

OPERATIVA ACTUAL Y CUESTIONES CONTROVERTIDAS DE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA DEL IVA POR AIRBNB

Borja Astarloa Ilarduya

Ayudante de investigación de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Cardenal Herrera-CEU, CEU Universities

RESUMEN

En este trabajo se va a estudiar la tributación en el IVA de *Airbnb*, plataforma digital de alojamiento turístico por excelencia, por la prestación de servicios a sus usuarios. Teniendo en cuenta la forma de operar a través de la Web y/o *App*, la calificación del hecho imponible permite la aplicación del régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, puesto que se considera un servicio prestado por vía electrónica. Sin embargo, la doctrina científica mercantilista lo considera una mediación. Por ello, el objetivo del presente trabajo es dilucidar si nos encontramos ante un servicio de intermediación, que excluiría la aplicación del régimen especial, y cuáles serían las consecuencias a efectos del IVA de dicha exclusión. Además, se apunta a si debería ser revisado el concepto de servicios prestados por vía electrónica, con el objetivo de adaptarlo a estos tiempos.

PALABRAS CLAVE: Alojamiento turístico, fiscalidad indirecta, IVA, exenciones tributarias, lugar de realización del hecho imponible, inversión del sujeto pasivo.

CLAVES ECONLIT: D69, H20, H32, K34.

CURRENT OPERATION AND CONTROVERSIAL ISSUES OF THE APPLICATION OF THE SPECIAL REGIME OF SERVICES PROVIDED VIA ELECTRONIC VAT VIA AIRB

ABSTRACT

In this work we will study the VAT taxation of Airbnb, digital platform of tourist accommodation par excellence, for the provision of services to its users. Taking into account the way of operating through the Web and / or App, the qualification of the taxable event allows the application of the special regime applicable to telecommunications, broadcasting or television services and those provided electronically, since considers a service provided electronically. However, the mercantilist scientific doctrine considers it a mediation. Therefore, the objective of this paper is to determine if we are facing an intermediation service, which would exclude the application of the special regime, and what would be the consequences for VAT purposes of said exclusion. In addition, it is aimed at whether the concept of services provided electronically should be revised, in order to adapt it to these times.

KEY WORDS: Tourist accommodation, indirect taxation, VAT, tax exemptions, place of taxable event, taxable person investment.

SUMARIO¹

I. Introducción. II. Las condiciones generales de *Airbnb*. III. Tributación actual del servicio prestado por *Airbnb*. 1. Hecho imponible. 2. Lugar de realización. 3. El sujeto pasivo. IV. *Airbnb* desde la óptica del Derecho Mercantil en España. 1. *Airbnb*: la disyuntiva entre plataforma de anuncio o plataforma de mediación. 2. *Airbnb*: intermediación en el pago versus intermediación en el arrendamiento. V. *Airbnb* y el IVA: cuestiones controvertidas. 1. Hecho imponible y lugar de realización si no es un servicio prestado por vía electrónica. 2. Exención: aplicabilidad o imposibilidad. 3. El sujeto pasivo. VI. Conclusiones. Bibliografía.

I. Introducción

El objeto del presente trabajo es el estudio de las consecuencias a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) de la irrupción de *Airbnb* en materia de alojamiento turístico. Se abordarán las cuestiones problemáticas del IVA que se genera entre *Airbnb* y los usuarios -anfitrión y huésped-, dejando al margen el IVA que, en su caso, pueda producirse por el propio arrendamiento, es decir, entre anfitrión y huésped.

Aclarado este punto, conviene señalar que el régimen jurídico a efectos del IVA que aplica *Airbnb* suscita diversas controversias, provenientes de la calificación jurídica que la empresa realiza sobre los servicios que presta. Por lo tanto, en este trabajo se va a analizar qué servicios presta *Airbnb* para, seguidamente, exponer las cuestiones más controvertidas en relación con la calificación de los servicios, hecho imponible y lugar de realización, sujeto pasivo y, finalmente, sobre la posibilidad o imposibilidad de aplicar la exención del art. 135 (1) de la Directiva del IVA, relativa a los servicios financieros.

Hasta la fecha, la economía colaborativa en general ha sido objeto de escaso estudio por parte de la doctrina científica, aunque poco a poco la literatura sobre dicha temática va en aumento, tal vez como consecuencia de la exponenciación de dicho modelo económico. Así, en España, la economía colaborativa en general,

1. Esta publicación ha sido posible gracias a la I convocatoria de ayudas a la movilidad CEINDO (CEU Escuela Internacional de Doctorado).

y el alojamiento colaborativo en particular, se ha estudiado desde el punto de vista económico, administrativo y civil-mercantil² y desde el punto de vista del Derecho Financiero y Tributario³. Sin embargo, a día de hoy no existe producción científica que resuelva, en concreto, las dudas suscitadas a efectos del IVA por el alojamiento turístico ni, consecuentemente, por *Airbnb*.

En consonancia con lo expuesto, esta investigación se iniciará con una sucinta explicación de cómo funciona *Airbnb*; esto es, la exposición de las condiciones generales de la plataforma y su estructura empresarial, para proceder a subsumir la realidad subyacente. Así, se procederá a la calificación jurídica de las relaciones nacidas como consecuencia del registro en la plataforma digital y, en su caso, el perfeccionamiento del contrato, previsiblemente de intermediación. A continuación, una vez se haya procedido a la calificación desde el punto de vista jurídico-privado, se analizará la realidad actual a efectos del IVA. En este sentido, se dará comienzo determinando la realidad jurídico-tributaria actual; esto es, ante qué modalidad de hecho imponible opera la plataforma colaborativa para, posteriormente, dilucidar el lugar de realización del hecho imponible, cuestión bastante controvertida, no solamente en lo que a economía colaborativa se refiere, sino, en general, a la economía digital o al comercio electrónico. Posteriormente, se adentrará en el concepto de sujeto pasivo y en qué situaciones opera *Airbnb* como sujeto pasivo a título de contribuyente y cuándo se da la inversión del sujeto pasivo. Finalmente, y una vez se haya puesto sobre la mesa la tributación de *Airbnb* en relación con el IVA, se darán a conocer las cuestiones más controver-

2. Con carácter general, se ha estudiado en las diferentes disciplinas jurídicas, entre otros, ver DOMÉNECH PASCUAL, G.: “La regulación de la economía colaborativa (el caso «Uber contra el taxi»)”, en Revista CEF Legal, núm. 175-176, págs. 61-104; DE LA ENCARNACIÓN VALCÁRCEL, A.M.: “El alojamiento colaborativo: Viviendas de uso turístico y plataformas virtuales”, REALA, Nueva Época, núm. 5, enero-junio, 2016, [en línea] <https://deje.ua.es/es/derecho-administrativo/documentos/comunicaciones/el-alojamiento-colaborativo-viviendas-de-uso-turistico-y-plataformas-virtuales.pdf>; MONTERO PASCUAL, J.J. (Director): *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, BlaBlaCar, Uber y otras plataformas*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

3. Entre otros, FALCÓN Y TELLA, R.: “La tributación de Uber (Plataforma de servicios de transporte en vehículos particulares)”, en Quincena Fiscal Aranzadi núm. 13, Julio I, 2014, págs. 11-16; y, ANTÓN ANTÓN, Á. y BILBAO ESTRADA, I.: “El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad”, en Instituto de Estudios Fiscales, DOC. núm. 26, 2016 [en línea] http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2016_26.pdf; y, MONTESINOS OLTRA, S.: “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del derecho tributario”, en Revista de Economía Industrial, núm. 402, 2016, págs. 47-54.

tidas, que van en relación con su calificación jurídica, lo que determinará la aplicabilidad del régimen general y no del régimen especial de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica⁴.

Atendiendo a cómo se ha estructurado *Airbnb*, en función de las facturas que emite y a los criterios de la DGT, que se verán más adelante, el régimen jurídico en materia de IVA que aplica es el régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica.

II. Las condiciones generales de *Airbnb*⁵

Antes de comenzar con el análisis de las condiciones generales, conviene explicar cómo se organiza estructuralmente el grupo societario. *Airbnb, Inc.* es la entidad que da soporte a los alojamientos cuando el usuario de la misma es residente en los Estados Unidos de América. Para aquellas relaciones nacidas entre *Airbnb* y los no residentes en E.E.U.U. se opera con *Airbnb Ireland UC*, dejando al margen si se reside en China, que será con *Airbnb China*. En paralelo existe otra sociedad, llamada *Airbnb Payments*, residente en Reino Unido, que es la encargada de intermediar en el pago y cobro de las tarifas. Por lo tanto, el presente trabajo versará sobre las relaciones con *Airbnb Ireland UC*, siendo quien emite las facturas, y *Airbnb Payments*.

Airbnb se define como «una plataforma por Internet que conecta a anfitriones que tienen alojamientos disponibles para anunciar y reservar con huéspedes que buscan reservar dichos alojamientos». En esta misma línea, atendiendo a las condiciones,

«componen una plataforma por internet a través de la cual los anfitriones pueden crear anuncios para alojamientos y los huéspedes pueden obtener información sobre los mismos y reservarlos directamente con los anfitriones. Usted entiende y acepta que *Airbnb* no es parte de ningún acuerdo

4. Aunque, tomando en consideración que opera por vía electrónica, me referiré de aquí en adelante a este régimen como el régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, sin que induzca a confusión con el antiguo régimen especial homónimo, actualmente derogado.

5. Toda referencia a las condiciones generales puede encontrarse en [en línea] <https://www.airbnb.es/terms> [Consulta: 7 de marzo de 2017].

firmado entre los anfitriones y los huéspedes, ni tampoco es una agencia inmobiliaria, agente o aseguradora. *Airbnb* no tiene ningún control sobre la conducta de anfitriones, huéspedes y otros usuarios del sitio web, la aplicación o los servicios ni sobre ningún alojamiento y, en la medida máxima de lo permitido por la ley, no asume ninguna responsabilidad a este respecto. [...] Su relación con *Airbnb* se limita a ser un miembro y un contratista independiente, externo, y no un empleado, agente, participe en un negocio conjunto ni socio de *Airbnb* por ninguna razón, y que actúa exclusivamente en nomb[r]e y beneficio propios, y no en nombre ni beneficio de *Airbnb*. *Airbnb* no controla, ni tiene derecho a controlar, su anuncio, sus actividades al margen de internet en relación con su anuncio ni otros asuntos relacionados con cualquier anuncio que ofrezca. En su condición de miembro, acepta no hacer nada que cree la falsa impresión de que cuenta con el respaldo de *Airbnb*, es socio de *Airbnb* o actúa en nombre o beneficio de *Airbnb*, lo que incluye no hacer un uso inadecuado de ninguna propiedad intelectual de *Airbnb*».

En primer lugar, los sujetos del futuro contrato de arrendamiento se definen como: anfitrión («miembro que crea un anuncio a través del sitio web, aplicación y los servicios») y huésped («miembro que solicita a un anfitrión una reserva de un alojamiento anunciado a través del sitio web, la aplicación o los servicios, o un miembro que se hospede en un alojamiento y no sea el anfitrión de dicho alojamiento anunciado»). De ello se desprende que la prestación del servicio es el de anunciar un inmueble entre ambos sujetos para que el anfitrión arriende un alojamiento, residencial o de otro tipo, al huésped. Consiguientemente, nace una relación por la que, bien el anfitrión oferta, bien el huésped busca, un alojamiento, actuando *Airbnb* como empresa que únicamente permite almacenar información, potenciando la oferta o la búsqueda del alojamiento.

Por ello, el anfitrión establece libremente una «tarifa de alojamiento», esto es, «las cantidades debidas y pagaderas por parte de un huésped a cambio de su estancia en un alojamiento» al anfitrión. Por la prestación del servicio, *Airbnb* cobra dos tarifas: la «tarifa de anfitrión» («la tarifa que *Airbnb* cobra a un anfitrión por el uso de los servicios, calculada en forma de porcentaje de las tarifas de alojamiento aplicables. [Dichas tarifas] se mostrarán al anfitrión cuando se le solicite que confirme o rechace una solicitud de reserva de un huésped potencial») y la «tarifa de huésped»; es decir, «la tarifa que *Airbnb* cobra a un huésped

por el uso de los servicios, calculada en forma de porcentaje de las tarifas de alojamiento aplicables. Las tarifas de huésped le serán mostradas cuando se le pregunte si desea enviar una solicitud de reserva a un anfitrión».

Con carácter accesorio, la sociedad, previa solicitud del anfitrión, puede prestar un servicio de fotografía, a fin de que un tercero, generalmente un huésped potencial, pueda visualizar cómo es el alojamiento que está buscando. También, en caso de que el anfitrión cancele una reserva en el último momento, *Airbnb* propondrá al huésped otros alojamientos disponibles, similares al alojamiento que había reservado. Además, realiza otras funciones como valoraciones de los usuarios, recomendación de precios, la asistencia en el supuesto de que el alojamiento no se ajuste a lo ofrecido o el cambio. Por último, en esta misma línea, la plataforma también ofrece garantías al anfitrión consistentes en reparar o sustituir la propiedad por los daños sufridos o que haya sido destruida⁶.

Para terminar, la plataforma digital dedica en sus condiciones y términos de uso un apartado dedicado al ámbito de los impuestos. En ella se establece, en relación con el IVA, que la empresa lo cobrará cuando proceda y emitirá factura cuando corresponda, bien sea respecto de la tarifa del anfitrión, bien a la del huésped. Informa también sobre cuestiones relativas al Impuesto de ocupación, aspectos en los que no se adentrará en el presente trabajo por no guardar relación con el objeto de estudio, pero se deja constancia de ello por si resultara de interés.

III. Tributación actual del servicio prestado por *Airbnb*: régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica

En primer lugar, conviene señalar que, como apunta GRLICA, siguiendo a la Comisión Europea y al Comité del IVA, apunta que si las plataformas digitales cobran una remuneración sus actividades económicas están sujetas a IVA⁷. La sujeción al Impuesto viene determinada porque recibe una contraprestación

6. Ver [en línea] https://www.airbnb.es/terms/host_guarantee [Consulta: 7 de marzo de 2017].

7. Cfr. GRLICA, I.: “How the Sharing Economy is Challenging the EU VAT System”, en *International VAT Monitor*, Volumen 28, núm. 2, 2017, pág. 129.

por el servicio que presta. En el caso que nos ocupa, el régimen especial tiene carácter potestativo, al que *Airbnb* se ha acogido.

La aplicabilidad de este régimen, considerando lo expuesto por VÁZQUEZ TAÍN, viene determinada por la sencillez en el cumplimiento de las obligaciones nacidas por la realización de dichos hechos imponibles⁸.

1. Hecho imponible

Airbnb presta, de acuerdo con sus condiciones generales, «un “servicio electrónico” o “servicio prestado por vía electrónica”» del art. 163 septiesdecies LIVA⁹, que, por remisión al art. 69.Tres.4º de la misma Ley, son aquellos que «consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos». Además, esto viene ratificado por la DGT cuando declaró que «los servicios prestados [...], bajo la premisa de que no intermedia ni en nombre propio, ni ajeno, en la contratación de los alojamientos turísticos tendría la consideración de un servicio prestado por vía electrónica cuya contraprestación estaría constituida por las cantidades que deben abonar las partes que utilizan la plataforma o mercado de aplicaciones»¹⁰. En consecuencia, la DGT excluye la intermediación. Por lo tanto, en lo que al hecho imponible se refiere, éste no parece plantear muchas dificultades puesto que tal como reza el art. 11.Uno LIVA, «a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes». Esta postura es defendida por TEJERIZO LÓPEZ al apuntar que «la determinación del concepto de prestación de servicios se realiza desde un punto de vista negativo, de tal modo que la Ley señala que, a los efectos del IVA, se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al impuesto

8. VÁZQUEZ TAÍN, M.A.: *Impuesto sobre el Valor Añadido IVA. Manual práctico*, ed. Tirant lo Blanch, 3ª edición, 2016, pág. 330.

9. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (B.O.E. núm. 312, de 29 de diciembre de 1992).

10. DGT V0084-14, de 16 de enero de 2014.

que no tenga la consideración de entrega de bienes, adquisición intracomunitaria o importación de bienes»¹¹.

2. Lugar de realización

Una vez aclarado que, según *Airbnb*, nos encontramos ante una prestación de servicios por vía electrónica, conviene esclarecer cuál es su lugar de realización. En este ámbito, habría que distinguir si el destinatario es o actúa como empresario o profesional o si no lo es o no actúa como tal, debido a que el régimen especial solamente es aplicable cuando el destinatario es un consumidor o un empresario o profesional que no recibe la prestación del servicio fruto de su actividad económica. Dicho esto, si el huésped es un mero consumidor, el lugar de realización del hecho imponible será el territorio de aplicación del Impuesto. Y ello porque el párrafo segundo del punto Uno del art. 163.unvicies determina que «el régimen especial se aplicará a todas las prestaciones de servicios que, de acuerdo con lo dispuesto por los números 4.º y 8.º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley [...] deban entenderse efectuadas en la Comunidad». Por su parte, el art. 70.Uno.4º de la LIVA hace referencia al lugar de realización del hecho imponible por los servicios prestados por vía electrónica, estableciendo en el territorio de aplicación del Impuesto su lugar de realización.

En caso contrario, si el huésped es o actúa como empresario o profesional, deberán seguirse las normas del régimen general, no pudiendo acogerse al régimen especial. En esta misma línea, parece oportuno extender la aplicación del régimen general cuando el destinatario del servicio es un anfitrión, puesto que el art. 5. Uno.c), último inciso, de la Ley, reputa empresarios o profesionales a los arrendadores de bienes. En este sentido, el arrendador del inmueble es el anfitrión, por lo que, por imperativo legal, tendrá la consideración de empresario o profesional; quedando excluido de la aplicación del régimen especial. En consonancia con ello, sería de aplicación la regla del artículo 69. Uno, que consagra el territorio de aplicación del Impuesto como lugar de realización del hecho imponible «cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un

11. TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Impuesto sobre el Valor Añadido” en MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CAYÓN GALIARDO, A. (Directores): *Manual de Derecho Tributario. Parte especial*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 13ª edición, 2016, pág. 623.

establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste». Esta misma idea es defendida por la DGT al apuntar que «se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios electrónicos prestados [...] a empresarios o profesionales que tengan en el referido territorio la sede [de la] actividad económica, [...] un establecimiento permanente, o [...] el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que en ese caso, se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual»¹² y cuando afirmó que «asimismo los propietarios de los inmuebles, arrendadores de los mismos, tendrán la condición de empresario o profesional por la actividad de arrendamiento realizada que se encontrará sujeta al Impuesto»¹³.

3. El sujeto pasivo

La consecuencia de todo lo expuesto hasta ahora es que el sujeto pasivo será *Airbnb*, en virtud del art. 84.Uno.1º LIVA, cuando el destinatario sea el huésped que no actúa como un empresario o profesional, produciéndose la inversión del sujeto pasivo del art. 84.Uno.2º LIVA en los demás supuestos, siendo, por tanto, sujetos pasivos los destinatarios de los servicios.

IV. *Airbnb* desde la óptica del Derecho Mercantil en España

1. *Airbnb*: la disyuntiva entre plataforma de anuncio o plataforma de mediación

Una vez aclarado lo establecido en las condiciones generales de *Airbnb*, conviene dilucidar si realmente nos encontramos ante una página Web o aplicación que meramente aloja un anuncio o si realiza una intermediación.

12. DGT V0084-14, *op. cit.*

13. DGT V2448-15, de 22 de agosto del 2015.

Es un hecho que *Aibnb* almacena información sobre inmuebles para que anfitrión y huésped perfeccionen, en su caso y *a posteriori*, un contrato de arrendamiento. En este sentido, la página web o aplicación almacena la información aportada por anfitriones y huéspedes, y que se facilita el cobro entre ambos sujetos mediante *Airbnb Payments*. Empero, *Airbnb* ofrece servicios accesorios, como los mencionados anteriormente¹⁴, lo que plantea la posibilidad de desvirtuar el exclusivo alojamiento del anuncio, convirtiéndola en una empresa que realiza un servicio de intermediación.

Así, MONTERO PASCUAL realiza una distinción entre «plataformas de anuncios» (aquellas «plataformas [que] tienen una mera función de publicación de la información [... tratándose] de una versión actualizada de la tradicional sección de anuncios de la prensa en papel»¹⁵, cuya naturaleza jurídica del servicio tiene su sede en los servicios de la sociedad de información¹⁶), «mercados electrónicos», y «plataformas de mediación» (que son aquellas que «facilitan la contratación de bienes y servicios procediendo a la casación de oferta y demanda, muchas veces en tiempo real»¹⁷, calificándolo como un contrato de mediación o corretaje¹⁸).

Siguiendo con el estudio de la naturaleza jurídica, *Airbnb* se configura como una plataforma colaborativa¹⁹ que presta un servicio de la sociedad de la información. En este sentido, el artículo 1.1.b) de la Directiva 2015/1535/UE²⁰

14. *Vid.* Epígrafe II, página 5.

15. MONTERO PASCUAL, J.J.: “El régimen jurídico de las plataformas colaborativas” en MONTERO PASCUAL, J.J. (Director): *La regulación de la economía colaborativa*, *op. cit.*, pág. 94.

16. *Ibid.*, pág. 95.

17. *Ibid.*, pág. 96.

18. *Cfr. Ibid.*, pág. 97.

19. Atendiendo a la Comisión Europea, «la economía colaborativa implica a tres categorías de agentes i) prestadores de servicios que comparten activos, recursos, tiempo y/o competencias —pueden ser particulares que ofrecen servicios de manera ocasional («pares») o prestadores de servicios que actúan a título profesional («prestadores de servicios profesionales»); ii) usuarios de dichos servicios; y iii) intermediarios que —a través de una plataforma en línea—conectan a los prestadores con los usuarios y facilitan las transacciones entre ellos («plataformas colaborativas»». *Vid.* COMISIÓN EUROPEA: *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, COM (2016) 356 final, pág. 3.

20. Directiva (UE) 2015/1535 del Parlamento europeo y del Consejo, de 9 de septiembre de 2015, por la que se establece un procedimiento de información en materia de reglamentaciones técnicas y de reglas relativas a los servicios de la sociedad de la información (DOUE L 241/1, de 17.9.2015).

define el servicio de la sociedad de la información como «todo servicio prestado normalmente a cambio de una remuneración, a distancia, por vía electrónica y a petición individual de un destinatario de servicios». Dicha definición se corresponde con la del Anexo de la Ley de Servicios de la Sociedad de la información y comercio electrónico²¹, que, a tenor de lo dispuesto en él, se entiende como aquel en «el que se facilita la prestación o utilización de otros servicios de la sociedad de la información o el acceso a la información». Concreta que «son servicios de intermediación la provisión de servicios de acceso a Internet, la transmisión de datos por redes de telecomunicaciones, la realización de copia temporal de las páginas de Internet solicitadas por los usuarios, el alojamiento en los propios servidores de datos, aplicaciones o servicios suministrados por otros y la provisión de instrumentos de búsqueda, acceso y recopilación de datos o enlaces a otros sitios de Internet».

Mutatis mutandis, GARCÍA MONTERO define *BlaBlaCar* como una empresa que «realiza una actividad de prestación de servicios de la sociedad de la información, y que quedaría sujeta a la normativa que regula este sector en nuestro país, la Ley 34/2002. Ello no obsta a que simultáneamente la plataforma lleve a cabo una actividad que pueda calificarse como prestación de servicios de pago, en el sentido contemplado en la Ley 16/2009, de servicios de pago»²². Lo que cabría plantearse es si, fiscalmente puede tener la misma consideración. Así mismo, RODRÍGUEZ MARTÍNEZ señala, en términos generales y no en el caso concreto de *Airbnb*, que la naturaleza jurídica de las plataformas electrónicas es de un contrato de mediación -con particularidades con respecto al tradicional concepto de contrato de mediación o corretaje- que presta un servicio de la sociedad de la información por cuanto opera mediante servicios electrónicos, realizándose el contrato en vía electrónica²³. A mayor abundamiento y ahora sí que en el supuesto que nos ocupa, el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 11 de Barcelona sentenció, en relación con las alegaciones de la plataforma, que «podrí-

21. Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y comercio electrónico (B.O.E. núm. 166, de 12 de julio de 2002).

22. GARCÍA MONTERO, L.: *La victoria del Carpooling en España: BlaBlaCar es legal* [en línea] Centro de Estudios de Consumo <<http://www.centrodeestudiosdeconsumo.com/images/artics6mz/Blablacar-2017-1.pdf>>.

23. *Cf.* RODRÍGUEZ MARTÍNEZ, I.: “El Servicio de mediación electrónica y las obligaciones de las plataformas de economía colaborativa” en MONTERO PASCUAL, J.J. (Director): *La regulación de la economía colaborativa...*, *op. cit.*, pág. 125 y ss.

amos compartir la conclusión contenida en las Resoluciones impugnadas en el sentido de que se trata de un grupo empresarial con el mismo negocio, de modo que por esta sola circunstancia, amparándose en que tendrían [*Airbnb USA, Irlanda, Airbnb Marketing services SLU España* -una sociedad perteneciente al mismo grupo sita en España, demandante-] distinta personalidad jurídica y nacionalidad, no les eximiría de la posible comisión de una infracción actuando como lo hacen de forma combinada para la consecución de sus objetivos económicos [...] y así se justifique [...] que la recurrente [*Airbnb*] no participa en las transacciones entre particulares a través de la plataforma informática»²⁴. Ante ello, el Juez alega que «nada más lejos de la realidad, ya que actúan “de consumo” persiguiendo los mismos objetivos de lucro aun con personalidades jurídicas propias para mantener ventajas y, acaso, eludir normativas sectoriales tan importantes, [como] las tributarias, [...]. Ciertamente la prueba practicada [...] muestra que consiste en una actividad de mediación»²⁵.

Considerando todo lo expuesto, parece discutible el clasificarla como una «plataforma de anuncio», lo que parece desprenderse de sus términos y condiciones de uso, puesto que las funciones de *Airbnb* van más allá de la mera colocación en un sitio web o aplicación del anuncio, por lo que podría resultar más adecuado calificarla como «plataforma de mediación», pero siendo un servicio prestado por vía electrónica.

2. *Airbnb*: intermediación en el pago *versus* intermediación en el arrendamiento

Una vez concluido, a raíz de lo anterior, que *Airbnb* parece ser una plataforma que presta un servicio de intermediación electrónica, conviene dilucidar si sería una intermediación en el pago o ante una intermediación en el arrendamiento. En este sentido, resulta factible poder afirmar que la intermediación en el pago se produce, debido a que, y esgrimiendo la fundamentación del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 11 de Barcelona, por mucho que el grupo empresarial opere mediante distintas personas jurídicas, «actúan “de consumo” persiguiendo los mismos objetivos de lucro», lo que determina, al menos, una intermediación en el pago, con independencia que el cobro lo realice *Airbnb Payments*.

24. Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Barcelona nº 11, núm. 309/2016, de 29 de noviembre, F.J. 3º, (JUR 2017\28681).

25. *Ibid.*

Sin embargo, cuestión a resolver ahora es si nos encontramos ante una intermediación en el arrendamiento. Pudiera parecer que nos encontramos ante una intermediación en el pago. Sin embargo, es pertinente recordar que la plataforma ofrece, al margen de funciones de cobro, la seguridad en el pago, otros servicios como se han señalado con anterioridad y asemejarla más a una intermediación en el arrendamiento debido a que realiza funciones durante y posteriores al perfeccionamiento del contrato con *Airbnb*. También es cierto que *Airbnb* no forma parte del contrato subyacente, ni formal ni materialmente; no tiene posibilidad de fijar el precio del alquiler, establecer obligaciones para ambas partes, etcétera, pero pienso que debería tenerse en cuenta que, a diferencia de, por ejemplo, *BlaBlaCar*, realiza otras funciones.

Por tanto, parece ser más preciso hablar de una plataforma de mediación. Con respecto a la actividad económica tradicional, en los servicios que prestan las inmobiliarias, éstas tampoco forman parte del contrato de alquiler, ni tienen derechos, ni pueden fijar obligaciones en los contratos, por lo que no se produce un salto cualitativo. Atendiendo a la funcionalidad de la plataforma, no debe desecharse la idea de categorizar *Airbnb* como una plataforma digital que intermedia en el arrendamiento, como sucede con los negocios tradicionales.

V. *Airbnb* y el IVA: cuestiones controvertidas

Sin embargo, todas estas grandes dificultades respecto a su calificación jurídico-mercantil, con grandes incidencias en el ámbito del Impuesto que nos ocupa, vienen determinadas por su estructura empresarial en la que *Airbnb Ireland* ofrece el servicio de «alojamiento de anuncios» y *Airbnb Payments* realiza la gestión en el cobro, atomizando su actividad económica.

Trayendo de nuevo a colación la consulta de la DGT que determina la imposibilidad de aplicar el régimen especial de prestación de servicios en vía electrónica cuando se realiza una actividad de mediación²⁶, aunque desde el punto de vista del Derecho Mercantil, *Airbnb* presta un servicio de la sociedad de la infor-

26. Apunta que «los servicios prestados [...], bajo la premisa de que no intermedia ni en nombre propio, ni ajeno, en la contratación de los alojamientos turísticos tendría la consideración de un servicio prestado por vía electrónica cuya contraprestación estaría constituida por las cantidades que deben abonar las partes que utilizan la plataforma o mercado de aplicaciones» Vid. DGT V0084-14, de 16 de enero de 2014.

mación, desde el punto de vista del Derecho Financiero y Tributario y al amparo de la autonomía calificadora de que ésta goza, se trata de una empresa de mediación, al menos en cuanto a la aplicabilidad del régimen jurídico del IVA. Llegados a este punto, considerando la exponenciación de estas plataformas digitales y al avance de la economía digital, tal vez deberían ser redefinidos o actualizados los conceptos tributarios para adecuarlos a la situación actual.

Por todo lo expuesto, algunas cuestiones plantean dudas con respecto a la correcta aplicación del IVA por parte de *Airbnb*. Por ello, en primer lugar, se hará referencia al hecho imponible y lugar de realización; seguidamente, a la posibilidad de aplicar la exención del art. 135 de la Directiva del IVA; y, en fin, al sujeto pasivo.

1. Hecho imponible y lugar de realización si no es un servicio prestado por vía electrónica

Atendiendo a la doctrina citada, así como a la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 11 de Barcelona, a la que me adhiero, creo que debería de plantearse la posibilidad de que *Airbnb* sea una plataforma colaborativa que presta un servicio de intermediación a título oneroso.

En lo que concierne a su lugar de realización, en primer lugar, el art. 70.Uno.1º LIVA establece una regla especial de realización del hecho imponible cuando se trata de prestaciones de servicios y reza «se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios: 1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio[...]». Esto ha sido puesto de manifiesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al disponer que «sólo están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble»²⁷. Además, la DGT emitió una consulta que dispone que:

«adicionalmente, establece el artículo 31 bis del mismo Reglamento que: “1. Los servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE solo abarcarán aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes en cuestión. Se considerará que los

27. Sentencia del TJUE Asunto C-166/05 Heger [2006].

servicios tienen una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los siguientes casos: [...] La intermediación en la venta o el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, y en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), [...] excluyéndose] la intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero.

[...] En virtud de lo anteriormente expuesto se concluye que la intermediación en el arrendamiento de bienes inmuebles, ya el mediador actúe en nombre y por cuenta propia, prestando, por tanto, un servicio de arrendamiento, o actúe en nombre y por cuenta del destinatario del servicio, tiene la consideración, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de servicio relacionado con bienes inmuebles, con la excepción de los servicios de mediación en aquellos servicios de alojamiento hotelero o equivalentes en el que el intermediario actúe en nombre y por cuenta del cliente que no tendrán la consideración de servicios relacionados con bienes inmuebles tal y como señala el artículo 31 bis, apartado 3, letra b) del Reglamento 282/2011/CE.

A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior de esta contestación, de acuerdo con el criterio mantenido por este Centro directivo y conforme a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.23º, e') de la Ley 37/1992, debe asimilarse a servicios de alojamiento hotelero o equivalentes el arrendamiento de viviendas cuando se presten por el arrendador, empresario o profesional, los servicios complementarios propios de la industria hotelera.

En cuanto al concepto “servicios complementarios propios de la industria hotelera”, la Ley 37/1992 pone como ejemplos los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. Se trata de servicios que constituyen un complemento normal del servicio de hospedaje prestado a los clientes, por lo que no pierden su carácter de servicio de hostelería. En particular, se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los siguientes: - Servicio de limpieza del interior del apartamento prestado con periodicidad semanal. - Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado con periodicidad semanal. Por el contrario, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los que a continuación se citan: - Servicio de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario. - Servicio

de cambio de ropa en el apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario. - Servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles). - Servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos»²⁸.

Por lo tanto, la duda radica en si los pisos ofertados por *Airbnb* son asimilables a los servicios de hostelería. En primer lugar, queremos destacar que las condiciones no obligan a practicar dichos servicios por lo que el primer problema que se nos plantea es el de la imposibilidad de inducir una regla universal y deberá irse caso por caso. Esto genera un problema de prueba: saberse si la limpieza, pongamos por caso, se realiza solamente a la entrada y/o salida del huésped o si es periódicamente. En esta línea, también cabe preguntarse si se le puede imponer a la plataforma una carga probatoria sobre hechos que no dependen de ella, sino de sus usuarios.

Aclarado este punto, si resultase imposible aplicar dicha regla especial, habría que distinguir si el destinatario del servicio es empresario o profesional actuando como tal y radica en España su sede de actividad económica, un establecimiento permanente o el domicilio o residencia habitual, con independencia de que sea el anfitrión o el huésped. De ser así, el art. 69.Uno.1º LIVA sitúa al hecho imponible en el territorio de aplicación del Impuesto, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste. Por consiguiente, si el empresario o profesional tiene alguno de estos elementos en el territorio de aplicación del impuesto, el lugar de realización del hecho imponible será España. Así, si el anfitrión o el huésped actúan como empresarios o profesionales, sus respectivas tarifas se pagarán a *Airbnb* con el IVA español.

Por el contrario, en el caso de que el anfitrión o el huésped no sea empresario o profesional actuando como tal, es decir, se actúe como un particular, por virtud de lo dispuesto en el art. 70.Uno.6º LIVA, se entenderán producidos en el territorio de aplicación del Impuesto «los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley», siendo, por tanto, en España.

28. DGT V 0949-17, de 17 de abril de 2017.

2. Exención: aplicabilidad o imposibilidad

En relación con la posibilidad de aplicar la exención prevista en el art. 135 (1) de la Directiva del IVA, el Comité declara que «cuando estos servicios de intermediación consisten en servicios financieros, tales como pagos o transferencias, pueden aplicarse las exenciones con arreglo al artículo 135(1) de la Directiva del IVA. En todos los demás casos en los que el lugar de prestación esté en la UE, se deberá pagar el IVA»²⁹.

Una vez aclarado este extremo, en relación con el art. 20.Uno.18^a.m) LIVA, consideramos, a raíz de la jurisprudencia y de los criterios de la DGT, que no cabe aplicar dicha exención en operaciones interiores debido a que, por un lado, el TJCE determinó que las reglas que establecen exenciones se han de interpretar estrictamente debido a que «constituyen excepciones al principio general de que el impuesto sobre el volumen de negocios se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo»³⁰. A mayor abundamiento, la DGT señala que «si la consultante o las partes contratan mediante precio con una entidad financiera un servicio de recepción de fondos en una cuenta de su titularidad y la transferencia de los mismos, conseguido el importe del proyecto, a las distintas partes para el pago de sus servicios o, en su caso, para que realice las devoluciones si no se consigue el importe necesario para llevar a cabo el proyecto, debe entenderse que la entidad financiera realiza una prestación de servicios cuya contraprestación será el precio acordado. Esta prestación de servicios que puede calificarse como un servicio de intermediación en el pago estará exenta del Impuesto»³¹. Por lo tanto, parece desprenderse que es necesaria la existencia de una entidad financiera para la aplicación de la exención, contrato que no parece existir en el caso que nos ocupa por lo que imposibilita la aplicación de la exención.

Además, también hay que tomar en consideración, con respecto a la exención, lo que apunta MONTESINOS OLTRA, cuando afirma que «la exención no representa necesariamente una ventaja para la entidad, al quedar privada correlativamente del derecho a deducir las cuotas de IVA que soporte de acuerdo con

29. VAT COMMITTEE: *Working paper No 878, Question concerning the application of EU VAT provisions*, Bruselas, 22 de septiembre de 2015, pág. 11.

30. STJCE 5 de junio de 1997 (asunto C-2/95), apartado 20.

31. DGT V3942-15, de 9 de diciembre de 2015.

la regla de prorrata, es decir, en la proporción en que se encuentren los ingresos correspondientes a operaciones exentas con el total de operaciones realizadas»³². Por lo tanto, si el destinatario del servicio es un empresario o profesional actuando como tal –en el caso del huésped y, en todo caso, para el anfitrión, la existencia de una exención podría producir un perjuicio en tanto que no podría deducirse, en su caso, el importe total de las cuotas de IVA soportado.

3. El sujeto pasivo

En este punto, se tratará si *Airbnb* tiene o no la condición de sujeto pasivo a efectos de IVA. A tenor de lo dispuesto en el art. 9.1 de la Directiva del IVA, son sujetos pasivos «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad». Por lo tanto, en el caso de que no se sea empresario o profesional, el sujeto pasivo será *Airbnb*.

Por el contrario, si el destinatario es empresario o profesional actuando como tal, con independencia de que se trate del anfitrión o del huésped, la realización del hecho imponible, como acabamos de ver, sería en España, por lo que, en virtud del art. 84.Uno.2º se produciría la inversión del sujeto pasivo, siendo el empresario o profesional sito en el territorio de aplicación del impuesto el sujeto pasivo. En esta línea, el citado artículo establece que «serán sujetos pasivos del Impuesto: los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación: a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto». En este caso, *Airbnb* no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto y, si un anfitrión o huésped actúa como empresario o profesional, se produciría dicha inversión del sujeto pasivo.

VI. Conclusiones

Desde el punto de vista Mercantil, *Airbnb* es una plataforma colaborativa que presta servicios de la sociedad de la información. Además, parece ser que su natu-

32. MONTESINOS OLTRA, S.: “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del derecho tributario”, en *Revista de Economía Industrial*, núm. 402, 2016, págs. 47-54.

raleza jurídica es la de un contrato de mediación o corretaje puesto que una persona, física o jurídica, contrata con *Airbnb* para que intermedie entre ambos usuarios, facilitando el posterior perfeccionamiento de un contrato de arrendamiento.

Airbnb se ha organizado empresarialmente de tal modo que aplica el régimen especial de prestación de servicios por vía electrónica, lo que suscita dudas con respecto a la aplicabilidad de dicho régimen ya que, atendiendo a los argumentos esgrimidos, aparentemente, presta un servicio de intermediación, lo que resulta incompatible con la prestación de servicios por vía electrónica. Cabría plantearse la posibilidad de revisar los conceptos a fin de adecuarlos al auge de las nuevas tecnologías y a la economía digital, con el objetivo de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y siempre que no supongan una merma en las arcas públicas.

De dicha calificación jurídica, proveniente de la argumentación citada, se desprende que el hecho imponible es una prestación de servicio de intermediación electrónica y que su lugar de realización dependerá de si el arrendador/anfitrión presta servicios complementarios de hostelería, ya que, en éste último caso habrá de diferenciarse entre empresario o profesional de cara a la aplicación de una regla de localización, siendo la misma para el caso en que no se den estos servicios complementarios. Ello, así mismo, determina la condición de sujeto pasivo en el IVA y, finalmente, si se produce o no la inversión de sujeto pasivo.

Por último, parece que no resulta aplicable la exención por servicios financieros, en tanto que se necesita de una entidad financiera que sea quien intermedie en la gestión de cobros, excluyéndose pues, otras figuras societarias.

Bibliografía

- COMISIÓN EUROPEA: *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, COM (2016) 356 final.
- GARCÍA MONTERO, L.: *La victoria del Carpooling en España: BlaBlaCar es legal* [en línea] Centro de Estudios de Consumo <<http://www.centrodeestudiosdeconsumo.com/images/artics6mz/Blablacar-2017-1.pdf>>.
- GRLICA, I.: “How the Sharing Economy is Challenging the EU VAT System”, en *International VAT Monitor*, Volumen 28, núm. 2, 2017, págs. 124-131.
- MONTERO PASCUAL, J.J.: “El régimen jurídico de las plataformas colaborativas” en MONTERO PASCUAL, J.J. (Director): *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, BlaBlaCar, Uber y otras plataformas*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, págs. 87-124.
- MONTESINOS OLTRA, S.: “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del derecho tributario”, en *Revista de Economía Industrial*, núm. 402, 2016, págs. 47-54.
- RODRÍGUEZ MARTÍNEZ, I.: “El servicio de mediación electrónica y las obligaciones de las plataformas de economía colaborativa” en MONTERO PASCUAL, J.J. (Director): *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, BlaBlaCar, Uber y otras plataformas*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, págs. 125-168.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Impuesto sobre el Valor Añadido” en MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CAYÓN GALIARDO, A. (Directores): *Manual de Derecho Tributario. Parte especial*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 13ª edición, 2016, págs. 605-778.
- VAT COMMITTEE: *Working paper No 878, Question concerning the application of EU VAT provisions*, Bruselas, 22 de septiembre de 2015.
- VÁZQUEZ TAÍN, M.A.: *Impuesto sobre el Valor Añadido IVA. Manual práctico*, ed. Tirant lo Blanch, 3ª edición, 2016.
- VILLA VEGA, E., “Contrato de corretaje o mediación” en AA.VV., *Contratos mercantiles*, Tomo II, ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 5ª edición, 2013, págs. 601-676.