

AIRBNB, ¿ECONOMÍA COLABORATIVA O ECONOMÍA SUMERGIDA? REFLEXIONES SOBRE EL PAPEL DE LAS PLATAFORMAS DE INTERMEDIACIÓN EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

RAFAEL SANZ GÓMEZ

Universidad de Sevilla

SUMARIO: 1. Introducción. Un breve análisis de la actividad de Airbnb. 2. La tributación del arrendamiento turístico a través de una plataforma *online*. 2.1. Tributación de la plataforma. 2.2. Tributación de la parte arrendadora. 2.2.1. Arrendamiento de una vivienda que no constituya la vivienda habitual. 2.2.2. Arrendamiento de una parte de la vivienda habitual del arrendador. 2.3. Tributación de la parte arrendadora. 3. Problemas en la aplicación del sistema tributario al arrendamiento turístico de viviendas. 3.1. La necesidad de diferentes políticas fiscales ante diferentes fenómenos. 3.2. ¿Cuál debe ser el papel de la plataforma? 3.2.1. Iniciativas de Airbnb para promover el cumplimiento tributario. 3.2.2. La comunicación de información con trascendencia tributaria. 3.2.3. La posible intervención de la plataforma en la gestión tributaria. 4. A modo de recapitulación.

1. INTRODUCCIÓN. UN BREVE ANÁLISIS DE LA ACTIVIDAD DE AIRBNB

Usar a Airbnb como ejemplo en una comunicación para unas jornadas sobre economía colaborativa está justificado por muchas razones. La primera es simbólica: Airbnb es una de las compañías que mejor ejemplifican la economía colaborativa, y ha servido como inspiración, por ejemplo, del libro *What's Mine is Yours*, que resultó clave para la definición del movimiento¹. Otra razón es cuantitativa: el número de viviendas registradas en Airbnb para arrendamiento turístico supera con mucho el número de habitaciones disponibles en la compañía hotelera más importante del mundo².

La eclosión de esta particular forma de economía colaborativa en el ámbito de los alojamientos turísticos se ha producido con una fuerza evidente en numerosos lugares, incluida España. Sin embargo, también ha traído consecuencias negativas. En nuestro país, el desplazamiento de casas y pisos destinados a vivienda hacia el alojamiento turístico ha provocado un incremento de las rentas exigibles a inquilinos y ha tenido también impacto en el proceso de gentrificación de determinados barrios en las principales ciudades.

También a la Agencia Tributaria le preocupa que buena parte de este sector emergente pertenezca, por el momento, a la economía sumergida; así, las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2015 y 2016 anunciaban que se actuaría “sobre los particulares que ceden de forma opaca total o parcialmente viviendas por Internet u otras vías”, aunque en el Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2017 no se ha incorporado ya ninguna previsión específica en este sentido.

¹ SLEE, Tom. *Lo tuyo es mío. Contra la economía colaborativa*. Taurus, 2016, pág. 37.

² *Ibidem*, pág. 39.

En nuestro estudio del fenómeno Airbnb hemos encontrado frecuentes críticas que consideran que no nos encontramos ante una verdadera manifestación de economía colaborativa³. La experiencia inicial en que se inspiraron los creadores de la empresa es la suya propia, cuando decidieron el subarriendo de su vivienda con ocasión de un congreso del sector del diseño en San Francisco, en 2007, ofreciendo dormir en colchones inflables (de ahí el nombre Airbnb: Airbed & Breakfast). El concepto de economía colaborativa precisamente está vinculado con compartir lo propio (recuérdese el título de una de las obras que dan forma al movimiento: *What's Mine is Yours*) y, en el ámbito de la vivienda, implicaría compartir la propia casa con terceros⁴. Los datos disponibles muestran que un porcentaje relevante de las relaciones económicas que se producen bajo el paraguas de Airbnb no constituyen lo que podría denominarse “economía colaborativa” sino un negocio inmobiliario más tradicional. Por ejemplo, un estudio encargado por la Junta de Distrito de Madrid Centro señala que en enero de 2017 se contabilizó un total de 6.193 ofertas en dicho distrito a través de Airbnb, de las cuales el 75,8% (4.697) eran viviendas completas; no habitaciones, como cabría esperar si de verdad se estuviera compartiendo la vivienda propia. Un estudio realizado en 2013 en Nueva York mostraba que, aproximadamente, un 60 por 100 de alojamientos (y un 75 por 100 de las ganancias) se correspondía con viviendas completas⁵.

Otro elemento que muestra cómo la actividad realizada al amparo de Airbnb se separa de su “mito” fundacional se deriva de los datos publicados por la plataforma Airbnb Inside actualizados a 6 de marzo de 2017 y recogidos también en el estudio encargado por la Junta de Distrito de Madrid Centro: en dicho distrito, el 58 por 100 de los anunciantes tendrían más de un alojamiento publicado, frente al 42 por 100 de personas que anunciarían un único alojamiento. Como sintetiza Slee, existe un fuerte componente de negocio profesionalizado, que se concentra en las zonas de la ciudad con mayor presencia turística⁶.

Desde un punto de vista de Derecho privado (civil o mercantil), se discute hasta qué punto estaríamos ante actividades a legales o no⁷. La pregunta importante, a nuestro parecer, es si el marco jurídico existente es adecuado para esta clase de actividades. Se puede intentar interpretar de manera flexible la normativa de cada Estado para aplicarla a estas nuevas actividades, pero en la

³ DE LA ENCARNACIÓN, Ana María (2016): “El alojamiento colaborativo: viviendas de uso turístico y plataformas virtuales”, en *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica*, Nueva Época, núm. 5, enero-junio 2016, pág. 23; SLEE, Tom. *Lo tuyo es mío. Contra la economía colaborativa*, ob. cit.

⁴ Couchsurfing sí sería un supuesto de alojamiento más propio de la economía colaborativa.

⁵ SLEE, Tom. *Lo tuyo es mío. Contra la economía colaborativa*, ob. cit., págs. 47-48.

⁶ *Ibidem*, pág. 49.

⁷ DE LA ENCARNACIÓN, Ana María (2016): “El alojamiento colaborativo: viviendas de uso turístico y plataformas virtuales”, ob. cit., págs. 6-7.

práctica se producirán desajustes⁸. Precisamente por eso, la proliferación de plataformas electrónicas ha venido acompañada de un cambio regulatorio en los principales países de nuestro entorno⁹.

La oferta de alojamientos turísticos está sujeta a una serie de controles administrativos de toda clase y se integra de manera racional en el territorio a través del planeamiento urbanístico. El destino de inmuebles en suelo de uso residencial a un uso turístico puede crear desajustes; y la falta de controles –especialmente en el caso de actividades no declaradas– puede ser perjudicial para los derechos de los usuarios. El afloramiento de este tipo de actividades es necesario, por tanto, para controlar los efectos perniciosos de una proliferación descontrolada; es fundamental también para poder garantizar la aplicación del sistema tributario.

Pues bien, esta comunicación trata los problemas específicamente fiscales del arrendamiento turístico a través de Airbnb. En el epígrafe segundo se estudiarán la estructura de negocio de la multinacional y las consecuencias de esta actividad en el ámbito tributario. Nos centraremos sobre todo en la figura de la persona arrendadora, o “anfitrión” en la terminología que utiliza la propia Airbnb. En el epígrafe tercero, partiendo de la necesidad de garantizar que todas las operaciones y beneficios están sujetos a los tributos pertinentes, analizaremos qué papel puede desempeñar la plataforma a tales efectos.

2. LA TRIBUTACIÓN DEL ARRENDAMIENTO TURÍSTICO A TRAVÉS DE UNA PLATAFORMA ONLINE

Como en otros supuestos de “economía colaborativa” organizados a través de una plataforma, las relaciones jurídicas que se establecen tienen carácter triangular. En este caso, una parte arrendadora (“anfitrión”) y un parte arrendataria que se ponen en contacto a través de una página web, que opera como intermediadora. Vamos a describir estas relaciones a partir de la práctica de Airbnb.

2.1. Tributación de la plataforma

Para explicar, aunque sea brevemente, la actividad de Airbnb, es necesario tener en cuenta la estructura empresarial de este grupo. Su sede central, Airbnb inc., está situada en Estados Unidos. La gestión de los distintos alojamientos web en todo el mundo se realiza a través de tres empresas. La sede central opera en el ámbito de Estados Unidos; hay una empresa específica que opera en la República Popular China; y la gestión del resto de dominios web (incluido www.airbnb.es, por tanto) la gestiona una filial residente en Irlanda, Airbnb Ireland UC, a través de contratos de licencia firmados con la sede central. Existe una filial española del grupo, Airbnb Marketing Services S.L.U.

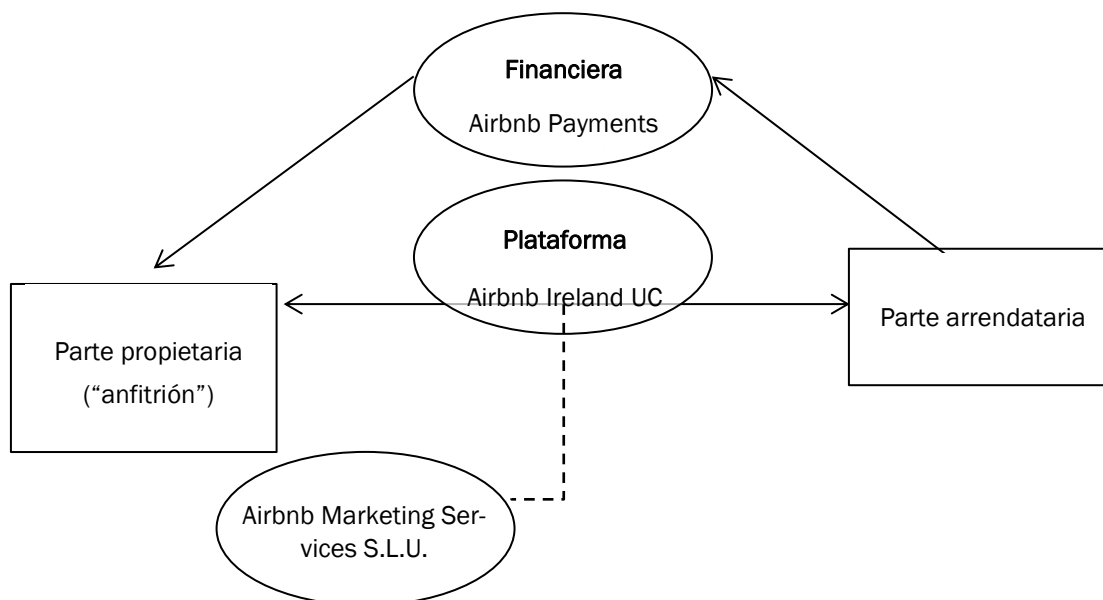
⁸ “Undoubtedly labour and tax laws stand at the forefront among such legal issues”, según BERETTA, Giorgio, “Taxation of Individuals in the Sharing Economy”. *Intertax*, vol. 45, núm. 1, 2017, pág. 3.

⁹ RESEARCH GROUP ON THE LAW OF DIGITAL SERVICES, “Discussion Draft of a Directive on Online Intermediary Platforms”, *Journal of European Consumer and Market Law*, núm. 5, 2016, pág. 164.

(previamente Airbnb Online Services Spain, S.L.) cuya función, de acuerdo con las pruebas periciales practicadas ante un juzgado de lo contencioso-administrativo de Barcelona, “consiste en una actividad de mediación o marketing”. Pero el servicio de mediación entre personas propietarias y arrendatarias, “que produce una retención y cobro del precio pagado”, se realiza a través de la plataforma, cuya gestión es esencialmente competencia de la filial irlandesa. Aunque los jueces señalan que no puede soslayarse la intervención de la filial española en esta tarea (“no es una ajena a la administración y control del portal”), también se afirma que Airbnb España “no cuenta con sistemas informáticos que permitan la gestión, modificación o mantenimiento de la plataforma, ni que sus elementos físicos se encuentren alojados en España”¹⁰.

Parece, por tanto, que al menos el grueso de la labor de intermediación entre propietarios y potenciales arrendatarios se realiza, para España, por parte de Airbnb Ireland UC. Así puede extraerse también de las condiciones del servicio disponibles en www.airbnb.es, sin perjuicio de que un análisis de funciones y riesgos –que queda fuera de nuestro alcance– concluyese una cosa distinta. Por último, interviene en la operación una financiera del grupo, como intermediadora de los pagos (Airbnb Payments UK Ltd)¹¹. Según las condiciones del servicio, “como contraprestación por el uso de la plataforma y mercado online de Airbnb, Airbnb cobra las tarifas de servicio. Airbnb Payments cobra esas tarifas de servicio conforme a los Términos y Condiciones de Pago”, y sobre las mismas (luego lo veremos) puede recaer algún impuesto, como el IVA.

El esquema resultante es el siguiente:



¹⁰ Todos los fragmentos entrecomillados proceden de la Sentencia núm. 309/2016, de 29 noviembre, del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 11 de Barcelona. Esta sentencia y la información disponible en la propia web de Airbnb (sobre todo el apartado sobre condiciones del servicio) son las dos fuentes de información a partir de las cuales podemos explicar la estructura de funcionamiento de Airbnb.

¹¹ Existen cuatro financieras o plataformas de pago: Airbnb Payments, Inc., Airbnb Payments UK Ltd., Airbnb Payments India Pvt. Ltd. y Airbnb China. Airbnb Payments UK Ltd. es la que opera en España (de acuerdo con la información disponible en Información > Datos de la empresa) y presumimos que lo hará en, al menos, el resto del continente europeo.

Las actividades de la plataforma y de la financiera, en sí mismas, no provocan grandes problemas desde un punto de vista tributario. La labor de la plataforma constituye un contrato complejo o mixto, que ofrece elementos propios de la mediación o corretaje y, con carácter accesorio, una intermediación en el pago. La remuneración que cobra Airbnb es del 3 por 100 al propietario y de entre el 6 y el 12 por 100 al arrendatario. Puesto que la exención prevista en el artículo 20.1.18 LIVA no es aplicable en este caso¹², Airbnb deberá repercutir el oportuno IVA por la comisión cobrada por su participación en referidas operaciones. La operación se entenderá localizada en el TAI español, y por tanto se aplicará el IVA del 21 por 100, si el inmueble está localizado en dicho territorio, por aplicación de la regla de localización del artículo 70.1.1º, letra d), LIVA, que hace referencia a los servicios “de gestión relativos a [...] operaciones inmobiliarias”¹³. Airbnb está obligada al ingreso de estas cuantías de IVA en la Hacienda española, pero en el caso del tributo que grava la comisión cobrada al propietario se produce la inversión del sujeto pasivo, al tratarse de una operación efectuada por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto en favor de un empresario o profesional [art. 84.1.2º, letra a), LIVA].

En el ámbito de la imposición directa, nos encontramos ante entidades no residentes que parecen operar sin mediación de establecimiento permanente. Por tanto, la filial irlandesa –la que presenta el servicio principal– tributaría por IRNR en principio, con carácter puntual, por las rentas que obtengan en territorio español, ya que la actividad se entiende realizada en dicho territorio, según la Ley¹⁴. Ahora bien, en la mayoría de los casos existiría un Convenio de Doble Imposición que, si sigue el modelo de la OCDE, determinará que, en ausencia de establecimiento permanente, España carecerá de la competencia para gravar las rentas obtenidas por la plataforma. En el caso de Irlanda así sucede, por efecto del artículo 7 del Convenio de Doble Imposición aplicable entre los dos Estados.

¹² La letra h) del artículo citado reconoce como exentas “las operaciones relativas a transferencias, giros, cheques, libranzas, pagarés, letras de cambio, tarjetas de pago o de crédito y otras órdenes de pago”, mientras que su letra m) declara la exención de “la mediación en las operaciones exentas descritas en las letras anteriores de este número y en las operaciones de igual naturaleza no realizadas en el ejercicio de actividades empresariales o profesionales”.

¹³ Si se considera de aplicación la regla general del artículo 69.1.1º LIVA, también el servicio de intermediación se localizará en España, en tanto que se aplicaría el criterio de la sede del destinatario.

¹⁴ En relación con la intermediación para el arrendamiento de inmuebles, el artículo 13.1.b) 2º del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, afirma que se considerarán rentas obtenidas en territorio español “las rentas de actividades o explotaciones económicas realizadas sin mediación de establecimiento permanente situado en territorio español [...] cuando se trate de prestaciones de servicios utilizadas en territorio español [...]. Se entenderán utilizadas en territorio español aquellas que sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en éste”. En relación con la prestación de servicios de gestión de pagos, la contestación de la DGT a la consulta V0971-12 entiende que “se trata de rentas obtenidas en España, en la medida en que son rentas abonadas por prestaciones [de] servicios realizadas en el extranjero pero que sirven especialmente a los fines de la actividad principal de la sociedad española, que es la prestación de servicios realizada en territorio español a clientes situados en España”. En este caso, las prestaciones de servicio sirven a los fines de la parte arrendadora.

2.2. Tributación de la parte arrendadora

La parte arrendadora puede encontrarse, a nuestro entender, en dos circunstancias diferentes. Puede arrendar una parte de su propia vivienda o puede arrendar uno o más espacios completos. Ya hemos señalado previamente que, aunque la retórica de Airbnb pone el acento en el primero de estos casos como representativo, existen estudios donde se muestra que la mayoría de los casos se trata de un arrendamiento más profesionalizado.

2.2.1. Arrendamiento de una vivienda que no constituya la vivienda habitual

El ejemplo más sencillo es el de una persona que es propietaria de un apartamento que destina al arrendamiento turístico a través de Internet, sin que este apartamento constituya su vivienda habitual. La doctrina de la Dirección General de Tributos, condensada en la resolución de 3 de mayo de 2011, respuesta a la consulta V1114-11, no varía mucho respecto de las consultas evacuadas en relación al mismo tipo de actividad pero sin presencia de la plataforma¹⁵.

En el ámbito de la tributación indirecta, si uno de los requisitos para la sujeción al IVA es la condición de empresario o profesional (art. 4.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en lo sucesivo LIVA), el artículo 5.1.c) LIVA otorga de manera expresa la condición de empresario o profesional a los arrendadores de bienes (concretamente, el arrendamiento se considera prestación de servicios de acuerdo con el art. 11.2.2º LIVA).

A su vez, de acuerdo con el artículo 20.1.23º, letra c), LIVA, están exentos “los arrendamientos que tengan la consideración de servicios”, teniendo en cuenta que quedan exceptuados “los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera”. Esta es la cuestión clave. La propia ley pone como ejemplos de servicios de este tipo “los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos”. La doctrina administrativa constante aclara que la referencia a “limpieza” debe entenderse como la limpieza periódica del apartamento; pero que no incluye el “servicio de limpieza y servicios de cambio de ropa del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario”, o de las zonas comunes o de la urbanización. Este servicio, habitual en Airbnb (y que suele figurar aparte en el precio) no modifica la naturaleza de la operación, que sigue considerándose una operación sujeta al IVA pero exenta. Téngase en cuenta que en estos casos, puesto que el arrendador no dispone de la facultad de elegir a quién realiza la limpieza ni la modalidad de dicha prestación de servicios, la limpieza resultará indisociable del arrendamiento. Estaríamos, en suma, ante una única prestación de servicios¹⁶.

¹⁵ Por ejemplo, V3820-16, de 12 de septiembre de 2016, y V0731-17, de 22 de marzo de 2017.

¹⁶ En este sentido, es interesante (entre otros motivos porque resuelve la cuestión analizando y resumiendo la jurisprudencia anterior) la STJUE de 16 de abril de 2015, C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, ECLI:EU:C:2015:229.

En el caso de que sí se presten ese tipo de servicios, se tratará de una actividad sujeta y no exenta, que quedará gravada por el tipo reducido del 10 por 100 (art. 91.1.2.2º LIVA)¹⁷.

La condición de empresario o profesional a efectos de IVA implicaría también el deber de presentar declaración censal de alta a través de los modelos 036 o 037. Con carácter trimestral debería presentarse declaración por el modelo 303. Sin embargo, en la medida en que sólo se realicen actividades exentas de IVA [lo cual significa que tampoco habrá derecho a deducir las cuotas soportadas ex art. 94.1.1º, letra a), LIVA] no existirá la obligación de presentar dicha autoliquidación¹⁸.

Por su parte, la calificación de las rentas obtenidas como rendimientos de capital inmobiliario o rendimientos de actividades económicas dependerá de dos cuestiones fundamentales. En primer lugar, en aquellos casos donde se haya determinado la sujeción a IVA, estaremos también ante rendimientos de actividades económicas. Así lo señala la Dirección General de Tributos (por ejemplo, consulta V1213-05), ya que considera que la prestación de servicios complementarios propios de la industria hotelera implica ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (27.1 LIRPF).

En el caso de cantidades no sujetas a IVA por no prestarse tales servicios, deberá estarse a la regla especial del artículo 27.2 LIRPF. Según el artículo, “se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa”. En este sentido, la última reforma introducida a través de la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, al suprimir la exigencia de “un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad” casa bastante bien con la expansión de la economía digital al ámbito del arrendamiento de inmuebles y, en particular, del alquiler vacacional.

Este supuesto que acabamos de analizar –sujeto que arrienda un apartamento completo– es el que causa una mayor disrupción desde el punto de vista económico y de garantía del derecho a la vivienda. El que inmuebles antes destinados al mercado del alquiler de vivienda ahora se asignen al arrendamiento turístico produce una presión al alza de los precios de los arrendamientos a largo plazo y se explica por el hecho de que es mucho más rentable arrendar un inmueble por plazos cortos de tiempo que de manera estable. Desde un punto de vista fiscal, ninguna de las dos operaciones está sujeta a IVA. En el caso del arrendamiento de vivienda existe una reducción del 60 por 100 de los rendimientos obtenidos, pero sigue sin modificar sustancialmente la rentabilidad (teniendo en cuenta que se declaren correctamente todas las cantidades).

¹⁷ Véase, por ejemplo, la V1248-06, de 29 de junio de 2006.

¹⁸ Según el artículo 71.1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, la obligación de liquidar “no alcanzará a aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente las operaciones exentas comprendidas en los artículos 20 y 26 de la Ley del Impuesto”.

Esto puede mostrarse mediante el siguiente ejemplo, que tendrá en cuenta los rendimientos potencialmente obtenidos por el alquiler por una vivienda de 56 metros cuadrados en Madrid Centro. Según un estudio elaborado por Ernst & Young a partir de información publicada en las plataformas P2P (enero a marzo 2015) e Idealista¹⁹, el rendimiento por el alquiler mensual es de 773 € y el rendimiento esperable mediante el alquiler como apartamento turístico, con una ocupación media del 62,5 por 100, sería de 1.130 € mensuales. El diferencial de ingresos es del 46 por 100.

Imaginemos un tipo marginal del 30 por 100 en IRPF. En este caso, si se tributa por la actividad, el margen de beneficio esperado tras impuestos sería de:

Tipo de arrendamiento	Vivienda	Turístico	Diferencial
Rendimiento bruto	9276 €	13560 €	46%
Cantidades incluidas en la base imponible	3710,4 € (-60%)	13560 €	
Cuota	1113,12 €	4068 €	
Rendimiento neto	8162,88 €	9492 €	16%

Evidentemente, el diferencial sería menor si se declarase la sujeción y no exención a IVA de los arrendamientos turísticos. En la actualidad, la exención española alcanza al supuesto tipo que se produce a través de Airbnb. Puesto que la exención transpone un mandato contenido en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, DIVA), deberemos analizar dicho mandato para determinar si es posible, a la luz de la normativa de la Unión Europea, sujetar a IVA los arrendamientos turísticos.

El artículo 135.1.I) DIVA afirma que los Estados miembros eximirán obligatoriamente una serie de operaciones: entre ellas, “el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles”. Ahora bien, a su vez se afirma que quedan excluidas de dicha exención “las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar”.

La Directiva hace referencia al sector hotelero u otros con una *función* similar. La definición, por tanto, se hace desde una perspectiva funcional. La trasposición de esta regla en la normativa española, como ya mostramos, se realizó atendiendo al tipo de servicios que se prestan, aunque podría aplicarse un criterio que atienda a cuestiones económicas: si estamos ante servicios sustitutivos. Y, desde luego, parece ser el caso: el arrendamiento vacacional, desde la perspectiva del consumidor, opera como opción frente al alojamiento más tradicional. Precisamente, este es el motivo por el cual al menos parte del sector hotelero contempla Airbnb como una amenaza para su modelo de negocio.

¹⁹ ERNST & YOUNG, *Impactos sociales y económicos sobre los destinos españoles derivados del exponencial aumento del alquiler de viviendas turísticas de corta duración, impulsado por los nuevos modelos y canales de comercialización P2P*. Madrid, Exceltur, 2015, pág. 57.

La Directiva hace referencia a “operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros”. En este sentido, el alquiler de viviendas de uso turístico o vacacional se regula, en su caso, en la normativa autonómica. La Ley 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado del alquiler de viviendas, modificó el artículo 5 de la Ley de Arrendamientos Urbanos (LAU) e introdujo, entre los supuestos excluidos del ámbito de dicha norma, “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”. La exposición de motivos de la Ley 4/2013 afirma, precisamente:

“en los últimos años se viene produciendo un aumento cada vez más significativo del uso del alojamiento privado para el turismo, que podría estar dando cobertura a situaciones de intrusismo y competencia desleal, que van en contra de la calidad de los destinos turísticos; de ahí que la reforma de la Ley propuesta los excluya específicamente para que queden regulados por la normativa sectorial específica o, en su defecto, se les aplique el régimen de los arrendamientos de temporada, que no sufre modificación”.

Entendemos que esta modificación introducida por la Ley 4/2013 está vinculada con la emergencia de plataformas como Airbnb que permiten el uso de viviendas privadas para el turismo. El legislador observa que esto puede producir problemas de diverso tipo (competencia desleal, baja calidad del servicio proporcionado) y se remite, con carácter principal, al régimen que se establezca en la normativa sectorial específica –atendiendo al reparto de competencias, la normativa autonómica– o, en su defecto, el régimen de los arrendamientos de temporada (que se convierte, por tanto, en un régimen subsidiario). Las Comunidades Autónomas que han regulado específicamente

este tipo de apartamentos turísticos son, salvo error, Andalucía²⁰, Aragón²¹, Asturias²², Islas Baleares²³, Islas Canarias²⁴, Castilla y León²⁵, Cataluña²⁶, Comunidad de Madrid²⁷, Comunidad Valenciana²⁸ y País Vasco²⁹.

Apreciamos también una cuestión muy interesante que se vincula con la diferenciación que venimos realizando al analizar la actividad que se realiza bajo el paraguas de Airbnb y otras plataformas equivalentes. Si atendemos a la normativa del Estado central, existe una actividad, más cercana a la economía colaborativa, donde una persona alquila parte de su vivienda habitual; existe otra, “la cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda”, que según la exposición de motivos de la Ley 4/2013 crea una disrupción en el sector turístico (y a ello deben sumarse los efectos en el derecho a disfrutar de una vivienda digna por la desviación de recursos de un sector a otro). Con todo, algunas normativas autonómicas regulan conjuntamente el arrendamiento de la totalidad de una vivienda y de parte de ella. Del mismo modo, algunas establecen limitaciones de mayor o menor intensidad, o incluso prohibiciones para determinadas áreas. El contenido del derecho de propiedad difiere en parte entre una Comunidad Autónoma y otra, ya que la distribución constitucional de competencias implica que la función social de la propiedad se regule, en parte, por la legislación autonómica.

Precisamente por las divergencias entre las normativas autonómicas, el ámbito de aplicación de la exención en el IVA no debería depender de la definición contenida en ella. Desde nuestro punto de vista, el elemento diferenciador central no debería ser tanto la prestación de servicios complementarios sino el uso que tendrá para la persona arrendataria, y debe estructurarse en torno al concepto de vivienda. Así, la exención abarca en primera instancia a “los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas”. Pues bien, la Ley de Arrendamientos Urbanos (en

²⁰ Decreto 28/2016, de 2 de Febrero, de viviendas turísticas de Andalucía.

²¹ Decreto 80/2015, de 5 de mayo, del Gobierno de Aragón, por el que aprueba el Reglamento de las viviendas de uso turístico en Aragón

²² Decreto núm. 48/2016, de 10 de agosto, de viviendas vacacionales y viviendas de uso turístico.

²³ 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.

²⁴ Decreto 113/2015, de 22 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de las viviendas vacacionales de la Comunidad Autónoma de Canarias.

²⁵ Decreto 3/2017, de 16 de febrero, que regula los establecimientos de alojamiento en la modalidad de vivienda de uso turístico en la Comunidad de Castilla y León.

²⁶ Decreto 159/2012, de 20 de noviembre, de establecimientos de alojamiento turístico y de viviendas de uso turístico.

²⁷ 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.

²⁸ Decreto 92/2009, de 3 de julio, del Consell, por el que aprueba el reglamento regulador de las viviendas turísticas denominadas apartamentos, villas, chalés, bungalows y similares, y de las empresas gestoras, personas jurídicas o físicas, dedicadas a la cesión de su uso y disfrute, en el ámbito territorial de la Comunitat Valenciana.

²⁹ Artículos 53 y 54 de la Ley 13/2016, de 28 de julio, de Turismo del País Vasco.

lo sucesivo, LAU) afirma que “se considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad *permanente* de vivienda del arrendatario”; y, por el contrario, “se considera arrendamiento para uso distinto del de vivienda aquel arrendamiento que, recayendo sobre una edificación, tenga como destino primordial uno distinto del establecido en el artículo anterior” y, en especial, “los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada”. Nuestra propuesta, siguiendo al artículo 5.e) LAU, es que los arrendamientos que queden sujetos y no exentos en IVA sean la cesión temporal –entiéndase, por un período corto de tiempo– del 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.

Podría forzarse la interpretación que hacemos considerando que no estamos ante un arrendamiento de vivienda [esa es la redacción del artículo 20.1.23º, letra b), LIVA] atendiendo a la definición de vivienda contenida en la LAU. Pero consideramos que lo más conveniente, en este caso, es una reforma de la Ley de IVA que determine que los arrendamientos turísticos no se benefician de la exención de IVA. Esto es perfectamente compatible con la Directiva de IVA, de acuerdo con la interpretación que hacemos de la misma. Cabe señalar, a mayor abundamiento, que el alquiler a corto plazo de inmuebles está sujeto y no exento en determinados países de la Unión Europea y bajo determinadas condiciones. Algunos ejemplos son República Checa³⁰, Dinamarca³¹, Alemania³² y Malta³³.

Veamos el resultado de la sujeción a IVA sobre el margen de beneficio. Precisamente porque estos arrendamientos quedan excluidos de la exención en tanto que pertenecen a un sector con una función similar al hotelero (que es lo que prevé la Directiva), el tipo de gravamen que deberá aplicarse es, por razones de neutralidad, el 10 por 100 (art. 91.1.2.2º LIVA).

³⁰ La aplicación del IVA en la República Checa está regulada por la Ley n° 235/2004, del impuesto sobre el valor añadido. El artículo 56, apartado 4, de esta Ley, con el título “Cesión y alquiler de terrenos, inmuebles, apartamentos y locales de uso no residencial, alquiler de otras instalaciones”, dispone lo siguiente en relación con la exención de IVA aplicable al alquiler de bienes: “El alquiler de terrenos, inmuebles, apartamentos y locales de uso no residencial está exento del IVA. La exención no incluye el alquiler a corto plazo de inmuebles [...] Se entenderá por alquiler a corto plazo el alquiler que incluya el mobiliario interior y, en su caso, además la electricidad, calefacción, gas o agua, *por un período ininterrumpido que no supere las 48 horas*”.

³¹ El artículo 13, apartado 1, número 8, de la Momsloven (Ley sobre el IVA) dispone que están exentas del IVA “la administración, el alquiler y el arrendamiento de bienes inmuebles, incluido el suministro de gas, agua, electricidad y calefacción como parte del alquiler o arrendamiento. No obstante, la exención no comprende el alquiler de habitaciones en hoteles y establecimientos similares, *el alquiler de habitaciones en establecimientos que alquilen por períodos inferiores a un mes* [...]”

³² Según el artículo 4, apartado 12, primera frase, letra a), de la Umsatzsteuergesetz (“Ley del impuesto sobre el volumen de negocios”), están exentos el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles. La segunda frase del artículo 4.12 excluye de la exención “los arrendamientos de habitaciones o de dormitorios que los empresarios destinen al alojamiento temporal de huéspedes”. Aunque en esta traducción se habla de “habitaciones”, en el original alemán se usa el término “Wohnraum”, que es un término genérico que puede referirse a apartamentos y casas (“raum” podría traducirse como “espacio”).

³³ Chapter 406 – Value Added Tax. Fifth Schedule, Part Two, 1.1º, letras a) –que se refiere a los arrendamientos turísticos– y e) – que se refiere a los arrendamientos por tiempo inferior a 30 días–.

Tipo de arrendamiento	Vivienda	Turístico	Diferencial
Rendimiento bruto	9276 €	13560 €	+ 46%
IVA (10%)	0	1232,73 €	
Cantidades incluidas en la base imponible	3710,4 € (-60%)	12327,27 €	
Parte de la cuota	1113,12 €	3698,18 €	
Rendimiento neto	8162,88 €	8629,09 €	+ 5,7%

Mediante la conjunción del beneficio fiscal previsto en la Ley del IRPF y la sujeción al IVA turístico de los arrendamientos de tal naturaleza, el diferencial de margen de beneficio cae drásticamente. Los cálculos que realizamos no tienen en cuenta que al suprimir la exención de IVA los arrendadores tendrían ahora el derecho de deducir las cuotas de IVA soportadas en las operaciones con Airbnb o en el caso de que contraten con una persona o empresa la realización de las labores de limpieza u otros servicios; pero tampoco la imputación de rentas inmobiliarias durante el tiempo que la vivienda esté vacía³⁴.

Entendemos que la sujeción y no exención a IVA de los arrendamientos de vivienda de uso turístico se justifica atendiendo a dos razones. La primera es una cuestión de neutralidad entre diversas opciones de alojamiento que, gracias a la aplicación de las nuevas tecnologías, aparecen como alternativas. La segunda es de naturaleza extrafiscal: se trata de reducir los efectos perniciosos que tiene la proliferación descontrolada de este tipo de viviendas; efectos perniciosos que están bien documentados.

2.2.2. Arrendamiento de una parte de la vivienda habitual del arrendador

Un supuesto bien diferente, y más cercano a la economía colaborativa, es el sujeto que arrienda una parte de su propia vivienda. En este supuesto (que, en nuestra propuesta, seguiría estando no sujeto a IVA³⁵), como veremos a continuación, se producen mayores dificultades para la aplicación del ordenamiento tributario, vinculadas con la necesidad de determinar si la vivienda pierde la condición de vivienda habitual por el alquiler de una parte.

Una resolución que se adecua bien a nuestro objeto de análisis es la contestación a la consulta V3860-15, donde un particular arrienda una habitación de la que constituye su vivienda habitual. En este caso, la consulta versa sobre la posibilidad de seguir aplicando (en virtud del régimen

³⁴ Suponiendo que no se da la ordenación de medios materiales y personales exigida por el artículo 27.1 LIRPF y, por tanto, el bien no queda afecto a una actividad económica (de ser así, no se produciría la imputación de rentas).

³⁵ Se pueden producir problemas para la exacción del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, aunque cabe anotar que el artículo 9.1.b) del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados declara responsable subsidiario al arrendador, si hubiera percibido el primer plazo de renta sin exigir al arrendatario justificación del pago del tributo.

transitorio) la deducción por inversión de la vivienda habitual. Pues bien, la DGT considera que cabe continuar aplicando la deducción pero sólo en un porcentaje proporcional a la superficie que mantiene la condición de residencia para el contribuyente. Así, si se arrienda una habitación cuya superficie equivalente al 20 por 100 de la vivienda, únicamente podrá ser susceptible de integrar la base de deducción el 80 por 100 de cada cantidad satisfecha por la adquisición de la vivienda. La DGT aclara un dato que podría resultar conflictivo, y es que las zonas comunes se consideran en todo caso parte de la vivienda habitual a los efectos pertinentes³⁶.

Tanto en el caso de que los rendimientos se califiquen como rendimientos de capital inmobiliario o como rendimientos de actividades económicas, o también si se trata de rendimientos del capital mobiliario (en caso de subarriendo), será deducible la parte proporcional de los gastos necesarios para obtener los rendimientos, que se deberán calcular también como una proporción de la superficie y del tiempo arrendado³⁷. En estos casos serán particularmente importantes las cuestiones relativas a la prueba. A efectos de contabilización, la propia plataforma de Airbnb ofrece acceso a un historial de reservas y transacciones para cada propietario. Nótese que aunque los gastos de un préstamo hipotecario no pueden aplicarse a la deducción de vivienda en la proporción de la habitación arrendada, sí constituyen gasto deducible en esa misma proporción. Por su parte, los gastos directamente vinculados con el arrendamiento (por ejemplo, la comisión que cobra Airbnb) serán gasto deducible en su integridad.

Resulta particularmente confusa la aplicación o no de las reglas sobre imputación de rentas de la LIRPF. Según la DGT, y tomando como referencia el artículo 41 bis RIRPF, parece que se considera a efectos fiscales como “vivienda habitual” la parte de dicha vivienda que está a disposición de sus propietarios (es decir, con exclusión de la habitación que decide alquilarse), hasta el punto que si tal condición no está consolidada por el paso de los tres años previstos en el Reglamento se pierde retroactivamente el derecho a deducir la parte proporcional del préstamo hipotecario y debe procederse a la regularización. Así, una primera opción sería considerar que permanece dicha división a efectos fiscales durante los períodos en que la habitación no está ocupada y que, por tanto, deberá procederse a la imputación de renta correspondiente.

Otra interpretación, que entendemos menos consistente, es que cuando la habitación no está ocupada puede considerarse que vuelve a formar parte de la vivienda habitual, con todas las consecuencias a estos efectos. Téngase en cuenta además que en los casos en los que las rentas se califiquen como rendimientos de actividades económicas el bien estará afecto a dicha actividad y no habrá imputación de renta en todo caso; y que estamos ante un supuesto limítrofe entre una actividad económica y una que no lo es. Con todo, atendiendo a la doctrina administrativa, parece que la primera de las interpretaciones guarda una mayor coherencia interna.

³⁶ Considera además la DGT que, puesto que la vivienda se adquirió hace menos de tres años, la habitación que ahora se alquila no ha consolidado su condición de vivienda habitual y deberá procederse a la regularización de las cantidades indebidamente deducidas en el pasado.

³⁷ En este sentido, entendemos del máximo interés la resolución del TEAC 04454/2014/00/00, de 10 de septiembre de 2015, que sustituye el criterio que venían aplicando hasta entonces la AEAT y la Dirección General de Tributos.

2.3. Tributación de la parte arrendadora

En el caso de la parte arrendadora, los problemas principales se producen en relación con las posibles tasas o impuestos turísticos que puedan devengarse en algunas Comunidades Autónomas. Este tipo de tributos existen exclusivamente en Baleares (Impuesto sobre estancias turísticas) y en Cataluña (Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos). En ambos casos, puede considerarse que las estancias breves en Airbnb forman parte del hecho imponible³⁸. El problema que enfrentan las Administraciones en este caso es el de garantizar la recaudación, por lo que analizaremos esta cuestión con mayor detalle en el epígrafe siguiente.

3. PROBLEMAS EN LA APLICACIÓN DEL SISTEMA TRIBUTARIO AL ARRENDAMIENTO TURÍSTICO DE VIVIENDAS

3.1. La necesidad de diferentes políticas fiscales ante diferentes fenómenos

Del mismo modo que los problemas jurídico-tributarios que encontramos varían si estamos ante supuestos que entran en el concepto original de “economía colaborativa” o fuera del mismo, los problemas de política fiscal que deben resolverse son diferentes. La causa es el distinto perfil del arrendador. No consideramos pertinente asimilar el supuesto que, según Airbnb, es el mayoritario (un particular que alquila parte de su vivienda, en la que reside) de aquel que *realmente* parece ser mayoritario, al menos en algunas zonas: el sujeto que alquila una o más viviendas completas (lo cual constituye una actividad económica en sentido tradicional, aunque se formalice por vías electrónicas).

La actuación de la Administración tributaria debe adaptarse al perfil de cada contribuyente. En el caso de arrendadores ocasionales, el principal problema que debe afrontarse es, en primera instancia, la posible falta de información. La OCDE califica de “triers” al colectivo de sujetos que desean cumplir pero tienen dificultades para hacerlo y no siempre lo consiguen. Pueden tener problemas para entender sus obligaciones pero se espera que, ante un conflicto, prevalezcan la confianza y la cooperación. Ante ellos, es clave promover el uso de mecanismos de información y asistencia³⁹.

Por el contrario, de un sujeto que realiza con carácter habitual una determinada actividad de arrendamiento es más razonable suponer que conoce las normas –tributarias y de otra índole– que regulan su actividad. Es evidente, con todo, que en ambos casos deben combinarse los mecanismos de información y asistencia con el control a través de diversos mecanismos.

³⁸ En ambos casos el hecho imponible se define mediante una lista de supuestos. En Baleares, se incluyen expresamente “Las viviendas turísticas de vacaciones, las viviendas objeto de comercialización de estancias turísticas y las viviendas objeto de comercialización turística susceptibles de inscripción de acuerdo con las leyes que las regulan”. En el caso catalán, la lista se cierra con “cualquier establecimiento o equipamiento en el que se presten servicios turísticos de alojamiento”, y debe tenerse en cuenta que Airbnb entraría en el concepto de “viviendas de uso turístico” reguladas en el Decreto 159/2012, de 20 de noviembre.

³⁹ OCDE, *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, 2004, pág. 41.

En el caso de que la actividad no se declare, la Administración enfrenta una serie de problemas para poder garantizar la aplicación de la normativa. Uno de ellos es la necesaria colaboración de la plataforma (que no siempre se produce); otro, las dificultades que pueden encontrarse para identificar correctamente al beneficiario efectivo del arrendamiento.

La Administración tributaria tiene la capacidad de acceder a determinados datos para realizar el control del cumplimiento de las obligaciones fiscales. Según se supo en prensa, Hacienda “ha identificado las cuentas desde las que la plataforma de alquiler vacacional paga a los propietarios que alquilan allí sus apartamentos o habitaciones” y ha remitido requerimientos por los que se iniciaba un procedimiento de control de presentación de declaraciones y autoliquidaciones (art. 153 RGI). Parece que la Administración está en condiciones de conocer, al menos, la identidad de los arrendadores... o, al menos, la identidad de quienes aparentemente constan como tales.

En efecto, puede suceder que quien conste en la plataforma como arrendador no sea el propietario del inmueble. En función del nivel de detalle de los datos que tenga la Administración, podrá cruzar el titular de los inmuebles en Airbnb con su titular registral. En prensa aparecen casos de personas que gestionan inmuebles ajenos; también se hace referencia al uso de testaferros para que no haya un número excesivo de inmuebles vinculados con la misma persona⁴⁰. Una persona que conste como titular en Airbnb de un inmueble no declarado podría llegar a considerarse responsable solidario, en virtud del artículo 42.1.a) LGT, que se refiere a “las [personas] que sean causantes o colaboren activamente en la realización de una infracción tributaria”. La responsabilidad de estos sujetos también se extiende a la sanción que pudiera recaer. Téngase en cuenta que, en principio, los rendimientos son atribuibles a la persona que sea titular del inmueble arrendado, sin perjuicio de que se pueda deducir las comisiones cobradas por quien gestiona dicho arrendamiento y que probablemente conste como anfitrión en Airbnb.

3.2. ¿Cuál debe ser el papel de la plataforma?

Los problemas de aplicación del sistema tributario nos llevan, finalmente, a plantearnos cuál debe ser el papel de la plataforma. Para garantizar que todas las personas cumplen con sus obligaciones fiscales, la Administración depende fundamentalmente del acceso a información relevante y en plazo. Pues bien, precisamente la plataforma, en su función de intermediaria, trabaja con dicha información, poniendo en contacto a personas arrendadoras y arrendatarias.

3.2.1. *Iniciativas de Airbnb para promover el cumplimiento tributario*

La propia empresa ha adoptado algunas medidas, aunque limitadas, para promover que las personas que arriendan a través de su plataforma cumplan con sus obligaciones tributarias. Existen algunas referencias a tal extremo en el enlace “Ser un anfitrión responsable”, donde se incluyen algunas cuestiones sobre el cumplimiento de diversas regulaciones, aunque en términos muy ge-

⁴⁰ “Así vive una ‘pirata’ de Airbnb: «Gano 3.200 euros al mes alquilando 14 pisos»”. *El Confidencial*, 19 de junio de 2016.

néricos. Se incluye además una “Guía general de tributación de rendimientos por alquiler de inmuebles, incluyendo preguntas frecuentes”, realizada por Ernst & Young para Airbnb y que sí desarrolla algo más los aspectos fiscales. Tiene carácter meramente informativo y se señala expresamente que ni EY ni Airbnb asumen responsabilidad alguna por el uso de la información. Dejando a un lado la virtualidad de esta cláusula⁴¹ a efectos civiles, podemos apuntar la obviedad de que, desde luego, no excluye la responsabilidad en el ámbito tributario de acuerdo con el artículo 179.2 LGT. Advertimos además algunos errores o cuestiones no actualizadas en la guía⁴².

Además de todo lo anterior, la empresa comunica a los propietarios que gestionan y comercializan sus alojamientos a través de la plataforma la posibilidad de acceder a un resumen de los ingresos anuales y advierte de la necesidad de tributar por dichos ingresos⁴³:

Hola xxx,

Como miembro de nuestra comunidad de anfitriones, nos gustaría recordarle dónde puede encontrar información importante que podrá necesitar al presentar su declaración de la renta de este año.

Para ver fácilmente un resumen de sus ingresos durante este año, visite el apartado "Historial de transacciones de tu cuenta", y haga clic en Ingresos Brutos

Ver ingresos Ahora

Si tiene alguna pregunta sobre qué impuestos debe liquidar, le recomendamos que se ponga en contacto con un asesor fiscal de su zona. Encontrará también información útil en nuestra página [Hospedaje Responsable](#) o en el sitio web

<http://www.agenciatributaria.es/>.

Gracias,

El equipo de Airbnb

Si esta información se compartiese con la Agencia Tributaria, permitiría un mayor control administrativo. El artículo 98 LIRPF no prevé la confección del borrador de autoliquidación del impuesto cuando el obligado perciba rendimientos del capital inmobiliario, pero en la práctica sí se facilitan

⁴¹ “Disclaimer: Esta guía está preparada por EY para uso único de Airbnb y no debería ser compartida o utilizada por otras partes. Como tal, esta guía será utilizada a modo informativo, y ni EY ni Airbnb asumen responsabilidad alguna en el uso de la información aquí contenida por terceras personas. Este documento y notas son meramente una guía. Por lo que recomendamos que pida consejo a su asesor fiscal en el caso de que tenga alguna duda sobre su situación fiscal incluyendo su capacidad de aplicar cualquier ventaja fiscal en el impuesto sobre la renta”.

⁴² Por ejemplo, se afirma que “se entiende que el arrendamiento constituye una actividad económica cuando en el desarrollo de la actividad exista, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa, para el desempeño de dicha gestión, así como contar con al menos un local exclusivamente destinado a llevar a cabo la gestión de la actividad”. La exigencia del local, como hemos señalado *supra*, se suprimió por la Ley 26/2014, de 27 de noviembre, en vigor desde el 1 de enero de 2015.

⁴³ ERNST & YOUNG, Impactos sociales y económicos sobre los destinos españoles derivados del exponencial aumento del alquiler de viviendas turísticas de corta duración, impulsado por los nuevos modelos y canales de comercialización P2P, ob. cit., pág 90.

los datos fiscales necesarios a través del programa Renta Web. En el caso de que la AEAT dispusiera de estos datos, podrían incorporarse para facilitar la confección de la autoliquidación por parte del contribuyente.

Por el contrario, en algunos foros hemos encontrado el testimonio de personas que consideran que el sistema de la plataforma no facilita cumplir las obligaciones relativas al IVA. Airbnb se limita a ser intermediaria en el pago y considera que el pago se ha realizado directamente de la parte arrendataria a la arrendadora. Si no se dice lo contrario, el IVA deberá entenderse incluido en el precio que aparezca en el anuncio de acuerdo con el artículo 20.1.c) del Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias, que señala que “las prácticas comerciales que [...] incluyan información sobre las características del bien o servicio y su precio, posibilitando que el consumidor o usuario tome una decisión sobre la contratación, deberán contener [...] el precio final completo, incluidos los impuestos”. Una vez recibidas las cantidades correspondientes a través de Airbnb, deberá apartarse la parte correspondiente al IVA (en el caso, claro está, de operaciones sujetas y no exentas; lo que por ahora no es el caso).

3.2.2. La comunicación de información con trascendencia tributaria

Un segundo nivel de colaboración, que hasta donde alcanza nuestro conocimiento se está desvelando como clave para algunas Administraciones, es la transmisión de información con trascendencia tributaria al amparo del artículo 93 LGT, previa solicitud a tales efectos por parte de la Administración.

De acuerdo con el esquema que diseñamos en el epígrafe 2.1, es Airbnb Ireland UC quien realiza la intermediación entre quienes anuncian una unidad habitacional de cualquier tipo y quienes tienen interés en arrendarla. Por tanto, los datos relativos a estas transacciones cuando afectan a España se gestionan y conservan en la filial irlandesa del grupo; aunque si la filial española ofrece servicios a la irlandesa no cabe descartar que tenga acceso a dichos datos. De ser el caso, se podrá obtener información mediante un requerimiento del artículo 93 LGT; si los datos deben solicitarse a la entidad irlandesa, habrá que hacer uso de los mecanismos de intercambio de información entre Administraciones de la UE: concretamente, el procedimiento de intercambio de información previa solicitud (art. 5 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad) serviría para conocer la identidad de arrendadores y las cuantías percibidas (a los efectos del IRPF) y de los arrendatarios y las noches de estancia (a los efectos de los tributos turísticos autonómicos). En el ámbito del IVA, se aplica el Reglamento (UE) n° 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, y concretamente sus artículos 7 a 12 (“Solicitud de información y de investigaciones administrativas”).

Si se quiere disponer de esta información con carácter permanente, deberá aprobarse una norma específica que establezca una obligación de información por suministro⁴⁴. En este sentido, en Italia se ha aprobado un decreto-ley⁴⁵ que establece específicamente que “los sujetos que realizan una actividad de intermediación inmobiliaria, también a través de la gestión de portales online, poniendo en contacto a personas en busca de un inmueble con personas que disponen de unidades habitacionales para alquilar, transmitirán los datos relativos a [determinados contratos] acordados con su intervención” (traducción propia). La norma establece un régimen específico de sanciones, aunque en el caso de España ya existe uno general en caso de incumplimiento de las obligaciones de suministro de información (artículos 198 y 199 LGT).

Nos constan diversos supuestos en que Airbnb ha rechazado suministrar información sobre los anfitriones, pese a la solicitud de un organismo público⁴⁶. Airbnb ha afirmado, al parecer, que suministrarla era contraria al derecho a la intimidad de quienes hacían uso de la plataforma. En este sentido, el artículo 93.5 LGT afirma que “la obligación de los demás profesionales de facilitar información con trascendencia tributaria a la Administración tributaria no alcanzará a los datos privados no patrimoniales que conozcan por razón del ejercicio de su actividad cuya revelación atente contra el honor o la intimidad personal y familiar”. El número de estancias por parte de una persona es un dato privado no patrimonial (no lo son las cantidades percibidas por un propietario a lo largo del año, que sí tienen carácter patrimonial) pero en todo caso consideramos que no su transmisión no lesiona la intimidad de las personas afectadas.

3.2.3. La posible intervención de la plataforma en la gestión tributaria

Puede exigirse de la plataforma una mayor intervención en la gestión del tributo, aplicando las figuras previstas en la Ley General Tributaria.

Pensemos en los impuestos sobre las estancias en establecimientos turísticos, cuya aplicación está causando problemas cuando el alojamiento se produce a través de Airbnb. Tanto en Islas Baleares como en Cataluña se ha configurado como sustituto del contribuyente a quien sea titular

⁴⁴ Entre la presentación de esta comunicación en la Jornada y su publicación, se ha aprobado un Real Decreto por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio. Su artículo 54 ter regula dicha “obligación de informar sobre el arrendamiento de viviendas con fines turísticos”. Aunque no procederemos a su análisis porque ello implicaría reescribir la comunicación, sí dejamos constancia a través de esta nota al pie.

⁴⁵ Se trata del Decreto-legge del 24/04/2017 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.

⁴⁶ Por ejemplo, en 2013 el fiscal general de Nueva York, Eric Schneiderman, solicitó a Airbnb los nombres y direcciones de los anfitriones en la ciudad ante sospechas de que se estaba infringiendo una norma que prohíbe los alquileres por menos de treinta días en edificios donde reside una pluralidad de personas y la empresa se negó; algo similar sucedió en Ámsterdam en 2014 o en Portland (Oregón), donde Airbnb rehusó facilitar las direcciones y los premises municipales de los anfitriones de Airbnb, alegando que dichos datos eran “privados”. Todos estos ejemplos se toman de SLEE, Tom. *Lo tuyo es mío. Contra la economía colaborativa*, ob. cit.

de la explotación del establecimiento turístico⁴⁷. Un sustituto es un sujeto que desplaza al contribuyente en sus relaciones con la Administración tributaria para facilitar la gestión de un tributo. Normalmente, el sustituto es más sencillo de identificar o existe un menor número de ellos. El problema es que en este caso no existe tal mayor facilidad de identificación. Una opción sería, en casos como estos, convertir a la plataforma en sustituta del contribuyente, y no al titular de la actividad.

Otra posibilidad es configurarla como retenedora, algo especialmente útil en el ámbito del IRPF. De acuerdo con el artículo 37.2 LGT, “es retenedor la persona o entidad a quien la ley de cada tributo impone la obligación de detraer e ingresar en la Administración tributaria, con ocasión de los pagos que deba realizar a otros obligados tributarios, una parte de su importe a cuenta del tributo que corresponda a éstos”. En tanto que Airbnb es intermediaria en el pago, puede configurarse como retenedora. Precisamente, en Italia se ha previsto así también: la plataforma deberá realizar una retención del 21 por 100 de las cantidades pagadas, retención que podrá o no tener la condición de liberatoria.

En todos estos casos, es necesaria la intervención de la Ley. Las posiciones subjetivas son elementos esenciales de la relación tributaria y sujetas por tanto al principio de legalidad.

En otros casos, la intervención se ha acordado en un convenio. Es el caso de Ámsterdam, donde Airbnb se comprometió a colaborar en la recaudación del tributo que grava las estancias turísticas. En España, esto podría englobarse en el ámbito de la colaboración social del artículo 92 LGT. En tales casos, el principio de legalidad decae precisamente por el carácter voluntario de la cooperación. Según el mencionado artículo, “dicha colaboración podrá instrumentarse a través de acuerdos de la Administración Tributaria [...] con entidades privadas” (apartado 2) y podrá consistir en la “presentación y remisión a la Administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, *previa autorización de los obligados tributarios*” (apartado 3). Se trata, como vemos, de un mecanismo basado en el consentimiento del intermediario y también de la persona beneficiaria. Si se conjuga con una cooperación eficiente que permita a la Administración acceder a datos de los beneficios obtenidos por los propietarios, estos probablemente optarían por un mecanismo de estas características.

Es fundamental que toda colaboración con la plataforma vaya acompañada de la necesaria transferencia de datos, para que las autoridades puedan comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales. Así se prevé en la normativa italiana y ello fue un punto de discordia en el caso de Ámsterdam.

Además de una ley o un acuerdo al amparo del artículo 92 LGT, una tercera opción es la aprobación de una Directiva, que establezca un régimen unificado para este tipo de plataformas en toda la Unión Europea. La Comisión Europea ya ha mostrado su interés en la economía colaborativa y le

⁴⁷ Artículo 6.2 de la Ley 2/2016, de 30 de marzo, del impuesto sobre estancias turísticas en las Illes Balears y de medidas de impulso del turismo sostenible; y artículo 105 de la Ley 5/2012, de 20 de marzo, de Cataluña, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del Impuesto sobre las Estancias en Establecimientos Turísticos.

ha dado su apoyo. Aunque no consideramos que estemos en muchos de los casos ante una verdadera economía colaborativa, el ámbito en que se desenvuelven estas plataformas (ya hemos visto que las empresas que intervienen en un contrato de arrendamiento de un inmueble en territorio español a través de Airbnb no están situadas en España, sino en Irlanda y Reino Unido) sí puede justificar el uso de este tipo de norma⁴⁸. Con todo, consideramos que la normativa estatal puede hacerse cumplir a través de mecanismos de cooperación entre las Administraciones tributarias.

4. A MODO DE RECAPITULACIÓN

Las ideas básicas de esta comunicación pueden resumirse como sigue: en primer lugar, Airbnb da cobertura a una serie de operaciones económicas de las cuales una parte pueden considerarse una economía colaborativa genuina (el arrendamiento de una habitación que forme parte de la vivienda habitual de la persona arrendadora) y otra parte, no (el arrendamiento de habitaciones fuera de la vivienda habitual, o de viviendas completas). Desde la perspectiva del arrendador, los problemas tributarios en uno y otro caso son diferentes. En el primero, orbitan en torno al mantenimiento de la condición de vivienda habitual y la solución parece ir en la línea de considerar que a efectos fiscales es “vivienda habitual” sólo una parte de la unidad habitacional correspondiente. En el segundo, los problemas son fundamentalmente extrafiscales: nos referimos a los efectos perniciosos del arrendamiento de viviendas particulares para fines turísticos. Tales efectos podrían paliarse reduciendo el margen de beneficio que implica el arrendamiento vacacional y, para ello, hemos planteado dos reformas. La primera es supresión de la exención de IVA existente; la segunda, garantizar que las operaciones se declaren de manera correcta. Para que pueda emplearse el sistema tributario con la finalidad extrafiscal que se propone, es necesario garantizar su correcta aplicación. A tales efectos, entendemos que puede aprobarse normativa específica que configure a la plataforma –en este y otros casos análogos– como alguna de las figuras de obligado tributario que la LGT prevé para facilitar la gestión de los tributos (de entre las que hemos analizado, la fundamental, por su alcance, sería la de retenedora en el ámbito del IRPF) y establecer obligaciones de información por suministro que permitan a la Administración realizar adecuadamente su tarea de control tributario.

⁴⁸ Merece la pena hacer referencia al menos –aunque no contempla ninguna cuestión tributaria– al documento RESEARCH GROUP ON THE LAW OF DIGITAL SERVICES, “Discussion Draft of a Directive on Online Intermediary Platforms”, *Journal of European Consumer and Market Law*, núm. 5, 2016, págs. 164-169.