. Por el contrario, entendemos que el consumo colaborativo se asocia a un modelo de consumo basado en supuestos en que los particulares buscan compartir recursos infrautilizados para una mejor optimización y amortización de los mismos<sup>10</sup>.

8. Sobre una teorización de la definición de la economía colaborativa, véase ORTIZ VIDAL, M.D. (2017, pp. 76-80). La autora entiende que, desde la Unión Europea, se aportan definiciones distintas en el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre “*Consumo colaborativo o participativo: un modelo de sostenibilidad para el siglo XXI*” del año 2014, y la Comunicación COM (2016) 356 final “*Una agenda europea para la economía colaborativa*” de la Comisión Europea.

9. NAVARRO EGEEA, M. (2017, pág. 523) también pone de relieve que los supuestos de la economía colaborativa abarcan supuestos no lucrativos. Asimismo, ORTIZ VIDAL, M.D. (2017, pág. 80) señala que ni el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre “*Consumo colaborativo o participativo: un modelo de sostenibilidad para el siglo XXI*” del año 2014 ni la Comunicación COM (2016) 356 final “*Una agenda europea para la economía colaborativa*” de la Comisión Europea se decantan sobre si debe ser lucrativa o no la economía colaborativa.

10. El tipo de estudios clasificatorios e investigaciones sociológicas como el realizado por GORDO LÓPEZ, A., DE RIVERA, J. y CASSIDY, P. (2017, pág. 205), basados en el análisis del funcionamiento práctico de las plataformas y no en criterios meramente teóricos, invitan a cuestionar la unidad del concepto de economía colaborativa; a mantener cierta cautela y vigilancia hacia los intentos de generalizar el funcionamiento de las principales plataformas a todo el concepto de economía colaborativa, e incluso extrapolar estas lógicas al ámbito de las políticas sociales; y a adaptar la interpretación del fenó-

En pocas palabras, consideramos que la nota característica y diferenciadora entre el consumo colaborativo y la economía colaborativa debería identificarse con el fin de la práctica colaborativa. Cuando el fin principal de los servicios prestados se asocia a la obtención de beneficios, deberíamos hablar de economía colaborativa. Sin embargo, si el fin principal se identifica con la compartición u optimización de los recursos, estaríamos ante prácticas de consumo colaborativo<sup>11</sup>.

## II. Criterios generales de la fiscalidad del consumo colaborativo

Para un adecuado análisis tributario del consumo colaborativo realizado a través de plataformas electrónicas tenemos que tener muy presente que las relaciones actuales del consumo colaborativo de plataforma electrónica se desarrollan de un modo multilateral: plataforma colaborativa, usuario/prestador del servicio y usuario final.

meno a las características particulares de cada plataforma. Esto podría ser especialmente relevante de cara a la regulación de estas prácticas y para avanzar criterios que permitan distinguir entre prácticas avanzadas de capitalismo y los proyectos digitales de naturaleza realmente colaborativa. Del mismo modo, NAVARRO EGEA, M. (2017, pp. 530-531) pone de manifiesto que, al margen de que la economía colaborativa pueda ser una oportunidad de negocio para muchos emprendedores y empresas, la actividad desarrollada en estos entornos participativos coincide con patrones tradicionales de la economía de mercado, absolutamente alejados de las bondades de quienes ven en estos negocios la penetración de valores sociales en el mercado y, por tanto, una visión idealizada de la economía sostenible. En lo que a ALFONSO SÁNCHEZ, R. (2017, pp. 54-55) respecta, el uso del término compartir en la economía colaborativa puede resultar engañoso puesto que, frecuentemente, las relaciones que se producen en la economía colaborativa implican el pago de un precio y no un simple intercambio. La autora se decanta por el uso del término economía colaborativa, porque es el que se ha asumido desde la CNMC y la Comisión Europea.

11. De este modo, la doctrina se ha planteado activamente la cuestión correspondiente a si determinadas prácticas colaborativas realmente son tal. Por ejemplo, RODRÍGUEZ-ANTÓN, J.M., *et alii*. (2016, pág. 265) sostienen que los modelos de negocio en los que terceros actúen con ánimo de lucro, aunque con ello potencien las relaciones entre iguales, deben quedar excluidos del ámbito de la economía colaborativa, porque no cumplen la objetivo social de compartir bienes infrautilizados. MACHANCOSES GARCÍA, E. (2017, pág. 2) entiende, después de manifestar la existencia de crecientes voces que ponen en duda la concepción idealizadora de la economía colaborativa, que: *“La economía colaborativa, definida así de un modo más estricto y, a mi juicio, más respetuosa con el contexto socioeconómico actual, ha de venir referida al ámbito de la colaboración ciudadana con determinados matices incorporados a la luz de las nuevas tecnologías”*. Asimismo, MONTESINOS OLTRA, S. (2016, pág. 52) distingue entre la economía de plataforma, en sentido amplio; y a la economía colaborativa, en sentido estricto.



A nuestro juicio, el Derecho tributario debe abordar el estudio de este nuevo fenómeno desde dos planos distintos; por un lado, desde el punto de vista de las cuestiones que pueden surgir entre particulares<sup>12</sup>; y, por otro lado, desde el punto de vista de la intermediación que realiza la plataforma electrónica. A este respecto, las cuestiones controvertidas relacionadas con la plataforma colaborativa ya han sido abordadas desde la perspectiva de la fiscalidad de la economía digital y del comercio electrónico, sin perjuicio de posibles peculiaridades fruto de las especialidades de la economía colaborativa. No obstante, consideramos que la verdadera novedad en materia tributaria radica en la prestación de servicios y la obtención de rentas por particulares, gracias a la intermediación de una plataforma digital.

Con carácter general, consideramos que el reto de la fiscalidad del consumo colaborativo consiste en identificar hechos indicativos de una cierta capacidad económica conforme al artículo 31 de la Constitución Española, y acorde al principio de igualdad en la contribución<sup>13</sup>. Creemos que las categorías jurídicas existentes actualmente son suficientes para dar respuesta a las necesidades tributarias del fenómeno colaborativo y no resulta necesaria la creación de nuevos hechos imponibles para colmar las exigencias de gravamen acorde al principio de capacidad económica. Lo oportuno es subsumir los hechos, actos y negocios jurídicos que se verifican en el marco del fenómeno colaborativo en las figuras tributarias preexistentes, y sólo cuando dicha subsunción resulte imposible o extremada-

12. En lo que respecta a la fiscalidad de los prosumidores, pese a no resultar nuestro objeto de estudio, entendemos clave esclarecer, tanto a los efectos de la imposición directa como de la imposición indirecta, en qué casos los usuarios intervienen como empresarios o profesionales, y la finalidad de la intervención. Estos dos factores nos permiten distinguir si las prácticas colaborativas son propias del consumo colaborativo o no. Dicho de otro modo, consideramos fundamental distinguir entre los supuestos en que los usuarios persiguen compartir gastos y cubren una serie de necesidades sociales de aquellos cuyo fin es la obtención de una segunda o principal fuente de renta y/o empleo. Es importante, en especial, a los efectos de establecer, "*lege ferenda*", supuestos de exención que potencien la optimización de los recursos infrutilizados.

13. No cabe perder de vista que el fenómeno colaborativo, pese a su novedad, no escapa a las exigencias de la tributación. La Comisión Europea, en el apartado 2.5 de su Comunicación (COM (2016) 356), hace referencia a los aspectos fiscales de la economía colaborativa, y comienza haciendo referencia a que los operadores de la economía colaborativa, al igual que el resto de operadores económicos, quedan sometidos a las normas tributarias. Concretamente, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (En adelante, IRPF), Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido.

mente complicada, existirá una justificación para crear nuevos hechos imposables<sup>14</sup>.

Por otra parte, desde el punto de vista de incentivo de las prácticas colaborativas, algunos autores como ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I. (2016, pp. 17-18) se plantean la procedencia de establecer supuestos de no sujeción o de exención para atender a finalidades extrafiscales del tributo<sup>15</sup>. En especial, en los supuestos de consumo colaborativo en los que el prestador del servicio únicamente persigue compensar gastos o compartir/intercambiar un bien. En los restantes casos, tanto para la plataforma como para el usuario/prestador del servicio, los cuales pretenden obtener una fuente de renta adicional, resulta indubitado someter a gravamen esas rentas. A nuestro juicio, establecer supuestos de no sujeción, tanto para la economía colaborativa como para el consumo colaborativo, se antoja desmesurado, máxime cuando ello conllevaría modificar el alcance material de los hechos imposables actualmente vigentes. Sin embargo, creemos que podría ser interesante el establecimiento de supuestos de exención para aquellos casos que se ajustan al ámbito del consumo colaborativo más estricto<sup>16</sup>.

Precisamente, es en este aspecto donde el legislador debe reflexionar hacia dónde quiere dirigir la política económica y social. La economía colaborativa es un sofisma que disfraza bajo un fenómeno novedoso, una nueva forma de capi-

14. NAVARRO EGEA, M. (2017, pág. 524) considera que la lentitud del aparato jurídico se traduce en el silencio de las normas ante esta realidad y, en consecuencia, pone a prueba la capacidad de los impuestos vigentes para gravar nuevas formas de negocio y mercado. Sin embargo, MACHANCOSES GARCÍA, E. (2017, pág. 17), a la vista del análisis del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realiza en el ámbito de las prestaciones de servicios de transporte realizadas en un entorno colaborativo, dirigidas a compensar gastos de desplazamientos, obtener otras prestaciones para cubrir necesidades individuales, o minorar los costes de la titularidad u obtener ingresos ocasionales, plantea como alternativa, entre otras, abordar una regulación específica para determinados supuestos, amén de reflexionar sobre la posibilidad de crear una nueva categoría de renta.

15. Como bien apuntan, la distinción entre los supuestos de no sujeción y de exención se basa en que, mientras que los supuestos de no sujeción implican la no realización del hecho imponible, en los supuestos de exención la realización del hecho imponible es manifiesta y se excluye de gravamen por una finalidad extrafiscal del tributo.

16. En este sentido, como pone de manifiesto MONTESINOS OLTRA, S. (2016, pág. 52): *“Cabe dudar, sin embargo, de la viabilidad práctica de la aplicación de las normas tributarias señaladas a los intercambios realizados en entornos de consumo colaborativo con menor relevancia económica, por lo que quizás sería recomendable que se excluyeran expresamente de todo tipo de gravamen con sujeción a requisitos cualitativos y cuantitativos proporcionados que permitan discriminar si existe ánimo de lucro o no.”*

talismo. Por el contrario, el consumo colaborativo, puede ayudar a colmar necesidades sociales y fomentar un desarrollo sostenible. Dicho de otro modo, nos parece indubitado que los supuestos donde el prosumidor busca la obtención de una fuente principal o accesoria de ingresos, no deben ser objeto de exención o de incentivos de naturaleza fiscal que potencien la economía colaborativa bajo el manto de sus presuntos beneficios sociales<sup>17</sup>. En sentido contrario, creemos que aquellos supuestos que buscan cubrir o compensar los costes derivados de la titularidad o utilización de un bien a través de su compartición, y pudiera atisbarse la realización de hechos imposables, podrían ser objeto de exención, aunque siempre condicionados por ciertos límites cuantitativos o cualitativos. Con ello se conseguiría eliminar el problema de control sobre estas rentas, amén de aliviar la presión fiscal que pesa sobre aquellos sujetos que únicamente buscan compartir gastos y optimizar recursos. En definitiva, consideramos que los incentivos fiscales deben quedar reducidos a los supuestos que se asocian con el consumo colaborativo, que, *a priori*, son los más idóneos para la producción de beneficios sociales y medioambientales.

Por todo ello, creemos que el Estado podría incentivar este tipo de iniciativas, en aras de conseguir un menor daño medioambiental y una mayor cohesión social. Se trata de abordar mecanismos fiscales legales y legítimos para proteger o fomentar prácticas merecedoras de estímulo, especialmente, por tratar de favorecer la realización de principios constitucionales<sup>18</sup>. En este sentido, es legítimo que el Estado utilice los tributos como herramienta para implementar un mayor bienestar social y económico, aspectos que parecen lograrse mediante las prácticas de consumo

17. El término prosumidor es un neologismo acuñado hace décadas por Alvin Toffler para aludir a los particulares que actúan a través de plataformas colaborativas, al mismo tiempo, como productores informales u ocasionales y como consumidores (*Vid.* MONTESINOS OLTRA, S. (2016, pág. 47). Para GORDO LÓPEZ, A., DE RIVERA, J. y CASSIDY, P. (2017, pág. 204) la propia lógica que rige la economía colaborativa supone la aparición de la figura de prosumidor, que es un usuario en el que se diluyen las funciones de consumidor y productor, pero siempre en el contexto de una estructura mayor, la plataforma electrónica, la cual provee a todos los usuarios de este medio de intercambio.

18. No obstante, en Italia, por ejemplo, en el campo de la economía colaborativa, el artículo 5 del Proyecto de Ley Disciplina delle piattaforme digitali per la condivisione di beni e servizi e disposizioni per la promozione dell'economia della condivisione, plantea incentivos fiscales que se encuentran próximos al consumo colaborativo, a través de una distinción de carácter cuantitativo, que gira en torno a un límite de 10.000 euros anuales. Hasta esta cifra, los ingresos se someten a un tipo privilegiado del 10%. A partir de este límite de 10.000 euros, los ingresos tributarán al tipo ordinario que corresponda, tras acumularse los ingresos obtenidos por actividades colaborativas a las rentas de trabajo del usuario operador.

colaborativo. Los tributos, además de servir a la función recaudadora, función principal que implica el sostenimiento y financiación de los gastos públicos, deben estar al servicio de los fines de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución Española, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (En adelante, LGT)<sup>19</sup>.

### **III. Necesidad de control de las rentas generadas en el consumo colaborativo**

El crecimiento experimentado por el fenómeno colaborativo ha puesto sobre la mesa la dificultad de fiscalizar las rentas generadas en el seno de la economía colaborativa, los inconvenientes para identificar a los contribuyentes, y los problemas para obtener información sobre los prestadores de servicios. Todas aquellas situaciones que anteriormente eran situaciones meramente residuales por no existir la plataforma colaborativa como piedra angular, actualmente suponen un número elevado de transacciones, que si bien no son operaciones elevadas económicamente, su alta frecuencia en el tráfico económico exige respuesta adecuada por parte del legislador. En virtud de ello, los poderes públicos ya están tratando de controlar fiscalmente el fenómeno colaborativo. La Resolución de 19 de enero de 2017, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2017, ha puesto el foco sobre la economía colaborativa sin hacer alusiones directas a ésta, aunque sí a la economía digital y los nuevos modelos de negocio. Además, se está trabajando desde el Ministerio de Hacienda para establecer un deber de suministro de información periódico en

19. Asimismo, el propio Tribunal Constitucional, en la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo (Recurso de inconstitucionalidad nº 685-1984), ha manifestado que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución Española, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica. Además, no se opone al artículo 31.1 de la Constitución Española, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales.

materia de alojamiento colaborativo con la finalidad de controlar los arrendamientos o cesiones de vivienda con fines de uso turístico<sup>20</sup>.

En este contexto es indiscutible que las Administraciones Tributarias tienen el reto de plantear mecanismos eficaces de control de las rentas y los prestadores de servicios en el seno de la economía colaborativa. Sin embargo, en el consumo colaborativo, caracterizado por verdaderos principios colaborativos como la optimización de los recursos, tal y como hemos afirmado con anterioridad, el control de las rentas puede resultar más complicado. Si el fundamento de control en la economía colaborativa reside en su potencialidad económica, en el consumo colaborativo, teniendo presente la distinción conceptual desde la que partimos, esa potencialidad es secundaria. Ello nos permite afirmar con probabilidad que el coste del ejercicio de las potestades administrativas de control es claramente superior a los ingresos que se pueden obtener. El ámbito informal en el que se generan estas rentas, junto a su escasa relevancia cuantitativo-económica, y el crecimiento del volumen de operaciones que se producen, ponen de relieve las limitaciones de las Administraciones tributarias para controlar y gestionar todas las operaciones e información con relevancia económica que surge en el consumo colaborativo, además del elevado coste que ello conllevaría<sup>21</sup>.

Esta visión utilitaria basada en el carácter residual del que partimos entra en conflicto con el hecho de que las potestades administrativas de control no deben regirse por términos económicos, sino por el cumplimiento de la legalidad. Por ello, mientras no se planteen supuestos de exención o de no sujeción, las Administraciones Tributarias tendrán la obligación de controlar las rentas que se generan en el consumo colaborativo. Ante ese dilema, situado entre el cumpli-

20. Para conocer con mayor amplitud la pretendida obligación informativa véase el Documento sometido a trámite de información pública el día 30 de junio de 2017. Es una propuesta de Real Decreto, por el que se pretende modificar el Reglamento General de las Actuaciones y los Procedimientos de Gestión e Inspección Tributaria y de Desarrollo de las Normas Comunes de los Procedimientos de Aplicación de los Tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, entre otras materias.

21. En este mismo sentido, ya se pronunció con anterioridad MONTESINOS OLTRA, S. (2016, pág. 50): *“sería ingenuo tratar de sujetar efectivamente a gravamen adquisiciones lucrativas que, como decimos, serán normalmente de escaso valor y que serán realizadas, en muchos casos, lejos del alcance de las potestades de comprobación administrativa, aunque sean facilitadas por una plataforma electrónica, por lo que los costes de cumplimiento y, en su caso, los de fiscalización superarían con creces el importe de los potenciales ingresos tributarios”*.

miento de la legalidad y la utilización de los recursos tributarios de forma eficiente por parte de las Administraciones tributarias, la solución puede encontrarse en la información y asistencia al contribuyente, aunque ello exige un esfuerzo y un papel activo a las Administraciones Tributarias<sup>22</sup>.

La complejidad del fenómeno colaborativo ha puesto de manifiesto que los particulares no conocen debidamente las implicaciones fiscales que el mismo trae consigo; y, por tanto, se encuentran en una posición de inseguridad a la hora de cumplir con las obligaciones tributarias que el fenómeno colaborativo anuda. Bajo esta premisa, es importante proporcionar a los distintos agentes que intervienen en las relaciones colaborativas los mecanismos necesarios para hacer frente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias de una forma segura y clara. Desde instancias supranacionales, la Comisión Europea, en su Comunicación (2016, pág. 15), hace un llamamiento a los Estados miembros para que sensibilicen y proporcionen información suficiente para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. De este modo, se fomenta la seguridad jurídica y la confianza legítima en la Administración pública, en la medida en que los sujetos intervinientes conocen la forma en la que deben cumplir sus obligaciones tributarias. En lo que al estado español respecta, las autoridades tributarias no han publicado guías tributarias ni meras orientaciones sobre ninguno de los sectores del fenómeno colaborativo<sup>23</sup>.

Fundamentalmente, el control de las rentas generadas en el consumo colaborativo sería menos necesario y costoso si el cumplimiento de las obligaciones tributarias fuera algo sencillo y no un cúmulo de obstáculos que puedan desem-

22. *Vid.* NAVARRO EGEA, M. (2017, pág. 538). Es más, el artículo 85 LGT regula el genérico deber de información y asistencia a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Según este artículo, la Administración tributaria tiene la obligación de prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones. Además, el artículo 34.1 a) LGT establece el derecho del contribuyente a ser informado y asistido por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; y el fenómeno colaborativo no debería ser una excepción en ese sentido.

23. Sin embargo, podemos atisbar una mínima voluntad de proporcionar información y asistencia a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. De hecho, la Resolución por la que se aprueba el Plan de Control Tributario del año de 2017 manifiesta, en el último párrafo del apartado cuarto, que se difundirá información específica en la página web de la Agencia Tributaria para informar sobre las obligaciones de quienes realicen operaciones de comercio electrónico, tratando sobre las cuestiones que más dudas suscitan, para asegurar que los distintos agentes implicados en este negocio que no tengan una voluntad defraudadora cumplan adecuadamente con sus obligaciones tributarias.

bocar en costosas regularizaciones y/o sanciones tributarias. Si el contribuyente detecta excesivas complejidades fiscales evitará realizar operaciones, lo que redundará en un freno a su expansión; o incumplirá sus obligaciones tributarias; o bien las cumplirá defectuosa o incompletamente. En definitiva, una ciudadanía instruida, informada y con conciencia de cumplimiento fiscal es uno de los instrumentos más valiosos que puede tener una Administración Tributaria.

#### IV. Fiscalidad de las plataformas colaborativas no lucrativas

Las plataformas colaborativas, independientemente de su ausencia de ánimo de lucro o no<sup>24</sup>, son las intermediarias que, a través de una estructura digital, facilitan el contacto entre los prosumidores para que compartan y optimicen recursos. Es decir, son la herramienta o instrumento a través de la cual se canaliza todo el fenómeno colaborativo. Usualmente, las plataformas colaborativas son gestionadas por entidades con un evidente ánimo de lucro. Sin embargo, existen estudios como el realizado por GORDO LÓPEZ, A., DE RIVERA, J. y CASSIDY, P. (2017, pp. 198-205), en los que se afirma que un porcentaje significativo de las plataformas colaborativas no tienen fines lucrativos, concretamente un 34,5 por 100 de las tomadas en cuenta para la realización de su estudio. Además, aportan datos en los que se demuestra que la mayoría de las plataformas colaborativas orientadas a la construcción de comunidad, al desarrollo de relaciones sociales locales, de solidaridad o basadas en la sensibilidad ambiental están gestionadas por organizaciones sin ánimo de lucro, concretamente el 78 por 100 de las tomadas en consideración para la realización del estudio<sup>25</sup>.

Sentada la hipótesis de la presencia de las entidades sin fines lucrativos en el consumo colaborativo, como ha manifestado MONTESINOS OLTRA, S. (2016, pág. 48): *“La determinación del régimen jurídico tributario puede tornarse más*

24. ALFONSO SÁNCHEZ, R. (2017, pág. 59) pone de manifiesto que en las clasificaciones del fenómeno colaborativo que se centran en la economía colaborativa cabe diferenciar, además de otras categorías, entre plataformas comerciales o for-profit y plataformas not-for-profit.

25. Gran parte de las entidades no lucrativas coadyuvan a la realización de los principios rectores de la política económica y social, y, en este caso, las entidades no lucrativas titulares de plataformas colaborativas pueden ayudar a atemperar los desequilibrios sociales que origina el modelo económico imperante y facilitar la optimización de recursos infrautilizados, amén de una mayor cooperación, cohesión e interacción social entre los ciudadanos.

*compleja en el caso de que la plataforma sea explotada por una entidad sin ánimo de lucro.*” En principio, en el ámbito de las entidades no lucrativas es necesario distinguir entre el ánimo de lucro objetivo y el ánimo de lucro subjetivo<sup>26</sup>. Es decir, las entidades sin fines lucrativos pueden obtener beneficios durante el desarrollo de una actividad empresarial o comercial, siempre que el destino de los mismos no esté orientado a ser repartidos entre los miembros de las mismas. En resumen, las plataformas colaborativas no lucrativas no deben perseguir un beneficio económico entendido como ganancia partible.

### a) Imposición directa

Las plataformas colaborativas pueden ser titularidad de personas físicas<sup>27</sup>. Sin embargo, no es frecuente que ello ocurra, pues suelen ser titularidad de personas jurídicas. Gran parte de éstas, operan con una evidente finalidad capitalista, y, por tanto, tributan en el Impuesto sobre Sociedades (En adelante, IS) como cualquier otra persona jurídica, siempre y cuando se consideren contribuyentes a efectos de este Impuesto (Arts. 7 y 8 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. En adelante, LIS)<sup>28</sup>.

26. Sobre una delimitación del ánimo de lucro subjetivo y objetivo, véase BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2011, pág. 175).

27. En el caso en que las personas físicas percibiesen rentas por la actividad de una plataforma colaborativa, la tributación de las mismas correspondería con los rendimientos de actividades económicas en el IRPF, siempre que dicha actividad implique la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (Art. 27 Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio. En adelante, LIRPF).

28. En el caso que la plataforma no se considere residente a efectos del IS, la obsolescencia del concepto de establecimiento permanente impide gravar una parte de la riqueza generada en España, por ingresos derivados del cobro de un precio, ya sea por la descarga de la plataforma, por ingresos derivados de prestar un servicio específico, o por ingresos derivados de la inserción de publicidad en la plataforma. Sin embargo, cuando se genera una riqueza en España pero la plataforma no se considera contribuyente a los efectos del IS, de acuerdo con los criterios recogidos por los artículos 7 y 8 LIS, esa riqueza generada en España será sometida a gravamen, a menudo, en territorios de nula o baja tributación, escapando de un modo artificial al derecho natural de gravamen en el estado español. Cuando esto ocurre, la única forma de gravar en España estos beneficios es a través de la figura del establecimiento permanente, y a los efectos del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. Ahora bien, la digitalización de la economía y el continuo crecimiento de las tecnologías han evidenciado la mala adecuación de la regulación del



Ahora bien, el caso que interesa al objeto de estudio corresponde a las plataformas colaborativas gestionadas por entidades sin fines lucrativos. Independientemente de su ausencia de ánimo de lucro subjetivo, las entidades sin fines lucrativos no sólo pueden recibir ingresos derivados de la prestación de un servicio de intermediación, sino que podrían percibirlos por el cobro de un precio derivado de la introducción de publicidad en la plataforma electrónica o por el mero registro de los usuarios como tales en la plataforma, mediante una cuota de inscripción o una cuota mensual de mantenimiento de la condición de miembro, socio o asociado. Estos ingresos percibidos por entidades no lucrativas tributarían en el IS conforme al régimen de entidades parcialmente exentas regulado en los arts. 109 a 111 LIS; o conforme al régimen especial fiscal de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (En adelante, LRFESFL), incluso si realizan actividades empresariales en competencia con otras entidades.

Ambos regímenes se encuentran influenciados por la excesiva amplitud de la regulación e interpretación del concepto de actividad/explotación económica (arts. 5.1 LIS y 3.3 LRFESFL), aunque supone mayores consecuencias negativas en el régimen de entidades parcialmente exentas. En sendos casos, la realización de actividades económicas supone la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. En este sentido, tanto el servicio de intermediación prestado, como el diseño y desarrollo de la propia plataforma, supone la ordenación por cuenta propia de medios de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o

establecimiento permanente a la realidad económica actual. Es más, no tienen la consideración de establecimiento permanente ni el sitio web desde el que la plataforma colaborativa gestiona su actividad, salvo que el servidor sea propiedad o esté alquilado a la misma (establecimiento permanente virtual); ni una filial que sólo realice una actividad auxiliar o preparatoria (pese a que los servicios de publicidad y marketing pueden representar una parte importante del negocio de las plataformas electrónicas, no se tienen en cuenta a los efectos de determinar la existencia de un establecimiento permanente en el país de origen de la renta). Quizá el proyecto “BEPS” (Base Erosion and Profit Shifting), pueda aportar algunas soluciones que impidan la fuga de esta riqueza en el estado fuente o donde se generan estos beneficios. En este sentido, la implementación de determinados conceptos como “*presencia económica significativa*” (virtual); y “*actividades digitalmente desmaterializadas*” podrían paliar las consecuencias negativas del problema existente en relación con el establecimiento permanente. Sobre esta problemática, véase VÁQUE FERRER, F.A. (2016. Págs. 85-99).

servicios. En consecuencia, los ingresos obtenidos y contabilizados por la plataforma, provenientes de las fuentes citadas, se incorporarán en todo caso, en el régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS, a la base imponible del IS. Sin embargo, en el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos de la LRFESFL, además de las rentas que se recogen en el artículo 6 LRFESFL, las explotaciones económicas pueden resultar exentas en los términos que recoge el artículo 7 LRFESFL<sup>29</sup>.

### *Régimen de entidades parcialmente exentas*

Las entidades sin fines lucrativos que gestionen plataformas colaborativas y tributen en el régimen de entidades parcialmente exentas, lo harán en un régimen fiscal caracterizado por ser un régimen de exención mixta donde la amplitud de la exención de las rentas que se detallan en el artículo 110 LIS se condiciona al cumplimiento del objeto social o finalidad específica y a la inexistencia de actividades económicas, de acuerdo con los términos que se formulan en el artículo 5.1 LIS: *“Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios”*<sup>30</sup>.

Partiendo de la base del sometimiento a gravamen de todas las rentas procedentes de una actividad económica, de acuerdo con el concepto recogido en el artículo 5.1 LIS, podemos afirmar que, tanto las rentas que pudieran generarse a causa del servicio de intermediación prestado, como aquellas derivadas del propio diseño y desarrollo de la plataforma, además de las rentas derivadas de una acti-

29. En esta misma línea, MONTESINOS OLTRA, S. (2016, pág. 48), ya expuso que, con independencia de la existencia de ánimo de lucro, la obtención de ingresos por una plataforma colaborativa determinará la calificación de los mismos como una actividad económica a los efectos de la imposición sobre la renta.

30. Como se puede apreciar de un análisis del régimen de entidades parcialmente exentas, la existencia de una actividad económica, en los términos establecidos por el artículo 5.1 LIS, influye decisivamente en el sistema de exención de rentas de este régimen, e impide reconocer una renta derivada del objeto social o finalidad específica como exenta, en especial por culpa de la excesiva amplitud en la interpretación del concepto de actividad económica y de la limitación del sistema de exención de rentas. Sobre este particular, véase: CORRECHER MATO, C. J. (2017, pp. 90-94).

vidad publicitaria podrían suponer la realización de una actividad económica, y, por lo tanto, estarían sometidas a gravamen<sup>31</sup>.

### *Régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos*

Cuando una entidad sin fines lucrativos que gestione una plataforma colaborativa cumpla con los requisitos exigidos por la LRFESFL, que demandan, de acuerdo con el artículo 3 LRFESFL, además de ausencia de ánimo de lucro subjetivo entendido como imposibilidad de repartir las ganancias obtenidas, el cumplimiento de una serie de condiciones tendentes a garantizar la efectiva persecución de finalidades de interés general, podrán optar por tributar conforme al régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS o por el régimen fiscal especial de entidades sin fines lucrativos regulado en la LRFESFL<sup>32</sup>.

En el caso que cumpliendo dichos requisitos decidan optar por la tributación en el régimen fiscal especial de la LRFESFL, tal y como hemos dicho, el ámbito de la exención de rentas es más amplio que en el régimen de entidades parcialmente exentas. De hecho, el artículo 6 LRFESFL delimita las rentas que deben quedar exentas de tributación en este régimen fiscal especial. Sin embargo, lo característico de este régimen, y lo que aporta mayor amplitud en la exención de rentas, es que, a diferencia del régimen de entidades parcialmente exentas, donde las explotaciones económicas siempre resultarán gravadas, las rentas procedentes de actividades o explotaciones económicas pueden quedar exentas en los términos recogidos en el artículo 7 LRFESFL<sup>33</sup>.

31. Debe tenerse en cuenta que si la entidad no lucrativa que gestiona una plataforma colaborativa tributa en el régimen de entidades parcialmente exentas y cumple con los requisitos establecidos por el artículo 124.3 LIS, no tendrá obligación de declarar y autoliquidar el IS. Sobre un análisis de la exención del deber de declarar en el régimen de entidades parcialmente exentas, véase a CORRECHER MATO, C. J. (2017, pp. 77-102).

32. Acerca de una delimitación precisa de lo que debe entenderse por fines de interés general y el interés general propiamente dicho, véase MONTESINOS OLTRA, S. (2005, pp. 12-31).

33. El segundo párrafo del artículo 3.3 LRFESFL define lo que debe considerarse explotación económica: “*se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.*”. Si comparamos esta definición con la definición de actividad económica que se recoge en el artículo 5 LIS, podemos observar que son casi idénticas, lo que nos lleva a concluir una indefectible relación de sinonimia.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 7 LRFESFL, consideramos que una entidad sin fines lucrativos que gestione una plataforma colaborativa podrá percibir rentas que sean calificadas como exentas en este régimen fiscal especial por considerarse que éstas provienen de actividades/explotaciones económicas desarrolladas en el cumplimiento de su objeto social o finalidad específica, y se encuadren en alguno de los supuestos que recoge el artículo 7 LRFESFL. Además, otras rentas también podrían ser consideradas exentas por corresponder a explotaciones económicas de escasa relevancia. En ese sentido, se consideran explotaciones económicas de escasa relevancia aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros (Art.7.12º LRFESFL). De igual modo, podrían resultar exentas aquellas rentas procedentes de explotaciones económicas auxiliares o complementarias de otras explotaciones económicas exentas o de las actividades tendentes al cumplimiento del objeto o finalidad específica. Para que las explotaciones económicas sean consideradas auxiliares o complementarias, es preciso que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas no exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad (Art. 7.11º LRFESFL).

## b) Imposición indirecta

En lo referente al Impuesto sobre el Valor Añadido (En adelante, IVA), las plataformas colaborativas que realicen actividades con carácter exclusivamente gratuito, no tendrán la consideración de empresario o profesional, a los efectos del artículo 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (En adelante, LIVA). Además, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (En adelante, Directiva IVA) excluye también, del ámbito de aplicación de la misma, a las actividades realizadas con carácter exclusivamente gratuito. Dicho de otro modo, el carácter gratuito de las actividades realizadas por las plataformas colaborativas determina la no sujeción a IVA, y su correspondiente exclusión de gravamen a los efectos de este Impuesto.

No obstante, es posible que la plataforma colaborativa preste servicios y cobre un precio por ello sin dejar de tener la consideración de entidad no lucrativa<sup>34</sup>.

34. De esta forma, en el ámbito del IVA, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 21 de marzo de 2002 (Kennemer Golf & Country Club, As. C-174/00) advertía que el concepto de

En virtud de ello, el servicio prestado deberá considerarse sujeto a IVA, sin perjuicio de considerar la aplicación de las exenciones recogidas en el artículo 20. Uno LIVA, que requieren, entre otros, que el sujeto pasivo tenga la condición de establecimiento privado de carácter social, de acuerdo con los requisitos que se recogen en el artículo 20.Tres LIVA<sup>35</sup>. A pesar de ello, la exención no representa necesariamente una ventaja para la entidad, pues ya no podría deducir las cuotas de IVA que soporte de acuerdo con la regla de prorata.

## V. Conclusiones

En lo que respecta a la delimitación del fenómeno colaborativo, el surgimiento de nuevos modelos de negocio directamente ligados a una plataforma electrónica pero que distan mucho de cumplir y fomentar los principios colaborativos basados en el desarrollo sostenible y en la compartición y optimización de los recursos, nos ha obligado a cuestionar el amplio espectro que las autoridades públicas otorgan al concepto de economía colaborativa, el cual no parece tener una definición uniforme. A nuestro juicio, la economía colaborativa no debe englobar todos los supuestos del fenómeno colaborativo y, a diferencia del consumo colaborativo, debe identificarse como un nuevo modelo de negocio que no busca la optimización, la compartición de los recursos o el desarrollo sostenible, sino la obtención de beneficios.

Esta cuestión terminológica no es algo baladí, pues a la hora de valorar el establecimiento de políticas fiscales de incentivo, aquí es donde el legislador debe reflexionar hacia donde quiere dirigir la política económica y social, el consumo colaborativo puede ayudar a colmar necesidades sociales y fomentar un desarrollo sostenible. Consideramos oportuno valorar, en las relaciones más estrictas del

entidad sin ánimo lucrativo empleado en la directiva suponía que la carencia del ánimo de lucro se exigía del organismo y no de las actividades en concreto.

35. Para ser considerado establecimiento de carácter social en la LIVA es preciso el cumplimiento de los siguientes requisitos: 1º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza. 2º La gratuidad de los cargos de presidente, patrono o representante legal y la carencia de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta. 3º La imposibilidad de los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, de ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

consumo colaborativo, es decir, aquellos casos donde los consumidores buscan exclusivamente compartir o compensar gastos y utilicen recursos infrautilizados, la implementación de determinados supuestos de exención, siempre sujetos a determinados límites económicos máximos. Con ello se conseguiría eliminar el problema de control sobre las rentas de menor relevancia económica, amén de aliviar la presión fiscal que pesa sobre aquellos sujetos que únicamente buscan compartir gastos y optimizar recursos.

Además, mientras no se planteen supuestos de exención o de no sujeción, las administraciones tributarias tienen la obligación de controlar las rentas que se generan en el consumo colaborativo. Sin embargo, el control de las mismas se antoja antieconómico, ya que la escasa relevancia económica de las operaciones, el carácter informal en el que se desarrollan las mismas, y el elevado número de operaciones, nos permiten vaticinar que serán mayores los gastos por el control de estas rentas que los beneficios que puedan lograrse. La solución puede estar en fomentar la colaboración y asistencia a los contribuyentes por parte de las Administraciones Tributarias. Pues no hay que perder de vista que la facilidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias estimula el cumplimiento voluntario de las mismas.

Por otra parte, las iniciativas verdaderamente colaborativas que deben identificarse con lo que nosotros entendemos que es el consumo colaborativo encuentran el perfecto catalizador en las entidades sin fines lucrativos y, de hecho, es perfectamente constatable la existencia de entidades sin fines lucrativos que gestionan plataformas colaborativas y canalizan el consumo colaborativo. Como hemos expuesto, estas entidades tributan en el régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS o en el régimen fiscal especial de la LRFESFL, en función de si, cumpliendo los requisitos exigidos por la LRFESFL, se opta por tributar conforme al régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos. Sin embargo, el problema principal en la tributación de estas entidades es la facilidad de realización actividades económicas por la amplísima definición otorgada, aunque reporta mayores consecuencias negativas en el régimen de entidades parcialmente exentas que en el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos de la LRFESFL.

## Bibliografía

- ALFONSO SÁNCHEZ, R. (2016): “Economía colaborativa: un nuevo mercado para la economía social”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, (88), 231-258.
- ALFONSO SÁNCHEZ, R. (2017): “La economía llamada colaborativa”. En *VVAA: Retos jurídicos de la economía colaborativa en el contexto digital* (Dir. Alfonso Sánchez, R. y Valero Torrijos, J.) (pp. 49-72), Aranzadi.
- ANTÓN ANTÓN, A y BILBAO ESTRADA, I (2016): “El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad”, Instituto de Estudios Fiscales, doc. nº 26/2016.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2011): Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas y entidades parcialmente exentas en el IS (Arts. 9, 120 a 122 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades). *Revista Quincena Fiscal*, num. 4/2011 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor.
- BONET SÁNCHEZ, M.P. (2006): *La empresa ante el sistema tributario*, Thomsom- Aranzadi, Cizur Menor.
- COMISIÓN EUROPEA (2016): Comunicación de la comisión al parlamento europeo, al consejo, al comité económico y social europeo y al comité de las regiones, “Una Agenda Europea para la economía colaborativa”, *COM (2016) 356 final*.
- COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y LA COMPETENCIA. (2016): “Consulta pública sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa”, Documento nº 2: *Efectos de los nuevos modelos económicos sobre el mercado y la regulación*.
- COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y LA COMPETENCIA. (2016): “Consulta pública sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa”, Documento nº 3: *Nuevos modelos y regulación*.
- CORRECHER MATO, C.J. (2017): “El deber de declarar de las entidades sin fines lucrativos en el régimen de entidades parcialmente exentas”, *Lexsocial: Revista de Derechos Sociales*, (7-2), 77-102.
- DOMÉNECH PASCUAL, G. (2015): “La regulación de la economía colaborativa (el caso «Uber contra el taxi»)”, *Revista CEF Legal*, (175-176), 2015, 61-104.

- FALCÓN y TELLA, R. (2014): La tributación de Uber (Plataforma de servicios de transporte de vehículos particulares), *Revista Quincena fiscal*, (13), 11-16.
- GORDO LÓPEZ, A., DE RIVERA, J., Y CASSIDY, P. (2017): “La economía colaborativa y sus impactos sociales en la era del capitalismo digital”. En *VVAA: Ciberpolítica: gobierno abierto, redes, deliberación, democracia* (pp. 189-208), Instituto Nacional de Administración Pública.
- JARNE MUÑOZ, P. (2016): “Italia se lanza a regular la economía colaborativa: a propósito del Proyecto de Ley Disciplina delle piattaforme digitali per la condivisione di beni e servizi e disposizioni per la promozione dell’economia della condivisione”. *Democracia Digital e Governo Eletrônico, Florianópolis*, (14), 83-95.
- 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.”, *Revista Quincena Fiscal*, num.15/2017 parte Estudios, Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor.
- MONTESINOS OLTRA, S. (2005): “Explotaciones económicas y fines de interés general: Análisis crítico del régimen tributario especial de las entidades sin ánimo de lucro”, *Tribuna Fiscal: Análisis crítico del régimen especial de las entidades sin ánimo de lucro*, (181), 12-31.
- MONTESINOS OLTRA, S. (2016): “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del Derecho Tributario” *Revista de economía industrial*, (402): Economía colaborativa, 47-54.
- MONTESINOS OLTRA, S. (2008): Los requisitos del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos, *Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.
- NAVARRO EGEEA, M. (2017): “La economía colaborativa ante la hacienda pública”. En *VVAA: Retos jurídicos de la economía colaborativa en el contexto digital* (pp. 523-543), Aranzadi.
- ORTIZ VIDAL, M.D. (2017): “La economía colaborativa en la Unión Europea: un fenómeno tan popular como controvertido”, En *VVAA: Retos jurídicos de la economía colaborativa en el contexto digital* (pp. 73-93), Aranzadi.
- PASTOR DEL PINO, M.C. (2017): “La economía colaborativa desde las instituciones comunitarias: Implicaciones comunitarias” En *VVAA: Retos jurídicos de la economía colaborativa en el contexto digital* (pp. 545-563), Aranzadi.



- PwC. (2016): “*Assessing the size and presence of the collaborative economy in Europe*”. Disponible en: <https://www.pwc.es/es/publicaciones/digital/evaluacion-economia-colaborativa-europa.pdf>
- RODRÍGUEZ-ANTÓN, J.M., ALONSO-ALMEIDA, M.M., RUBIO ANDRADA, L. & CELEMÍN PEDROCHE, M.S. (2016): “La economía colaborativa. Una aproximación al turismo colaborativo en España”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, (88), 259-283.
- SELMA PENALVA, V. (2017): “Empresas de economía colaborativa y control de cumplimiento de obligaciones tributarias: intercambio de información fiscal en la Unión Europea”, *En VVAA: Retos jurídicos de la economía colaborativa en el contexto digital* (pp. 565-583), Aranzadi.
- VÁQUE FERRER, F.A. (2016): Establecimiento permanente y economía digital: Especial referencia a las empresas intermediadoras en el ámbito del turismo colaborativo, *Revista Bitácora Millennium DIPr*, (3), 85-99.