

FISCALIDAD DEL CONSUMO COLABORATIVO DE ALOJAMIENTO TURÍSTICO: TRATAMIENTO DE LOS USUARIOS DE PLATAFORMAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Salvador Montesinos Oltra

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universitat de València

RESUMEN

El consumo colaborativo de alojamiento turístico se ha incrementado exponencialmente gracias a las plataformas *peer-to-peer* (p2p), planteando retos significativos en distintos ámbitos normativos entre los que también se incluye el Derecho tributario. Este trabajo analiza de forma panorámica el régimen jurídico tributario de las distintas modalidades de cesión de viviendas turísticas a través de estas plataformas (alquiler, intercambio directo e intercambio indirecto) en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas residentes. Dicho análisis pone de manifiesto las dificultades que presenta su efectiva aplicación en los casos de consumo colaborativo en sentido estricto, planteándose la posibilidad de arbitrar algún tipo de adaptación normativa acorde con la estructura general del impuesto que sea respetuosa, en cualquier caso, con los principios constitucionales en materia tributaria.

PALABRAS CLAVE: Economía colaborativa (M13), derecho tributario (K34), sectores formales e informales (O17)

TAXATION OF THE COLLABORATIVE CONSUMPTION OF TOURIST ACCOMMODATION: TREATMENT OF THE PLATFORM USERS IN THE INDIVIDUAL'S INCOME TAX

ABSTRACT

The collaborative consumption of tourist accommodation has exponentially increased due to the peer-to-peer platforms (p2p), posing significant challenges in distinct normative fields including tax law. This paper analyses in a panoramic manner the tax regime of the distinct modalities of cession throughout these platforms (rent, direct exchange and indirect exchange) according the spanish individual income tax law. That analysis puts of self-evident the difficulties that presents his effective application in some cases. Finally, we discuss the implementation of some kind of normative adaptation in accordance with the general structure of the taxes considered and respectful, in any case, with the constitutional principles in tax matters.

KEY WORDS: Sharing economy (M13), tax law (K34), formal and informal sectors (O17).

SUMARIO¹

1. El consumo colaborativo de alojamiento turístico: acotación conceptual. 2. La cesión de alojamiento turístico a través de plataformas electrónicas: tipología. 2.1. Tipos genéricos de economía colaborativa o de plataforma. 2.2. Caracterización jurídica de los distintos tipos de cesión o intercambio colaborativo de alojamiento turístico o de corta duración. 3. ¿Genera el consumo colaborativo de alojamiento incrementos de riqueza adicionales a los derivados de la mera titularidad de los bienes o derechos cedidos o intercambiados? 4. Breve análisis del régimen fiscal del consumo colaborativo de alojamiento turístico en el IRPF. 4.1. Supuestos de cesión de vivienda completa a título oneroso con contraprestación dineraria. 4.2. Supuestos de alojamiento compartido o en habitación de casa particular. 4.3. Supuestos de intercambio de alojamiento. 5. El consumo colaborativo de alojamiento en el proyecto de reforma del RGIT: implantación del deber de informar por parte de las plataformas. 6. Conclusiones y consideraciones finales: ¿merece el alojamiento colaborativo un tratamiento fiscal especial? Bibliografía.

1. El consumo colaborativo de alojamiento turístico: acotación conceptual

Uno de los fenómenos económicos y sociales que mayores controversias teóricas y prácticas está suscitando de un tiempo a esta parte es, como es ya de sobras conocido, la llamada “economía colaborativa” y, muy en particular, el caso de las plataformas digitales que intermedian en la cesión de inmuebles de carácter residencial con fines de alojamiento turístico o de corta duración en el que centra su atención este trabajo².

1. El presente trabajo tiene su origen en una comunicación sobre el tratamiento fiscal del consumo colaborativo de alojamiento turístico en el IRPF y en el IRNR presentada, junto con Ester Machancoses, al XVI Congreso de investigadores en Economía Social y Cooperativa celebrado en Valencia los días 19, 20 y 21 de octubre de 2016, organizado por CIRIEC-España, y se enmarca en el proyecto de investigación “Economía colaborativa, economía social y bienestar (ECOEB)” -DER2015-65519-C2-1-R-(MINECO/FEDER).

2. Sobre el turismo colaborativo y, en particular, sobre los antecedentes culturales que propician su expansión vid. RUSSO (2014: 114-120).

Dada la indeterminación terminológica y conceptual existente todavía respecto de este fenómeno³, el estudio de sus implicaciones desde el punto de vista tributario requiere, como cualquier otra aproximación analítica al mismo, alguna aclaración preliminar sobre qué debe entenderse por economía colaborativa o, siendo menos pretenciosos, sobre qué entenderemos por tal en este trabajo.

Pues bien, a efectos meramente expositivos o dialécticos partiremos de la equiparación conceptual entre economía colaborativa y economía de plataforma, entendiendo por tal la actividad desarrollada por y a través de plataformas electrónicas que actúan como intermediarias entre sujetos que actúan, al menos teóricamente, como pares o iguales (p2p) y que comparten o intercambian de algún modo recursos infrutilizados⁴. Conviene precisar de inmediato, no obstante, que no se trata de dos conceptos coextensos, aunque presenten, ciertamente, un amplio espacio de intersección.

Así, como es sabido, la economía colaborativa -o, si se prefiere, el consumo colaborativo en la primigenia y más genuina significación de este fenómeno-, es una idea surgida con anterioridad a la irrupción de dichas plataformas, que echa sus raíces en la primitiva y precapitalista idea de trueque o en la de compartición y que cabe en la práctica, por supuesto, al margen del uso de las nuevas tecnologías, aunque es evidente que ha sido la apropiación y aplicación de tales ideas en el marco de la economía digital la que ha propiciado su crecimiento de manera exponencial y, con él, la extraordinaria atención prestada al fenómeno por su indiscutible impacto económico y social.

En sentido contrario, aunque las plataformas electrónicas que se incluyen usualmente dentro de la economía colaborativa forman parte de los conocidos

3. Para referirse a este fenómeno se vienen utilizando, además de la expresión economía colaborativa, otras denominaciones tales como consumo colaborativo, economía del compartir (*sharing economy*), economía *peer-to-peer*, economía de plataforma o economía de acceso bajo demanda (*on-demand acces*), diferencias terminológicas que obedecen a distintos enfoques analíticos y que, por ello, también pueden responder a diferencias de concepto. Sobre el concepto de economía colaborativa vid. GORDO, DE RIVERA y CASSIDY (2017), PAIS y PROVASI (2015), CODAGNONE y MARTENS (2016) o SCHOR (2014).

4. Este es, por ejemplo, el planteamiento de las Instituciones de la Unión Europea, en cuyos documentos se parte de una genérica identificación entre la economía colaborativa y la economía del plataforma; vid. al respecto SESMA (2017:546-547). Idéntica equiparación se aprecia en la proposición de ley presentada en la Cámara de los Diputados italiana bajo el título “*Disciplina delle piattaforme digitali per la condivisione di beni e servizi e disposizioni per la promozione dell’economia della condivisione*”; disponible en http://www.camera.it/_dati/leg17/lavori/stampati/pdf/17PDL0039770.pdf (visitada el 13-10-17).

como “mercados de dos caras” (*two-sized markets*)⁵, resulta harto discutible, en cambio, que los intercambios que propician puedan calificarse en todos los casos como auténticamente “colaborativos” o entre pares, términos estos que apelan a una idea de compartición y reciprocidad entre particulares consumidores que no siempre se encuentra presente ni en el proyecto de negocio de dichas plataformas ni, en consecuencia, tampoco necesariamente en las finalidades perseguidas por quienes participan en las mismas como usuarios, o no, al menos, cuando lo hacen como simples oferentes de algún bien o servicio a cambio de una contraprestación, aunque no lo hagan de forma profesional y aunque pongan así a disposición de otros sujetos recursos que, de otro modo, podrían permanecer ociosos o infrutilizados, sobre todo si la plataforma no limita la posibilidad de que actúen de tal modo, en cuyo caso podrá hablarse de plataformas creadoras de mercado, pero no necesariamente de precursoras de economía o consumo colaborativos en un sentido estricto. En suma, entendemos que puede y debe diferenciarse, con PAIS Y PROVASI (2015: 365-369), entre las plataformas que responden preponderantemente a la lógica del mercado y aquellas que se basan en alguna forma de reciprocidad o que suponen, incluso, la creación de acervos comunes, lo que tiene, desde luego, una indiscutible relevancia desde el punto de vista tributario (MONTESINOS, 2016:49-52).

Un ejemplo paladino de tal diferencia es, precisamente, el de las plataformas a través de las que se ceden viviendas con fines de alojamiento turístico o de corta duración. Así, cuando la cesión se realiza a cambio de una contraprestación dineraria, aunque la finalidad proclamada sea propiciar intercambios entre pares (p2p), es más que dudoso que sea así, al menos si debemos entender por tales los que se producen entre usuarios que participan con la misma condición, es decir, en casos como éste de supuesto consumo colaborativo, como meros particulares dispuestos a intercambiar o compartir algún bien de consumo con el fin de satisfacer recíprocamente ocasionales necesidades o deseos de esta naturaleza, pero sin ánimo de obtener ingresos ni siquiera de forma ocasional o accesorio. Que las plataformas actúen en tal caso como simples *marketplace* lo ponen de manifiesto su extraordinario impacto sobre el sector turístico, los consiguientes problemas de regulación que están planteando en este sector y, particularmente, los efectos de “gentrificación turística” que se asocian en buena medida a su éxito en algunos

5. Sobre la economía colaborativa de plataforma y su catalogación dentro de este tipo de mercados vid. TIROLE (2016:401 y ss.) y CODAGNONE y MARTENS (2016: 7-8).

de los principales centros de turismo internacional⁶, pero también la preocupación que el fenómeno suscita desde la perspectiva tributaria, y no sólo por la proliferación de economía informal que propician y los riesgos recaudatorios que esto conlleva⁷, sino por los problemas de equidad tributaria y las distorsiones en la competencia generadas⁸.

No obstante, y pese a las dudas que suscitan supuestos como el de las plataformas de alquiler en cuanto a su adscripción a la economía colaborativa en un sentido estricto, por razones de simplicidad en el uso del lenguaje, y porque es lo más común en los abordajes teóricos y prácticos del fenómeno realizados hasta

6. Vid. al respecto GUILLÉN (2015:110) y GUILLÉN e IÑIGUEZ (2016:763).

7. La atención a esta realidad desde el punto de vista de la lucha contra el fraude fiscal, por su potencial incidencia recaudatoria, quedó puesta de manifiesto en las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de los años 2015 y 2016, en las que, sin mencionar de forma expresa a las plataformas colaborativas, sí se hace referencia, como un posible foco de economía sumergida, entre otros, a la cesión por particulares de forma opaca total o parcialmente de viviendas por internet u otras vías (vid. Resolución de 9 de marzo de 2015, 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 2015 -BOE de 11-3-15- y Resolución de 22 de febrero de 2016, 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 2016 -BOE de 23-2-16-). Así, en ambas se incluía la “[r]ealización de actuaciones en el sector servicios enfocadas al descubrimiento de actividades y rentas ocultas en negocios que total o parcialmente participen de la economía sumergida. Entre otros, se actuará sobre los particulares que ceden de forma opaca total o parcialmente viviendas por internet u otras vías. De igual modo se actuará respecto de aquellas empresas turísticas regulares que no cumplen debidamente sus obligaciones fiscales. Asimismo, se realizarán actuaciones presenciales para la detección de alquileres irregulares no declarados”. En el Plan de Control del año 2017 (Resolución de 19 de enero de 2017 de la Dirección General de la AEAT -BOE de 27-1-17), desaparece la concreta referencia a las cesiones de viviendas a través de internet, aunque la preocupación por la economía colaborativa o de plataforma sigue presente a través de la alusión a los “nuevos modelos de negocio” que se enmarcan dentro de la economía digital. Como se lee en su apartado 4: “Asimismo, las posibilidades tecnológicas están dando lugar al desarrollo de nuevos modelos de negocio que suponen nuevos desafíos desde el punto de vista del control tributario, tanto en lo que se refiere a su detección, como en lo relativo a la obtención de información relativa a las actividades desarrolladas y la comprobación de la correcta tributación de dichas actividades”. Sobre la presencia del fenómeno en los Planes de Control Tributario vid. NAVARRO (2017:540-541).

8. Desde el punto de vista tributario, en el caso que aquí nos ocupa la atención se ha centrado principalmente en la posible sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de las cesiones de inmuebles que se canalizan a través de estas plataformas electrónicas. Es evidente, no obstante, que sus implicaciones fiscales también alcanzan a otros tributos como los impuestos sobre la renta, las llamadas “ecotasas” o “tasas turísticas” ya vigentes en algunas Comunidades Autónomas y, en menor medida, a algunos tributos locales (tasas por licencias urbanísticas o de actividad o Impuesto sobre Actividades Económicas).

la fecha, en lo sucesivo lo englobaremos, junto con los supuestos de intercambio o compartición entre consumidores en un sentido estricto, dentro de la economía o consumo colaborativo de alojamiento turístico o de corta duración. En el bien entendido de que, de acuerdo con nuestras anteriores digresiones, esta etiqueta no debería asociarse al simple hecho de que la actividad de dichas plataformas recaiga sobre un bien de consumo duradero por excelencia como es la vivienda o de que la mayoría de sus usuarios oferentes no participen como auténticos profesionales, sobre todo si la plataforma no impide de ningún modo el acceso a su servicio de intermediación a quienes sí actúan como tales.

Una vez realizadas las anteriores precisiones conceptuales, debemos señalar, ya en relación con la imposición sobre la renta de los usuarios de plataformas dedicadas al alojamiento de corta duración en la que se centra nuestro interés, que la cuestión no es sólo determinar si este tipo de intercambios genera o no renta sujeta a gravamen, sino también la correcta calificación de la generada y, en consecuencia, la determinación de las reglas de cuantificación aplicables según la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF)⁹.

Por otra parte, aunque las conclusiones alcanzadas en relación con la calificación de la renta a efectos del IRPF pueden trasladarse *mutatis mutandi* al ámbito del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)¹⁰, las particularidades de este impuesto y la posible incidencia de los convenios internacionales para evitar la doble imposición impiden un análisis mínimamente detallado dentro de este trabajo.

Debe señalarse, por último, que no analizaremos tampoco la tributación de las rentas de los eventuales usuarios de plataformas de alojamiento turístico que sean personas jurídicas, y no sólo por limitaciones de espacio, sino por otras razones de mayor calado, pues en tal caso sólo parece tener sentido el supuesto de cesión menos controvertido en cuanto a sus implicaciones fiscales, es decir, el de alojamiento con contraprestación¹¹, siendo evidente, además, que la hipó-

9. 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.

10. Impuesto regulado por el Real-Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRNR.

11. Si bien es cierto que en el Impuesto sobre Sociedades pueden darse, como en el IRPF, algunas dudas relativas a la calificación de la actividad del cedente, como señalaremos en su momento. Sobre las personas jurídicas como agentes de la economía colaborativa o de plataforma vid. MONTESINOS (2016).

tesis de una persona jurídica interviniendo como cedente en una plataforma dedicada al alojamiento aún aleja más este supuesto del carácter colaborativo de las plataformas que lo admiten, al menos si tal calificativo debe reservarse a las que ponen en conexión a particulares que sólo tratan de optimizar el aprovechamiento de algún recurso patrimonial o personal ocioso.

Acotado el objeto de análisis de tal modo, debe señalarse desde el principio que cualquier cesión de un inmueble a cambio de algún tipo de contraprestación, sea ésta o no dineraria, es susceptible de generar renta sujeta al IRPF. Sin embargo, la diversidad de modelos que presenta la cesión o intercambio de alojamiento de corta duración a través de plataformas electrónicas induce a pensar, de forma intuitiva, que su tratamiento tributario no puede ser uniforme. Así, poco tienen que ver los supuestos de más dudosa adscripción a la economía colaborativa, es decir, los de plataformas a través de las que se oferta alojamiento bajo algún régimen de cesión de uso a cambio de una contraprestación dineraria, -en las que incluso un mismo sujeto puede llegar a poner diversos inmuebles sobre los que ostente suficiente título jurídico a disposición de los potenciales usuarios con ánimo de obtener ingresos incluso de forma continuada en el tiempo-, y las plataformas de intercambio de viviendas entre particulares actuando como simples consumidores, es decir, con el único fin de satisfacer recíprocamente ocasionales necesidades o deseos de alojamiento turístico o de corta duración¹².

2. La cesión de alojamiento turístico a través de plataformas electrónicas: tipología

2.1. Tipos genéricos de economía colaborativa o de plataforma

El apartado 2.5 de la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones “Una agenda europea para la economía social”, de 2 de junio de 2016,

12. RUSSO (2014: 117-119) diferencia, en tal sentido, entre un modelo de consumo colaborativo puro o de intercambio paritario, en el que prepondera la motivación social, y un modelo híbrido con una forma de funcionamiento a la vez informal y comercial. Vid., en el mismo sentido, GUILLÉN y NAVARRO (2016:759), quienes consideran que en el intercambio de servicios turísticos entre individuos prima el disfrute vacacional del turista en detrimento del aspecto económico, de lo que no se deriva, como luego veremos, que carezca de relevancia a efectos del IRPF.

(COM(2016)356final), dedicado a la fiscalidad, señala, en primer lugar, la idea de neutralidad que ha de inspirar al tratamiento tributario de la economía colaborativa, tal y como ya se propugnó en su momento desde las organizaciones internacionales de carácter económico respecto del comercio electrónico o, en general, la economía digital en la que se inscribe este fenómeno (OCDE 2015:45).

Señaló la Comisión, en tal sentido, que, como todos los operadores económicos, los que intervienen en la economía colaborativa también están sujetos a las normas fiscales, incluyendo las que gravan la renta personal, la renta de sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido. Insta por ello a los Estados a aplicar obligaciones tributarias similares a empresas que proveen servicios comparables, apelación a la neutralidad fiscal que ha guiado siempre a los organismos internacionales de carácter económico desde la eclosión del uso de las nuevas tecnologías en las relaciones económicas.

Por otra parte, desde el punto de vista de la regulación de tales tributos, a la Unión Europea le compete, básicamente, la relativa al armonizado Impuesto sobre el Valor Añadido, como también se pone de manifiesto en dicha comunicación, que enmarca la cuestión en las más amplia iniciativa de la Comisión conocida como “Plan de Acción sobre el IVA”¹³.

De hecho, la Comisión ya había iniciado sus trabajos al respecto mediante un dictamen realizado por el Comité IVA de la Dirección General de Tributos y Aduanas sobre el tratamiento en el IVA de la economía colaborativa (*working paper* n° 878, taxud.c.1(2015)4370160 – EN), de 22 de septiembre de 2015), que resulta de extraordinario interés por la caracterización y catalogación de fórmulas de economía colaborativa que realiza y que entendemos igualmente relevantes a efectos de la imposición directa.

Pues bien, como acertadamente señala dicho dictamen, la cuestión clave en relación con la aplicación del IVA a la economía colaborativa, en el sentido más amplio, aunque quizás impropio, de la expresión, es determinar con qué condi-

13. Se trata de la Comunicación sobre un plan de acción relativo al IVA (COM(2016) 148 final, de 7.04.2016, “Communication on an action plan on VAT; Towards a single EU VAT area - Time to decide-”, que incluye, como señala la Comisión, la ampliación del sistema de ventanilla única para los servicios electrónicos, la iniciación de un proyecto piloto para mejorar la cooperación entre administraciones tributarias y la publicación de una guía para la cooperación entre las autoridad y las empresas de comercio electrónico.

ción actúan los agentes económicos en tal entorno, debiendo diferenciarse además entre las siguientes prestaciones de servicios que pueden darse en el mismo¹⁴:

- Prestación de servicios de la plataforma de economía colaborativa a sus usuarios, debiendo diferenciarse, a su vez, entre los supuestos de acceso mediante contraprestación y los de acceso a título gratuito.
- Prestaciones de servicios entre los usuarios de la plataforma. En este caso, el dictamen diferencia entre servicios prestados a título oneroso o con contraprestación¹⁵ y supuestos de intercambio, que pueden darse, a su vez, entre dos usuarios de forma directa o recíproca o mediante puesta a disposición del bien o servicio en la plataforma con derecho a utilizar los bienes de otros usuarios de la misma¹⁶.

Esta tipología de modelos de prestación a través de plataformas mediadoras, aun referida, de forma genérica, a cualquier tipo de intercambio, y aunque se realiza, exclusivamente, a efectos del IVA, nos sirve también como punto de partida para identificar los supuestos con posible relevancia dentro de la imposición sobre la renta y, en particular, en relación con los usuarios personas físicas que intervienen a través de estas plataformas como cedentes y cesionarios de derechos de uso limitados sobre bienes inmuebles con finalidad de alojamiento turístico o de corta duración.

14. Así, señala el informe que la economía colaborativa puede adoptar variedad de formas incluyendo el suministro de bienes y servicios con ánimo de lucro, sin ánimo de lucro, mediante permuta y mediante transacciones cooperativas (p. 2).

15. Como señala el informe, en este caso, las empresas operadoras de la plataforma utilizan a menudo aplicaciones móviles o sitios web a fin de poner en contacto a los consumidores demandantes, por ejemplo, de transporte o de un bien inmueble, y a los particulares dispuestos a prestar estos servicios, realizándose la contratación del servicio, así como el pago, habitualmente, a través de la plataforma (p.3).

16. Así, señala el informe que bajo este segundo escenario los bienes o servicios son puestos por un usuario de la plataforma a disposición de otros usuarios a cambio de sus bienes o servicios o los de otros. También en este caso de *peer-to-peer* la oferta, la demanda y el intercambio se realizan a través de la plataforma, pero el mecanismo de la transacción es diferente, pudiendo basarse en un simple intercambio entre particulares de bienes o servicios o en la aportación de un particular de sus bienes o servicios a un fondo común adquiriendo a cambio el derecho a beneficiarse de otros bienes o servicios incluidos en el mismo. Prosigue el informe señalando que, a su vez, son posibles distintas configuraciones para ambos tipos de transacciones: acceso gratuito a la plataforma, pero con contraprestación por los servicios que ésta presta, o gratuidad tanto del acceso como de los servicios prestados, si bien esto no afecta a la calificación de los intercambios entre particulares a través de la plataforma desde el punto de vista del IVA (p.3).

Por otra parte, como también señala el dictamen en relación con el IVA, la calificación de las operaciones prestadas por la plataforma a sus usuarios resulta menos controvertida que las realizadas entre éstos, que son, precisamente, las que centran nuestro interés en este trabajo y que también muestran perfiles más borrosos a efectos del IRPF¹⁷.

Por lo que se refiere a los usuarios de la plataforma, desde el punto de vista de la imposición sobre la renta de los particulares usuarios deberemos analizar las cesiones de derechos de uso sobre bienes inmuebles realizadas por los usuarios personas físicas residentes en todas sus posibles variantes, debiendo diferenciar, de acuerdo con la anterior catalogación, entre la cesión a título oneroso mediante contraprestación dineraria, tanto de vivienda completa como, en su caso de habitación en vivienda propia, y las cesiones realizadas en el marco de un intercambio, sea de forma directa o indirecta. A estos supuestos hay que sumar, además, el alojamiento hospitalario, es decir, el realizado a título gratuito, escenario que deliberadamente no aborda el citado dictamen a efectos del IVA, pero que, como veremos, también tiene ciertas implicaciones desde el punto de vista de la imposición directa.

Por lo demás, mientras que a efectos del IVA la cuestión clave es determinar si el prestador del servicio opera como empresario o profesional sujeto a este impuesto (sin perjuicio de la aplicación de posibles exenciones y de la tributación que pueda corresponder, en su caso, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas), en relación con la imposición sobre la renta la cuestión acerca de la condición con la que actúa el cedente del bien no es determinante de la sujeción o no a gravamen, aunque sí, en su caso, de la calificación de la renta en cada caso generada, como luego se verá.

17. Así, por lo que se refiere al titular del derecho a explotar la plataforma, es evidente que tal explotación implicará, normalmente, ordenación de recursos orientada a la prestación de servicios y, por tanto, la existencia de una actividad económica a efectos tributarios (art. 27.1 LIRPF, art. 5.1 LIS). El régimen tributario que corresponda a las rentas generadas en cada caso, tratándose de residentes, dependerá, básicamente, del tipo de personalidad del titular de la explotación de la plataforma y, si se trata de una persona jurídica, del carácter lucrativo o no lucrativo de los fines perseguidos, sin que se planteen, en principio, mayores dudas o problemas de las que ya planteó en su momento la irrupción del comercio electrónico entre empresarios –B2B- o de empresarios a consumidores –B2C-, es decir, la economía digital en general (OCDE 2015).

2.2. Caracterización jurídica de los distintos tipos de cesión o intercambio colaborativo de alojamiento turístico o de corta duración

La cesión de uso de viviendas o de parte de las mismas para estancias cortas puede calificarse genéricamente como alojamiento extrahotelero, dentro del que cabe diferenciar, de acuerdo con NÚÑEZ (2010:2), el arrendamiento de temporada y el alojamiento turístico, incluyendo en este último, a su vez, el alojamiento en apartamento turístico, el alojamiento en vivienda vacacional y el alojamiento compartido o en habitación de casa particular¹⁸. A nuestros efectos interesan estos dos últimos supuestos por ser los habituales en el ámbito del consumo colaborativo o de plataforma, sobre todo el de vivienda vacacional o de uso turístico.

El citado autor parte a la hora de realizar dicha clasificación de la existencia en todos los casos a los que se refiere de un contrato de alojamiento entendido como aquel “por el que se cede el uso de una unidad de alojamiento (vivienda, habitación) a un viajero o turista por un precio, y por unidades de tiempo muy cortas” (NÚÑEZ, 2010: 2).

Pues bien, la cesión de inmuebles de uso residencial a través de plataformas electrónicas para estancias de corta duración –sea con fines turísticos o de otra naturaleza, lo que resulta, en realidad, irrelevante- mediante contraprestación dineraria encaja, sin lugar a dudas, en tal caracterización contractual, siendo la que está planteando problemas desde el punto de vista de la regulación del mercado turístico¹⁹.

Se trata, en cualquier caso, de contratos ajenos al ámbito de aplicación de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (en adelante,

18. Según la consulta de la DGT V3886-15, de 4 de diciembre: “..., la actividad consistente en el alquiler de viviendas vacacionales, en atención a la forma y circunstancias en que se realiza ésta mediante el cumplimiento de ciertos requisitos, tales como autorización previa, inscripción en un registro, etc., debe clasificarse en el grupo 685 de la sección primera de las Tarifas, “Alojamientos Turísticos Extrahoteleros”, ya que dicha actividad se entiende que no se limita a la mera puesta a disposición de los clientes de un inmueble o parte del mismo durante determinados periodos de tiempo, sino que reúne las características propias de los servicios de hospedaje.

No obstante, cabe señalar que, conforme a lo dispuesto por el apartado 4 de la regla 4ª de la Instrucción, el hecho de figurar inscrito en la matrícula o la mera clasificación en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas no supone una habilitación para el ejercicio de las actividades respectivas, si para ello se exige en las disposiciones vigentes el cumplimiento de otros requisitos”. Sobre la calificación a efectos del IAE de la actividad de alojamiento extrahotelero puede consultarse GONZÁLEZ (2004:77-87).

19. Sobre la regulación del alojamiento colaborativo vid. GUILLÉN (2015), GUILLÉN e IÑIGUEZ (2016) y EXCELTUR (2015).

LAU), al menos si recaen sobre una vivienda completa. Por una parte, no son arrendamientos de vivienda en los términos de los artículos 2 y 3 de esta ley, pues no van dirigidos a satisfacer de forma primordial la necesidad permanente de vivienda del cesionario. Por otra, tras su reforma por la Ley 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado del alquiler de viviendas, el artículo 5.e) LAU excluye expresamente de su ámbito de aplicación “La cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial”²⁰, supuesto que evoca, qué duda cabe, a este nuevo modelo de cesión de viviendas turísticas y que la regulación de algunas Comunidades Autónomas ya ha abordado específicamente en los últimos años²¹.

En cambio, el consumo colaborativo basado en el intercambio de viviendas entre consumidores que actúan simultáneamente con la doble condición de oferentes y de demandantes no encaja en el contrato de alojamiento turístico y así se deduce, a nuestro juicio, de tales normas, que, con matices en cuyo análisis no resulta posible entrar, exigen, en general, finalidad lucrativa y habitualidad, reiteración u oferta a través de canales turísticos, prohibiéndose en algunos casos la cesión de estancias o habitaciones.

Ciertamente, la inexistencia de una contraprestación dineraria y el carácter ocasional de dichos supuestos de intercambio a través de plataformas electrónicas los aleja de la lógica del mercado y, por tanto, de los negocios jurídicos realizados con una finalidad lucrativa, razón por la que no parece preocupar, o no de momento, desde el punto de vista de la regulación administrativa de los servicios de alojamiento turístico y de la competencia²².

20. Debe tenerse en cuenta, no obstante, que con anterioridad a la citada reforma de la LAU ya se distinguía entre contrato de arrendamiento y contrato de hospedaje en establecimientos extrahoteleros; vid. GONZÁLEZ (2004: 73-74).

21. GUILLÉN NAVARRO (2015: 112 y ss) y EXCELTUR (2005: 69-71).

22. Así, en el informe EXCELTUR (2015: 55) se señala que la relevancia adquirida por las plataformas de alquiler “contrasta con la escasa presencia y peso en España de plataformas verdaderamente especializadas en el intercambio de viviendas, que realmente responden a los principios de la economía basada en compartir capacidades ociosas, en las que interesadamente se ha pretendido encasillar el conjunto de este fenómeno, al entender que se verían favorecidos por una opinión pública más predispuesta a respaldar el marco de laxitud legal al que se ven hoy por hoy sometidos”.

De la inexistencia de contraprestación dineraria no se sigue, sin embargo, que no entrañen un negocio jurídico por el que se cede el uso temporal de un inmueble o de parte del mismo con causa onerosa y que podría llevar aparejadas, por ello, determinadas consecuencias tributarias.

Nos parece obvio, en tal sentido, que en el ámbito del consumo colaborativo puro o basado en el intercambio, aunque no exista finalidad lucrativa entendida como ánimo de obtener ingresos, no cabe hablar tampoco de gratuidad, pues no basta para que se dé ésta, obviamente, con la simple ausencia de una contraprestación dineraria²³. En suma, aunque el intercambio de viviendas no encaje dentro del contrato de alojamiento turístico y aunque quede excluido, por ello, de la regulación del mercado del alojamiento de corta duración, esto no supone que carezca de implicaciones fiscales²⁴. Es más, como luego se verá, también las tienen, incluso, los supuestos de alojamiento gratuito u hospitalario, aunque no sea a efectos del IRPF del anfitrión.

Por lo demás, el intercambio de vivienda de uso turístico presenta cierta analogía con un tipo de transacciones relacionadas con el aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, también conocido como multipropiedad, tiempo compartido o *timesharing*. Este tipo de alojamiento turístico se encuentra regulado actualmente en la Ley 4/2012, de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio y normas tributarias (en adelante, LCAT)²⁵.

23. La afirmación realizada por NÚÑEZ IGLESIAS (2010: 2) en el sentido de que “[del] alojamiento gratuito, nada hay que decir, por mucho que pueda perjudicar al sector hotelero, pues la cesión gratuita de alojamiento es libre”, tiene sentido si entiende por tal, efectivamente, la que no comporta ningún tipo de contraprestación. Si el término gratuidad se utiliza, en un sentido más laxo, como ausencia de finalidad de lucro, puede que cobre sentido a los efectos de excluir estos supuestos del marco regulatorio propio del alojamiento turístico, pero de ello no se sigue que carezca de relevancia a efectos tributarios, como luego se verá.

24. En tal sentido, aunque el régimen tributario es una variable susceptible de afectar a la libre competencia en el mercado, el hecho de que tal actividad de los particulares no se considerase realizada en éste no supondría, lógicamente, que devenga ajena al Derecho tributario si implica realización de algún hecho imponible. Por lo demás, el hecho de que el principio de neutralidad en la tributación no se viera afectado si tales intercambios no tributasen no supondría que no se viese afectado el principio de igualdad del que aquél no deja de ser una versión en su aplicación al ámbito de las relaciones económicas de mercado, pero que, obviamente, no agota su contenido.

25. Norma que transpone al ordenamiento interno la Directiva 2008/122/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de enero, relativa a la protección de los consumidores con respecto a determinados

Aunque el intercambio colaborativo de viviendas no encaja en ninguno de los tipos contractuales que regula esta norma, que presuponen siempre la existencia de un contrato de aprovechamiento por turnos entre un empresario propietario del inmueble y un consumidor, entendemos que a través de este tipo de plataformas se replica de algún modo el funcionamiento del contrato de intercambio que regula su artículo 6, según el cual, se entiende por tal “aquel en virtud del cual un consumidor se afilia, a título oneroso, a un sistema de intercambio que le permite disfrutar de un alojamiento o de otros servicios a cambio de conceder a otras personas un disfrute temporal de las ventajas que suponen los derechos derivados de su contrato de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico”. Puede que este sistema pueda considerarse, incluso, como un antecedente de las actuales plataformas de intercambio del que se diferenciaría, simplemente, porque recae exclusivamente sobre derechos de uso por turnos, y no sobre cualquier derecho de uso sobre inmuebles.

3. ¿Genera el consumo colaborativo de alojamiento incrementos de riqueza adicionales a los derivados de la mera titularidad de los bienes o derechos cedidos o intercambiados?

En línea de principio podría pensarse que consumo colaborativo y generación de renta son, de algún modo, expresiones antagónicas, puesto que el consumo es, por definición, una de las dos aplicaciones posibles de la renta, no una de sus fuentes generadoras, que lo son el capital y el trabajo de forma separada o conjunta.

Ahora bien, para aceptar que en el ámbito del consumo colaborativo no se generan incrementos de riqueza en forma de renta habría que circunscribir el uso de tal expresión, a lo sumo, a las situaciones que puedan ser caracterizadas como de intercambio entre consumidores en sentido estricto, pues, sea cual sea el concepto de renta subyacente a la normativa reguladora de los impuesto sobre la

aspectos de los contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio, al tiempo que incorpora, adaptándolo a esta directiva, el régimen del aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico contenido en la derogada Ley 42/1998, de 15 de diciembre.

renta, de lo que no existe ninguna duda es de que la cesión del derecho de uso sobre un bien inmueble a cambio de una contraprestación dineraria es susceptible en todo caso de generar tal incremento de riqueza. De ahí que resulte imposible hablar en estos casos, también desde la perspectiva del Derecho tributario, de simple “consumo”, incluso si se considera posible abarcar dicho supuesto bajo el paraguas conceptual de la economía colaborativa, pues no cabe identificar como mero consumidor al particular que actúa con la única condición de oferente de un bien en el mercado, aunque no lo haga profesionalmente y aunque su actividad no deba calificarse como “económica” a efectos tributarios, salvo que deba llegarse a la conclusión de que todos los arrendadores no profesionales de inmuebles que en el mundo han sido ya eran precursores analógicos del actual consumo colaborativo y las agencias inmobiliarias ancestros de las actuales plataformas electrónicas.

En cualquier caso, más allá de tal supuesto, que es, precisamente por ello, el que presenta menos dudas sobre su sujeción a gravamen en el IRPF y más problemas de filiación a la economía colaborativa, -aunque pertenezca a la economía de plataforma-, es donde emergen también las principales interrogantes desde el punto de vista tributario. La duda primigenia es, en tal sentido, sí cabe disociar la doble condición de consumidor y de productor de bienes o servicios que se da en los particulares usuarios de las plataformas basadas en el intercambio. El neologismo “*prosumidor*” acuñado por Alvin Toffler mucho antes de la eclosión de las plataformas *peer-to-peer*, pero que ha adquirido plena carta de naturaleza en este nuevo contexto, es altamente expresivo de esa doble condición y de las dificultades que plantea, aunque no sólo, desde el punto de vista de las calificaciones jurídico tributarias.

Sobre lo que no existen dudas es sobre el concepto extensivo de renta que acoge la normativa reguladora del IRPF desde la reforma tributaria de 1978, reforma que supuso la sustitución del anterior sistema de imposición cedular o de producto por un moderno impuesto sobre la renta de carácter personal.

El concepto económico de renta que subyace al IRPF es, en definitiva, el elaborado a partir de las contribuciones de Von Schanz, Haig y, finalmente, Simons, quien -señala GUTIÉRREZ (2005: 330)-, concibe la renta fiscal como “la suma del valor de Mercado de los derechos ejercidos en el consumo y el cambio de valor de los derechos de propiedad del individuo entre el comienzo y el final del período”.

De acuerdo con tal definición, también el intercambio colaborativo en sentido estricto puede considerarse un fenómeno generador de renta, puesto que permite acceder a un consumo sin el detrimento patrimonial que supone su adquisición a cambio de una contraprestación dineraria.

Sin embargo, como también señala el autor citado, dicha formulación teórica de renta fiscal “ofrece, en realidad, un término de referencia ideal para contrastar las definiciones legales y no una fórmula para determinar la base imponible de un impuesto sobre la renta personal” (GUTIÉRREZ, 2005:330)²⁶. Desde el punto de vista jurídico tributario la cuestión es, en definitiva, si tal forma de consumo encaja en el presupuesto de hecho del impuesto sobre la renta correspondiente.

Ciertamente, la LIRPF delimita la renta sujeta a gravamen de forma extensiva o patrimonial, pues grava cualquier incremento neto de riqueza que se realice en el período impositivo, actuando como concepto legal de cierre la categoría de las actualmente denominadas ganancias y pérdidas patrimoniales, es decir, cualquier variación en el valor del patrimonio experimentada como consecuencia de una alteración en su composición (art. 33.1 LIRPF).

De una forma que es todavía apriorística podría decirse, por ello, que cualquier transacción con un contenido económico, incluso si se realiza bajo la forma de un mero intercambio de derechos, es susceptible de generar una alteración patrimonial y, por ende, una ganancia o, en su caso, una pérdida patrimonial. A falta de un análisis normativo más exhaustivo ésta sería, sin embargo, una conclusión precipitada.

Así, si bien el concepto legal de ganancia o pérdida patrimonial cierra el círculo que permite hablar de una noción amplia de renta de carácter extensivo o patrimonial, no es menos cierto que la LIRPF, por razones de técnica tributaria, delimita la renta sujeta a gravamen de forma analítica atendiendo para ello a su fuente productora, característica que se ha ido agudizando de forma progresiva a lo largo del tiempo por otras razones que han sido, más que de técnica, de política tributaria. Esto obliga a calificar cada situación susceptible de generar renta sujeta a gravamen de acuerdo con alguna de las categorías de renta definidas por la ley.

Tales categorías podrían ser, por lo que aquí interesa, las siguientes: rendimientos del capital inmobiliario o mobiliario, rendimientos de actividades econó-

26. Vid. también por lo que se refiere al concepto extensivo o patrimonial de renta y su adopción matizada por la normativa del IRPF, RAMOS (2008: 113-121).

micas, imputación de renta inmobiliaria y la ya señalada de las ganancias y pérdidas patrimoniales que, actúa, como decimos, con carácter residual.

Pues bien, si cruzamos la tipología de cesiones o intercambios colaborativos de bienes inmuebles antes señalada y estas posibles calificaciones a efectos del IRPF, las cuestiones que se suscitan son, a nuestro juicio las siguientes.

En primer lugar, la cesión a título oneroso de todo o parte de un inmueble mediante contraprestación dineraria es susceptible de generar rendimientos del capital (normalmente inmobiliario, pero en algunos casos mobiliario) o, en su caso, rendimientos de actividades económicas. No obstante, en el caso de alojamiento en habitación de vivienda particular se plantean dudas, incluso, de sujeción al impuesto, al menos si se considera que se trata de un supuesto de simple compensación de gastos relacionados con el disfrute de un bien de consumo compartido, aunque esto se nos antoja, sin embargo, hartamente complicado.

En segundo lugar, el intercambio directo o recíproco de viviendas entre los usuarios de una plataforma colaborativa, en la medida en que revela una finalidad pura de consumo, plantea mayores dificultades de calificación. Desde un punto de vista económico no cabe duda de que el ahorro que entraña esta forma de acceso al consumo de alojamiento turístico implica un incremento de riqueza. Desde el punto de vista estrictamente jurídico, su sujeción a gravamen sólo cabrá si es posible atisbar en el intercambio dos cesiones con recíprocas contraprestaciones en especie generadoras de rendimientos del capital o una permuta de derechos susceptible de generar una variación en el valor del patrimonio, es decir, una ganancia o una pérdida patrimonial.

En tercer lugar, en los supuestos que hemos catalogado como de intercambio indirecto, en la medida en que el nexo causal entre prestación y contraprestación entre usuarios *prosumidores* no es de reciprocidad estricta, sino que queda difuminado por el papel mucho más relevante que corresponde a la plataforma como intermediaria, podrían complicarse sus implicaciones fiscales.

Además, no deberá olvidarse en ninguno de los dos casos de intercambio que hemos diferenciado la polémica categoría de las imputaciones de renta inmobiliaria (art. 85 LIRPF) bajo la que se somete a gravamen un supuesto particular de renta de disfrute o de autoconsumo que no genera flujos efectivos de renta, ni dineraria ni en especie, y que podría cobrar, por ello, una singular relevancia en relación con el consumo colaborativo puro. No carece de interés plantearse, en particular, si se presenta alguna analogía con los supuestos de derecho de uso por turnos al que la ley también asocia renta de este tipo.

Tampoco puede ignorarse, por último, que el llamado alojamiento hospitalario o gratuito también puede tener alguna implicación fiscal, pues, como es sabido, los actos jurídicos a título gratuito también acarrear consecuencias tributarias en el ámbito de la imposición directa, tanto para los transmitentes como para los adquirentes de bienes y derechos.

4. Breve análisis del régimen fiscal del consumo colaborativo de alojamiento turístico en el IRPF

4.1. Supuestos de cesión de vivienda completa a título oneroso con contraprestación dineraria

Como decimos, éste es el supuesto menos problemático desde el punto de vista tributario y el único al que, de momento, parecen haber prestado atención tanto el sector hotelero como la propia Administración tributaria. Puesto que el cedente no pretende obtener a cambio una cesión equivalente que le permita acceder, sin un desembolso monetario, a un consumo deseado, sino, simple y llanamente, obtener ingresos por la cesión de un bien que, con independencia de si es utilizado o no por él habitualmente con tales fines, no va a estar a su disposición mientras esté cedido, no cabe ninguna duda de que nos encontramos ante negocios jurídicos susceptibles de generar renta sujeta al IRPF.

Así, según el artículo 21 de la LIRPF, tienen la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste.

Obsérvese, de entrada, la amplitud de los términos empleados por el precepto, pudiendo afirmarse, por ello, que resulta indiferente el tipo de acto o negocio jurídico que origine la renta, la naturaleza de la contraprestación obtenida, o, incluso, que la renta derive de la obtención de una contraprestación o de una simple “utilidad”²⁷, término este que cobra mayor sentido en el caso del intercambio de alojamiento turístico.

27. Se trata de un término económico, pero de honda raigambre en nuestro sistema tributario, que pone de manifiesto la voluntad del legislador de adoptar un concepto amplio de renta, pero evoca a magnitudes que, como señala RAMOS (2008: 114), son difíciles de “concretar o medir con moldes jurídicos”.

En cuanto a la concreta calificación de la renta, debe tenerse en cuenta, por una parte, que, dentro de la categoría de los rendimientos del capital, la LIRPF distingue entre los derivados del capital inmobiliario (arts. 22 a 24) y los derivados del capital mobiliario (arts. 25-26), y, por otra, que los bienes y derechos afectos a actividades económicas no generan rendimientos del capital, sino que contribuyen a generar los de la correspondiente actividad económica (art. 29). Ello implica que en este caso podrían darse, como vamos a ver, hasta tres alternativas distintas de calificación de la renta.

Así, salvo que la cesión de inmuebles deba considerarse actividad económica, los rendimientos percibidos por el propietario del bien inmueble o el titular de un derecho real de disfrute sobre el mismo deben considerarse rendimientos del capital inmobiliario de acuerdo con el artículo 22 LIRPF, según el cual tienen tal consideración de rendimientos los procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, ya deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza. Se trata, de nuevo, de una delimitación de carácter ciertamente amplio en la que carecen de relevancia aspectos tales como la duración de la cesión, la habitualidad con la que se realice, si se cede el inmueble o sólo una parte del mismo, el número de inmuebles total o parcialmente cedidos o, incluso, su condición o no de vivienda habitual para el cedente.

En cambio, los rendimientos obtenidos en caso de subarrendamiento por un arrendatario, que ostenta sobre el bien un derecho de naturaleza personal y no real, reciben la calificación de rendimientos del capital mobiliario, salvo que constituyan, igualmente, rendimientos de actividades económicas (art. 25.4.c) LIRPF), lo que depende de que exista ordenación de medios de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios en los términos del art. 27.1 LIRPF. Ahora bien, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con el artículo 8.1 LAU, la vivienda arrendada sólo se puede subarrendar de forma parcial y previo consentimiento escrito del arrendador, por lo que esta calificación solo cabrá, en su caso, cuando se trate de alojamiento de habitación al que nos referiremos en el subapartado siguiente.

La calificación de los rendimientos obtenidos como rendimientos de actividades económicas puede darse también en los casos de cesión o arrendamiento por el propietario o por el titular de un derecho real, si bien bajo condiciones diversas. En principio, la existencia de actividad económica también depende en

tales casos de que exista una ordenación de medios en el sentido del artículo 27.1 LIRPF. Sin embargo, por expreso designio del legislador, y aunque se trata de una cuestión todavía sujeta a controversia²⁸, el arrendamiento de inmuebles sólo tendrá tal consideración, en principio, cuando para dicha ordenación se utilice, al menos, una persona con contrato laboral y a jornada completa, tal y como establece el artículo 27.2 LIRPF y contempla ahora también de forma expresa el artículo 5.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades en relación con este impuesto.

Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que la Dirección General de Tributos (DGT) no considera necesario dicho requisito en todos los casos de alquiler de viviendas vacacionales. Así, ya en la resolución de la consulta vinculante V2220-12, de 19 de noviembre, referida a tal supuesto, entendió este centro directivo, en aplicación de los preceptos señalados, que si no se realiza ninguna prestación de servicios complementaria propia de la industria hotelera²⁹, es decir, cuando no

28. La doctrina mantenida por el TEAC en una resolución de 28 de mayo de 2013 (JUR 2013,282301), y que entiendo no contradictoria con la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre esta cuestión, es que se trata de un requisito mínimo que debe interpretarse como “indicativo de presencia de la necesidad de una infraestructura y organización de medios empresariales mínima, sin perjuicio de que si la citada infraestructura se muestra ficticia o artificial no surta efectos”. La LIRPF se separa, en cualquier caso, de la delimitación del concepto de empresario en relación con estos supuestos, habiéndose propuesto entre la doctrina la adopción de idénticos criterios a los que establece el artículo 5.Dos.c) LIVA, es decir, habitualidad y ánimo de lucro, para entender que hay actividad económica (RUIZ, 2003:46-49).

29. Aunque la DGT no lo diga expresamente, cabe entender por tales servicios, puesto que utiliza idéntica expresión, aquellos que, como señala en esta y otras consultas, excluyen la exención en el IVA de los arrendamientos de vivienda de acuerdo con el artículo 20.Uno.23º.b).e) LIVA, es decir, los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. La DGT considera que son servicios complementarios propios de la industria hotelera, en particular, los servicios de limpieza del interior del apartamento y servicios de cambio de ropa prestados con periodicidad semanal. En resoluciones más recientes como la de V3886-15, de 4 de diciembre, señala que 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 y que los servicios de hospedaje se caracterizan por extender la atención a los clientes más allá de la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo, de forma que “la actividad de hospedaje se caracteriza, a diferencia de la actividad de alquiler de viviendas, porque normalmente comprende la prestación de una serie de servicios tales como recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, limpieza periódica del inmueble y el alojamiento, cambio periódico de ropa de cama y baño, y puesta a disposición del cliente de otros servicios (lavandería, custodia de maletas, prensa, reservas etc.), y, a veces, prestación de servicios de alimentación y restauración”. Por el contrario, no considera como servicios complementarios propios de la industria hotelera el servicio de limpieza y servicios de cambio de ropa del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario, el servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascen-

se trata de un servicio de hospedaje, sino que tan solo se alquila el apartamento con sus enseres, y no se cumple el requisito del citado artículo 27.2 LIRPF, los rendimientos derivados del arrendamiento de la vivienda se calificarán como rendimientos del capital inmobiliario, mientras que, en otro caso, habría que calificarlos como rendimientos de actividades económicas. En consultas posteriores, la DGT afirma, de forma aún más meridiana que si el consultante presta tal tipo de servicios estaremos ante rendimientos derivados de actividades económicas, mientras que si no lo hace se tratará de rendimientos del capital inmobiliario, salvo que concurrieran las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la LIRPF, “en cuyo caso, también podríamos estar ante rendimientos derivados de actividades económicas” (DGT V1171-15, V1172-15, V1188-15, V1189-15)³⁰.

Por lo que se refiere a la cuantificación del rendimiento, dada la finalidad y la extensión de este trabajo no resulta necesario, ni posible, que nos detengamos en un análisis pormenorizado de las reglas aplicables según la calificación que corresponda en cada caso. Nos limitaremos a señalar algunas cuestiones que pueden revestir singular importancia en el caso de alquiler de vivienda vacacional o de uso turístico generador de rendimientos del capital inmobiliario³¹.

Así, lo usual en estos casos será que la vivienda sólo esté efectivamente alquilada durante parte del año, permaneciendo a disposición del titular o en expectativa de alquiler el resto del tiempo, por lo que se plantean dos cuestiones conexas y no exentas de cierta controversia. En primer lugar, si debe imputarse renta inmobiliaria de acuerdo con el artículo 85 LIRPF por el período de tiempo en

sores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles) ni, por último, lo servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos. Vid. al respecto NAVARRO (2017:536-537).

30. En el mismo sentido vid. GONZÁLEZ (2004: 96-98).

31. En estos casos el rendimiento íntegro serán los importes que deba satisfacer el cesionario por cualquier concepto excluido, en su caso, el IVA (art. 22.2 LIRPF). Por lo que se refiere a los gastos deducibles (art. 23.1 LIRPF), los de titularidad, tales como tributos periódicos, como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o la tasa por recogida de residuos sólidos urbanos, los intereses de préstamos destinados a la adquisición del inmueble o la amortización de la edificación, solo serán deducibles de forma proporcional a los períodos en que la vivienda se encuentren arrendada, mientras que los derivados de suministros, como agua, electricidad u otros, serán deducibles en la medida en que correspondan a los períodos de alquiler. Mención aparte merecen los gastos ocasionales como los de conservación y reparación a los que nos referimos a continuación.

que el inmueble no esté alquilado y, en segundo lugar, y de forma consecuyente, cuáles son los gastos deducibles para calcular el rendimiento neto derivado del alquiler, pues para la determinación de la renta imputada se excluye la deducción de cualquier tipo de gasto, cuestiones que no se suscitan, en cambio, cuando se trate de una actividad económica en los términos ya analizados, al entenderse afectos los inmuebles a tal actividad aunque estén en expectativa de alquiler³².

Únicamente añadiremos la referencia a dos criterios manifestados por la Administración por su interés en este ámbito. Así, según la resolución de la DGT V3893-15, de 4 de diciembre, los costes de mercado de los trabajos de limpieza realizados por el mismo arrendador no son deducibles, al no haberse satisfecho cantidad alguna, criterio que puede afectar singularmente al alquiler a través de plataformas sin carácter profesional. Por otra parte, señala la ya citada resolución de la DGT V2220-12 que, en caso de calificarse las rentas generadas en estos casos como rendimientos del capital inmobiliario, al tratarse del arrendamiento de un inmueble cuyo destino primordial no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda de los arrendatarios, no resultará aplicable la reducción del rendimiento neto prevista en el apartado 2 del artículo 23 de la LIRPF.

Por último, debe tenerse en cuenta que, a juicio de la DGT, el arrendamiento de la vivienda habitual del contribuyente haría perder a la misma tal condición, de manera que, una vez se volviese a residir en ella de manera efectiva y con carácter permanente, sin interrupción por su arrendamiento, se iniciaría de nuevo el computo del plazo de los tres años como residencia habitual requeridos para

32. El artículo 85 LIRPF obliga a imputar una renta cifrada en un porcentaje del valor catastral de, entre otros inmuebles, las viviendas que no constituyan la vivienda habitual del contribuyente, que no estén arrendadas ni afectas a actividades económicas. Y, puesto que dicha renta se determina proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo, esto permite interpretar que, en el caso de arrendamiento durante períodos inferiores al año natural, por el tiempo restante debe imputarse, efectivamente, la renta inmobiliaria que corresponda según este precepto. La cuestión realmente controvertida es, sin embargo, como afecta esto a la deducción de determinados gastos ocasionales como los de conservación y reparación a la hora de determinar el rendimiento neto derivado de los alquileres (RUIZ, 2003: 92). Sobre la posición mantenida al respecto por la DGT en el sentido de exigir una correlación estricta entre tales gastos y los ingresos derivados del arrendamiento del inmueble véase la consulta 1201-01, de 19 de junio. No obstante, existe alguna resolución judicial en la que, aun partiendo del mismo criterio, se admite un planteamiento más flexible, aunque haciendo recaer sobre el contribuyente la obligación, al menos, de acreditar la práctica de gestiones que exterioricen la voluntad de ceder el inmueble en arrendamiento, “como podría ser con anuncios de alquiler, o por gestiones a través de agencias inmobiliarias, etc... (...)” (sentencias del TSJ de Galicia de 16 de julio de 2012 (JUR 2012,268025) y de 10 de diciembre de 2012 (JT 2013,301).

llegar a alcanzar la consideración de vivienda habitual (resolución V2472-07, de 19 de noviembre de 2017). Al haberse suprimido la deducción por inversión en vivienda habitual, esto sólo afectará, obviamente, a quienes mantengan derecho a practicarla, de acuerdo con la disposición transitoria 18ª LIRPF, por haber iniciado la inversión en la misma con anterioridad a 1 de enero de 2013.

4.2. Supuestos de alojamiento compartido o en habitación de casa particular

En principio, las conclusiones alcanzadas en el apartado anterior deberían servir en relación con el alojamiento en habitación de vivienda particular, sin entrar aquí en la cuestión de si este tipo de alojamiento cabe o no de acuerdo con la correspondiente regulación autonómica o si debe tratarse, en su caso, como un supuesto de simple arrendamiento o subarrendamiento de acuerdo con la LAU.

No obstante, bajo el paraguas de lo “colaborativo” se podría plantear la duda de si en este caso se da propiamente una cesión con contraprestación potencialmente generadora de renta, como ocurre, según la DGT, en los casos de arrendamiento o subarrendamiento de habitación en vivienda con fines residenciales³³, o, en cambio, un supuesto de mera compartición de un bien de consumo que sólo entrañaría, en realidad, una comunidad de gastos de este tipo sin implicaciones en el IRPF. Esta calificación se basaría en la doble suposición de que se comparte un derecho de uso sobre un inmueble que presenta una capacidad excedentaria para satisfacer las necesidades de consumo de su titular y de que lo único que persigue éste con la contraprestación exigida sería ajustar sus gastos a dichas necesidades, lo que representaría una paladina manifestación de consumo colaborativo. Desde este punto de vista podría considerarse, en definitiva, que el titular del derecho de uso del inmueble no explota un recurso para obtener una renta que posteriormente puede destinar alternativamente al consumo o al ahorro, sino que únicamente persigue una minoración o compensación de sus gastos de consumo que no entrañaría variación alguna de su riqueza.

33. Así, según la resolución de la DGT DGT V1478-08, de 15 de julio de 2008, “las rentas derivadas del alquiler de habitaciones a estudiantes a que se refiere la consultante, tanto si se trata de una habitación en su vivienda habitual como de otra vivienda que alquile por habitaciones, en ambos casos con derecho a cocina, se calificarán como rendimientos íntegros del capital inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley del Impuesto”.

Ahora bien, aun si así fuera, cabría considerar que quien comparte un bien de consumo a cambio de una suma dineraria obtiene una ventaja cifrada en el ahorro de la parte de los costes de titularidad o de uso que le compensan otros usuarios y, por tanto, una ganancia patrimonial³⁴. No obstante, el supuesto también podría considerarse irrelevante desde el punto de vista de la imposición sobre la renta de las personas físicas atendiendo al artículo 33.5.b) LIRPF, según el cual no son computables las pérdidas debidas al consumo (MONTESINOS, 2016:51), debiendo tenerse en cuenta que, de lo contrario, se produciría la paradoja de que la renta gravada sería mayor que si procediera calificar el supuesto como de obtención de un rendimiento neto por la diferencia entre los ingresos percibidos y los gastos necesarios para su obtención que, según la calificación que correspondiese al rendimiento, resultarían deducibles.

Por otra parte, tal caracterización quizás resulte válida en relación con otro supuesto similar que también ha adquirido notoriedad en el contexto del consumo colaborativo como es el de compartición de vehículos particulares para realizar trayectos en común³⁵, donde el titular del derecho de uso no sólo comparte el vehículo con otros pasajeros que compensan parte de sus gastos, sino también una misma finalidad de consumo, es decir, la realización de un desplazamiento idéntico. En cambio, podría no ser adecuada en relación con el alojamiento en habitación de vivienda particular que ahora nos ocupa, pues, lo que se produce en este caso es, en puridad, una cesión temporalmente limitada de un derecho de uso sólo sobre una parte de un bien divisible para la realización de un consumo que es, además, de diversa naturaleza al que corresponde a su titular, lo que induce a pensar que se trata de supuestos distintos, no sólo desde el punto de vista económico, sino también a efectos jurídicos, incluidos los tributarios.

34. Véase, en este sentido, el ejemplo numérico que propone MACHANCOSES (2017:8, nota a pie de página 22).

35. Así, en relación con este supuesto entienden BILBAO y ANTÓN (2016:22) que, en principio, no se genera renta si el precio cobrado a los usuarios no excede del coste. Por otra parte, dando por supuesto que bajo tal supuesto de equivalencia entre ingresos y gastos no se genera un rendimiento, estos autores se plantean si, no obstante ello, se produce “un enriquecimiento por la disminución de patrimonio que no se materializa (*damnum cesans*) merced a la compartición de gastos” y, por tanto, la posibilidad de valorar “su calificación como ganancia patrimonial debida al consumo, a sensu contrario del no cómputo de las pérdidas debidas al consumo, *ex* artículo 33.5 de la Ley del IRPF”, si bien entienden que no debería ser sometida a gravamen, “a semejanza de la no posibilidad de computar las pérdidas debidas al consumo, al menos hasta una determinada cuantía”. Para un supuesto en detalle de la fiscalidad del consumo colaborativo de vehículos vid. MACHANCOSES (2017).

Lo cierto es que en el caso de alojamiento en habitación de casa particular nos encontramos ante un acuerdo de hospedaje que, sea cual sea su calificación y régimen jurídico desde otros puntos de vista, implica prestaciones recíprocas de diversa naturaleza, lo que obliga a plantear si se generan rendimientos derivados de la cesión de un derecho de uso sobre un bien inmueble, algo que no puede descartarse apriorísticamente, desde luego, bajo aquella suposición de que el titular no incurre en costes para obtener ingresos, sino que, a la inversa, obtiene éstos sólo para minorar el importe de determinados gastos de consumo en los que incurrirá de todos modos. Pues bien, aunque la conclusión de que se trata de un supuesto de generación de rendimientos nos parece bastante obvia, conviene realizar las siguientes consideraciones.

Debe tenerse en cuenta, en primer lugar, que no cabe hablar de compartición de un bien o de comunidad de gastos de consumo, desde luego, si el anfitrión no utiliza personalmente el inmueble con ningún fin de esta naturaleza, en cuyo caso es evidente que la cesión, aun recayendo sólo sobre una parte del mismo que no excluye el uso simultáneo del resto por el titular cedente, es susceptible de generar un rendimiento sujeto al IRPF cuya calificación y cuantificación será la que corresponda de acuerdo con los criterios ya expuestos en el apartado anterior. En la práctica, esto supone que, aun si fuera genéricamente posible esta hipótesis de mera compartición de gastos de consumo, quedarían excluidas de la misma los supuestos de alojamiento en cualquier inmueble que no sea utilizado por el anfitrión como vivienda habitual, al resultar imposible más allá de este caso, o al menos harto difícil, dilucidar de forma jurídicamente relevante si se trata o no, efectivamente, de un bien de consumo para el mismo, aunque permanezca a su disposición por la parte no ocupada en cada momento.

En segundo lugar, aunque se trate de la vivienda habitual del anfitrión, si obtiene una contraprestación dineraria o en especie por alojar a terceros tampoco cabe duda de que lo hace con causa onerosa, lo que supone una diferencia no desdeñable con el simple alojamiento hospitalario en el que no se produce incremento de riqueza alguno para aquél, como ocurre, a juicio de la DGT, en los casos de cesión gratuita de inmuebles a título de comodato³⁶.

36. Es doctrina reiterada de la DGT (consultas V0425-08, V2549-10, V0594-12, V1823-14, V1190-15 y V2049-15), que la cesión gratuita de bienes inmuebles encaja en la figura regulada en los artículos 1.740 a 1.752 del Código civil con el nombre de comodato. Tomando en consideración los artículos 6.5, 22, 40.1 y 85.1 de la LIRPF, entiende la DGT que conforme a estos preceptos “si se prueba que la cesión del local se realiza de forma gratuita, la consultante no obtendría por tal cesión rendimientos del

En tercer lugar, el título jurídico que ostente el anfitrión sobre la vivienda no afecta al juicio acerca de si este supuesto es susceptible o no de generar rendimientos sujetos al impuesto. Así, resulta irrelevante que se trate del propietario o titular de un derecho real de uso sobre la vivienda que arrienda o, en cambio, de un simple arrendatario que sólo dispone de un derecho personal y que subarrienda a un tercero, sin perjuicio, obviamente, de los problemas que este segundo supuesto puede presentar desde el punto de vista jurídico civil si no se cuenta con el consentimiento del arrendador de acuerdo con el artículo 8 de la LAU. Desde la óptica tributaria la diferencia únicamente afectará, si se entiende efectivamente que puede generarse un rendimiento, a su concreta calificación de acuerdo con lo ya dicho en relación con la cesión de vivienda completa³⁷ y, en el primer caso, a la proporción en que el propietario de la vivienda podrá practicar la deducción por inversión en vivienda habitual si mantiene este derecho de acuerdo con la ya citada disposición adicional 18ª LIRPF³⁸.

En cuarto lugar, la sujeción o no a gravamen en el IRPF no puede hacerse depender tampoco ni de la finalidad con la que se cede el alojamiento de corta duración, es decir, de si se persigue simplemente minorar los gastos de consumo de la vivienda habitual ajustándolos a las propias necesidades, ni, por tanto, de si se da o no una correspondencia, siquiera sea aproximada, entre el importe exigido al huésped y los gastos correlacionados con su alojamiento, algo que sólo podrá constatarse de forma jurídicamente relevante, en todo caso, en el momento de determinar el rendimiento neto, lo que presupone que existe un hecho, acto o negocio jurídico susceptible de generarlo.

Pues bien, hechas las anteriores precisiones, a nuestro juicio es evidente que en estos casos no puede hablarse de una simple compartición de un bien o de una comunidad de gastos de consumo de vivienda, puesto que no sólo no existe unidad

capital inmobiliario pero sí debería efectuar la imputación de rentas inmobiliarias establecida en el artículo 85, ya que se trataría de un inmueble urbano que no genera rendimientos del capital inmobiliario”.

37. En el primer caso se tratará de rendimientos del capital inmobiliario y en el segundo del capital mobiliario, aunque no cabe descartar la calificación de rendimiento de actividad económica en ambos casos de acuerdo con los criterios señalados en el subapartado anterior. Obviamente, lo que no parece tener mucho sentido en este caso es la calificación como actividad económica cuando se cuenta con una persona empleada con contrato de trabajo y a jornada completa para la gestión de arrendamientos de bienes inmuebles.

38. Vid. al respecto las resoluciones de la DGT V2476-05, de 9 de diciembre de 2005 y V1478-08, de 15 de julio de 2008.

de fin entre anfitrión y huésped en cuanto al consumo realizado, sino que tampoco se parte de un supuesto de cotitularidad sobre la fuente generadora de los gastos o, al menos, -aunque esto seguiría siendo problemático-, de un acuerdo previo de reparto que permita constatar *a priori* una equivalencia entre el importe percibido por el primero y los gastos de consumo que se ahorraría bajo tal hipótesis.

En definitiva, este supuesto de alojamiento de corta duración sigue suponiendo, como en el caso de cesión de una vivienda completa, que el titular de un derecho de uso sobre la misma, ya sea de naturaleza real o personal, desgaja otro derecho personal de uso con un contenido más limitado, -no sólo por su duración en el tiempo, sino también físicamente-, con la finalidad de cederlo a un tercero a cambio de una contraprestación que se abona, además, para satisfacer una necesidad de consumo diversa a la del anfitrión, aspecto este que, con independencia de si tiene o no suficiente entidad jurídica, permite diferenciar, al menos desde un punto de vista económico, el supuesto aquí analizado del de compartición de vehículos para realizar en común un mismo desplazamiento.

Así, aunque el anfitrión también haya adquirido su derecho de uso con una finalidad de consumo, difícilmente puede hablarse de simple compartición de gastos de este tipo cuando los títulos jurídicos son diversos, derivando uno del otro, y cuando dan lugar materialmente a dos consumos de diversa naturaleza. Se trata, simplemente, de que el anfitrión aprovecha un bien o servicio sobre el que ostenta un título más amplio para obtener unos ingresos que, obviamente, puede destinar a enjuagar los gastos en los que incurre para adquirirlo y disfrutarlo, pero también a cualesquiera otros fines, sin que a la hora de establecer los criterios de sujeción al impuesto la norma atienda a circunstancia alguna relacionada con las íntimas finalidades de su perceptor, con la relación en que se encuentren su importe y el de los gastos asociados a su obtención o con el destino dado a los mismos tras su percepción. Cuestión distinta es que, si el importe de la contraprestación exigida a los cesionarios sólo tiende, efectivamente, a cubrir la teórica cuota parte de los gastos correspondientes a su aprovechamiento del bien, tanto en sentido físico como temporal, esto determinará que el rendimiento sea nulo o incluso negativo. Pero éste es un resultado de la aplicación de las normas sobre determinación del rendimiento sin una eficacia retrospectiva sobre el hecho imponible determinante de no sujeción al impuesto de los hechos o actos potencialmente generadores de renta.

Todo ello sin perjuicio de que se postule la exención, o alguna otra medida específica, en relación con las eventuales rentas generadas de este modo por utili-

zarse para ello la propia vivienda habitual, de forma sólo ocasional o por importes de escasa relevancia, y bajo la suposición de que estas circunstancias constituirían un indicio relevante de que no existe ánimo de obtener un beneficio, cuestiones sobre las que volveremos en el último apartado del trabajo.

4.3. Supuestos de intercambio de alojamiento

4.3.1. *Introducción: posibles analogías con el intercambio de derechos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico*

Sin perjuicio de las dificultades que plantea el supuesto anterior, al ubicarse ya en la frontera entre el mero alquiler de viviendas realizado con ánimo de lucro y el alojamiento colaborativo puro, son estos supuestos de intercambio, donde la común finalidad de consumo de todos los usuarios partícipes resulta indiscutible, los que suscitan, a nuestro juicio, más dudas acerca de su sujeción a gravamen y, en su caso, sobre la calificación de la renta³⁹. Además, cabe apreciar diferencias entre los supuestos de intercambio directo y los de intercambio indirecto.

Es evidente, en primer lugar, que las prestaciones intercambiadas no requieren de proceso productivo alguno de carácter profesional que suscite su posible calificación como rendimiento de una actividad económica, al no entrañar, en modo alguno, una intervención en la producción o distribución de bienes o servicios en el mercado. Sin embargo, de esto tampoco se sigue que no se obtenga una utilidad en contraprestación de una cesión de derechos de uso también susceptible de generar alguna renta de otro tipo⁴⁰.

39. Las diferencias de calificación han sido puestas de manifiesto también en relación con el IVA por el Dictamen del Comité IVA antes citado cuando señala lo siguiente: “The assessment of such elements as the purpose of obtaining income or the continuity will not be the same in the case of individuals swapping houses once a year during a holiday period and individuals offering several holiday apartments throughout the year” (p. 8).

40. Señala RUSSO (2014: 119) que el turismo colaborativo puro “no implica una transacción o un beneficio financiero, y también se conforma a necesidades y aspiraciones personales, como la comodidad, la curiosidad o el deseo de extender la red de relaciones sociales”, pero, como reconoce previamente, su lógica puede ser todavía el “egoísmo” (relacionado con la satisfacción de la utilidad individual). Obviamente, la norma tributaria no puede valorar las motivaciones, sino el resultado objetivo, debiendo tenerse en cuenta que las “utilidades” que tengan su fuente en el capital también generan rendimientos, si bien la doctrina entiende que dicho término, todavía utilizado en la definición legal de los rendimientos del capital, ha perdido aptitud calificadora en la actualidad (RUIZ, 28-29).

Por otra parte, como también hemos apuntado, estos supuestos podrían presentar alguna analogía con los servicios de intercambio prestados en el mercado de los contratos de aprovechamiento por turno de inmuebles de uso turístico; no, obviamente, por su régimen jurídico, pero sí, al menos, por su relevancia desde el punto de vista de la capacidad económica manifestada.

El funcionamiento de dicho contrato de intercambio, definido actualmente en el artículo 6 LCAT conforme a la Directiva 2008/122/CE, puede describirse, de acuerdo con LORA-TAMAYO y ARRIETA (2012: 814), del siguiente modo: “Es una práctica muy extendida en que, previo pago de una cuota, la persona que adquiere un derecho de aprovechamiento por turno sobre un alojamiento, adherido generalmente a alguna cadena de intercambio, puede intercambiarlo por otro período de tiempo, en otro lugar diferente”. Es decir –prosiguen los citados autores–, “los titulares del aprovechamiento por turno, a través de la interposición de una empresa de intercambio, proveedora del servicio y cobradora de la cuota, se ceden recíprocamente, el uso o utilización de alojamientos durante un tiempo determinado”.

A efectos de la localización de los servicios prestados por la empresa de intercambio dicha práctica ha sido caracterizada por la sentencia del TJUE de 3 septiembre 2009, (caso RCI *Europe* contra *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, asunto C-37/08). En esta sentencia se afirma que, de acuerdo con dicho sistema, el propietario que desea intercambiar su derecho de aprovechamiento por turno con el de otro no entra en contacto directo con éste, sino con la empresa mediadora y que el usuario no paga por una prestación vacacional, sino por el servicio prestado por esta última al facilitar el intercambio de su derecho relativo a un inmueble particular. De manera que el inmueble al que se vincula la prestación de servicios es aquel sobre el cual el propietario que desea intercambiar posee su derecho. Esto supone, según una sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 2010 (RJ 2010,3667), que no resulta aplicable a estas empresas intermediarias el régimen especial de agencias de viaje, puesto que no actúan en nombre propio y utilizando prestaciones de servicios de otras empresas⁴¹.

Pues bien, aunque no queda del todo claro, dado que estas resoluciones no se refieren directamente a la relación entre los usuarios que intercambian sus respectivos derechos, parece inferirse de ellas que el intercambio se produce en tales

41. Vid. también la resolución del TEAC de 24 de abril de 2012 (JT 2012,590).

casos de forma directa entre dos titulares de aprovechamiento por turno del uso de inmuebles, limitándose la empresa mediadora a facilitararlo, por lo que el modelo de plataforma colaborativa que se asemejaría a esta operatoria sería el que hemos identificado como de intercambio directo o recíproco. En cambio, en el intercambio indirecto no parece darse esta configuración, puesto que consiste en la adquisición por un usuario de un derecho de uso garantizado por la plataforma como contraprestación de su cesión a otros usuarios que no tienen por qué ser, a su vez, cedentes a favor de aquél, sino que pueden serlo de cualquier usuario.

Téngase en cuenta, en cualquier caso, que no nos referimos aquí a la mera titularidad de un derecho de aprovechamiento por turnos, sino al supuesto de que tal derecho se intercambie con el de otro titular. Si por la mera titularidad procede la imputación de una renta inmobiliaria si el derecho es real y su duración excede de dos semanas por año (art. 85.3 LIRPF), el intercambio de tal tipo de derechos es un negocio jurídico adicional que, como en el intercambio de viviendas con fines turísticos, podría merecer una calificación distinta.

4.3.2. *Intercambio directo o recíproco*

Desde el punto de vista de la LIRPF, y suponiendo que el inmueble cedido no es la vivienda habitual del cedente del derecho de uso, podría pensarse que la facultad de disfrute que éste representa, -y que en este caso es objeto de mero intercambio con otro derecho de la misma naturaleza-, queda debidamente sujeto a gravamen a través de la ya mencionada imputación de renta inmobiliaria (art. 85 LIRPF), es decir, una renta de disfrute que no responde a un flujo de renta real y que ha llegado a calificarse de renta ficticia cuyo gravamen debería considerarse inconstitucional⁴².

Podría llegarse a la fácil conclusión, por ello, de que quien cede temporalmente tal disfrute sobre un inmueble propio a cambio de un derecho de la misma naturaleza sobre inmueble ajeno no experimenta ningún incremento de riqueza adicional que deba comportar un gravamen distinto, como ocurre en los supuestos de alojamiento hospitalario a los que ya nos hemos referido. Pero es evidente de nuevo que, a diferencia de este caso, se recibe algo a cambio.

Por otra parte, si bien tal razonamiento no serviría en el caso de que la vivienda cedida fuera la habitual del contribuyente o de que éste no ostentara sobre la

42. Para una revisión crítica de este régimen especial vid. RAMOS (2008).

misma un derecho de propiedad o un derecho real de disfrute, -pues en tales casos no procede imputación de renta inmobiliaria de acuerdo con el citado artículo 85 LIRPF-, la conclusión debería ser idéntica, es decir, inexistencia de un gravamen adicional o diferente al que ya corresponde en el impuesto al derecho de uso utilizado en el intercambio, que es simplemente, en tales casos, que no procede computar renta alguna. Lo contrario implicaría un tratamiento desigual de situaciones que pueden considerarse idénticas.

Ahora bien, si invertimos el razonamiento, el caso de cesión de la vivienda habitual pone de manifiesto, de forma aún más evidente, que el intercambio con fines turísticos genera una situación diferencial respecto de su simple utilización o disponibilidad que, además, no está en tal caso sujeta a gravamen dentro del IRPF.

Por otra parte, para mantener el criterio de que no se genera una capacidad económica adicional a la que representa, en su caso, la imputación de renta inmobiliaria, deberían dissociarse causalmente las dos cesiones que se producen en el intercambio y considerar, en consecuencia, que ambas se realizan a título gratuito o de comodato, supuesto en el que considera la DGT que no corresponde al cedente más gravamen que el derivado, en su caso, de dicho régimen de imputación.

Sin embargo, difícilmente puede aceptarse el carácter gratuito de la cesión cuando existe una clara conexión sinalagmática entre dos cesiones recíprocas. Además, si así fuese, de acuerdo de nuevo con la doctrina de la DGT, ambos sujetos experimentarían como cesionarios una adquisición patrimonial a título gratuito sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁴³, que es, por cierto,

43. Así, en alguna de dichas resoluciones de la DGT citadas en la nota anterior (V0425-08, V1547-11) mantiene este centro directivo en relación con el comodatario que por parte de éste “se ha producido la adquisición de un derecho por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito “intervivos”, lo que constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones definido en la letra b) del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE del día 19 de diciembre de 1987)”, “la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico, a título gratuito e inter-vivos” y que, en tal caso “la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según dispone la letra b) del artículo 9 de su Ley, estará constituida por el valor neto del derecho adquirido, entendiéndose como tal el valor real del derecho minorado por las cargas y deudas que sean deducibles de acuerdo con los artículos 16 y 17”. Téngase en cuenta también que, en relación con otro supuesto típicamente incluido en la economía colaborativa como el micro-mecenazgo o *crowdfunding*, una reciente resolución de la DGT de 25 de abril de 2016 (V1811-16) considera sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones los donativos (contraprestación no obligada) recibidos por un informático que pone una herramienta informática de código abierto a disposición a

lo que puede entenderse en caso de alojamiento hospitalario, siendo cuestión distinta si es realista o no defender su efectiva sujeción a gravamen, como luego se comentará respecto de los supuestos de consumo colaborativo puro en general.

En suma, no se trata de dos actos jurídicos unilaterales con causa gratuita, sino de un único negocio bilateral con causa onerosa y en el que negar la generación de renta sujeta al IRPF sólo cabría, quizás, si consideráramos que los usos intercambiados o permutados tienen siempre idéntico valor para las partes, cuando lo cierto es, no sólo que la posibilidad de consumo cedida y la recibida son distintas, sino que, desde un punto de vista económico, el intercambio sólo tiene sentido si el derecho de uso adquirido tiene para cada una de ellas un valor superior al del uso cedido, aunque tengan el mismo valor como potenciales usos turísticos o de estancia corta desde un punto de vista puramente objetivo. Lo mismo ocurre, a nuestro juicio, en el caso de intercambio de derechos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico con el que el intercambio directo *p2p* de viviendas turísticas muestra, como ya hemos señalado, una notable similitud.

Pues bien, suponiendo que es así, ¿cuál sería la calificación de dicha renta a efectos del IRPF?

El artículo 85 LIRPF excluye la imputación de renta inmobiliaria, además de en el caso ya señalado -vivienda habitual-, en otros que no presentan interés a estos efectos (inmuebles en construcción o no susceptibles de uso), y cuando se trata de inmuebles afectos a actividades económicas, -lo que raramente será del caso⁴⁴-, o que generan rendimientos del capital.

Pues bien, una vez hemos descartado que el único gravamen aplicable a cada cedente sea el que correspondería, en su caso, por la imputación de renta inmobiliaria, sólo caben dos alternativas: o bien considerar que se genera un rendimiento del capital inmobiliario, que es la solución a la que ya apunta dicho precepto, o bien una ganancia o pérdida como consecuencia de una alteración patrimonial, lo que, de acuerdo con su tenor literal, no excluiría la imputación de renta inmobiliaria por el período de cesión, algo que nos permite intuir la invia-

través de una plataforma, aunque los donantes obtengan algún beneficio por su uso, en cuyo caso se tratará de una donación especial del artículo 619 del Código civil que tributará por la diferencia según el artículo 29 de la ley del impuesto.

44. Podría darse en algún caso que una vivienda afecta a una actividad de arrendamiento se utilizara ocasionalmente para un intercambio, supuesto en el que nos encontraríamos, a nuestro juicio, con un autoconsumo generador de renta de la actividad.

bilidad de esta segunda alternativa de calificación, pues supondría, sobre la letra de la ley, un doble gravamen dentro del mismo impuesto.

La cuestión queda resuelta teniendo en cuenta, sencillamente, que el carácter residual que atribuye el artículo 33.1 LIRPF a la categoría de las ganancias y pérdidas patrimoniales impide esta calificación, al poder subsumirse el supuesto en una de las otras categorías de renta que delimita de forma analítica la LIRPF, que es lo que ocurre en este caso, pues es evidente que nos encontramos ante un rendimiento del capital derivado de la cesión de un derecho o facultad de uso o disfrute sobre un inmueble, “sin que importe su denominación o naturaleza”, que puede ser, en consecuencia, tanto dinerario como en especie (art. 21.1 LIRPF).

En definitiva, en estos casos de intercambio lo que se obtiene es una retribución en especie, definida genéricamente en el artículo 42.1 LIRPF como aquella que deriva de la utilización, “consumo” u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda⁴⁵.

Ninguna duda cabe, a nuestro juicio, de que así es en los casos de intercambio de alojamiento, sin que pueda entenderse que el consumo obtenido es equivalente siempre al uso cedido y, por ello, renunciado. Ni siquiera cabe entender que el “precio” abonado es el valor objetivo de mercado de la cesión que se realiza entendiendo por tal el que tiene para cualquier tercero distinto del cedente, sino, en todo caso, su coste de producción –*id est*, el importe de los gastos deducibles según la LIRPF-. De lo contrario habría que entender igualmente, por referirnos al ejemplo más significativo, que las retribuciones en especie del trabajo no son susceptibles de generar renta neta en la medida en que su valor puede considerarse equivalente al de la prestación de servicios personales que retribuyen.

Obsérvese, además, que el resultado en términos de renta es el mismo que se daría en caso de cesión de la vivienda propia mediante contraprestación dineraria a precio de mercado con dedicación del rendimiento así obtenido al alquiler de otra ajena para consumo turístico, sin que en tal caso pueda obviarse la aplicación del impuesto sobre la renta generada y posteriormente consumida, pues no cabe computar como pérdidas patrimoniales las debidas al consumo (art. 33.5.b) LIRPF).

45. Téngase en cuenta, en cualquier caso, que la señalada definición de las rentas en especie no lo es de una categoría específica de rentas, sino que es una genérica definición de utilidades o contraprestaciones íntegras que pueden merecer diversa calificación (rendimientos del trabajo, del capital o de actividades económicas) y que requiere, ulteriormente, de la aplicación de las reglas de cuantificación que correspondan a ésta.

Por lo que se refiere a la determinación del rendimiento íntegro habría que estar, de acuerdo con el artículo 43.1 LIRPF, a su valor de mercado, criterio aplicable en defecto de otro de carácter específico, sin que proceda tomar en consideración, obviamente, el criterio especial previsto para la utilización de vivienda del pagador de rendimientos del trabajo en el 43.1.1º.a) LIRPF, es decir, el resultante de aplicar el porcentaje anual legalmente establecido sobre el valor catastral. De dicho importe resultarán deducibles, en principio, los mismos gastos y con los mismos criterios que si se tratara de rendimientos dinerarios, si bien entendemos que no podrán deducirse en ningún caso gastos ocasionales como los de conservación o reparación, salvo que éstos últimos se hubiesen generado con ocasión de la cesión.

Por último, si la cesión y la utilización efectiva de la vivienda ajena no se produjesen dentro del mismo período impositivo podrían plantearse dudas en cuanto a la imputación temporal de la renta. Según el artículo 14.1.a) LIRPF, los rendimientos del capital deben imputarse en el período impositivo en que resulten exigibles para su perceptor, que sería, en teoría, aquel en que se haya concretado de forma vinculante el disfrute de la vivienda ajena, que podría ser anterior al de la cesión de la propia. No obstante, dado que la determinación de esta circunstancia podría ser problemática, lo lógico sería la imputación en el período de disfrute efectivo.

Hasta aquí la teoría. En la práctica, la aplicación del régimen de los rendimientos del capital inmobiliario en especie a este caso se antoja compleja si no imposible. Y no nos referimos ahora a las múltiples dificultades que podría comportar el control administrativo del cumplimiento por parte de los contribuyentes del deber de declarar esta renta, sino a las que entrañaría determinar en cada caso el valor de mercado de la contraprestación en especie, sobre todo en los supuestos en que el contribuyente residente del IRPF haya sido cesionario de una vivienda en el extranjero. Por otra parte, si se llevara al extremo esta calificación, en caso de intercambio de la vivienda habitual podría resultar aplicable el criterio mantenido por la DGT según la ya mencionada resolución V2472-07, de 19 de noviembre de 2017, en relación con la pérdida de tal condición en caso de arrendamiento, lo que, sin duda, podría considerarse desproporcionado.

4.3.3. Intercambio indirecto

A diferencia del caso anterior, calificar jurídicamente este supuesto como de permuta entre dos usuarios de la plataforma, aunque es evidente que existe también

un nexo causal entre el derecho de uso recibido y el aportado a la plataforma, se nos antoja hartamente complicado, puesto que según el artículo 1538 del Código civil, la permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra. En la permuta se da, por tanto, reciprocidad en sentido estricto, pues cada uno de los permutantes “se obliga a entregar una cosa o derecho a cambio de recibir otra de su contraparte” (ÁLVAREZ MORENO y ORÓN MORATAL, 2014).

Cabe preguntarse, no obstante, si cabe hablar de una permuta entre cada usuario y la plataforma y, en definitiva, de si esta última pasa de ser simple comisionista en nombre y por cuenta ajena a convertirse jurídicamente en cesionaria y cedente de cada uno de los aprovechamientos aportados a la plataforma⁴⁶, algo que, como hemos señalado, no parece darse tampoco en los contratos de intercambio de derechos de aprovechamiento por turnos a tenor de la jurisprudencia señalada. Mucho nos tememos, sin embargo, que las plataformas que realizan este tipo de intercambios únicamente cobran por acceso o intermediación y que no se consideran, en ningún caso, cesionarias de derechos de uso por parte de sus usuarios.

Para estos últimos, la renta percibida tendría, en cualquier caso, la misma calificación y régimen jurídico que en el caso anterior, es decir, rendimientos del capital inmobiliario en especie, si bien aquí lo habitual será que no se produzca coincidencia en el tiempo de la cesión de uso y de la contraprestación. Huelga decir que las dificultades de valoración y de control administrativo o las implicaciones de la cesión en relación con la deducción por inversión en vivienda habitual son similares a las ya señaladas.

El corolario de todo lo anterior es que, más allá de los supuestos de alojamiento a cambio de contraprestación dineraria se abre un abismo de incertidumbres, comenzando por las relativas a la viabilidad de sujetar a gravamen efec-

46. Como señala NAVARRO (2017:537), a efectos del IVA esto se traduciría en la diferencia que se deduce del artículo 11.Dos.15^a entre las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno (intercambio directo) y aquellas en las que actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios, en las que se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios (intercambio indirecto). Tal esquema de calificación nos parece incuestionable, en cualquier caso, cuando la plataforma permita adquirir derechos de uso mediante una contraprestación monetaria si no se dispone de ellos por no haber puesto a disposición de otros usuarios la vivienda propia, salvo que se trate de una mediación en un alquiler vacacional con contraprestación dineraria para el cedente y no para la plataforma, que únicamente cobraría una comisión sobre el precio exigido por este último. Sobre los problemas relativos a si la plataforma actúa como prestador directo de un servicio, es decir en nombre y por cuenta propia, o, en cambio, como simple comisionista en operaciones realizadas directamente entre sus usuarios, vid. FALCÓN (2014).

tivo las eventuales rentas en especie que generen los intercambios y a la propia existencia de voluntad administrativa de hacerlo si es que entiende, como hemos hecho aquí, que éstas, en efecto, se producen de acuerdo con la LIRPF.

De ser así, las dificultades para fiscalizar dichas rentas, en la medida en que no se producen flujos dinerarios entre los usuarios de la plataforma serían, obviamente, mayores. Sin embargo, la función intermediadora de las plataformas podría aprovecharse igualmente para obtener información, cuestión a la que nos referiremos en el siguiente apartado. Mayores rémoras pueden suponer, sin embargo, la dificultad de valorar las rentas en especie originadas, y, en general, el hecho de que la relación coste-beneficio de los procedimientos de fiscalización sería, quizás, desalentadora de cualquier pretensión de la Administración al respecto.

5. El consumo colaborativo de alojamiento en el proyecto de reforma del RGIT: implantación del deber de informar por parte de las plataformas

Como hemos señalado, el arrendamiento o cesión de uso de viviendas para estancias turísticas o de corta duración a través de plataformas electrónicas viene siendo objeto de atención por parte de la Administración tributaria desde hace ya algún tiempo, habiéndose evacuado ya algunas consultas por parte de la DGT a las que hemos hecho oportuna referencia que resultan aplicables a los supuestos de alquiler con contraprestación. De momento, la Administración tributaria no parece plantearse la necesidad de modificar las normas tributarias sustantivas, pudiendo deducirse, por ello, que las normas vigentes se consideran suficientes para abordar la fiscalidad de este fenómeno.

Lo que sí preocupa a la Administración tributaria es, en cambio, el control del cumplimiento de las obligaciones fiscales que se generan en este entorno, estando previsto el establecimiento de una nueva obligación de informar a cargo de las plataformas intermediarias mediante una reforma del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RGIT)⁴⁷.

47. Real Decreto XX/2017, DE XX, por el que se modifican 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,

Partiendo de este proyecto normativo podemos hacernos una idea de cuáles son las operaciones por las que muestra particular interés la Administración tributaria, en el bien entendido, en cualquier caso, de que tal regulación no tendrá virtualidad calificadora alguna en relación con los datos a la que se refiere.

Así, en el preámbulo de este proyecto de Real Decreto se justifica esta reforma del siguiente modo: *“Con fines de prevención del fraude fiscal se establece una obligación de información específica para las personas o entidades, en particular, las denominadas “plataformas colaborativas”, que intermedien en el arrendamiento o cesión de uso de viviendas con fines turísticos. Quedan excluidos de este concepto el arrendamiento o subarrendamiento de viviendas tal y como se definen en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, y los alojamientos turísticos regulados por su normativa específica como establecimientos hoteleros, alojamientos en el medio rural, albergues y campamentos de turismo, entre otros. Asimismo, queda excluido el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles”*.

Es decir, sólo se incluyen dentro del ámbito objetivo de la futura obligación de informar las cesiones de inmuebles con fines turísticos no sujetas a alguno de los regímenes tradicionales de alojamiento turístico, tal y como queda confirmado posteriormente por la proyectada regulación de esta obligación de informar. Queda por determinar, sin embargo, si ésta alcanzara a cualquiera de los supuestos de cesión a los que acabamos de referirnos, mostrando al efecto el proyecto normativo cierta ambigüedad.

Así, el epígrafe del proyectado nuevo artículo 54 ter del RGIT se refiere a la obligación de informar sobre el “arrendamiento” de viviendas con fines turísticos, término que únicamente abarcaría, en principio, las operaciones realizadas mediante contraprestación. Así lo confirmaría el apartado 2 cuando entiende por uso de viviendas con fines turísticos *“la cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocióne y realizada con finalidad lucra-*

y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente. Disponible en <http://www.minhfp.gob.es/ca-ES/Normativa%20y%20doctrina/NormasEnTramitacion/Paginas/tramitesinformacionaudienciacerrados.aspx>.

No haremos referencia aquí a las fórmulas de intercambio de información entre Administraciones tributarias que, sin duda, adquiere también enorme relevancia en el entorno telemático y, por tanto, globalizado en el que se desarrolla la economía de plataforma y, sobre todo, en relación con la tributación de las propias plataformas. A este respecto pueden consultarse MACHANCOSES (2017) y SELMA (2017).

tiva u onerosa”, en términos similares a como se define este negocio jurídico en la normativa autonómica sectorial sobre turismo a la que ya hemos hecho referencia. Como puede apreciarse, no sólo se excluyen las cesiones de habitación, al circunscribirse a los supuestos de cesión de la totalidad, sino que también se exige que la cesión se realice con finalidad lucrativa u onerosa. La diferencia más significativa es, sin embargo, que no se alude a la habitualidad, lo que no carece, ciertamente, de relevancia.

Por otra parte, entre los datos que deberán consignarse en la declaración informativa, se incluyen, según el apartado 4 d) del proyectado artículo, el “importe” percibido por el titular cedente del derecho por la prestación del servicio de cesión de la vivienda con fines turísticos. Sin embargo, deberá indicarse alternatively, en su caso, “su prestación gratuita”, referencia con la que parece referirse el proyecto a los supuestos de intercambio, pues tal expresión sólo resulta compatible con la existencia de finalidad lucrativa u onerosa en el cedente que se establece como regla general si se interpreta como equivalente a prestación a cambio del derecho de disfrute de otra vivienda.

En cualquier caso, debe insistirse en que este proyecto de reforma reglamentaria no afectará en modo alguno a la calificación de los distintos supuestos de cesión o intercambio colaborativo de viviendas a efectos de su sujeción a gravamen. Dicho en otros términos, aunque deba entenderse que algunos de tales supuestos no se incluyan en el ámbito objetivo de la obligación de informar, de ello no se seguirá que carezcan de relevancia tributaria, tal y como hemos argumentado anteriormente. Cuestión distinta es si las dificultades señaladas en orden a su efectiva tributación u otras razones aconsejan el establecimiento de algún régimen singular.

6. Conclusiones y consideraciones finales: ¿merece el alojamiento colaborativo un tratamiento fiscal especial?

De lege lata cabe concluir que el consumo colaborativo de alojamiento turístico o de corta duración es susceptible de generar rentas sujetas a gravamen en el IRPF con la única excepción del de carácter gratuito u hospitalario, debiendo descartarse que las modalidades basadas en el intercambio no originen actualmente más consecuencias a efectos de este impuesto que las ya derivadas, si procede, del régimen de imputación de rentas inmobiliarias.

Así, es indiscutible, por obvio, que, el alojamiento mediante contraprestación dineraria es susceptible de generar rentas sujetas a gravamen en el IRPF como cualquier arrendamiento o cesión de uso de inmuebles, incluido el caso de alojamiento en habitación de la vivienda habitual del anfitrión, que difícilmente puede catalogarse, a nuestro juicio, como un supuesto de mera compartición de gastos de consumo. En estos casos no se plantea ninguna duda acerca de la finalidad del cedente, que es obtener ingresos ofertando un servicio en el mercado del mismo modo que lo haría a través de canales convencionales, pero contando, además, con las ventajas añadidas a tal fin por las plataformas electrónicas. Desde el punto de vista de su sujeción a gravamen es irrelevante, además, que la renta obtenida por el cedente no llegue a merecer la calificación tributaria de renta empresarial porque actúe como un particular en sentido estricto y no como un profesional del sector.

Tal conclusión resulta más discutible, en cambio, en el caso del alojamiento colaborativo puro, es decir, el basado en el intercambio entre particulares que actúan con una estricta finalidad de consumo y, por tanto, como auténticos pares o iguales desde un punto de vista jurídico. Aunque es posible mantener que en estos casos se generan rendimientos en especie del capital inmobiliario, somos conscientes de que esta calificación puede resultar controvertida y, sobre todo, de que fiscalizar y cuantificar dichas rentas no sólo se muestra hartamente complicado, sino que abocaría, probablemente, a resultados recaudatorios poco óptimos en términos de coste-beneficio. No obstante, debe tenerse en cuenta que razones de este tipo nunca han impedido al legislador sujetar formalmente a gravamen negocios o actos realizados entre particulares, igualmente difíciles de controlar, como las transmisiones onerosas o lucrativas de bienes no inscribibles en registros públicos y de escaso valor, a efectos, respectivamente, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Negocios o actos que, por cierto, también se dan en otros casos de economía colaborativa como el de las plataformas de compraventa entre particulares de bienes de segunda mano o en el de alojamiento hospitalario al que aquí nos hemos referido.

No obstante, *de lege ferenda* cabe plantear, en la línea sugerida por algunos autores (DOMÉNECH, 2014:75, KAPLAN y NADLER, 2015:110, MACHAN-COSES, 2017:14) o presente en algunos proyectos normativos pendientes de aprobación o ya aprobados en otros países, algún tipo de régimen especial como el de exención de la obligación de declarar las rentas generadas mediante un

sistema de pagos a cuenta liberatorio, el establecimiento de un mínimo exento específico como el previsto en el Reino Unido para el alquiler habitacional (*The Rent a Room Scheme*)⁴⁸ o el establecimiento de un gravamen específico para las rentas de la economía colaborativa que no superen un determinado importe, como prevé la proposición de ley italiana a la que ya hemos hecho referencia. Propuestas como éstas podrían resultar admisibles desde el punto de vista constitucional, en principio, por razones prácticas o de índole extrafiscal, sobre todo si se tiene en cuenta la extraordinaria libertad de configuración reconocida por el Tribunal Constitucional al legislador tributario⁴⁹. Sin embargo, su razonabilidad sería mayor o menor, a nuestro juicio, según su alcance sobre la obligación tributaria correspondiente al IRPF y según el tipo de consumo colaborativo al que afecten.

Así, alguna medida de exención podría admitirse con relativa facilidad en los casos de consumo colaborativo puro, es decir, a condición de que sólo resultara aplicable a consumidores actuando recíprocamente como tales, en relación con cualquier supuesto de intercambio de bienes o servicios con fines de consumo y, por supuesto, con independencia de que el mismo se concierte o no a través de plataformas electrónicas, evitándose así un tratamiento singular que no puede justificarse, siquiera, por el hecho de que tal tipo de transacciones se concierten normalmente, en la actualidad, a través de dicho medio. La inexistencia de ánimo de obtener ingresos dinerarios susceptibles de dedicación a un consumo de naturaleza distinta, el carácter normalmente ocasional de este tipo de intercambios y, sobre todo, las dificultades que entraña la comprobación y cuantificación de

48. Vid. <https://www.gov.uk/rent-room-in-your-home/the-rent-a-room-scheme>. Dicho mínimo ha sido recientemente incrementado desde 4.500£ hasta 7.500£. El Gobierno británico ha anunciado, además, la aplicación a partir de abril de 2017 de un nuevo mínimo exento (*tax allowance*) de 1.000£ para alquileres colaborativos distintos al de vivienda, como el de vehículos, y para el supuesto de realización de trabajos ocasionales (vid. <https://www.gov.uk/government/news/budget-2016-some-of-the-things-weve-announced>).

49. Así, como afirma el TC en su sentencia 183/2014, de 6 noviembre (RTC 2014\183), nada impide al legislador, de acuerdo con la libertad de configuración que le reconoce la Constitución y en el marco de sus principios, “el uso de los tributos como un instrumento de política económica sobre un determinado sector (STC 7/2010, de 27 de abril [RTC 2010, 7], FJ 5), esto es, con fines de ordenación o extrafiscales [STC 53/2014, de 10 de abril (RTC 2014, 53), FJ 6 c]”, debiendo tenerse en cuenta que el TC también ha tenido en cuenta razones de orden práctico en la gestión de los tributos para avalar tratamientos que, en principio, podrían considerarse contrarios al principio de capacidad económica, como en la STC 214/1994, de 14 de julio (RTC 1994,214), en relación con la limitación de los gastos deducibles para determinar los rendimientos netos del trabajo en el IRPF.

las eventuales rentas en especie generadas podrían ser motivos razonables para una exclusión expresa de gravamen, clarificándose así un panorama normativo en el que su sujeción al IRPF podría considerarse controvertida.

No puede ignorarse, sin embargo, que por esta vía se podría estar renunciando al gravamen de supuestos de consumo de bienes y servicios a precio inferior al de mercado que pueden llegar a ser económicamente significativos, como puede ocurrir, precisamente, en el caso aquí analizado de intercambio de viviendas con fines turísticos. A nuestro juicio, sólo sería aceptable, por ello, si se tratara de una exención cuantitativamente limitada, salvaguardándose así la posibilidad de gravar supuestos en los que se podrían producir ventajas significativas a favor de contribuyentes con una capacidad económica comparativamente alta por tener mayor y mejor disponibilidad de inmuebles o de otros bienes o servicios de elevado valor susceptibles de intercambio⁵⁰, debiendo tenerse en cuenta, además, la necesidad de valorar cualquier medida específica que se proponga al respecto en el marco de la estructura global del IRPF.

Así, el posible establecimiento de una medida de exención limitada en relación con los supuestos de consumo colaborativo puro obliga a plantear si no merecerían también un tratamiento similar todos o algunos de los supuestos de alojamiento a cambio de contraprestación dineraria y, en general, cualquier otro supuesto similar que pueda darse en relación con otros bienes o servicios, siempre que se trate, en definitiva, de intercambios de escasa relevancia por su importe, por su carácter ocasional o por basarse en un bien de consumo indiscutible, como sería el caso también abordado aquí del alojamiento en habitación de la vivienda habitual.

Pues bien, entendemos que, en línea de principio, no existe justificación alguna, ni siquiera de orden práctico, para establecer un régimen fiscal específico, ni en relación con supuestos concretos de consumo colaborativo como el aquí abordado ni respecto de la economía colaborativa en general.

50. No gravar al contribuyente que satisface sus necesidades o deseos de alojamiento turístico y los de su familia por esta vía porque dispone por cualquier título de una vivienda que puede ceder a tal fin, supone, en cualquier caso, brindarle un tratamiento comparativamente ventajoso respecto de aquel otro que, no pudiendo convertirse en oferente por motivos varios, o bien no pueda satisfacer aquellas necesidades por insuficiente poder adquisitivo o bien tenga que satisfacerlas por vías convencionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Obsérvese que el segundo, de acuerdo con lo dicho, no puede deducir el detrimento patrimonial que le supone el consumo, mientras que el primero, si no tributa por la renta equivalente al ahorro que le supone acceder al mismo por precio inferior al de mercado, estará, de hecho, deduciéndolo.

No cabe aducir, en primer lugar, que se trata en muchos casos de rentas reveladoras de una capacidad económica escasamente significativa, aunque así sea efectivamente en una consideración aislada de las percibidas por cada contribuyente a través de este tipo de plataformas. El carácter personal del IRPF y el concepto de renta extensivo que subyace a este impuesto implican que cualquier renta subsumible en su hecho imponible debe acumularse al resto de las percibidas por el contribuyente en cada período impositivo de acuerdo con las reglas de integración, compensación y gravamen que establece la LIRPF. Sin perjuicio de algunas minoraciones aplicables en la determinación de las distintas rentas en particular, y que, obviamente, también pueden ser aplicables en algunos casos de rentas obtenidas en el entorno de la economía de plataforma⁵¹, debe tenerse en cuenta que, una vez computadas todas las rentas del contribuyente o, en su caso, de la unidad familiar de la que forme parte y con la que tribute conjuntamente, el mecanismo idóneo para evitar que tributen los sujetos con una renta global reducida es el mínimo personal y familiar que contempla la LIRPF, sea cual sea su fuente y con independencia, por tanto, de si la misma se genera o no en un entorno que puede ser, además, sólo nominalmente colaborativo.

Conviene recordar, por otra parte, que las normas reguladoras de la exención del deber de declarar el impuesto ya delimitan los supuestos de obtención de renta que, a juicio del legislador, o bien pueden quedar sujetos a gravamen definitivo a través del sistema de pagos a cuenta (art. 96.2, párrafo primero, y 3), -sin perjuicio del derecho a declarar, cuando proceda, para obtener su devolución total o parcial-, o bien presentan muy escasa significación económica y pueden quedar al margen de la aplicación del impuesto, incluso totalmente si no procede

51. Debe tenerse en cuenta que, incluso con carácter previo, la LIRPF ya toma en consideración la especial naturaleza de algunas fuentes de renta reconociendo minoraciones que se insertan en la base de determinación del rendimiento neto y que, obviamente, también resultarán aplicables cuando el mismo derive de una actividad realizada a través de plataformas eléctricas. Por su particular relación con otro fenómeno típico de la economía de plataforma como es la prestación de servicios de escasa entidad económica a otros usuarios de la plataforma puede señalarse la reducción aplicable por los perceptores de rendimientos de actividades económicas de acuerdo con el artículo 30.2.3º LIRPF. Con independencia de la problemática que rodea a este tipo de plataformas desde el punto de vista laboral, esta reducción a la que se suma posteriormente la aplicación del mínimo personal y familiar supondrá, en la práctica, que los trabajadores autonomizados y precarizados por esta vía no llegarán a tributar normalmente por IRPF, salvo que tengan, obviamente, otras fuentes de renta. Por otra parte, que una minoración de este tipo no esté prevista en relación con los contribuyentes cuya fuente principal de rentas no sea el capital se justifica porque, a diferencia de las rentas del trabajo, las del capital son rentas fundadas, lo que justifica su desigual tratamiento desde dicho punto de vista.

ningún pago a cuenta, de acuerdo con el artículo 96.2, párrafo segundo, de la LIRPF, a cuyo tenor, “[e]n ningún caso tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, de capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros”.

Tampoco nos parecen ni necesarias ni justificables, por las mismas razones, las propuestas de establecimiento de un gravamen específico sobre los rendimientos procedentes de la actividad no profesional realizada a través de plataformas electrónicas, como la incluida en el citado proyecto de ley italiano sobre economía colaborativa. Como señala PASTOR (2017:553), este proyecto “contempla el doble tratamiento tributario de las actividades colaborativas, ocasionales o habituales, estableciendo tipos diferenciales de gravamen en función del volumen de ingresos”. No se comprende, sin embargo, por qué este criterio cuantitativo habría de servir para los intercambios realizados en el marco de la economía colaborativa, definida de forma harto genérica en dicho proyecto como la “economía generada por la asignación optimizada y compartida de los recursos de espacio, tiempo, bienes y servicios a través de plataformas electrónicas”⁵², y no, en cambio, para cualquier actividad que implique un intercambio económico, sea cual sea el canal a través del que se realice y ya se haga o no de forma habitual, algo que, por lo demás, no tiene en cuenta el legislador para ponderar la mayor o menor capacidad económica del perceptor de una renta. Salvo que se entienda que la economía de plataforma comporta algún beneficio diferencial en términos de interés general, lo que nos lleva a considerar, por último, posibles razones extrafiscales para conceder un trato de favor a este fenómeno.

Tal parece ser, finalmente, el trasfondo de las propuestas que se van formulando en torno a la fiscalidad de la economía colaborativa. Se trataría, en palabras de PASTOR (2017:561-562), de adoptar “medidas de estímulo de este tipo de actividades, mediante tributación más favorable, atendiendo a umbrales de actividad, sin descuidar por otro lado el cumplimiento de las obligaciones tributarias resultantes, a través del refuerzo de mecanismos de obtención de información”, a fin de no desaprovechar –prosigue esta autora– “la posibilidad de fomentar adecuadamente este tipo de actividades para obtener los amplios beneficios que pueden conllevar”.

52. En el original en italiano: “*economía generata dall’allocazione ottimizzata e condivisa delle risorse di spazio, tempo, beni e servizi tramite piattaforme digitali*” (art. 1).

Sin embargo, entendemos que la etiqueta “colaborativa” no es suficiente a tal efecto, o no, al menos, mientras no se clarifique qué merece tal calificativo y qué no, cuál es el marco regulatorio en cada caso y, sobre todo, mientras no queden empíricamente avalados sus teóricos efectos benéficos en todos los órdenes.

Resulta indiscutible que la economía de plataforma a la que se asocia dicho calificativo de forma a veces inopinada está generando ciertas dinámicas de indudable interés económico asociadas a la puesta a disposición en el mercado de algunos recursos ociosos de los particulares. Ahora bien, de momento al menos, tal impacto económico sólo ha adquirido cierta relevancia en el caso de los bienes de consumo duradero infrutilizados de mayor valor, como viviendas y vehículos de turismo, o en el de la oferta de ciertos servicios personales por parte de ciudadanos desempleados.

Por otra parte, si bien es cierto que lo que se persigue en muchos casos por los usuarios de estas plataformas es paliar una situación de penuria económica, tampoco puede ignorarse, además de lo ya dicho sobre las medidas existentes en el IRPF para adecuar el gravamen a las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes, que, al menos en el caso aquí analizado, se trata de transacciones sobre bienes que pueden alcanzar un valor elevado y que los beneficios de la economía de plataforma desde otros puntos de vista, como el social o el medioambiental, no sólo no están demostrados, sino que son, además, discutibles⁵³, como parece ocurrir, singularmente, en el caso del alquiler de alojamiento turístico a través de plataformas electrónicas.

En suma, el inopinado reconocimiento de un trato de favor a los intercambios realizados a través de plataformas electrónicas podría suponer, por ello, la concesión de ventajas comparativas para situaciones, que, como ha señalado algún autor, pueden representar, en realidad, “nuevas formas de consumo (acrítico, depredador) que hacen uso de estrategias colaborativas aprovechando las nuevas tecnologías de información” y que “se constituyen en islas no sustentables de consumo para unas élites privilegiadas (consumismo colaborativo)” (CALLE y CASADEVENTE, 2015: 52). Y, en el caso aquí analizado, la realidad parece decantar el balance en este sentido, como se desprende de las denuncias de *turistificación* o *gentrificación* que el alquiler de alojamiento turístico a través de plataformas electrónicas parece estar generando, planteándose, al contrario, no sólo

53. Sobre los distintos impactos de la economía colaborativa en general vid. GORDO, DE RIVERA y CASSIDY (2017).

la necesidad de regular adecuadamente esta actividad, sino de sujetarla a impuestos turísticos existentes o de nueva creación a fin de internalizar los costes sociales y ambientales que acarrea⁵⁴.

Por lo demás, aunque la viabilidad constitucional de los beneficios tributarios establecidos con fines de carácter extrafiscal resulta indiscutible a estas alturas, debe tenerse en cuenta que, como tiene dicho el TC, “la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica (STC 96/2002, de 25 de abril , F. 7), no debiendo olvidarse que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31» (STC 134/1996, de 22 de julio , F. 8)”⁵⁵. Siendo así, nos parece cuando menos controvertido entender que el alquiler de alojamiento turístico o de corta duración a través de plataformas jurídicas es genéricamente merecedor de un tratamiento fiscal de favor en el IRPF por alguna de las razones señaladas por el TC.

Más allá de la problemática relativa a la tributación de las propias plataformas electrónicas que operan a nivel internacional recurriendo a esquemas de planificación fiscal típicamente utilizadas por las empresas multinacionales en el entorno de la economía digital, a nuestro juicio el gran dilema que plantea la economía de plataforma desde el punto de vista tributario es que propicia nuevos o más extendidos nichos de economía informal que obligan al legislador a decidir si resultan o no relevantes desde el punto de vista de la capacidad económica y, en su caso, si es viable su control y efectiva sujeción a gravamen. Ahora bien, de acuerdo con

54. Sobre los impuestos que gravan las estancias turísticas en las Comunidades Autónomas de Cataluña e Islas Baleares y, en particular, sobre su aplicación al alojamiento turístico colaborativo, vid. BORJA (2017: 9-10).

55. STC 10/2005, de 20 de enero, fdo. jco. 5º (RTC 2005,10).

lo señalado, la normativa del IRPF contiene los expedientes técnicos que permiten ponderar adecuadamente estos dos aspectos, sin perjuicio de que pueda plantearse una elevación de los límites cuantitativos excluyentes del deber de declarar según el artículo 96.2, párrafo segundo, de la LIRPF en atención, si se quiere, a que en el entorno de la economía de plataforma resulta más frecuente que los ciudadanos sin una fuente estable de renta recurran a la economía informal que propicia para aliviar su precaria situación económica mediante la obtención de ingresos que, por su importe, no sólo no conllevarán normalmente un gravamen efectivo, sino que, siendo así, su declaración tampoco reportaría beneficios considerables desde el punto de vista de su control administrativo. Por esta vía se tomaría suficientemente en cuenta la economía colaborativa evitando, al mismo tiempo, un tratamiento formalmente diferenciado de la economía de plataforma que, a nuestro juicio, no está justificado, siquiera sea por los difusos contornos que todavía presenta la delimitación de estos conceptos, por la necesidad de clarificar previamente el marco regulatorio en cada caso afectado y porque sus impactos reales de todo tipo no han sido todavía, a nuestro juicio, suficientemente contrastados.

Bibliografía

- ÁLVAREZ MORENO, M.T. y ORÓN MORATAL, G. (2014): “El contrato de permuta”, en VVAA (2014).
- ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I. (2016): “El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad”, documento de trabajo nº 26/2016, Instituto de Estudios Fiscales, N.I. P. O.: 634-16-077-X.
- BORJA SANCHIS, A. (2017): “Los impuestos sobre estancias turísticas en España”, *Quincena Fiscal*, nº 18, BIB 2017\13196.
- CALLE COLLADO, A. y CASADEVENTE, J.L. (2015): “Economías sociales y economías para los Bienes Comunes”, *Otra Economía*, vol. 9, nº 16, págs. 44-68.
- CODAGNONE, C. y MARTENS, B. (2016): *Scoping the Sharing Economy: Origins, Definitions, Impact and Regulatory Issues*, JRC Technical Reports, Institute for Prospective Technological Studies (European Commission), Digital Economy Working Paper 2016/01.
- DOMÉNECH PASCUAL, G. (2015): “La regulación de la economía colaborativa (El caso “Uber contra el taxi””, *Revista CEFLEGAL*, CEF, núms. 175-176, págs. 61-104.
- EXCELTUR (2015): “Impactos sociales y económicos sobre los destinos españoles derivados del exponencial aumento del alquiler de viviendas turísticas de corta duración, impulsado por los nuevos modelos y canales de comercialización P2P”, en <http://www.exceltur.org/wp-content/uploads/2015/06/Alojamiento-tur%C3%ADstico-en-viviendas-de-alquiler-Impactos-y-retos-asociados.-Informe-completo.-Exceltur.pdf> (consultado el 13-10-16).
- FALCÓN Y TELLA, R. (2014). «La tributación de Uber (plataforma de servicios de transporte en vehículos articulares)», *Quincena Fiscal*, nº 13, Thomson Reuters Aranzadi BIB 2014\2229.
- GONZÁLEZ ORTIZ, D. (2004): “Fiscalidad del alojamiento turístico”, *Nueva Fiscalidad*, nº 1, págs. 71-101.

- GORDO LÓPEZ, A., DE RIVERA, J. y CASSIDY, P. (2017): “La economía colaborativa y sus impactos en la era del capitalismo digital”, en Cotarelo, R. y Gil, J., *Ciberpolítica: gobierno abierto, redes, deliberación, democracia*, Capítulo X, págs. 198-208.
- GUILLÉN NAVARRO, N.A. (2015): “La vivienda de uso turístico y su incidencia en el panorama normativo español”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 45-46, págs. 101-144.
- GUILLÉN NAVARRO, N.A. y IÑIQUEZ BERROZQUE, T. (2016): “Acción pública y consumo colaborativo. Regulación de las viviendas de uso turístico en el contexto p2p”, *Pasos. Revista de Turismo y Patrimonio Cultural*, Vol. 14, nº 3, Special Issue, págs. 751-768.
- GUTIÉRREZ LOUSA, M. (2005): “Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen: determinación de la base imponible y liquidable del IRPF”, en VVAA (2005) *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 329 y ss.
- KAPLAN, R.A. y NADLER, M.L.: “Airbnb: A Case Study in Occupancy Regulation and Taxation”, *University of Chicago Law Review Dialogue*, nº 82, págs. 103-115.
- MACHANCOSES GARCÍA, E. (2017): “Economía de plataforma en los servicios de transporte terrestre de pasajeros: Retos tributarios de la imposición directa sobre el usuario y la plataforma”, *Quincena fiscal*, nº 15, BIB 2017\12770.
- MONTESINOS OLTRA, S. (2016): “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del Derecho tributario”, *Economía Industrial*, nº 402, págs. 47-54.
- NAVARRO EGEEA, M. (2017): “La economía colaborativa ante la Hacienda Pública”, en VVAA (2017), págs. 523-543.
- NÚÑEZ IGLESIAS, A. (2010): “Tipología de los contratos de alojamiento turístico extrahotelero”, *Actualidad civil*, nº 12, Thomson-Reuters Aranzadi, BIB 2010\1844.
- OCDE (2015): *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, lectura accesible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- PAIS, I. y PROVASI, G. (2015). “Sharing Economy: A step towards the Re-Embeddedness of the Economy?”, *Stato e mercato*, nº 105, págs. 347-377.

- PASTOR DEL PINO, M.C. (2017): “La economía colaborativa desde las Instituciones Comunitarias: implicaciones fiscales”, en VVAA (2017), págs. 545-563.
- RAMOS PRIETO, J. (2008): *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, CEF, Madrid.
- RUIZ GARIJO, M. (2003): *Los rendimientos del capital inmobiliario en el nuevo IRPF*, EDESA.
- RUSSO, A.P. (2014): “La explosión del turismo colaborativo y los retos para el modelo turístico español”, en VVAA, *20 retos para el turismo en España*, Pirámide, Madrid, págs. 113-133.
- 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 (2017), págs. 565-583.
- VVAA (2009): *El impuesto sobre la renta de las personas físicas* (coord Javier Galán Ruiz, Manuel Gutiérrez Lousa; Teodoro Cordón Ezquerro (dir.), José Antonio Rodríguez Ondarza (dir.), 2009, Civitas.
- VVAA (2014): *Contratos civiles, mercantiles, públicos, laborales e internacionales, con sus implicaciones tributarias* (dir. Mariano Yzquierdo Tolsada), Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), tomo I.
- VVAA (2017): *Retos jurídicos de la economía colaborativa en el contexto digital* (Rosalía Alfonso Sánchez y Julián Valero Torrijos, dirs.), Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).