

LA POLÉMICA IMPLANTACIÓN DEL NUEVO RÉGIMEN FISCAL *PER LOCAZIONI BREVI* EN ITALIA: NUEVAS OBLIGACIONES PARA LOS INTERMEDIARIOS Y LAS PLATAFORMAS DE ALOJAMIENTO

María Teresa Mories Jiménez

Prof. Titular Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Córdoba

RESUMEN

En el trabajo se analiza el nuevo y polémico régimen fiscal *per locazioni brevi* implantado en Italia por el Decreto Ley de 24 de abril de 2017, núm. 50 que ha entrado en vigor el pasado 1 de junio de 2017 y que ha sido convertido en Ley núm. 96 de 21 de junio 2017. Este nuevo régimen afecta a los alquileres de viviendas a corto plazo (menos de 30 días), estableciendo la obligación de retener sobre las rentas obtenidas e imponiendo otras obligaciones de información a los intermediarios que intervienen en este tipo de operaciones, y de manera expresa a las plataformas online que operan en el ámbito del alojamiento.

Con dicho régimen se pretende que afloren de la economía sumergida rentas procedentes del alquiler de este tipo de inmuebles (en su mayor parte con fines turísticos), obligando a los operadores que actúan como intermediarios entre los propietarios de los inmuebles y los inquilinos que acceden a ellas, a practicar e ingresar una “retención directa” de un 21% del Impuesto sobre la Renta sobre el importe del alquiler, que se considera pago del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación con estas rentas inmobiliarias (*cedolare secca*) o pago a cuenta del mismo. Se imponen además nuevas obligaciones de carácter informativo para los intermediarios que actúan entre los propietarios y los inquilinos (incluidas las plataformas de alojamiento) así como sanciones para el caso de posibles incumplimientos.

Aunque la implantación del nuevo régimen ha generado una gran controversia, y se ha visto rechazado por los operadores online, especialmente por Airbnb, retrasando su efectiva aplicación hasta el 16 de octubre de 2017, el establecimiento de estas nuevas obligaciones para las plataformas online y sus repercusión en el IREPF italiano, representa la apertura de un nuevo sistema de control sobre estos agentes y estas rentas derivadas del alquiler de inmuebles con fines turísticos (tan de moda en estos últimos tiempos), que podría servir como referencia para otros países de nuestro entorno, como podría ser España.

PALABRAS CLAVE: Economía colaborativa, alquileres de bienes inmuebles a corto plazo, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, retención, sustitución, plataformas digitales, Airbnb.

CLAVES ECONLIT: H24 (Income Tax); K34 (Tax Law); O35 (Social innovation); Z30 (Tourisme Economic General).

THE CONTROVERSIAL INTRODUCTION OF THE RECENT ITALIAN TAX SCHEME FOR SHORT-TERM RENTALS: NEWS OBLIGATIONS FOR INTERMEDIARIES AND ONLINE ACCOMMODATION PLATFORMS

ABSTRACT

This paper analyses the Italian recent tax scheme implemented by Decree Law No 50 of 24 April 2017, which entered into force on 1 June 2017 and became Law No 96 of 21 June 2017. The aforementioned tax scheme affects short-term rentals (rentals of less than 30 days) by providing for withholding on the earnings derived from those rentals and by imposing some other information obligations, especially for online platforms engaged in work related to accommodation and involved in the realization of rental contracts.

This regime of taxation aims that incomes from the letting of immovable property (mostly because of tourism reasons) go out of the black economy by requiring platforms acting as intermediaries between property owners and tenants to retain a withholding tax of 21% on the amount of the rent. This amount withheld will be directly considered as the property owner's payment of personal income tax in relation to that immovable property (*cedolare secca*), or a payment on account. Moreover, there are also new information obligations for those intermediaries as well as sanctions in the event of non-compliance.

Despite the fact that the implementation of this new regulation is being surrounded by a great controversy since large operators have reacted to it by delaying its application and, thus, postponing its first payment until 16 October 2017, the imposition of these new obligations on intermediaries (including online platforms), which affect Italian personal income tax, represents the opening up of a new means of control over the activity and the incomes derived from the letting of immovable property for tourist use that could serve as a reference for other countries like Spain.

KEY WORDS: Sharing economy, short-term real estate rentals, Personal Income Tax, withholding tax, replacement, online platforms, Airbnb.

SUMARIO¹

1. Introducción. 2. La economía colaborativa como nueva fórmula de negocio: la búsqueda de un equilibrio entre su desarrollo y una adecuada regulación. 3. Análisis del régimen introducido por el artículo 4 del Decreto-Ley n. 50, de 24 de abril de 2017 aplicable a los alquileres de viviendas de corta duración. 3.1. Inmuebles afectados por el nuevo régimen fiscal. 3.2. Nuevas obligaciones a cargo de los intermediarios en la celebración de estos contratos de locazioni brevi. 4. Dificultades de la entrada en vigor del nuevo régimen fiscal. 4.1. Cronología de la entrada en vigor del nuevo régimen fiscal. 4.2. Un nuevo frente abierto por las plataformas digitales: ¿problemas de competencia entre plataformas, violación del Derecho de la UE o una nueva estrategia para retrasar el cumplimiento de las nuevas obligaciones impuestas por el nuevo régimen? 5. Reflexión final. Bibliografía.

1. Introducción

Son muchos los problemas que plantea el análisis del régimen fiscal de los alquileres de inmuebles por parte de particulares en Italia, pues en cuanto se acerca uno a su normativa se observa que, tras un conglomerado de normas de diversos impuestos relacionadas entre sí, en muchas ocasiones se favorecen ciertas operaciones a través de las cuales los contribuyentes buscan la manera de evitar el pago de dichos impuestos.

Ello no es algo propio de aquel ordenamiento sino una situación común en la mayoría de los países de nuestro entorno, ya que son muchos los propietarios que no declaran los rendimientos que obtienen a través de dichos alquileres, sobre todo cuando se trata de estancias cortas y, como veremos seguidamente, cuando se utilizan intermediarios que, en algunos casos, pueden dificultar aún más la labor de control y la posterior tributación de estos rendimientos.

1. Este trabajo tiene su origen en una estancia de investigación cofinanciada a través del Plan Propio de Investigación de la Universidad de Córdoba 2017 y del Programa Operativo de fondos FEDER Andalucía, realizada en la Università degli Studi di Padova, desde el 27 de abril al 30 de mayo de 2017, coincidiendo con la aprobación del Decreto Ley 50/2017, de 27 de abril que será objeto de nuestro estudio. Quiero agradecer al profesor Dr. Roberto Schiavolin, la ayuda que en todo momento me ha prestado en la elaboración del mismo, ya que sin su colaboración no hubiera podido llevarse a cabo.

Es evidente que el control de las posibles rentas que se deriven de estos alquileres dependerá de que la Administración conozca su propia existencia, para lo cual se imponen obligaciones de registro a los propietarios que alquilan inmuebles. Ahora bien, cuando dichas obligaciones afectan a los alquileres por periodos breves de tiempo estas son menos estrictas o incluso inexistentes lo que determina que, en la mayor parte de los casos, las rentas procedentes de dichos alquileres se mantengan ocultas

Ante esta situación, el Gobierno italiano ha utilizado la vía del Decreto ley para introducir un nuevo régimen fiscal que afecta principalmente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPEF) – aunque tras su conversión en Ley, también al *imposta di soggiorno* o impuesto sobre estancias turísticas, y que va a tener como fundamental objetivo controlar no solo los rendimientos que obtienen los propietarios de estos inmuebles, sino también a los intermediarios que hacen posible que éstos lleguen a materializarse, entre los cuales están incluidas las plataformas on-line que permiten contactar a propietarios de viviendas con posibles usuarios de las mismas².

En concreto, el artículo 4 del Decreto Ley de 24 de abril de 2017, numero 50 (en adelante, DL n. 50/2017, convertido en Ley n.96, de 21 de junio³), en vigor a partir del 1 de junio de 2017, ha establecido un nuevo régimen fiscal *per locazioni brevi* que afecta a los alquileres de inmuebles con un uso como vivienda (residencial) y de corta duración (inferiores a 30 días) imponiendo nuevas obligaciones de información y conservación de datos, y la obligación de practicar una retención del 21% sobre el importe del alquiler en relación con el IRPEF, a los sujetos que intervienen realizando labores de intermediación entre propietarios e inquilinos y cobrando su importe, siempre que dicho alquiler se realice al margen de cualquier tipo de actividad empresarial.

El nuevo régimen se hace extensible a las plataformas online que se dedican al alojamiento y prestan sus servicios a los particulares (Airbnb, Booking, HomeAway...). De hecho en Italia el nuevo régimen se conoce popularmente como

2. En este sentido se manifiestan BALZANELLI, M. y VALCARENGHI, G, “La locazioni brevi sotto la lente del Fisco”, en *Il Fisco*, n. 22/2017, p. 1-11.

3. Vid. Decreto-ley 24 abril 2017, n. 50, *Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo*. (17G00063) (GU Serie Generale n.95 del 24-04-2017 - Suppl. Ordinario n. 20), convertido con modificaciones en Ley 21 junio 2017, n. 96 (in S.O. n. 31, G.U. 23/06/2017, n. 144).

“tassa Airbnb”⁴, evidenciándose desde el principio, pero aún más en el proceso de su conversión en Ley que, sin duda, uno de sus principales objetivos es implantar un mayor control sobre este tipo de actividades que en la mayoría de los casos ocultan rentas, sometiendo a los intermediarios, que frecuentemente suelen ser operadores que vienen desarrollando desde hace unos años estas nuevas fórmulas de economía colaborativa en el ámbito del alojamiento, a estas nuevas obligaciones. Por ello entendemos que, antes de efectuar el comentario de este nuevo régimen fiscal, conviene hacer unas breves precisiones en torno a esta nueva forma de economía colaborativa en el ámbito del alojamiento, aludiendo en qué medida tiene efectos en relación con el supuesto de alquileres breves, en su mayor parte con fines turísticos.

4. En efecto, en la prensa italiana las primeras crónicas que se refieren y comentan este nuevo régimen lo han bautizado como “tassa Airbnb”, pensando en que es posible que sea la plataforma que más fuertemente se vea afectada. En relación concretamente con Airbnb, el Documento de Trabajo adjunto a la Comunicación de la Comisión de la UE sobre agenda de Economía Colaborativa de 2 de junio 2016 (SWD (2016) 184 final), enumera algunos datos interesantes sobre esta plataforma, teniendo en cuenta que de los cerca de 2 millones de propiedades que gestiona en 191 países en todo el mundo, el 60% de estos están en Europa, concretamente seis de las diez principales ciudades de la plataforma por ingresos son europeas, encabezando el ranking París con más de 54.000 propiedades. Su modelo de negocio consiste en la obtención de ingresos adicionales por parte de los propietarios (anfitriones), utilizando un espacio de su propia casa o de otra propiedad, para un tipo de cliente que generalmente va buscando una experiencia de viaje auténtica, la oportunidad de vivir como una persona residente en aquel país o ciudad y ahorrar algún dinero, ello le permite permanecer más tiempo en el país que visitan y gastar más que los visitantes que se alojan en hoteles. El modelo de ingresos de Airbnb funciona cobrando una comisión plana de los anfitriones y una tarifa de transacción de los viajeros. Como principales factores de crecimiento y expansión, se recogen los siguientes: la popularidad de destinos urbanos entre los turistas internacionales; el ajuste cultural y la apertura de la población para extender su espacio libre a un huésped; infraestructura digital y alfabetización de la población; “boca a boca” positiva; un entorno regulador que permita el alquiler de alojamientos a corto plazo. Como tendremos oportunidad de analizar en las páginas siguientes, el hecho de que esta plataforma –a diferencia de otras– gestione los pagos realizados entre anfitriones y huéspedes, la somete de lleno a este nuevo régimen fiscal implantado en Italia que le va a suponer un incremento de sus obligaciones, de ahí su gran rechazo. Véase también el trabajo de SANZ GÓMEZ, R. “Airbnb, ¿economía colaborativa o economía sumergida? Reflexiones sobre el papel de las plataformas de intermediación en la aplicación de los tributos”, borrador de la *Comunicación presentada para la Jornada “Fiscalidad de la Economía colaborativa: especial mención a los sectores del alojamiento y transporte”*, IEF, 16 de junio 2017, págs. 1-17. En relación con las condiciones del servicio que Airbnb presta en Italia, resulta interesante la información que dicha plataforma facilita en su página web: https://www.airbnb.it/terms/privacy_policy?source=tos

2. La economía colaborativa como nueva fórmula de negocio: la búsqueda de un equilibrio entre su desarrollo y una adecuada regulación

Es un hecho constatado que, desde hace unos años, la economía colaborativa en todos los ámbitos y especialmente en el referente al alojamiento, está expandiéndose de forma vertiginosa desarrollándose en un entorno económico carente de una adecuada regulación que se adapte a estas nuevas fórmulas de negocio y que pueda dotar de garantías a los distintos operadores que intervienen en ella. Se hace preciso en este punto, articular mecanismos que hagan compatibles el claro impacto positivo en la competitividad y crecimiento económicos de diversos sectores y la incidencia positiva para los consumidores que pueden tener un acceso a diversos servicios prestados por estos agentes de forma más fácil y económica, con un control sobre las actividades que este tipo de agentes viene realizando, sobre todo cuando conllevan un claro ánimo de lucro y una importante gestión de datos a nivel informativo que podrían ser usados por las Administraciones, para garantizar el cumplimiento de diversas obligaciones que afectan a dichas plataformas y a aquellos usuarios de las mismas que obtienen un claro beneficio con la gestión que le prestan las mismas⁵.

La “economía colaborativa” ha existido siempre; es algo innato al ser humano la idea de compartir bienes y servicios de forma generosa y ocasional a veces, y otras intercambiando bienes o prestaciones de servicios obteniendo un claro beneficio con ello. El interés generado en estos años por el estudio y análisis de este fenómeno, radica en que se ha producido un *crecimiento exponencial* del mismo al poner a su servicio el desarrollo de la tecnología informática y la adaptación de ésta, en base a diversas aplicaciones y plataformas digitales que han facilitado a los diversos agentes que intervienen en este tipo de procesos acceder de forma rápida, cómoda y eficaz a múltiples servicios que, en muchos casos, han pasado de ser ocasionales a convertirse –sobre todo en estos años de crisis– en una fórmula

5. En este sentido también se manifiesta MONTESINOS OLTRA, S. “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del Derecho Tributario”, *Economía Industrial*, núm. 402, 2016, págs. 47 y 48.

alternativa de generar ingresos en un marco que hasta ahora no tiene una adecuada regulación que pueda hacer frente a la nueva situación generada con ello⁶.

Ante esta situación la UE, se viene interesando desde hace algunos años por el impacto y las consecuencias de la irrupción de este tipo de economía en su territorio, contemplándola como un reto en estos nuevos tiempos y marcando ciertos objetivos que debieran ser considerados por los distintos países a la hora de acometer el desarrollo legal de estos nuevos modelos de negocios. Así lo vuelve a plantear en el Informe del Parlamento Europeo sobre una Agenda Europea para la economía colaborativa de 11 de mayo de 2017⁷, destacando algunos aspectos problemáticos que se están generando tales como la “existencia de numerosas dudas en cuanto a los derechos del consumidor y el régimen de protección de este en lo que respecta a cuestiones delicadas que afectan a la confidencialidad de los datos, la transparencia y la fiabilidad de la información facilitada a los consumidores, los regímenes de responsabilidad de las plataformas colaborativas, la equidad algorítmica y las posibles formas de discriminación”. O, el “riesgo de que se rebajen las normas mínimas, especialmente en las transacciones entre pares (P2P), en comparación con las normas de aplicación cuando servicios similares son prestados por profesionales”, y también el hecho de que “el rápido despliegue de las plataformas colaborativas ha derivado en algunos sectores en un riesgo de competencia desleal a través de la creación de nuevos monopolios y mecanismos de cautividad de los usuarios”, lo cual entraña “graves dificultades en lo que

6. A este crecimiento exponencial de estas nuevas fórmulas de negocio derivadas de la realidad actual de la economía colaborativa se refiere MACHANCOSÉS GARCÍA, E., en “Economía de plataforma en los servicios de transporte terrestre de pasajeros: retos tributarios de la imposición directa sobre el usuario y la plataforma”, *Quincena Fiscal*, 15-16/2017, pág. 46; también pueden consultarse en relación con los problemas que plantean estas nuevas fórmulas de economía colaborativa los trabajos de: SÁNCHEZ HUETE, M.A., “Cuestiones tributarias y economía colaborativa”, *Quincena Fiscal*, 18/2017, págs. 89-115; ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I., “El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad”, *IEF DOC. Nº 26/2016*; y de ALFONSO SÁNCHEZ, R., “Economía colaborativa: un nuevo mercado para la economía social”, *XVI Congreso de Investigadores en Economía Social y Cooperativa, Economía Social: crecimiento económico y bienestar*, CIRIEC, 16-21 octubre 2016. <http://ciriec.es/wp-content/uploads/2016/07/COMUN-215-T10-Rosalia-Alfonso-Sanchez-ok.pdf> (última consulta 23 de septiembre 2017).

7. Vid. *Informe del Parlamento Europeo sobre una Agenda Europea para la economía colaborativa* de 11 de mayo de 2017 (2016/0000(INI), A8-0195/2017). Esta misma línea continua en el *Dictamen del Comité Europeo de las Regiones: Economía colaborativa y plataformas en línea: una visión compartida de ciudades y regiones* (DOC185/24, de 9 de junio 2017) y *Resolución del Parlamento Europeo: una Agenda Europea para la economía colaborativa, de 15 de junio de 2017* (2017/2003 (INI)).

respecta al cumplimiento de las obligaciones tributarias y la recaudación, a pesar de la mayor trazabilidad de las transacciones económicas”.

Por ello, considera el Parlamento Europeo que hay que velar por la libre circulación, la portabilidad y la interoperabilidad de los datos que manejan estos nuevos operadores, para desarrollar una competencia abierta y leal y capacitar a los usuarios de las plataformas colaborativas al tiempo que se tienen en cuenta los legítimos intereses de todos los agentes del mercado y se protege la información de los usuarios y sus datos personales. En todo momento hay que evitar que este nuevo modelo de negocio se utilice como medio para eludir las obligaciones tributarias, por lo que hay que potenciar la colaboración entre las autoridades competentes y las plataformas colaborativas en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y la recaudación de impuestos. Se requiere que los Estados miembros aclaren y cooperen en lo referente a la información que los diferentes agentes de la economía colaborativa deben comunicar a las autoridades fiscales en el contexto de sus obligaciones de información fiscal. Y, es evidente, que si hay negocio, habrá que imponer obligaciones tributarias a estos agentes que intervienen en ellos, funcionalmente similares a las que se exigen a las empresas que prestan servicios comparables en el ámbito de la economía tradicional.

Ante esta situación, las respuestas y reacciones de los distintos Estados miembros han venido siendo muy variadas reflejando los distintos enfoques a la hora de hacer frente a los desafíos que plantea el modelo de negocio de la economía colaborativa que pueden generar problemas de fragmentación del mercado unitario y de competencia entre las plataformas colaborativas y las empresas tradicionales (como pueden ser, en el ámbito del turismo, los hoteles, o en el ámbito del transporte, los taxis)⁸.

En este contexto, llama la atención el interés que viene mostrando el legislador italiano por establecer una regulación en materia de economía colaborativa, porque ha sido Italia el primer país en la UE que ha planteado la elaboración de un texto normativo que regule de forma general aspectos básicos de la economía colaborativa, a través de un Proyecto de Ley que pretende disciplinar

8. Al respecto hay que indicar que los distintos Estados no están contemplando un régimen uniforme, como así se indica en el Documento de trabajo adjunto a la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité de las Regiones sobre la Agenda de la Economía colaborativa, de 2 de junio 2016⁹ en el que se abordan algunas de estas cuestiones. (SWD (2016) 184 final) <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/10102/2016/EN/SWD-2016-184-F1-EN-MAIN-PART1.PDF> (consulta: 26 septiembre 2017).

la actividad de las plataformas digitales en el ámbito de la economía colaborativa, al que se alude bajo la denominación *Sharing Economy Act*⁹.

Aunque la iniciativa legislativa se presentó en enero de 2016 y actualmente se sigue tramitando sin que estén programadas fechas para una futura aprobación de la norma, resulta interesante ya que pone de manifiesto el interés existente en dicho ordenamiento en relación con la regulación de este sector emergente y, en caso de su definitiva aprobación, sin duda podría suponer un referente a seguir en otros países de nuestro entorno, teniendo en cuenta que regula aspectos ciertamente interesantes en materias como la fiscalidad de los rendimientos que dichas plataformas obtienen¹⁰.

Concretamente en el ámbito de la fiscalidad, el art. 5 del Proyecto establece que las rentas percibidas por los usuarios operadores que actúan a través de plataformas digitales pasan a denominarse “rentas de actividad de economía compartida no profesional”, estableciendo que las mismas deberán ser incluidas en una sección específica en la correspondiente declaración de la renta. Es decir, creando un nuevo tipo de rendimientos, al margen de los rendimientos de capital inmobiliario, de las rentas diversas o de las de naturaleza empresarial lo cual, aunque podría resultar interesante de cara al establecimiento de un mayor control y un régimen específico sobre las mismas, si al final resulta más gravoso y si en otros países del entorno no se regula de esta forma, podría suponer una salida de este tipo de operadores de Italia con la consiguiente menor prestación de servicios con consecuencias negativas para los consumidores.

Con relación a los tipos que resultarán de aplicación a estas rentas, en el citado proyecto de Ley, el legislador opta por efectuar una distinción cuantitativa: a las rentas de hasta 10.000 euros se les aplica un tipo fijo del 10%, y para las que superan dicha cifra, se establece que estas se sumarán a las rentas de trabajo por

9. Cfr. Proyecto ley n. 3564, presentado el 27 de enero de 2016, que tiene por objeto la regulación de la “Disciplina delle piattaforme digitali per la condivisione di beni e servizi e disposizioni per la promozione dell’economia della condivisione” (<http://www.camera.it/leg17/126?idDocumento=3564> –última consulta 23 septiembre 2017-).

10. Pueden verse al respecto los trabajos de JARNE MUÑOZ, P., “Italia se lanza a regular la economía colaborativa: a propósito del proyecto de ley disciplina delle piattaforme digitali per la condivisione di beni e servizi e disposizioni per la promozione dell’economia della condivisione”, *Democrazia Digital e Governo Elettronico*, Florianópolis, n° 14/2016, págs. 83-95; y COPPOLA, P., “La sharing economy: il tramonto dei tradizionali modelli di tassazione delle attività economiche indipendenti”, *Innovazione e Diritto. Rivista di Diritto Tributario e dell’Economia*, 4/2016, págs. 13-20.

cuenta ajena o de trabajo autónomo, aplicándose a las mismas el tipo que corresponda¹¹.

Con estos intentos de regular este sector, entendemos que no se quiere ir en contra de la utilización de este tipo de servicios encuadrados en el ámbito de la economía colaborativa, pues si esto fuera así, Italia estaría articulando una legislación en un sentido contrario al que ha manifestado la UE que anima a los Estados miembros a que sigan simplificando y clarificando la aplicación de las normas fiscales a la economía colaborativa e insta a las plataformas colaborativas a que presten su total colaboración con las autoridades nacionales para registrar la actividad económica y facilitar la recaudación de impuestos¹². No obstante, dar un paso adelante en solitario dentro de la UE y establecer ciertas trabas en el control de este tipo de operadores, puede generar problemas (de hecho, los está

11. Para JARNE MUÑOZ (2016, cit., págs. 90-92), esta distinción resulta interesante porque, además de ser un instrumento de lucha contra la economía sumergida, permite diferenciar “las genuinas actividades colaborativas, necesariamente ocasionales, de aquellas utilidades impropias y con ánimo de lucro de este tipo de plataformas”, estableciendo ese tipo privilegiado del 10% para cantidades inferiores a 10.000 euros. Por otro lado, en relación con la actividad de los gestores de las plataformas digitales, el legislador estima que operan en calidad de *sustitutos tributarios*, por lo que se prevé que los gestores cuya sede o residencia se encuentre en el extranjero deban disponer de un establecimiento permanente en Italia. Respecto a la relación que las plataformas digitales mantienen con la Administración, se establece la obligación de comunicar a la Agencia Tributaria (*Agenzia delle Entrate*) toda transacción económica que se produzca a través de estas plataformas, aún en el caso de que los usuarios operadores no perciban beneficio alguno de la actividad desarrollada.

12. En relación con la regulación de este sector, hay que hacer referencia a una cierta postura liberalizadora manifestada por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, que en las conclusiones preliminares sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa, de marzo 2016, planteaba ciertas dudas en relación a la conveniencia de dotar al consumo colaborativo de una normativa propia. En la Consulta pública sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa (<https://blog.cnmc.es/2016/03/18/economia-colaborativa-resultados-preliminares-y-consulta-publica/> última consulta 23 septiembre 2017) la CNMC, declaró, entre otras cosas, lo siguiente: “En relación con la necesidad de regulación, hay que tener en cuenta que muchos de los fallos de mercado, especialmente los problemas de información, se pueden resolver o paliar sin recurrir a acciones regulatorias, mediante mecanismos existentes en el propio mercado tales como las compras repetidas, la compartición de información entre consumidores, las garantías y la certificación de calidad por parte de los oferentes, o la correcta publicidad de los productos y servicios. La eficacia y disponibilidad de estos mecanismos no regulatorios es mucho mayor en la actualidad, dadas las herramientas que las tecnologías de la información, e internet en particular, ponen a disposición de los consumidores. Para que una regulación se pueda considerar como adecuada, no solo debe ser necesaria, sino que debe ser proporcional en el sentido de ser el instrumento más adecuado para la consecución del objetivo que se persigue al no existir otras medidas menos restrictivas y distorsionadoras de la competencia que permitan obtener el mismo resultado”.

generando ya en Italia, como seguidamente veremos), y derivar en un rechazo a esta nueva regulación, y una búsqueda de mecanismos que permitan seguir manteniendo los modelos de negocio sin adoptar esas medidas. Si a ello le añadimos el nuevo régimen establecido en el ordenamiento italiano para el régimen de alquileres breves, la polémica está servida.

Por lo que se refiere a España, hemos de indicar que aún no existe una regulación específica en materia de economía colaborativa, y tampoco en el ámbito de los alquileres de inmuebles con fines turísticos. Por otra parte, tampoco en nuestro país estamos ante una actividad nueva, pues ha existido desde siempre, piénsese en las diversas fórmulas utilizadas por los propietarios para alquilar el típico apartamento de playa en verano: anuncios en los mismos inmuebles, teléfonos facilitados por los porteros, agencias inmobiliarias..., que, en su mayoría, por ser ciertamente ocasionales no se declaraban y escapaban de su control por parte de la Administración tributaria. Ahora bien, el hecho de que con el uso de estas plataformas que operan online esta actividad se haya desarrollado y crecido de forma exponencial en los últimos años, entrando en competencia directa con los operadores tradicionales en este ámbito, ha determinado que las distintas Administraciones que puedan verse afectadas por la misma, traten de ocuparse de garantizar unos niveles de seguridad para usuarios y consumidores así como, a través de acceso a la información de las operaciones que se llevan a cabo, ejercer un mayor control sobre la importante bolsa de rentas ocultas que en este ámbito se está generando.

En el ámbito de la Administración tributaria, desde hace ya algunos años las Directrices del Plan Anual de Control Tributario¹³ vienen refiriéndose expresamente a la necesidad de controlar, investigar y obtener una mayor información sobre estos nuevos modelos de negocios y el desarrollo de colaboración con otras Administraciones Tributarias, como instrumento de lucha contra la economía sumergida que genera este sector. Por otra parte, se destaca la necesidad de difundir información específica en la página web de la Agencia Tributaria para informar sobre las obligaciones de quienes realicen operaciones de comercio electrónico, tratando sobre las cuestiones que más dudas suscitan para asegurar que los distintos agentes implicados en este negocio cumplan adecuadamente con sus obligaciones tributarias.

13. Véase Resolución de 19 de enero de 2017, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2017.

Por lo que respecta al alquiler de inmuebles a través de plataformas digitales, hemos de decir que ante esa falta de regulación específica hay que aplicar la normativa vigente en general para el arrendamiento de inmuebles destinados a viviendas y, en concreto, a los de temporada, que se contiene en la Ley de Arrendamientos Urbanos, Ley 29/1994, de 24 de noviembre, modificada por la Ley 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado del alquiler de viviendas. En su artículo 3.2) se refiere a los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra, como arrendamientos para un uso distinto al de vivienda, y en su artículo 5.e) expresamente excluye de su 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”, que sería el caso de los alquileres que nos ocupan, que van a quedar regulados por normativa sectorial específica, o por el régimen propio de los arrendamientos de temporada que no sufre modificación alguna por la Ley 4/2013.

Como acertadamente señala SANZ GÓMEZ¹⁴, esta modificación de la LAU pone de manifiesto que el legislador es consciente de que la irrupción de este tipo de operadores digitales que permiten el uso a través del alquiler de viviendas privadas para el turismo, como es el caso de Airbnb, puede generar problemas de diversa índole en un sector realmente importante para nuestra economía (caso de competencia desleal, baja calidad en el servicio proporcionado), y es por eso, que remite a una regulación específica, desarrollada como veremos en el ámbito de las CCAA, o en último extremo a la aplicación del régimen propio de los arrendamientos de temporada, convertido así en un régimen subsidiario.

Como bien indica GUILLÉN NAVARRO¹⁵ habrá que atender al modo de comercialización de la vivienda, la condición de empresario dada la habitualidad

14. Vid. ob. cit. 2017, pág. 8.

15. Vid. el trabajo de GUILLÉN NAVARRO, N.A. e ÍÑIGUEZ BERROZPE, T., “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, p. 751-768, 2016, en especial pág. 760. Resulta interesante el análisis que realiza SANZ GÓMEZ, R. (ob. cit., 2017, págs. 5-10), en materia de la exención del IVA para estos arrendamientos, en el que se plantea la posibilidad de eliminar la exención del IVA para el alquiler en este tipo de viviendas que no tienen como finalidad el uso prolongado como tal, sino que tienen una finalidad turística. Al respecto el citado autor, pone de manifiesto como el alquiler a corto plazo de inmuebles está sujeto y no exento en determinados países de la UE y bajo determinadas condiciones: República Checa, Dinamarca, Alemania y Malta. No así el caso de Italia.

que se asocia a la actividad y, sobre todo, al ofrecimiento de servicios turísticos para proceder a la exclusión del arrendamiento de temporada al encontrarnos ante una actividad turística a la que asociar otra tipología contractual muy utilizada en este ámbito como es el contrato de alojamiento turístico o de hospedaje, contrato mixto en el que se combina el arrendamiento de cosa con el arrendamiento de servicios y que por su atipicidad, sí que históricamente se ha moldeado a través de normas turísticas.

Como hemos señalado anteriormente, han sido las CCAA las que han tomado la iniciativa en esta materia y han procedido a aprobar una normativa aplicable, entre otras cuestiones, al alquiler de viviendas de uso turístico¹⁶ intentando poner un poco de orden en este ámbito en general, y tratando de garantizar el buen uso que se pueda realizar en estos casos, garantizando los derechos de los consumidores y usuarios.

Así, en algunas CCAA se viene exigiendo para este tipo de inmuebles su inscripción en Registros de viviendas turísticas y el cumplimiento de ciertos requisitos que varían en función del tipo de uso, duración, o incluso en el caso de que el alquiler solo afecte a algunas habitaciones de la vivienda habitual, de esta forma se trata de que emerja toda una fuente de economía sumergida que en estos últimos años se ha desarrollado en localidades con una gran demanda turística y

16. Así, Andalucía (Decreto 28/2016, de 2 de febrero, de las viviendas con fines turísticos y de modificación del Decreto 194/2010, de 20 de abril, de establecimientos de apartamentos turísticos), Aragón (Decreto 80/2015, de 5 de mayo del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Reglamento de las viviendas de uso turístico en Aragón), Principado de Asturias (Decreto 34/2003, de 30 de abril, de viviendas vacacionales), Islas Baleares (Ley 8/2012, de Turismo de Illes Balears, y Decreto 20/2015, de 17 de abril, de principios generales y directrices de coordinación en materia turística; de regulación de órganos asesores, de coordinación y de cooperación del Gobierno de las Illes Balears, y de regulación y clasificación de las empresas y de los establecimientos turísticos, dictado en desarrollo de la Ley 8/2012, de 19 de julio, de Turismo de las Illes Balears) Canarias (Decreto 113/2015, de 22 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de las viviendas vacacionales de la Comunidad Autónoma de Canarias), Castilla y León (Decreto 3/2017, de 16 de febrero, que regula los establecimientos de alojamiento en la modalidad de vivienda de uso turístico); Cataluña (Decreto 159/2012, de 20 de noviembre, de establecimientos de alojamiento turístico y de viviendas de uso turístico), Galicia (art. 65 bis Ley 7/2011, de 27 de octubre, del Turismo de Galicia y Decreto 12/2017, de 26 de enero, por el que se establece la ordenación de apartamentos turísticos, viviendas turísticas y viviendas de uso turístico en la Comunidad Autónoma de Galicia), Comunidad de Madrid (Decreto 79/2014, de 10 de julio, del Consejo de Gobierno, por el que se regulan los apartamentos turísticos y las viviendas de uso turístico de la Comunidad de Madrid), Comunidad Valenciana (Decreto 92/2009, de 3 de julio, por el que se aprueba el reglamento de alojamientos turísticos y empresas gestoras de la Comunidad Valenciana), País Vasco (arts. 53 y 54 de la Ley 13/2016, de 28 de julio de Turismo de País Vasco).

a la vez, garantizar que dichas viviendas cumplan con un mínimo de requisitos que permitan una protección al usuario, al medio ambiente y al propio sector turístico. En otros casos se ha dado un paso más, y se han establecido impuestos que directamente gravan las estancias turísticas como es el caso de Cataluña (Ley 5/2012, del 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas) o Baleares (Ley 2/2016, de 30 de marzo, del Impuesto sobre estancias turísticas en las Illes Balears y de medidas de impulso del turismo sostenible) que, en la medida en que pueden afectar, junto con la actividad turística desarrollada por los operadores tradicionales en establecimiento de hostelería, a la que se desarrolla a través de este tipo de plataformas digitales, van a suponer un mayor control sobre este tipo de inmuebles y sobre los agentes que intervienen en ella¹⁷.

3. Análisis del régimen introducido por el artículo 4 del Decreto-Ley n. 50, de 24 de abril de 2017 aplicable a los alquileres de viviendas de corta duración

El régimen fiscal establecido para los alquileres de viviendas de corta duración por el artículo 4 del D.L. n. 50/2017, ha sido confirmado en sus aspectos fundamentales por la Ley de conversión del D.L., n. 96/2017, de 21 de junio. Al respecto hay que aclarar que no se trata del establecimiento de un nuevo tributo, sino de la aplicación de un régimen opcional existente en el ordenamiento italiano desde el año 2011, “*cedolare secca*” a estos inmuebles¹⁸.

17. En relación con estos impuestos puede consultarse el trabajo de BUENO GALLARDO, E. Y URBANO SÁNCHEZ, L. “Naturaleza, fines y constitucionalidad de los impuestos catalán y balear sobre estancias turísticas”, en *La delimitación de los elementos esenciales del tributo ante el impacto de las reformas legales*, dir. GARCÍA BERRO, F., Aranzadi, 2017, págs. 81-114.

18. Son escasos los autores que se han ocupado de analizar este régimen al hilo de los acontecimientos que se han venido produciendo en relación con el mismo desde su aprobación por el DL 50/2017, aunque haremos mención a sus aportaciones a lo largo de las páginas siguientes recogemos en este punto los principales trabajos que hemos consultado: BALZANELLI, M. e VALCARENGHI, G., “Le locazioni brevi sotto la lente del Fisco”, *Il Fisco*, n. 22 del 2017, pág. 1-11; BERETTA, G., “Regime fiscale delle locazioni brevi: intermediari e piattaforme responsabili anche per l’imposta di soggiorno”, *Il Fisco* n. 28 del 2017, pág. 1-27; SPAZIANI TESTA, G., “Ritenuta alla fonte per gli intermediari nelle locazioni brevi”, in *Corriere Tributario* n. 23 del 2017, pag. 1-15; TELCH, F., “Il nuovo regime fiscale e sanzionatorio per le locazioni brevi”, *Pratica fiscale e professionale*, n. 21 del 2017, pág. 1-6.

En los epígrafes siguientes analizaremos cómo el nuevo régimen implantado va a implicar directamente en las tareas de recaudación del IRPEF a los intermediarios en la realización de estos contratos cuando realicen sus cobros, convirtiéndolos en sustitutos con retención o retenedores, en función de que estos opten o no por el régimen de la “*cedolare secca*” en el citado impuesto personal sobre la renta y, en relación con el impuesto sobre estancias turísticas, transformándose en responsables de su ingreso. Por otro lado, nos detendremos en el impacto que van a tener las nuevas obligaciones de suministro de información y conservación de datos referidos a estos contratos para las plataformas mediadoras en relación con este impuesto, y su posible incidencia en la efectiva aplicación del mismo.

Como se analizará, el novedoso régimen fiscal plantea los dos frentes de batalla que consideramos fundamentales para que este nuevo modelo de negocio se someta a las reglas generales del juego que, al menos hasta que se cambien, son las que existen en nuestros ordenamientos. Nos referimos a la colaboración por parte de las plataformas digitales en tareas de recaudación de impuestos de un lado, y de otro, a la realización de obligaciones de suministro de información y conservación de datos relacionados con este tipo de operaciones a las Administraciones tributarias competentes, en un entorno en el que consideramos que la colaboración de estos agentes con dichas Administraciones es fundamental. Como posteriormente se pondrá de manifiesto, la realización de ambas tareas no está siendo nada pacífica en Italia.

3.1. Inmuebles afectados por el nuevo régimen fiscal

Según establece el apartado 1 del artículo 4 de la Ley n.96/2017¹⁹, el régimen que a continuación analizaremos se aplica solo para aquellos inmuebles destinados a un alquiler por un espacio breve de tiempo y con un uso habitacional, es decir, como vivienda. Para aclarar el contenido de la Ley 96/2017 se ha aprobado una Circular de la Agencia Tributaria n. 24/E de 12 de octubre de 2017, que especifica algunos conceptos recogidos en la Ley n. 96/2017, solo cuatro días antes, como luego señalaremos, de que se debiera producir –tras varios aplazamientos– de

19. Aunque en Italia cuando se alude al nuevo régimen de *locazioni brevi* se hace referencia al DL n.50/2017, puesto que fue convertido en Ley, nosotros nos referiremos en el texto a la Ley 96/2017, sin perjuicio de que se hagan referencia a los cambios experimentados en dicho texto original tras su conversión en la citada Ley.

manera efectiva el primer ingreso por este concepto por parte de las citadas plataformas que intervienen en dichas operaciones, el día 16 de octubre 2017.

Lo primero que se define en el citado apartado 1, del artículo 4, es la consideración de “*alquileres de corta duración*”. Bajo esa denominación se está aludiendo a aquellos contratos de alquileres de inmuebles que teniendo por objeto un uso habitacional (es decir, uso como viviendas no afecto a ningún otro uso, como pueda ser un alquiler de negocio), estipulan una duración no superior a 30 días. No se limita un número máximo o mínimo de días al año, solo se exige que el alquiler no supere los 30 días. La citada circular entiende que, aunque la duración inferior a 30 días se refiere a contratos individuales, si se encadenasen en un mismo año varios contratos para un mismo sujeto, no sería de aplicación este régimen²⁰.

Por lo que se refiere en sí, a los alquileres de corta duración, hay que indicar que ya se veían gravados por el IRPEF, de manera que el rendimiento obtenido a través de ellos debía ser declarado por sus propietarios utilizando una de las siguientes alternativas: el régimen de la “*cedolare secca*” (que, como seguidamente veremos, funcionaba como pago sustitutivo del IRPEF para este tipo de rentas), o incluyendo las rentas procedentes de los mismos en el cómputo de su base imponible como “rentas inmobiliarias” (*redditi fondiari*)²¹ y sometiénolas al tipo de gravamen progresivo establecido por este impuesto.

No obstante, en muchos casos estos alquileres para estancias cortas escapaban de cualquier control ya que el sistema precedente no establecía ningún tipo de obligación de registro desde el punto de vista fiscal y, por tanto, ningún tipo de tasa o canon recaía sobre ellos²². Dicha situación viene siendo muy criticada por

20. Aunque no expresamente referido a este régimen de alquileres de inmuebles, sino para el impuesto de registro, *l' Agenzia delle Entrate* (Agencia tributaria italiana) había precisado que se deben sumar todos los contratos de alquileres –aunque sean de duración inferior al mes– celebrados en el mismo año con el mismo inquilino. Vid. *Circolare del 16/01/1998 n. 12 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. IV Legge 27 dicembre 1997, n. 449, articolo 21, commi 18, 19 e 20 - Disciplina dei contratti di locazione e di affitto dei beni immobili ai fini dell'imposta di registro*.

21. En el caso de que el inmueble se sitúe en el extranjero, la Circular citada de 12 de octubre de 2017, expresamente establece que el régimen no resulta de aplicación ya que en estos casos las rentas que se obtienen derivados de su arrendamiento tienen la consideración de “rentas diversas”, al que no resulta de aplicación el nuevo régimen que sólo afecta a rentas inmobiliarias y rentas derivadas del subarriendo o cesión de un derecho de disfrute del inmueble por parte del comodatario.

22. Cfr. Art. 5 D.P.R. 26 de abril 1986, n. 131, *Testo unico delle disposizioni concernenti l'imposta di registro* (T.U.R.).

parte de los operadores que desarrollan tradicionalmente las actividades de alojamiento turístico: hoteles, pensiones, etc., pues consideran que ejercen su actividad en una situación más ventajosa que ellos. Ante esta situación se hacía preciso reaccionar de alguna forma y esto es lo que se ha intentado realizar con este nuevo régimen.

Ahora bien, en la nueva norma se contienen dos novedades en cuanto a la extensión de este régimen a otros inmuebles pues, de una parte, expresamente se indica que siguen teniendo ese carácter aquellos contratos de alquiler que incluyen la prestación de servicios tales como el cambio de ropa de cama o limpieza, o servicio de internet o teléfono realizados directamente por el propietario o contratados con personas físicas que los lleven a cabo, siempre al margen de cualquier tipo de actividad empresarial. Es importante indicar que en el caso de que estas actividades accesorias fuesen el principal objeto del contrato, o se refieran a otras actividades propiamente desarrolladas en el ámbito del turismo tales como, desayuno o almuerzo, puesta a disposición de vehículos, guías o intérpretes... entonces este régimen no resulta de aplicación, pues la actividad se consideraría como un contrato de servicios prestado por empresas, con independencia del nombre o forma de contrato utilizado, o de que se realice de forma habitual u ocasional, y sería gravado como renta de actividad empresarial, sujeta a IVA. Lo que ocurre es que no siempre es fácil delimitar cuándo estamos ante una actividad empresarial, o cuando es meramente un servicio accesorio.

El Parlamento no ha tenido en cuenta las consideraciones realizadas por el director de la *Agenzia delle Entrate*²³ en relación con el DL 50/2017, en el sentido de plantearse un eventual modificación normativa que prevea la aplicación de este régimen fiscal a todos aquellos casos en los que la prestación de este tipo de servicios accesorios se realiza fuera del ejercicio de una actividad de empresa, incluyendo casos de *bed and breakfast* ocasional –calificados como “rentas diversas”– y prescindiendo de la calificación jurídica utilizada en el contrato. En parte, se ha desaprovechado la oportunidad al amparo de este nuevo régimen, de haber regulado e incluso haber hecho extensible el mismo a figuras tales como los *bed and breakfast* ocasionales, pero ello no ha sido así.

23. Vid. *Commissioni riunite bilancio Camera dei Deputati e Senato della Repubblica. Audizione del Direttore dell'Agenzia delle Entrate. Attività conoscitiva sulle misure correttive di cui al decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, recante disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo*. Roma, 4 mayo 2017 <http://www.camera.it/temiap/allegati/2017/05/04/OCD177-2871.pdf> (última consulta: 23 septiembre 2017).

La otra novedad que incluye el nuevo régimen es la extensión del régimen de la *cedolare secca*, según establece el apartado 3 del art. 4 Ley n. 96/2017, a los rendimientos derivados de los contratos de subarrendamiento y a las rentas que pudieran derivarse de contratos realizados por “comodatarios” en favor de terceros, siempre que se mantengan las condiciones de temporalidad a que antes nos referíamos. En el caso del subarriendo, hay que indicar que hasta ahora dichas rentas no se sometían al régimen de la *cedolare secca*, pues son gravadas dentro de lo que en el IRPEF se consideraban “rentas diversas” y no como rentas inmobiliarias. Y en el caso del comodato, entendemos que habrá que tenerse en cuenta la regulación del Derecho privado que regula las obligaciones del comodatario en relación con la propiedad, entendiendo que al mantener el titular del inmueble la propiedad, las rentas debieran imputarse a él²⁴.

3.2. Nuevas obligaciones a cargo de los intermediarios en la celebración de estos contratos de *locazioni brevi*

Sin duda alguna, las principales novedades introducidas por este régimen vienen constituidas por una serie de obligaciones que van a afectar a los sujetos que intervienen en la celebración de estos contratos, realizando labores de intermediación entre los titulares de los inmuebles (y también subarrendadores, comodatarios) y los usuarios de los mismos. Son los apartados 4 y 5-ter del art. 4 de la Ley n.96/2017, los que se refieren a esas nuevas obligaciones que son de dos tipos:

- a) De carácter informativo: para aquellos casos en los que dichos intermediarios intervienen en la celebración del contrato, sin realizar labores de cobro, estos sujetos deberán comunicar y conservar los datos referidos a las citadas operaciones.

24. BERETTA (2017, “*Il regime fiscale...*”, pág. 3) realiza una llamada de atención respecto a los contratos de subarrendamiento y comodato, en los que sólo se extiende el régimen de la sustitución de la *cedolare secca*, sin que ello comporte también el traslado de las eventuales obligaciones declarativas que les afectan. Es decir, que en caso de que no se opte por la aplicación de la *cedolare secca*, las respectivas rentas percibidas del subarrendamiento y del comodatario continuarían siendo declaradas como “rentas diversas”. El citado autor considera que, en el caso de los alquileres a través de plataformas telemáticas, no es extraño que el sujeto que publica el anuncio no sea realmente el propietario o titular del inmueble, a veces es un tercero que gestiona esa actividad, por lo que resulta interesante la extensión del nuevo régimen a este tipo de situaciones.

- b) De carácter sustantivo: para aquellos casos en los que dichos intermediarios realicen tareas de cobro de las rentas que se deriven de los citados contratos de arrendamiento o cesión del derecho sobre los inmuebles, deberán practicar una retención del 21% sobre el importe de la renta percibida y conservar los datos relativos a dichas operaciones.

Evidentemente, si los citados contratos no cumplen las características de temporalidad a que hemos hecho referencia, se realizan en el marco de una actividad que se considere empresarial, tienen por objeto inmuebles que no puedan ser utilizados como viviendas...estas obligaciones no serán exigibles en ningún caso.

Dichas obligaciones a las que haremos referencia, sólo se refieren a contratos celebrados a partir del día 1 de junio de 2017, entendiéndose que la fecha relevante a estos efectos será la de la conclusión del contrato entre las partes, independientemente de cuándo se haya efectuado el pago. En el caso de contratos celebrados a través de intermediarios, se consideraría como fecha de celebración del contrato, el momento en el que el arrendatario confirma la reserva.

3.2.1. La nueva obligación impuesta al intermediario que interviene en la realización del contrato de alquiler en relación con el IRPEF: su papel como sustituto d'imposta

El apartado 1 del artículo 4 de la Ley n. 96/2017, se refiere a los sujetos que van a verse afectados por el nuevo régimen fiscal indicando que los contratos a los que resultará de aplicación serán:

- a) Aquellos estipulados directamente por *personas físicas, al margen de una actividad empresarial*.
- b) Aquellos en los que intervienen *sujetos que ejercen una actividad de intermediación inmobiliaria*. Aunque inicialmente se hacía referencia a la posibilidad de que esta intermediación se realizase “a través de portales online”, tras la conversión en Ley del DL se ha eliminado esa referencia, y se ha sustituido por la siguiente letra c). Ahora bien, cabría la posibilidad de que estos agentes inmobiliarios que no son los propietarios de los inmuebles utilicen portales online, en cuyo caso serán ellos (agentes inmobiliarios) los que cuando cobren cantidades por parte de los inquilinos tengan la obligación de efectuar la retención a la que nos referiremos seguidamente.

- c) Aquellos en los que intervienen *sujetos que gestionan portales online poniendo en contacto a personas que buscan una vivienda con aquellas otras que disponen de un inmueble para alquilar*. De esta forma queda perfectamente claro que este tipo de operadores van a quedar sujetos por estas nuevas obligaciones establecidas en la nueva normativa.

Pues bien, es el apartado 2 del art. 4 Ley n. 96/2017, el que establece esta nueva obligación sobre las rentas obtenidas a través de esos contratos de alquiler de viviendas para estancias breves que consistirá en la práctica de una retención del 21 por ciento sobre el importe del alquiler. Dicha retención servirá para hacer efectivo el régimen opcional previsto en el IRPEF conocido como “*cedolare secca*”²⁵ que funciona como un impuesto sustitutivo del IRPEF para estas rentas inmobiliarias o, en caso de que el propietario no hubiera optado por la aplicación de la “*cedolare secca*”, funcionará como retención a cuenta de la obligación principal del IRPEF.

Es decir, con este nuevo régimen los intermediarios que realizan gestiones de cobro de las cantidades objeto del alquiler van a actuar como sustitutos con retención o como retenedores (en función del régimen que hayan elegido en el IRPEF), detrayendo en ambos casos el importe correspondiente a dichas obligaciones, siempre que estos alquileres no se lleven a cabo en el ámbito de una actividad empresarial y el arrendador haya comunicado al intermediario un número de IVA para la correspondiente factura. Además, como veremos posteriormente, estos sujetos se encontrarán obligados a informar a la Administración tributaria sobre estas operaciones y certificar a los propietarios sobre su realización. Ahora bien, en caso de que no realicen gestiones de cobro, y se limiten a mediar simple-

25. Dicho régimen de la “*cedolare secca*” está regulado por el artículo 3 del Decreto Legislativo n. 23, de 14 de marzo 2011, *Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale* (GU Serie Generale n.67 del 23-03-2011). Aunque de forma muy breve, indicaremos que el origen del término “*cedolare secca*”, procede de una antigua regulación aplicable a los dividendos distribuidos por las sociedades que aunque inicialmente funcionaba como una retención a cuenta, del Impuesto sobre Sociedades, tal y como se establecía en la Ley de 29 diciembre 1962, n. 1745, se transformó por la Ley de 12 abril 1964, n. 191, en un pago definitivo de dichos impuestos, denominándose así porque se hacía a través de un bono o recibo del que se desprendía un comprobante. Tras diferentes cambios sufridos en su regulación, el régimen se elimina por el artículo 5 de la Ley 16 diciembre 1977, n. 904, que modifica el régimen de tributación de la doble imposición de dividendos. No obstante, el nombre se recupera para el régimen opcional previsto en el IRPEF, porque se entiende que es bastante ilustrativo de lo que se pretende con él. Vid. BARUZZI, STEFANO, “*Cedolare secca sulle locazioni abitative: proposte di estensione per una disciplina ormai collaudata*”, *Il Fisco*, n. 2 del 2017, pág. 133.

mente entre propietarios e inquilinos, no tendrán obligación de realizar ninguna obligación relativa al ingreso de ninguna cantidad, aunque sí de informar sobre la celebración de dichos contratos en caso de que hayan dado algún soporte técnico para el perfeccionamiento del contrato y conservar los datos relativos a dichas operaciones.

Para que se exija esta nueva obligación, se requiere que el intermediario realmente lleve a cabo acciones de cobro del importe del alquiler, incluso utilizando servicios de terceros que permitan la realización del pago, generando una mayor seguridad entre los sujetos intervinientes en la celebración del contrato, sería el caso de que se utilizaran medios de pago electrónicos, por delegación del intermediario, que sería el único obligado a practicar la efectiva retención. Entendemos en este punto, que la Circular de la Agencia Tributaria de 12 de octubre de 2017, hace bien en aclarar que en el caso de que el pago se realice a través de cheque bancario, los citados intermediarios no tienen posibilidad de efectuar la retención material, aunque hayan intervenido en la celebración del contrato.

Para comprender mejor el alcance de esta nueva obligación, debemos hacer referencia al funcionamiento en general de la *cedolare secca* en el ámbito del IRPEF. Se trata de un régimen opcional que pueden utilizar aquellas personas físicas titulares de un derecho de propiedad o derecho real de uso o disfrute sobre inmuebles, siempre que realicen el alquiler fuera del ámbito de una actividad económica²⁶. La opción puede realizarse para cualquier inmueble recogido en las categorías catastrales A1-A11²⁷ alquilado como vivienda. Dicho impuesto sustitutivo se calcula aplicando un tipo del 21 por ciento sobre el canon arrendaticio anual establecido por las partes. No obstante, se aplica un porcentaje reducido para los contratos de arrendamientos destinados a uso habitacional o vivienda en aquellos Ayuntamientos “carentes de disponibilidad de viviendas” (art. 1.a) y b) del DL 551/1988) o aquellos otros con “*alta tensione abitativa*”, como sería el caso de todas las capitales de provincias, según se establece por la Comisión interministerial para Asuntos económicos que depende del Gobierno –CIPE-, para los que el tipo será del 15%, reducido al 10% para los años 2014-2017.

26. Pueden consultarse LEO MAURIZIO, *Le Imposte sui Redditi nel Testo Unico*, Giuffrè Editore, 2014, Tomo I-II; MELIS, GIUSEPPE, *Lezioni di Diritto Tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2015; BEGHIN, MAURO, *Diritto Tributario*, Wolters Kluwer, 3 ed., 2017.

27. Con exclusión de la A10 referida a viviendas que se utilizan como despachos profesionales, vid. http://www.amministrazionecomunali.it/imu/categorie_catastali.php (consulta 30 mayo 2017).

Dicha *cedolare secca* se aplica, no solo como un impuesto sustitutivo del IRPEF, sino también del resto de impuestos que gravan el arrendamiento de inmuebles (independientemente de la duración del mismo y aunque el contrato sea verbal). En efecto, si se opta por la aplicación de este régimen, el momento de efectuar la opción es importante, pues la comunicación de dicha opción se debe realizar cuando se procede por parte del contribuyente a efectuar el registro de dicha operación ante la Administración, quedando excluido el contribuyente en ese preciso instante también del pago del Impuesto de Registro y el Impuesto del “*Bollo*” (equivalente a nuestro AJD) que se exigen por el registro inicial, resolución y prórroga de los contratos de alquiler. Si la opción se efectúa en un momento posterior, es probable que el Impuesto de Registro, ya haya sido exigido, sobre todo en el caso del primer año. La elección por la aplicación de este impuesto sustitutivo implica la renuncia a la facultad de actualización del canon arrendaticio, mientras se mantenga dicha opción.

Como puede verse es un régimen que puede ser beneficioso para los propietarios pues, en caso de optar por éste y aplicar la deducción del 21 por ciento de la *cedolare secca*, dichas rentas inmobiliarias no se suman al resto de las rentas a declarar en el IRPEF anual, pues habrían tributado por el régimen opcional que sustituye a este impuesto, evitando así la aplicación de un tipo progresivo mayor en el IRPEF.

No obstante, hay que indicar que en el caso de los alquileres de inmuebles por periodos inferiores a 30 días, el ordenamiento italiano –como hemos indicado anteriormente– no impone la obligación de registro de los mismos, y aunque pudiera pensarse que dicha opción por el régimen de la *cedolare secca* no es aplicable a este tipo de contratos, el apartado 2 del artículo 3 del Decreto Legislativo n. 23/2011 establece que: “... la *cedolare secca* puede ser aplicada también en el caso de los contratos de alquiler para los que no existe la obligación de registro”, por lo que se entiende que dicho régimen podía aplicarse en el caso de contratos de duración inferior a 30 días, si era esa la opción manifestada por el propietario.

Aunque parece claro que lo que se persigue con este nuevo régimen fiscal es evitar supuestas prácticas de elusión fiscal, ha desaparecido ese inciso expresamente incluido en la redacción inicial del apartado 5, del citado art. 4 DL 50/2017, tras su conversión en Ley, habiéndose introducido algunas modificaciones en el mismo, haciendo expresa mención a los sujetos no residentes que operen en Italia que, en la medida en que operen como intermediarios en estos contratos, quedarán sometidos a este nuevo régimen.

Por lo tanto, en relación con la obligación de los sujetos intermediarios podemos distinguir:

- a) La obligación de los *sujetos residentes* que realizan cualquier actividad de intermediación en este tipo de contratos de alquileres de inmuebles, o que gestionan portales online para poner en contacto a propietarios y usuarios, gestionando los cobros y pagos entre ellos, consistente en la detracción del 21 por ciento del importe del alquiler en el momento del pago al beneficiario, correspondiente a la *cedolare secca* actuando dichos sujetos como sustitutos en el IRPEF, o como retenedores en caso de que la retención se realice a cuenta de la obligación principal²⁸. En relación con los subarrendamientos, hay que indicar que en el caso de que no se opte por el régimen de la *cedolare secca*, la retención del 21% deberá realizarse, en cualquier caso, por parte del intermediario, pero la renta que se obtenga de dichos inmuebles se considerará no como renta inmobiliaria, sino dentro del grupo de otras rentas (“rentas diversas”) en el IRPEF (art. 4 apartado 5 Ley n.96/2017)
- b) Tras la conversión del DL en Ley, se ha añadido un nuevo apartado 5-*bis* al artículo 4 de la Ley 96/2017, estableciendo que los *sujetos no residentes que operen en Italia a través de un establecimiento permanente* y que realicen gestiones

28. Aunque no es este el objeto de nuestro trabajo, entendemos que puede resultar oportuno para comprender mejor el nuevo sistema analizado, hacer una breve referencia a los distintos tipos de sustitutos previstos en el ordenamiento italiano. Comenzaremos indicando que el sustituto en Italia se define como aquel sujeto obligado al pago de impuesto o de una cantidad a cuenta del impuesto en lugar de otro, por hechos o situaciones referidos al sujeto al que sustituye. Para evitar el enriquecimiento injusto de este sujeto sustituido, se prevé el derecho a reembolso de las cantidades abonadas por el sustituto. Existen tres tipos de sustitutos en Italia: sustituto total con retención y derecho de reembolso facultativo; sustituto total con retención y derecho de reembolso obligatorio (*cedolare secca*) y sustitución parcial con reembolso obligatorio (retención a cuenta). Son los dos últimos supuestos los que pueden aparecer en el nuevo régimen fiscal que venimos comentando. En el caso de la *cedolare secca*, el hecho de que el sustituto haya practicado la retención cuando recibe los cobros de ciertas cantidades convierte al sustituto en un mero intermediario en la recaudación del impuesto, generando una serie de obligaciones y deberes entre el sustituido, el sustituto y la Administración que debe recibir el citado ingreso. Por su parte, cuando el sustituto actúa practicando una retención a cuenta de un determinado impuesto, surge una obligación distinta de la principal (obligación a cuenta), generando una serie de relaciones entre el sustituto-retenedor y el ente público y el sustituido-contribuyente y el ente público fundamentales para la correcta práctica del ingreso a cuenta y del ingreso de la obligación tributaria principal. (Vid. FALSITTA, G., *Manuale di Diritto Tributario, Parte Generale*, Décima Edición, Wolters Kluwer-CEDAN, 2017, págs. 260-267; PARLATO, ANDREA, “Il responsabile ed il sostituto d’imposta” e AMATUCCI, ANDREA, *Trattato di Diritto Tributario*, Anuario CEDAM, 2001, págs. 847-904.

de cobro en relación con los pagos de las rentas procedentes de estos contratos sobre dichas viviendas, cumplirán con las obligaciones de este régimen fiscal a través de dicho establecimiento permanente. Por su parte, en caso de que operen sin un establecimiento permanente, vendrán obligados a nombrar a un representante que, actuará como responsable en relación con la citada obligación. Esta obligación podría vulnerar la libre prestación de servicios en el marco del Derecho comunitario según algunos pronunciamientos recientes del TJUE, que no consideran imprescindible que para cumplir con las obligaciones de asistencia en la recaudación e información sea indispensable el nombramiento de dicho representante legal²⁹.

Además, en este punto pudiera plantearse un problema en el caso de que intervinieran en una misma transacción varios sujetos, por ejemplo, en el caso de Airbnb, que opera en Italia por medio de una sociedad controlada (*Airbnb Italy*) que, según su propio Estatuto, se ocupa sólo del “marketing para los anuncios relativos a inmuebles, apartamentos habilitados para la realización de estancias turísticas”, mientras que el contrato entre los usuarios y la plataforma es gestionado por una sociedad irlandesa (*Airbnb Ireland*), y el servicio de pago a su vez es gestionado por una sociedad inglesa (*Airbnb Payments UK Ltd*). En estos casos, la sociedad italiana, pese a ser residente, no interviene en la gestión del pago, por lo que no es a ella a la que deben exigírsele las obligaciones de este régimen. Serán las sociedades del grupo domiciliadas en Irlanda e Inglaterra, las que mediante su representante deberán hacer frente a la obligación material, pudiendo nombrar como tal a la sociedad del grupo residente en Italia, que entendemos que sería lo más cómodo y fácil. Eso sí, todas las sociedades que intervienen tendrán –como seguidamente veremos– la obligación de suministrar información en relación con los datos referentes a la operación efectuada.

El ingreso derivado de esta nueva obligación, tanto en el caso de los sujetos intermediarios residentes como en el de los no residentes, se efectuará antes del día 16 del mes siguiente, según el régimen establecido en el art. 17 del Decreto legislativo n. 241/1997, de 9 de julio, que contiene las normas en materia de pago único y de compensación de deudas y créditos en relación con distintos tributos, entre los que se encuentra el IRPEF. Al respecto hay que indicar que

29. En este sentido véase MACHANCOSES, cit. 2017, págs. 74-75, que recoge las SSTJUE de 5.5.2011 (TJCE 2011, 116), C-267-09 y de 11.12.2014 (TJCE, 2015, 66), C678/11.

con fecha de 5 de julio 2017, la Agencia Tributaria ha aprobado una Resolución n. 88/E, (Roma, 05/07/2017) que ha asignado el *codice tributo* (número de referencia del ingreso), para efectuar el pago utilizando el modelo F24 de la retención y, en su caso, obtener la devolución en caso de exceso del importe de las cantidades retenidas.

En cuanto al importe de la retención, señalaremos que según indica la Circular de la Agencia de 12 de octubre de 2017, éste debe comprender el importe de la renta pactada en el contrato de alquiler, sin incluir, fianzas o garantías en caso de daños que pudieran ocasionarse, ya que estas serían cantidades distintas al importe debido por el alquiler. Si existen gastos que son a cargo del arrendatario por servicios accesorios y así se recoge en el contrato, estos también se tendrán en cuenta para el cálculo del importe de la retención.

Por último, y aunque la Ley n.96/2017, no hace referencia alguna a las posibles sanciones en caso de falta o aplicación incorrecta del régimen de retenciones, hay que entender que serán de aplicación las sanciones previstas para el caso de los incumplimientos de las obligaciones por parte del sustituto de impuesto en relación con la “retención a cuenta”, reguladas en el artículo 14 del Decreto legislativo n. 471/1997, de 18 de diciembre, que supone el pago del 20 por ciento del importe no retenido.

3.2.2. Obligaciones de información y conservación de datos por parte de los intermediarios

Además de las obligaciones de retención e ingreso a las que hemos hecho referencia cuando el intermediario realiza el cobro del importe del alquiler, el apartado 4 de la Ley n. 96/2017, establece la obligación por parte de los sujetos intermediarios en este tipo de contratos de alquiler de viviendas por periodos cortos, incluidos los gestionados a través de plataformas online, de transmitir la información relativa a dichos contratos efectuados mencionando el contenido de los apartados 1 a 3 del citado art. 4 de la Ley, a efectos de que se controle la realización de los mismos por parte de la Administración³⁰.

30. Respecto a esta obligación de información que afecta a las plataformas que gestionan viviendas para uso turístico, hay que señalar que en España, el pasado 30 de junio 2017, se ha sometido a trámite de información pública un documento del Ministerio de Hacienda que tiene por objeto la aprobación de un 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 proce-

Creemos que la obtención de información a través de estos operadores es una fórmula que permite a la Administración conocer la realización de actividades sujetas al impuesto y claramente puede suponer que afloren a la luz determinadas rentas que hasta ahora ha permanecido ocultas. En este sentido, se viene manifestando la UE que hace patente la necesidad de aumentar la cooperación entre las plataformas y las distintas Administraciones públicas, y el hecho de transmitir una adecuada información sin duda puede lograr una mejora en el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En algunos países como el nuestro, existe la obligación de transmitir la información con transcendencia tributaria al amparo del artículo 93 LGT, y se sanciona su incumplimiento de forma general aplicando los artículos 198 y 199 de la LGT. Lo que hace Italia es establecer una obligación específica de suministro de información en este régimen que pone de manifiesto la importancia de la colaboración de los agentes implicados en este nuevo fenómeno de la economía colaborativa.

En este punto, la Circular de la Agencia Tributaria de 12 de octubre 2017, aclara que la obligación de información sólo surge si se perfecciona el contrato, y si la plataforma que actúa como intermediario accede a esos datos, lo cual no ocurre por ejemplo en casos en los que la misma sólo indica la localización del inmueble, y luego los datos relacionados con la celebración del contrato se transmiten de forma directa ente el titular del mismo y el usuario o arrendatario de la vivienda alquilada³¹. No obstante, en el caso de que los intermediarios estén

dimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente. En su EDM expresamente se indica que con fines de prevención del fraude fiscal se prevé establecer 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. Para ello se introduce un nuevo artículo 54 *ter* en el RGGIT, con el título de “Obligación de informar sobre el arrendamiento de viviendas con fines turísticos”, que afectaría a todas las personas o entidades que presten el servicio de intermediación entre cedente y cesionario del uso de una vivienda que se considere destinada a fines turísticos, incluidas las plataformas colaborativas que intermedien en la cesión de uso de esos bienes, y en cualquiera de los casos, aunque la intermediación se realice a título oneroso o gratuito. Habrá que estar pendientes de la aprobación definitiva de este Reglamento que puede determinar un mayor control de estas plataformas también en España. El trámite de información pública finalizó el 21 de julio de 2017.

<http://www.minhfp.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/Reglamento%20general%20de%20aplicaci%C3%B3n%20de%20los%20tributos%20-%20Informaci%C3%B3n%20P%C3%BAblica.pdf> (última consulta 14 diciembre 2017).

31. BALZANELLI y VALCARENGHI (2017, op. cit., pág. 7), indica que la norma sólo obligaría a aquellos sujetos que desarrollan en relación con estas viviendas una actividad remunerada o no desinte-

obligados por intermediar en el cobro de los pagos, a practicar la retención, y a certificar y declarar la retención efectuada según establece el art. 4 del Decreto del presidente de la República de 22 de julio de 1998, n.322, la obligación de comunicar los datos se entiende realizada con el certificado de la retención efectuada.

En relación con los datos que deben transmitirse, el Reglamento de 12 de julio de 2017 que desarrolla lo establecido en el citado artículo 4, apartado 6 de la Ley n.96/2017, especifica qué datos concretamente deben ser transmitidos por los sujetos intermediarios: el nombre y apellidos y código fiscal del propietario (anfitrión, en la terminología de las plataformas digitales), la duración del contrato, el importe de la renta que se ha obtenido por el alquiler y la dirección del inmueble. En caso de los contratos relativos al mismo inmueble y al mismo propietario, la comunicación de los datos puede ser efectuada en forma agregada.

La transmisión de los datos, según establece la citada Resolución, se efectuará a través de los servicios de la Agencia tributaria, utilizando las aplicaciones técnicas que serán publicadas en su página web³².

En el caso de que los sujetos que intervengan en la celebración del contrato no sean residentes, transmitirán los datos a través de su establecimiento permanente, si así actúan en Italia, o bien, a través de su representante fiscal, en caso de que actúen sin dicho establecimiento, que tendrá que solicitar su número de identificación fiscal.

El plazo para efectuar la transmisión de todos estos datos y cumplir con la obligación de información establecida en este nuevo régimen fiscal, después de la modificación introducida por el Parlamento en la conversión en ley del apartado 4 del DL, deberá efectuarse antes del 30 de junio del año siguiente (es decir, para los contratos celebrados a partir del 1 de junio de 2017 y 31 de diciembre de

resada, por lo que si un portal de internet simplemente se ocupara de realizar la promoción turística de una determinada zona mostrando viviendas, pero sin que se demuestre que conoce de la efectiva celebración del contrato, no se encontraría sometido a dicha obligación, pues no podría transmitir unos datos que desconoce. Quizá esta sea una vía de evitar la carga que supone la transmisión de todos los datos anteriormente referidos, y sea la vía que utilicen estas plataformas para operar al margen de este régimen, exigiendo por sus servicios de promoción de zonas en las que existen inmuebles, un pago fijo al margen de que se celebren los contratos o no (de esta forma es como ha venido funcionando HomeAway). Si no hay gestión de pagos, no hay obligación de retener, y si no se conocen los datos del contrato no hay obligación de transmitir información al respecto.

32. Vid. http://ricerca.agenziaentrate.gov.it/Wrapper/entrate/?q=locazioni+brevi&_l=it&fq=type:text/html (última consulta 26 noviembre 2017). Hasta la fecha no se ha publicado nada al respecto.

2017, antes del 30 de junio de 2018), y será el desarrollo reglamentario de la norma el que prevea en qué términos deberá efectuarse ésta.

La omisión de dicha obligación, la información incompleta o incorrecta de dichos datos será sancionada según el art. 11.1 del Decreto legislativo n. 471/1997, de 18 de diciembre. En concreto, con la imposición de sanciones pecuniarias de 250 a 2000 euros. No obstante, se prevé una reducción de la sanción en un 50 por ciento si dichos datos se transmiten en los quince días siguientes al devengo, o incluso si en el último día se efectúa la transmisión correcta de los datos. La Circular de 12 de octubre 2017, expresamente se detiene en considerar que los intermediarios pueden encontrarse con dificultades para comprobar la veracidad de los datos que les deben transmitir los arrendadores, siendo sólo responsables de efectuar correctamente la tasación y el cálculo de la obligación material y de la transmisión de los datos relativos a la operación. En ocasiones, incluso van a acceder a datos a raíz de la celebración del contrato, que puedan determinar que no están obligados por este nuevo régimen fiscal, por ejemplo, en los casos en los que el alquiler se produzca en el ámbito de una actividad empresarial y el arrendador le comunica su sujeción al IVA. En los casos, en que el intermediario sea una agencia inmobiliaria que utiliza portales de internet para localizar inmuebles, pero sea a través de la citada agencia cómo se formalice el contrato y se efectúen los pagos, será la agencia la obligada a efectuar la retención y la transmisión de información de los datos que afecten a esa operación.

En el apartado 5 de la Resolución del Director de la Agencia, se establece que los intermediarios que intervengan en la realización de estos contratos de alquiler, incluidos aquellos que actúen a través de plataformas online, deberán conservar los datos que sirven de base a la información comunicada a la Agencia Tributaria, así como los datos que afectan al ingreso de la retención que hayan debido de efectuar, durante el período previsto en el art. 43 del decreto del Presidente de la Republica de 29 de septiembre de 1973, n.600.

3.2.3. Breve referencia a la configuración de los intermediarios como responsables del pago del Impuesto sobre las estancias turísticas (imposta di soggiorno)

La Ley n.96/2017, introduce un nuevo apartado 5-ter en el artículo 4, que establece una nueva obligación para los sujetos que cobran cualquier tipo de renta derivada del alquiler de estos inmuebles, convirtiéndolos en responsables del pago del Impuesto sobre las estancias turísticas (*imposta di soggiorno*) establecido en

algunas ciudades (Roma, Venecia, Florencia, Milán), que tras el cese del sistema de transferencias del Estado a los entes locales, constituye un instrumento destinado a la fiscalidad de dichos entes, por lo que es a ellos a quienes compete su regulación, y lo único que hace la Ley n.96/2017 es referirse a dicha obligación sin extenderse a entrar en más detalles, por lo que nosotros tampoco entraremos en esta cuestión que no es objeto del presente trabajo. La propia Circular de la Agencia Tributaria de 12 de octubre 2017 que venimos citando, expresamente excluye cualquier referencia a esta materia ya que la propia Agencia no tiene competencia sobre esos impuestos que gravan las estancias turísticas.

Por eso de forma breve, indicaremos que esta nueva obligación que no se contenía en la redacción original del DL n. 50/2017, se introduce en la Ley definitiva con la finalidad de utilizar a los sujetos que intervienen en este tipo de actividades como “responsables” del pago del citado impuesto sobre las estancias turísticas y de paso controlar aún más las actividades que desarrollan y que les suponen un enriquecimiento que deberá verse gravado. Es importante destacar en este punto, la diferencia entre el agente que cobra al huésped la tasa o impuesto turístico, por ejemplo, en el caso de los hoteles y albergues, que se configura como mero agente colaborador en la recaudación del mismo y el sujeto nombrado responsable –en el régimen de los alquileres breves- que, incluso en el caso de que el huésped no quisiera pagar dicho tributo, se vería obligado a realizar el ingreso.

Resulta carente de justificación este desigual tratamiento en estos casos, tanto desde el punto de vista de principios como el de igualdad o capacidad económica, como desde la tutela de la libertad de empresa y libre competencia, estableciendo un régimen más gravoso para los intermediarios que operan a través de plataformas que para aquellos que realizan una actividad regulada en el sector turístico³³, que se limitan a acreditarse correctamente para operar en el portal telemático habilitado en relación con los citados impuestos sobre estancias turísticas, realizar el ingreso que cobran previamente a sus clientes, y que en caso de que éstos rechacen su pago, deben comunicar dicho comportamiento a efectos de no incurrir en ningún tipo de infracción con la consiguiente sanción que deri-

33. En relación con esta medida hay que indicar que el operador Airbnb, está intentando llegar a acuerdos con algunos municipios como Génova o Milán, para definir el papel que deben realizar en relación con la recaudación e ingreso de estos tributos municipales al igual que ya lo vienen haciendo en otras ciudades de otros países de Europa, como Ámsterdam, París, Lisboa.

varía de ella. Deben además conservar los datos correspondientes al ingreso de dicho impuesto durante cinco años y comunicar a la Administración comunal, las actividades desarrolladas al efecto³⁴.

Para completar esta nueva obligación se añade en la conversión en Ley un nuevo apartado 7 en la Ley n.96/2017, que establece expresamente que durante el año 2017 los entes con competencias para el establecimiento y regulación de los impuestos sobre estancias turísticas deberán introducir las modificaciones oportunas para recoger esta nueva figura, incluyendo la misma y regulando el sistema de ingreso de los mismos.

4. Dificultades de la entrada en vigor del nuevo régimen fiscal

Sin duda alguna, la entrada en vigor de este nuevo régimen está generando una alta dosis de polémica en el país vecino. La rapidez con la que se ha pretendido implantar la nueva regulación, la inicial ausencia de comunicación con los operadores que se ven afectados por el mismo, junto con la falta de un adecuado desarrollo normativo desde un principio que hubiera permitido su correcta aplicación, ha determinado un claro descontento por parte de los principales operadores en Italia, fundamentalmente Airbnb, que hasta la fecha (septiembre 2017) no ha aplicado el nuevo régimen.

34. En nuestro país, tanto en el Impuesto Catalán sobre estancias turísticas (Ley 5/2012, de 20 de marzo) como en el Balear (Ley 2/2016 de 30 de marzo), se considera como contribuyente a las personas físicas que realizan la estancia en los establecimientos turísticos, y en el caso catalán, también a la “persona jurídica a cuyo nombre se entrega la correspondiente factura o documento análogo por la estancia de personas físicas” (en el caso Balear, este último tiene la consideración de representante del contribuyente). Ambos impuestos coinciden en considerar sustitutos del contribuyente a los titulares de las empresas turísticas de alojamiento sujetas al impuesto, con obligación de ingresar su importe y de consignar en la factura que emitan a sus contribuyentes de forma desglosada el importe de su estancia y el del impuesto que les habrá sido repercutido, de manera que la Administración se dirigirá a ellos en la aplicación del impuesto. Junto a estos sujetos pasivos, en ambos impuestos nos encontramos con la figura del responsable, en el caso de las personas o entidades mediadoras que contraten las estancias con los sustitutos en nombre y por cuenta de los contribuyentes, con una diferencia: en el caso catalán se configura como un supuesto de responsabilidad solidaria, mientras que en el caso balear, la responsabilidad es de tipo subsidiario (Vid. BUENO Y URBANO, ob.cit. 2017, págs. 86-90).

Hay que indicar que tras la conversión en Ley del DL ha desaparecido la referencia que el apartado 7 en su redacción inicial³⁵, contenía en relación con la posibilidad de que la Agencia tributaria italiana efectuara algún tipo de Acuerdos con los sujetos que operasen en Italia a través de estos portales de intermediación on-line en aras a concretar la modalidad de colaboración con ellos, para poder hacer un seguimiento o supervisión de los contratos que se formalizasen a través de estos portales on-line, sin que en ningún caso puedan llegar a suponer una minoración de los ingresos para el Estado.

Aunque era un apartado que se criticó en el primer momento de la aprobación del DL, porque no concretaba nada y hubiera necesitado de un desarrollo mucho más preciso de aspectos tales como: la forma, el procedimiento y el contenido de este tipo de Acuerdos; quizá dejaba entrever la dificultad que se preveía a la hora de hacer realidad en la práctica por parte de estos operadores digitales el nuevo régimen, como de hecho así está ocurriendo, y abría la puerta a una mayor cooperación por parte de este tipo de operadores y la Administración tributaria, que hubiera podido articularse a través, por ejemplo, de un código de buenas prácticas tributarias.

Por todo ello, creemos conveniente dedicar un apartado a plantear los problemas que la aplicación del nuevo régimen viene ocasionando desde su entrada en vigor el pasado 1 de junio 2017.

4.1. Cronología de la entrada en vigor del nuevo régimen fiscal

Según establece el apartado 2 del artículo 4 de la Ley n. 96/2017, este nuevo régimen fiscal debía comenzar a aplicarse a las rentas obtenidas por contratos de

35. En su lugar, nos encontramos con un nuevo apartado 7 que, como hemos visto, se refiere a la necesaria adaptación de la regulación de los impuestos sobre estancias turísticas a la nueva obligación establecida para el intermediario que opere en estos alquileres que va a ser considerado “responsable” de su pago; y un segundo apartado, 7-bis, que contiene una referencia sorprendente, a nuestro juicio al régimen de los “impatriados”, regulado en artículo 16, apartado 4 del Decreto legislativo n. 147, de 14 de septiembre de 2015, *Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese* (GU Serie Generale n.220 del 22-09-2015) al establecer que los sujetos que opten por el citado régimen que supone la tributación sólo por el 50% de su renta, se van a ver obligados a mantener la residencia en Italia durante al menos dos años, de lo contrario se pierde el citado beneficio y se gravan las rentas en su totalidad con las correspondientes sanciones e intereses. Resulta sorprendente, como hemos dicho, que en un artículo que hace referencia a un régimen aplicable a los alquileres de corta duración, se incluya esta referencia a una cuestión que nada tiene que ver con ella, cuando hubiera sido más adecuado una modificación expresa de la regulación de la misma.

alquileres de viviendas de corta duración celebrados a partir del día 1 de junio 2017. Teniendo en cuenta que el DL se aprueba el 24 de abril, la fecha de 1 de junio se introdujo con la intención de permitir a los operadores e intermediarios que intervienen en este tipo de contratos que conocieran el nuevo régimen y articularan los mecanismos necesarios para cumplir con estas nuevas obligaciones que se derivan de dicho régimen fiscal. Es evidente, que tras el análisis de dichas obligaciones nos parece reducido el plazo dado originariamente por la norma para efectuar correctamente las mismas, sobre todo teniendo en cuenta, la falta de desarrollo normativo para la implementación correcta del mismo.

Sin embargo, no fue ésta la opinión que manifestaba la Agencia Tributaria, pues consideraba que al ser un régimen que sólo se aplica a alquileres inferiores a 30 días, el plazo inicialmente concedido bastaba para dicho conocimiento y puesta en marcha del nuevo sistema. Así lo manifestó el Director de la Agencia Tributaria en una intervención realizada el 4 de mayo en la Comisión presupuestaria³⁶, indicando que la normativa aprobada en el Decreto Ley permitía su aplicación el 1 de junio 2017, porque la misma contenía suficientes indicaciones a su juicio para ello, por lo que no consideraba necesaria ningún tipo de suspensión o prórroga que afectase a su entrada en vigor, aunque pudiera ser que en su tramitación como Ley se introdujesen pequeñas modificaciones.

En dicha intervención el Director de la Agencia remitía el desarrollo del contenido de la norma a través de una Reglamento de la propia Dirección de la Agencia que debía elaborarse en los 90 días siguientes a la entrada en vigor del DL el 1 de junio (tal y como se establece en el apartado 6 del artículo 4 del DL), esperando así que el DL fuese convertido en Ley, como de hecho ocurrió el 21 de junio 2017, y así poder hacer referencia al texto definitivo en esa Resolución, que se aprueba con fecha de 12 de julio 2017.

En el apartado 4.2 de dicho Reglamento, se establece expresamente como plazo para el ingreso de las retenciones que efectúen los intermediarios afectados por este nuevo régimen fiscal, el día 16 del mes siguiente a aquel en que estas hayan sido efectuadas. Nótese que la Resolución se dicta el 12 de julio, y que el plazo para efectuar el primer ingreso finalizaba sólo 4 días después. Al respecto hay que indicar que en una Resolución de la Agencia Tributaria del 5 de julio 2017

36. http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Agenzia/Agenzia+comunica/Comunicati+Stampa/Conferenze+e+audizioni/Audizione+del+Direttore+04+05+2017/20170405_Audizione_Direttore.pdf (última consulta 24 de septiembre) págs. 19-21.

se había aprobado el modelo a utilizar para efectuar el ingreso o devolución del exceso de retención efectuada y el correspondiente (*codice tributo*) al que afecta.

En esos momentos iniciales (primeros días de julio) de un cierto desconcierto ante la aplicación del nuevo régimen fiscal, y de rechazo por parte de los principales operadores (fundamentalmente Airbnb³⁷, HomeAway y de la Fiaip – Federación italiana de agentes inmobiliarios profesionales-), algunos autores apuntan a que, dado el carácter tan amplio de la norma, algunas cautelas previstas en el Estatuto del Contribuyente pudieran verse afectadas. En efecto, el art. 3 apartado 2 de la Ley n. 212, de 27 de julio de 2000, “*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*”³⁸, prevé la posibilidad de que, en todos los casos, en los que las disposiciones tributarias no permitan el cumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente, se establezca un periodo de cadencia de 60 días desde la entrada en vigor de la norma o de la adopción de las Resoluciones de actuaciones expresamente previstas. Volvemos a recordar que, en el caso que nos ocupa, la Resolución del director de la Agencia se publica tan sólo cuatro días antes de que acabe el primer plazo para efectuar el ingreso de la retención.

En estas circunstancias empieza a hacerse referencia, sobre todo en los medios, de la “*falsa partenza*” del nuevo régimen dado que resulta complicado su aplicación, y los grandes operadores se niegan a poner en marcha el mismo, pese al régimen sancionador que hemos comentado en páginas anteriores. Ante esta situación, los operadores se acogen al citado art. 3, apartado 2 del Estatuto del Contribuyente, considerando los 60 días comenzarían a computarse, desde el 12 de julio, fecha en la que se publican las instrucciones para cumplimentar correctamente las nuevas obligaciones en la Resolución del director de la Agencia Tributaria.

De esta forma, los incumplimientos (no efectuar la retención o no ingresarla), quedan sin sanción efectiva, hasta el próximo día 16 de octubre 2017, fecha en la que si finalizaría definitivamente el primer plazo para efectuar el ingreso de la

37. Alega Airbnb que para ellos es muy complicado cumplir con esta obligación teniendo en cuenta el escaso tiempo que media entre la publicación de la Resolución del director de la Agencia tributaria (12 de julio) y el primer ingreso (16 de julio), indicando que cuentan con más de 120 mil anfitriones en Italia, y que dado que este nuevo régimen fiscal se aplicaría sólo a los que ejercen el alquiler de inmuebles al margen de la actividad empresarial, tendría que verificar caso por caso quienes están en dicha situación y quienes quedarían al margen.

38. Gazzetta Ufficiale n. 177 del 31 julio 2000.

retención del importe obtenido a partir del 12 de septiembre de 2017, fecha en la que se consideraría obligado el primer cumplimiento efectivo de la nueva normativa³⁹. De forma presunta, se considera que si estos se acogen a dicho plazo del art. 3.2 del Estatuto no habrá sanción, pero se permite que quien tenga posibilidad efectúe el cumplimiento de sus obligaciones. Al respecto hay que indicar que pequeños operadores (italianos) o particulares, sí han cumplido con este nuevo régimen⁴⁰.

Desde la óptica del daño que se le pudiera causar a la Agencia por este retraso, se indica que puesto que se trata de un pago anticipado que tiene carácter opcional (*cedolare secca* o retención del IRPEF) y que, por lo que respecta a las obligaciones de información en relación con los contratos celebrados en 2017, éstas deben efectuarse antes del 30 de junio del año 2018, no parece que nos encontremos ante un perjuicio irreparable.

Ante esta nueva situación, en los primeros días de septiembre ha tenido lugar una reunión entre el presidente de los agentes inmobiliarios (Fiamp), Paolo Righi, con el nuevo director de la Agencia Tributaria (Ernesto Maria Ruffini), acordándose el inicio de cursos de forma urgente y de programas de e-learnig, para ayudar en el adecuado cumplimiento de las nuevas obligaciones que comporta el nuevo régimen fiscal. Desde el Ministerio de Economía y finanzas se plantea la posibilidad de incluir en el nueva Ley de Presupuestos Generales para 2018 alguna

39. En prensa algún autor, justo después de la finalización del primer plazo de ingreso de las retenciones (16 de julio 2017), se planteaba qué consecuencias podía tener para el intermediario y el propietario la falta de ingreso de la retención. Vid. FOSSATI, S. (“Casa, ecco che cosa succede se non è stata pagata la tassa Airbnb”, *Il Sole 24 ore*, 21 julio 2017) considera que para el intermediario (particular, agencia o plataforma), la obligación de efectuar la retención se produce en el momento del pago del inquilino, cumplimentando el modelo F24. Pero si no efectúa tal retención, porque no ha tenido “tiempo” de explicárselo al propietario que alquila el inmueble, podría alegar la incerteza objetiva de la norma, ante un posible acto inquisitivo por parte de la Agencia, que podría efectuarse hasta el 31 de diciembre de 2023. En relación con las obligaciones de información, no existe tal problema, porque como hemos visto el plazo para efectuar el cumplimiento en relación con los contratos efectuados en 2017, finaliza el 30 de junio de 2018. Por lo que se refiere al arrendador del inmueble (propietario, subarrendador o comodatario) no se establece ninguna obligación en relación con la retención que debe efectuar el intermediario, salvo la de soportar su práctica, por lo que no se prevé una sanción al respecto. El propietario, deberá recibir la certificación de la retención practicada por el intermediario (o en su caso, la *cedolare secca*) y cumplimentar su autoliquidación del IRPEF con arreglo al régimen que corresponda.

40. Es el caso de *Property Managers Italia (associazione nazionale de categoria dei professionisti delle locazioni brevi e della recettività extra-alberghiera)* que ha respetado la norma, y desde el día 1 de junio ha efectuado la retención sobre las cantidades abonadas en concepto de estos alquileres breves.

norma al respecto para evitar el vacío normativo surgido en estos meses. Además, no podemos olvidar el problema que también se genera en relación con la responsabilidad del pago de los impuestos sobre estancias turísticas que también afecta a estos intermediarios, donde además entran en juego las diversas previsiones de ámbito municipal.

4.2. Un nuevo frente abierto por las plataformas digitales: ¿problemas de competencia entre plataformas, violación del Derecho de la UE o una nueva estrategia para retrasar el cumplimiento de las nuevas obligaciones impuestas por el nuevo régimen?

Como hemos puesto de manifiesto en las páginas anteriores, desde un principio los operadores que, a través de plataformas online se dedican a la actividad de alquiler de viviendas con fines turísticos en Italia e intermedian en los pagos que realizan estas y sus usuarios, comandados por el gigante Airbnb, han venido mostrando su rechazo a la aplicación de todo el compendio de nuevas obligaciones derivadas del mismo.

Tal es así, que la plataforma citada en septiembre planteó un recurso ante el *Tar* (Tribunal Administrativo Regional)⁴¹ de la región del Lazio, solicitando la suspensión urgente de la normativa del nuevo régimen fiscal y su posterior anulación, y demandando al Tribunal un juicio antes del 15 de octubre (no olvidemos que el primer plazo para efectuar el ingreso del importe de los alquileres efectuados desde el 12 de septiembre 2017, finalizaba el 16 de octubre 2017). En el citado recurso Airbnb alegaba que el nuevo régimen podía generar una distorsión en la competencia entre distintos operadores, perjudicando a aquellos que realizan intermediación en el pago entre propietarios y clientes, siendo necesario desarrollar tareas organizativas para las que según indicaban no han podido efectuar.

El *Tar*, no adopta ningún tipo de medida cautelar al respecto y el 18 de octubre de 2017⁴², ha desestimado dicha suspensión pues ha considerado prioritario el

41. Vid. SANTELLI, F., "Airbnb fa ricorso al Tar contro la tassa sugli affitti: viola il diritto UE" publicado en *La Repubblica Economia*, el pasado 22 de septiembre 2017.

http://www.repubblica.it/economia/2017/09/22/news/airbnb_ricorso_tar_cedolare_secca-176204616/

42. Vid. Decreto cautelare n° 05390 del 16/10/2017, TAR Lazio, Sezione Seconda Ter, Ordinanza n° 5442 del 18/10/2017, TAR Lazio, Sezione Seconda Ter (www.giustizia-amministrativa.it última consulta 14 diciembre 2017).

interés público frente a los intereses de la plataforma, considerando que debe mantenerse el citado régimen que los pequeños operadores ya están cumpliendo, aunque indica que la Administración podrá, valorar la oportunidad de conceder al recurrente un breve plazo para efectuar el cumplimiento del pago ante la expiración del plazo del 16 de octubre.

Ahora bien, el pasado 27 de noviembre, la *Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato* (órgano italiano equivalente a nuestra Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia)⁴³, emite un informe en el que se muestra contraria a la aplicación del régimen fiscal que venimos comentando en los relativo a las obligaciones de practicar la retención y el ingreso de las cantidades que cobren los intermediarios que actúen en los alquileres de inmuebles tanto si actúan con establecimiento permanente como si lo hacen sin él, en cuyo caso se les obliga a nombrar un representante fiscal (apdos. 5 y 5 *bis* del art. 4 Ley n. 96/2017). Ello en base a entender que la introducción de estas nuevas obligaciones no parece proporcionada con la finalidad que se persigue con la medida, que no es otra que la lucha contra la evasión fiscal, que a su juicio puede alcanzarse utilizando otros mecanismos que no produzcan distorsiones en la competencia entre los operadores que realizan tareas de intermediación en el pago y los que no las realizan.

Nos parece interesante, el hecho de que la citada Autorità destaque que el régimen es único en el panorama europeo –como así hemos puesto de manifiesto en las páginas anteriores-, e indique que el mismo puede incidir en este nuevo modelo de negocio que además de prestar servicios para alquilar inmuebles, garantiza que los pagos realizados a través de estas plataformas online sean seguros, de cara a posibles problemas que pudieran producirse en relación con la efectiva prestación del servicio. Esto que es una garantía comercial para el usuario, que proporciona seguridad y confianza, por ejemplo, en caso de devoluciones o reembolsos, de alguna manera se penaliza con el nuevo régimen implantado, lo que pudiera dar lugar a un efecto perverso, nos referimos, a que estas plataformas dejen de prestar estos servicios no intermediando en los pagos, generando un impacto negativo en la demanda por parte de los usuarios.

El hecho de que este régimen sólo afecte a aquellas plataformas online que se dedican al alquiler de inmuebles por periodos cortos, intermediando en los pagos, y no se aplique a otras plataformas que no realizan esas labores de intermedia-

43. Vid. AUTORITÀ GARANTE DELLA CONCORRENZA E DEL MERCATO, *Bollettino Settimanale*, Anno XXVII, n. 45, pubblicato sull sito www.agcm.it, 27 nov. 2017.

ción⁴⁴ o que se dedican a prestar otro tipo de servicios (por ejemplo, los relacionados con el transporte, o los de intercambio de casas...) puede crear una posible asimetría en los modelos de negocio en el ámbito de los diversos sectores de la economía digital, que sería conveniente que se sometiera a una regulación uniforme teniendo en cuenta la continua evolución de la oferta y la demanda en los diversos sectores.

Por todo ello la Autorità en materia de competencia, considera que para alcanzar la finalidad que persigue este régimen fiscal novedoso, se deberían utilizar medidas menos gravosas para los sujetos afectados, que también se recogen en la regulación del mismo, como son las referidas a las obligaciones de información para con la Administración tributaria que afectan a los intermediarios y gestores de las plataformas inmobiliarias online, que sí parecen proporcionadas con la libre competencia en este sector y que, no perjudicaría la opción de algunas de ellas de facilitar al consumidor la realización de pagos vía digital.

Como hemos dicho anteriormente, resulta interesante que la Autorità destaque el hecho de que este nuevo régimen fiscal es único en Europa, porque consideramos que ese paso dado de forma unilateral por Italia para regular una materia que sin duda merece una atención específica en estos momentos, puede plantear más problemas que ventajas. Pues, aunque la efectividad de las medidas que propone podrían, sin duda, tener efectos en un mejor control de las rentas que se obtienen utilizando los servicios de estas plataformas, si no se extiende de forma generalizada por todos los países de la UE, los efectos se pueden transformar en perniciosos para unos nuevos modelos de negocios que desde la UE se defienden y se incentivan, generando un peor servicio para los usuarios.

Pero además podrían plantearse dudas también respecto de la obligación de nombrar un representante fiscal en el caso de que las plataformas no sean resi-

44. Según parece Booking ha escrito a diversos propietarios para advertir que deberán cobrar en efectivo el importe del alquiler directamente de los huéspedes o inquilinos, de esta forma, al no gestionar ningún pago el intermediario no tendría la obligación de efectuar la retención impuesta por el nuevo régimen fiscal. Con esta previsión, Booking, también evitaría el cumplimiento de la obligación principal de este régimen, al menos hasta que se aclaren algo más las circunstancias que rodean al mismo, y seguiría operando como lo viene haciendo en los últimos años, permitiendo contactar a propietarios y posibles inquilinos, y tan solo facilitar aquellos pagos que sólo pueden hacerse online con algunos clientes. Vid. SANTELLI, F. "Non trasferiamo più il pagamenti" publicado en *La Repubblica Economia*, el 19 de septiembre.

http://www.repubblica.it/economia/2017/09/19/news/booking_evita_cedolare_secca_affitti_turistici-175844859/?ref=search (consulta 19 septiembre).

dentes, en relación con una vulneración de la libre prestación de servicios en el marco del derecho comunitario, al amparo de algunos pronunciamientos del TJUE, pues no está demasiado claro en qué circunstancias se debe exigir el nombramiento de un representante fiscal residente. Como bien ha puesto de manifiesto MACHANCONSES GARCÍA⁴⁵, de la jurisprudencia comunitaria “se infiere que el establecimiento de la obligación de información y/o retención sobre los usuarios residentes en otro estado miembro no es contraria a la libre prestación de servicios en tanto no se articule de forma que suponga una restricción no justificada por razones de interés general”. Así mismo sería admisible con el derecho comunitario “el establecimiento de obligaciones de suministro de información y la de colaboradores en la recaudación (sustitutos, retenedores o asistentes en la recaudación), tanto a residentes como a no residentes, siempre que no se articulen de forma que suponga una restricción a las libertades fundamentales, como sería el hecho de nombrar un representante fiscal (...) para el caso de entidades no residentes”. Este sería el caso planteado en la normativa italiana, que abundaría en lo ya señalado por la Autorità de la competenza.

Como puede verse, la situación sigue sin ser pacífica y realmente no se sabe muy bien cómo terminará. La esperanza de Airbnb es que en la Ley de Presupuestos para 2018 el Gobierno corrija esta normativa que, a su juicio, perjudica a los intermediarios que gestionan los pagos entre los clientes de la plataforma y los inquilinos de las viviendas. Sin embargo, no parece que sea esa la dirección que siga el Gobierno que entiende que con esta medida se lucha contra el fraude fiscal y, en última instancia se avanza en hacer que estos grandes operadores online tributen por las rentas que obtienen en su territorio.

5. Reflexión final

En las páginas precedentes, hemos querido poner de manifiesto como uno de los sectores en los que, en estos últimos años, con mayor amplitud ha encontrado su desarrollo la economía colaborativa ha sido el sector inmobiliario y, en particular, el relacionado con el de los alojamientos para estancias turísticas por periodos

45. Vid. ob. cit. 2017, págs. 74-75. Cita los siguientes pronunciamientos: Sentencia Comisión contra España, C-678/2011, de 11 de diciembre de 2014; Sentencia Comisión contra Portugal, C-267/09, y National Grid Indus, C-371/10.

breves de tiempo. En dicho sector se ha pasado de un sistema de intercambio de casas entre propietarios particulares, a un sistema en el que proliferan las plataformas colaborativas *on-line* que permiten que los propietarios de bienes inmuebles destinados a su alquiler se pongan en contacto con particulares interesados en alquilarlos, facilitando y gestionando los correspondientes pagos entre anfitrión y huésped, y cobrando por la prestación de tales servicios. De esta forma, se benefician los propietarios y las plataformas que cobran por sus servicios, y los clientes que encuentran un alojamiento a veces, más barato que un hotel y otras, más auténtico o más cómodo, buscando la sensación de vivir como los lugareños.

En el caso del alquiler de inmuebles con fines turísticos, al ser periodos de tiempo más reducidos (casi siempre inferiores al mes), se ha generado una bolsa de economía sumergida difícil de controlar por parte de las Administraciones Tributarias y no exenta de polémica pues, el elevado uso de este tipo de alternativas para encontrar alojamiento, ejerce una fuerte competencia en el sector de los operadores turísticos tradicionales que sí son fuertemente sometidos a controles por parte de la regulación administrativa y tributaria.

Por todo ello, poco a poco, se está procediendo a regular algunos aspectos de estas nuevas fórmulas de negocio en el ámbito de la economía colaborativa a través de plataformas digitales, sin olvidar que, desde la UE y los principales observadores económicos, se aboga por conseguir un equilibrio entre estas nuevas formas de desarrollo económico que rompen con el tradicional modelo económico y ciertos límites en su expansión para garantizar una calidad de los servicios, un respeto a los derechos de los consumidores y un cumplimiento con estructuras administrativas y fiscales que puedan afectarlas⁴⁶.

46. En el ámbito de la UE, por parte de algunos países se insta a la necesidad de encontrar una solución global para que las grandes empresas digitales paguen impuestos mostrando ciertas reservas ante la propuesta impulsada por Francia para crear un impuesto sobre la facturación, apoyada por España, Alemania e Italia, cuya recaudación sirva para compensar las cantidades que estas compañías estarían dejando de pagar al fisco en el Impuesto sobre Sociedades. En la reunión informal del ECOFIN, celebrada en Tallin el 15 y 16 de septiembre 2017, los Ministros de Economía y Finanzas de la Unión Europea, aplazan la solución que debiera alcanzarse en el próximo Consejo de Ministros que se celebrará en diciembre, deberá buscar un equilibrio difícil entre la existencia de unos nuevos modelos de negocios que han puesto en marcha este tipo de operadores digitales, y la necesidad de avanzar en unas nuevas líneas en un nuevo modelo de tributación global que también sea adoptado por los países de la OCDE. <https://www.eu2017.eu/political-meetings/ECOFIN> (consulta 20 septiembre) Cerrando estas páginas, tenemos noticia de la reunión del ECOFIN celebrada el día 5 de diciembre, en el que se ha aprobado la aportación de la UE a los debates a nivel internacional sobre la “fiscalidad digital”, de cara a la propuesta

El hecho de que Italia haya procedido de forma aislada a la implantación de regímenes fiscales como el que hemos analizado en este trabajo, que pretende someter a un mayor control este tipo de rentas que escapan de la tributación, estableciendo por una parte, nuevas obligaciones a los sujetos intermediarios que gestionan los pagos entre anfitriones y huéspedes en el IRPEF a través de retenciones, y de otra, exigiendo la transmisión de información de los datos que afectan a este tipo de operaciones por parte de los intermediarios, y transformando a estos últimos en responsables en la recaudación de los impuestos sobre estancias turísticas, supone la apertura de nuevas posibilidades que podrían utilizarse por otros países –como pudiera ser el nuestro– para hacer frente a la nueva realidad derivada de este nuevo modelo de negocio.

Ahora bien, la adopción de medidas unilaterales por parte de Italia en un ámbito tan importante como es el de los alquileres de viviendas turísticas puede ser un arma de doble filo que perjudique a los usuarios de las mismas, ya que la excesiva presión fiscal para las plataformas puede generar una huida de su territorio de los principales operadores que ofertan este tipo de servicios, perjudicando a los usuarios de las mismas y generando mayores problemas en materia de seguridad jurídica. Sería conveniente, y así lo vienen planteando algunos autores⁴⁷, la aprobación de una Directiva Comunitaria que establezca las obligaciones de suministro de información que con carácter general pudieran afectar a este tipo de plataformas, y si se quiere, una mayor implicación de las mismas en diversas tareas de recaudación de determinados impuestos. La práctica de la retención en el régimen italiano, si se extendiera y se aplicara en los demás países, supondría una clara mejora en el efectivo cobro de rentas derivadas de esas actividades y en un Impuesto como el de la Renta de las Personas Físicas, facilitaría el control de los beneficios obtenidos tanto por parte de las plataformas como por parte de los propietarios de los bienes que son objeto de los alquileres. En tanto esto no se produzca, la realidad es que los distintos Estados van parcheando en algunos aspectos de dichas actividades generando en ocasiones, impactos negativos en materia de libre competencia.

que la Comisión realice a principios de 2018, tras haber lanzado una consulta pública en materia de fiscalidad justa para la economía digital, disponible hasta el 3 de enero de 2018.

https://ec.europa.eu/info/consultations/fair-taxation-digital-economy_en (última consulta: 14 diciembre 2017).

47. Vid. MACHANCOSES, cit. 2017, pág. 76; SANZ GÓMEZ, R., cit. 2017, pág. 17.

Es evidente que con el compromiso y la colaboración de estos intermediarios, en materia de intercambio de información y en tareas de gestión y recaudación, se conseguiría controlar estas actividades y, en definitiva, someter a tributación una fuente de riqueza que supone un enriquecimiento para los propietarios y para ellos mismos nada desdeñable. Quién sabe si este nuevo modelo de tributación pudiera ser utilizado como referente e implantado en otros países de nuestro entorno.

Bibliografía

- ANTÓN ANTÓN, ÁLVARO y BILBAO ESTRADA, IÑAKI, “El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad”, Universidad CEU Cardenal Herrera *IEF DOC. N.º 26/2016*, págs. 1-40.
- ALFONSO SÁNCHEZ, ROSALIA, “Economía colaborativa: un nuevo mercado para la economía social”, XVI Congreso de Investigadores en Economía Social y Cooperativa, Economía Social: crecimiento económico y bienestar”, CIRIEC, 16-21 octubre 2016. <http://ciriec.es/wp-content/uploads/2016/07/COMUN-215-T10-Rosalia-Alfonso-Sanchez-ok.pdf>
- BALZANELLI, MATTEO e VALCARENGHI, GIOVANNI, “Le locazioni brevi sotto la lente del Fisco”, *Il Fisco*, n. 22 del 2017, pág. 1-11.
- BARUZZI, STEFANO, “Cedolare secca sulle locazioni abitative: proposte di estensione per una disciplina ormai collaudata”, *Il Fisco*, n. 2 del 2017, págs.133 y ss.
- BEGHIN, MAURO, *Diritto Tributario*, Wolters Kluwer, 3 ed., 2017.
- BERETTA, GIORGIO, “Regime fiscale delle locazioni brevi: intermediari e piattaforme responsabili anche per l’imposta di soggiorno”, *Il Fisco* n. 28 del 2017, págs. 1-27.
- “Il regime fiscale delle locazioni brevi”, *Diritto Bancario*, mayo 2017, págs. 1-12.
- BERNABEI, GUGLIELMO, “Tributi immobiliari locali. Difficile sviluppo di un sistema di autonomia tributaria degli enti local”, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 2 del 2017, págs. 496 y ss.
- BUENO GALLARDO, ESTHER Y URBANO SÁNCHEZ, LUCÍA “Naturaleza, fines y constitucionalidad de los impuestos catalán y balear sobre estancias turísticas”, en *La delimitación de los elementos esenciales del tributo ante el impacto de las reformas legales*, dir. GARCÍA BERRO, F., Aranzadi, 2017, págs. 81-114.
- CAPOLUPO, SAVERIO, “La cedolare secca sui canoni di locazione”, *Il Fisco*, n. 16 del 2011, parte 1, 2498 (comentario a la normativa)

- COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y LA COMPETENCIA, “Conclusiones preliminares sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa”, marzo, 2016, disponible online: (<https://docs.google.com/document/d/1n65MjUaTmRLuZCqTilqyWvobVqreRiAysz1mhxy2y0/edit?pref=2&pli=1>)
- COPPOLA, PAOLA, “La sharing economy: il tramonto dei tradizionali modelli di tassazione delle attività economiche indipendenti”, *Innovazione e Diritto. Rivista di Diritto Tributario e dell’Economia*, 4/2016, págs. 1-23.
- DE LA ENCARNACIÓN, ANA M^a, “El alojamiento colaborativo: viviendas de uso turístico y plataformas virtuales”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica. Nueva época*, núm. 5/2016, págs. 1-26.
- FALSITTA, GASPARE, *Manuale di Diritto Tributario, Parte Generale*, Décima Edición, Wolters Kluwer-CEDAN, 2017.
- GUILLÉN NAVARRO, N.A. e ÍÑIGUEZ BERROZPE, T., “Acción pública y consumo colaborativo. Regulación de las viviendas de uso turístico en el contexto p2p”. *Pasos: Revista de turismo y patrimonio cultural*, vol. 14/2016, nº 3, págs. 751-768.
- JARNE MUÑOZ, P., “Italia se lanza a regular la economía colaborativa: a propósito del proyecto de ley Disciplina delle piattaforme digitali per la condivisione di beni e servizi e disposizioni per la promozione dell’economia della condivisione”, *Democrazia Digital e Governo Elettronico*, Florianópolis, nº 14/2016, págs. 83-95.
- LEO MAURIZIO, *Le Imposte sui Redditi nel Testo Unico*, Giuffrè Editore, 2014, Tomo I-II
- MACHANCOSES GARCÍA, ESTER., en “Economía de plataforma en los servicios de transporte terrestre de pasajeros: retos tributarios de la imposición directa sobre el usuario y la plataforma”, *Quincena Fiscal*, 15-16/2017, págs. 41-82.
- MELIS, GIUSEPPE, *Lezioni di Diritto Tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2015.
- MONTESINOS OLTRA, SALVADOR. “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del Derecho Tributario”, *Economía Industrial*, núm. 402, 2016, págs. 47-54.
- PARLATO, ANDREA, “Il responsabile ed il sostituto d’imposta” e AMATUCCI, ANDREA, *Trattato di Diritto Tributario*, Anuario CEDAM, 2001, págs. 847-904.

- SÁNCHEZ HUETE, M.A., “Cuestiones tributarias y economía colaborativa”, *Quincena Fiscal*, 18/2017, págs. 89-115.
- SANZ GÓMEZ, RAFAEL, “Airbnb, ¿economía colaborativa o economía sumergida? Reflexiones sobre el papel de las plataformas de intermediación en la aplicación de los tributos”, Borrador comunicación presentada para la Jornada “*Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transporte*” (Instituto de Estudios Fiscales, 16 de junio de 2017), págs. 1-17.
- SPAZIANI TESTA, GIORGIO, “Ritenuta alla fonte per gli intermediari nelle locazioni brevi”, *Corriere Tributario* n. 23 del 2017, pág. 1-15
- TELCH, FRANCESCO, “Il nuovo regime fiscale e sanzionatorio per le locazioni brevi”, *Pratica fiscale e professionale*, n. 21 del 2017, págs. 1-6.
- TESAURO, FRANCESCO, *Istituzioni di Diritto Tributario*, UTET Giuridica, Décima edición, 2016, vol. 2.