

LOS ACTORES DE LA ECONOMÍA COLABORATIVA DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL DERECHO TRIBUTARIO

SALVADOR MONTESINOS OLTRA (*)

Universitat de València

La llamada economía colaborativa, fenómeno asociado en la actualidad al emprendimiento de base tecnológica y a la implantación de nuevos modelos de negocio y de consumo basados en la desintermediación que permite la utilización de plataformas electrónicas (1), está desbordando en algunos casos los esquemas regulatorios tradicionales, planteando

retos que parecen superar, incluso, a los que viene suscitando el comercio electrónico desde su irrupción a fines del pasado siglo. Si se pone el acento sobre los aspectos tecnológicos del fenómeno parece indiscutibles, en cualquier caso, que la economía colaborativa o de plataforma se inscribe dentro de la llamada «economía digital»(OCDE 2015).

Desde el punto de vista tributario interesa identificar qué hechos reveladores de capacidad económica originan las distintas iniciativas de economía colaborativa teniendo en cuenta que el principio de igualdad en la contribución –principio de neutralidad en cuanto que concreta exigencia de que las normas tributarias no generen distorsiones en la competencia (2)– exigirá que sean objeto de un adecuado y proporcionado tratamiento tributario que impida, por un lado, que bajo tal etiqueta se propicie la elusión del gravamen correspondiente a operaciones de naturaleza empresarial, a rentas de diversa naturaleza o a consumos que no se diferencien significativamente de los que se producen en el mercado tradicional de bienes y servicios, pero también, por otro, que se penalicen indebidamente experiencias innovadoras de carácter esencialmente cooperativo o incluso solidario en las que no afloran beneficios económicos significativos o que generan externalidades positivas merecedoras de un tratamiento fiscal de incentivo (3).

La complejidad de la tarea se pone de manifiesto con sólo aludir al término «prosumidores», neologismo acuñado hace unas décadas por Alvin Toffler que ha adquirido definitiva carta de naturaleza en este nuevo entorno para aludir a los particulares que actúan a través de las plataformas colaborativas, al mismo tiempo, como productores informales u ocasionales y como consumidores, lo que presagia ciertas dificultades para encajar esta realidad en algunas categorías básicas del Derecho tributario como el concepto de empresario o profesional a efectos de la calificación y cuantificación de las rentas obtenidas (imposición directa) o de la distinción entre tráfico jurídico mercantil y tráfico jurídico civil en relación con el gravamen de la circulación de la riqueza (imposición indirecta). Es decir, similares problemas interpretativos a los que se plantean en otros órdenes jurídicos a los que afecta esta realidad (Doménech Pascual, 2015:82).

A los problemas de calificación jurídico-tributaria habrá que sumar, además, que la masificación de actos, hechos o negocios con posible relevancia tributaria que propicia la economía de plataforma también comporta dificultades de fiscalización para la Administración tributaria, algo que ya se puso de manifiesto con la eclosión del comercio electrónico a finales del pasado siglo y que suscita, en general, la economía digital. En sentido opuesto, las ventajas tecnológicas que su-

ponen las plataformas y la función mediadora que desempeñan también ofrece oportunidades para un cumplimiento más ágil de las posibles obligaciones tributarias surgidas y para su más efectiva fiscalización por parte de la Administración tributaria (OCDE 2015).

Partiendo de las anteriores premisas, el objetivo de este artículo es realizar una genérica caracterización de los principales actores de la economía colaborativa o de plataforma desde el punto de vista tributario, para lo cual nos centraremos en un análisis desde el Derecho tributario interno en su aplicación a personas físicas y entidades residentes. Obviaremos en general, por ello, los aspectos de Derecho internacional tributario, lo que no quiere decir que ignoremos su relevancia, sobre todo en relación con las numerosas plataformas que operan de forma transnacional (OCDE 2015). Se trata, simplemente, de que tal análisis resulta imposible, y probablemente innecesario, en un trabajo con la extensión y los objetivos del presente.

El análisis realizado pondrá de manifiesto que bajo la denominación de economía colaborativa se cobijan iniciativas muy distintas que, por lo que aquí interesa, son merecedoras de tratamientos fiscales también muy diversos, incluso si cabe atisbar en todas ellas algún rasgo común en cuanto a los objetivos que declaran perseguir quienes las promueven o participan en ellas. Algo que no puede extrañar si se tiene en cuenta que los debates actuales sobre este fenómeno se centran en buena medida en torno a qué es y qué no es economía colaborativa, sin que se cuente todavía con una definición precisa (Pais y Provasi, 2015: 350). En cualquier caso, no faltan, junto a visiones idealizadoras del fenómeno en su conjunto, sin distinciones, otras que ponen en cuestión la precarización socioeconómica que están propiciando algunas de las plataformas promovidas bajo sus teóricos principios, diferenciándose ya, desde puntos de vista más o menos críticos, entre el «capitalismo de plataforma» y el «cooperativismo de plataforma» (Scholz, 2014), entre la *uber economy* y la *sharing economy* (Ginés i Fabrellas y Gálvez Durán) o entre el «consumismo colaborativo» y el «consumo colaborativo» e, incluso, entre este último y el «consumo solidario» (Calle Collado y Casadevente, 2015: 51-52). Se ha dicho, incluso, que determinar qué es y qué no es economía colaborativa no es una cuestión técnica, sino política (Cañigual, 2015).

LOS TITULARES DE PLATAFORMAS COLABORATIVAS COMO OBLIGADOS TRIBUTARIOS ‡

Sin perjuicio de que la creación y explotación de una plataforma electrónica genere rentas distintas de las empresariales, como podrían ser cánones por el uso o la cesión de uso de derechos de propiedad industrial o intelectual, lo que aquí nos interesa es determinar bajo qué condiciones debe calificarse la explotación de la propia plataforma como una actividad económica a efectos de la imposición directa e indirecta del sujeto que la explota por cualquier título.

Desde el punto de vista del Derecho tributario español carece de relevancia el tipo de personalidad que pre-

sente el titular de la explotación de la plataforma o, incluso, si cuenta o no con personalidad jurídica propia. Variarán el impuesto sobre la renta (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o Impuesto sobre Sociedades) o los regímenes aplicables, en su caso, dentro del mismo o del Impuesto sobre el Valor Añadido, pero, tanto si la plataforma es explotada individualmente por una persona, física o jurídica, como de forma colectiva por un conjunto de ellas sin personalidad jurídica diferenciada (4), lo que interesa señalar aquí es que su existencia supondrá siempre, por mínima que sea, una cierta ordenación de medios materiales y personales que tendrá la consideración de actividad económica si se realiza con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios (5), algo que, pese a la heterogeneidad que presenta la economía colaborativa (6), cabe presumir, en general, de las plataformas usualmente incluidas en ella.

Debe tenerse en cuenta, en segundo lugar, que, dándose tales condiciones, la existencia o no de ánimo de lucro, tanto en sentido objetivo –obtención de una ganancia–, como subjetivo –obtención de una ganancia partible–, carece también de relevancia a la hora de determinar si existe o no actividad económica a efectos tributarios (Bonet Sánchez, 2006: 170).

Ahora bien, con independencia de si existe o no ánimo de lucro, es evidente que la obtención de ingresos por la explotación de una plataforma electrónica determinará siempre su calificación como actividad económica a efectos de la imposición sobre la renta. Tales ingresos pueden provenir de cobros a los usuarios por cuotas de acceso a la plataforma, por entregas de bienes o prestaciones de servicios o por comisiones por intermediación en actos o negocios realizados entre ellos, pero también pueden ser contraprestaciones por servicios prestados a terceros distintos de los usuarios, como en el caso de ingresos derivados de la publicidad insertada en una página web o en una aplicación móvil, incluso si el acceso a éstas es gratuito (7).

En relación con la imposición indirecta, no cabe duda de que también tienen la condición de empresarios o profesionales a efectos del IVA aquellas plataformas que prestan servicios a título oneroso, sin perjuicio de los problemas de calificación que puedan plantearse, como, por ejemplo, los relativos a si la plataforma actúa como prestador directo de un servicio, es decir en nombre y por cuenta propia, o, en cambio, como simple comisionista en operaciones realizadas directamente entre sus usuarios (8).

La determinación del régimen jurídico tributario puede tomarse más compleja en el caso de que la plataforma sea explotada por una entidad sin ánimo de lucro. Este tipo de entidades están sujetas en el Impuesto sobre Sociedades al régimen especial de entidades parcialmente exentas (9) o, si cumplen los requisitos exigidos y optan por él, al régimen especial de entidades sin fines lucrativos (10). Ambos regímenes son de exención mixta, siendo el ámbito de las rentas exentas mucho más amplio dentro de este último, cuya aplica-

ción requiere, además de ausencia de ánimo de lucro subjetivo, el cumplimiento de una serie de requisitos tendentes a garantizar la efectiva persecución de finalidades de interés general (art. 3 LRFESFL).

Pues bien, la principal diferencia entre ambos regímenes especiales radica, precisamente, en el tratamiento de las rentas de actividades o explotaciones económicas, que sólo pueden quedar exentas en el segundo de dichos regímenes en los términos del artículo 7 LRFESFL. Esto condiciona, además, el tratamiento que merecen ingresos tales como las cuotas de los asociados, colaboradores o benefactores, subvenciones, donaciones o ingresos publicitarios, cuya vinculación o destino a la realización de una actividad económica condiciona también su exención o no según cual sea el régimen aplicable de entre los dos mencionados (11).

En cuanto al Impuesto sobre el Valor Añadido, debe tenerse en cuenta que en este impuesto no tienen la condición de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente operaciones a título gratuito, es decir, sin contraprestación alguna (art. 5.Uno.a), párrafo segundo LIVA), como ocurre en muchos casos tratándose de entidades sin fines lucrativos. De no ser así deberá tenerse en cuenta, no obstante, la posible aplicación de las exenciones previstas en el artículo 20. Uno LIVA, que requieren en algunos casos que el sujeto pasivo tenga la condición de establecimiento privado de carácter social, para lo que, entre otros requisitos, debe carecer de ánimo de lucro (art. 20.Tres LIVA). No obstante, la exención no representa necesariamente una ventaja para la entidad, al quedar privada correlativamente del derecho a deducir las cuotas de IVA que soporte de acuerdo con la regla de prorrata, es decir, en la proporción en que se encuentren los ingresos correspondientes a operaciones exentas con el total de operaciones realizadas.

Por último, existe una forma jurídica que, por su naturaleza, podría mostrarse especialmente idónea para canalizar iniciativas de economía colaborativa. Nos referimos, obviamente, a la sociedad cooperativa, en cuyo régimen de organización y funcionamiento podemos identificar el principio mutualista que preside las iniciativas más genuinas de economía colaborativa entre empresarios o entre consumidores (12). Se trata de una fórmula en la que, como puede ocurrir también, ciertamente, en el caso de las asociaciones, la singularidad es que los usuarios serán los mismos socios de la cooperativa titular de la plataforma. Desde el punto de vista tributario, debe señalarse que, aunque las cooperativas tienen, con carácter general, ánimo de lucro, cuentan con un régimen especial, regulado por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, que establece normas de ajuste técnico y normas de incentivo que pueden suponer un menor gravamen, en particular de las rentas derivadas de operaciones con los socios, aunque en ningún caso la exención de las rentas obtenidas.

Como conclusión, puede decirse que desde el punto de vista tributario una plataforma colaborativa explo-

tada por sujetos residentes raramente escapará a la condición de actividad económica a efectos tributarios. Podría ser así, quizás, si fuera operada por una o varias personas físicas que no percibiesen ningún tipo de ingreso, ni de los usuarios ni de terceros que se publicitasen a través de la misma. Tratándose de plataformas explotadas por personas físicas que actúen con ánimo de lucro o por personas jurídicas, que será lo más habitual, en la medida en que a través de ellas se preste algún servicio a los usuarios, y aunque los ingresos obtenidos no deriven de forma causal de su prestación, —es decir, aun cuando el acceso sea gratuito para los mismos— nos encontraremos normalmente ante una actividad económica cuyo tratamiento fiscal depende, a grandes rasgos, de las variables pergeñadas.

LOS USUARIOS DE LAS PLATAFORMAS COLABORATIVAS COMO OBLIGADOS TRIBUTARIOS ¶

Aunque dentro de la economía de plataforma es posible distinguir entre producción colaborativa y consumo colaborativo (OCDE 2015: 45), no cabe descartar que en el segundo caso se entablen relaciones entre consumidores y productores que pueden llegar a adquirir, por ello, la condición de empresarios y profesionales a efectos tributarios.

Es aquí, por ello, donde cobra mayor relevancia, si cabe, la tipología de situaciones ya acuñada en el ámbito del comercio electrónico para identificar las distintas relaciones surgidas con la aplicación de las nuevas tecnologías en función de la condición que adoptan sus actores, es decir, la que diferencia, básicamente, entre relaciones *business to business* —B2B—, *business to consumer* —B2C— *consumer to business* —C2B— y *consumer to consumer* —C2C—, taxonomía a la que también alude la comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones «Una agenda europea para la economía social», de 2 de junio de 2016, (COM(2016)356final).

En cualquier caso, a efectos tributarios, mientras que las relaciones entre la plataforma y sus usuarios deberán clasificarse en la práctica totalidad de los casos como B2B o B2C, según lo señalado en el apartado anterior, el tipo de relaciones que pueden darse entre los usuarios puede ser más diverso, incluso en el seno de una misma plataforma.

A tal efecto, el *Work Paper* del Comité IVA de la U.E. sobre el tratamiento en el IVA de la economía colaborativa (13) diferencia entre los supuestos de operaciones realizadas a título oneroso o con contraprestación (14) y los supuestos de intercambio, dentro de los cuales cabe distinguir, a su vez, entre el realizado por dos usuarios de forma directa o recíproca y los realizados de forma indirecta, es decir mediante puesta a disposición de cualquier usuario de algún bien o servicio y adquisición del derecho a utilizar los ofrecidos por otros usuarios (15). En líneas generales, esta clasificación se corresponde con la que realizan Pais y Provasi (2015: 365-369) al diferenciar entre las plataformas que respon-

den preponderantemente a la lógica del mercado y aquellas que se basan en alguna forma de reciprocidad o que suponen, incluso, la creación de acervos comunes.

Las operaciones realizadas a través de una plataforma pueden consistir, a su vez, en entregas de bienes o en prestaciones de servicios personales de muy diversa naturaleza, pero la cuestión clave vuelve a ser, tanto a efectos de la imposición directa como de la imposición indirecta, determinar en qué casos los usuarios intervienen como empresarios o profesionales, es decir, como titulares de una actividad económica y, de no ser así, si realizan hechos generadores, no obstante ello, de alguna obligación tributaria. En el caso de que el usuario de la plataforma sea una entidad, con o sin personalidad jurídica, sirven al respecto las consideraciones realizadas en el apartado anterior. Cabe suponer, no obstante, que esto sólo sucederá, si acaso, en las plataformas a través de las que se ofrecen servicios con contraprestación. Nos centraremos, por ello, en el caso de las personas físicas que, por definición, serán las principales usuarias de las plataformas colaborativas, al menos de las orientadas al consumo colaborativo en sentido estricto.

Podría pensarse, en primer lugar, que cualquier tipo de relación colaborativa entre personas físicas que no entrañe contraprestación, ni dineraria ni en especie, y que, por ello, no tendrá en la práctica gran valor económico, carece de relevancia tributaria alguna. Es evidente que en estos casos ni cabe hablar de ánimo de lucro ni de existencia de una actividad económica de acuerdo con el genérico concepto jurídico tributario ya perfeccionado, aplicable igualmente en el ámbito del IRPF. Ya se trate de cesiones temporales de bienes de consumo o, incluso, de su entrega de forma gratuita, el sentido común induce a pensar que actos altruistas o de liberalidad como éstos, propios de las relaciones de amistad o de mera vecindad y que, lógicamente, ya se daban en un entorno puramente analógico, ni son objeto de gravamen ni sería razonable que lo fueran por el simple hecho de que, como se afirma, las plataformas colaborativas les permitan adquirir una escalabilidad y una velocidad antes imposibles (Cañigüeral, 2014: 40). Sin embargo, tal conclusión podría resultar precipitada y debe ser confirmada o refutada, por ello, de acuerdo con las normas tributarias vigentes.

Por un lado, la normativa del IRPF presume retribuidas, salvo prueba en contrario, las cesiones de bienes o derechos susceptibles de generar un rendimiento del trabajo o del capital (art. 6.5 LIRPF). En consecuencia, bastará demostrar la gratuidad de la operación para eludir la integración de renta en la base imponible por estos conceptos (16).

Por otro lado, la transmisión gratuita de un bien o de un derecho puede generar para el transmitente una variación en el valor del patrimonio como consecuencia de la alteración en su composición, es decir, una ganancia o una pérdida patrimonial (art. 33.1 LIRPF). Sin

embargo, dado que las transmisiones a título gratuito que cabe imaginar en el marco del consumo colaborativo recaerán normalmente sobre bienes que, aun siendo de consumo duradero, tendrán un escaso valor de mercado, y dado que éste será, además, aproximadamente equivalente al valor de adquisición relevante a efectos de determinar tal variación (17), dichas transmisiones tendrán normalmente consecuencias cuantitativamente poco relevantes desde el punto de vista tributario. Y, aunque de esto no se sigue que no deban ser declaradas, en la práctica resulta poco probable que esto se compruebe de forma efectiva por la Administración.

Por lo que se refiere al beneficiario persona física de las posibles cesiones o transmisiones gratuitas que se realicen en el marco de la economía colaborativa, lo cierto es que, en puridad, se trata de hechos sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (18). Ningún precepto de la ley reguladora de este impuesto autoriza a concluir lo contrario, sin perjuicio de que las reducciones y otras minoraciones aplicables determinen, en algunos casos, la inexistencia de obligación de ingreso, lo que no depende, por lo que aquí interesa, del importe de la adquisición lucrativa, sino del grado de parentesco entre donante y donatario o, en algunos casos, de la naturaleza de los bienes y derechos adquiridos, circunstancias que poco o nada tienen que ver con la economía colaborativa (19). Sin embargo, sería ingenuo tratar de sujetar efectivamente a gravamen adquisiciones lucrativas que, como decimos, serán normalmente de escaso valor y que serán realizadas, en muchos casos, lejos del alcance de las potestades de comprobación administrativa, aunque sean facilitadas por una plataforma electrónica, por lo que los costes de cumplimiento y, en su caso, los de fiscalización superarían con creces el importe de los potenciales ingresos tributarios.

En un nivel intermedio dentro de la que podríamos denominar la filosofía colaborativa se encuentran aquellas plataformas basadas en el intercambio directo o indirecto de bienes o servicios, en las que ya no es posible hablar de ánimo de liberalidad, sino de transacciones realizadas a título oneroso cuya relevancia fiscal podría ser, por ello, mayor.

Dentro de este grupo de supuestos no cabe descartar, en primer lugar, que los usuarios actúen intercambiando bienes o servicios en el marco de su actividad económica, supuesto en el que se generarán ingresos y gastos deducibles para determinar su rendimiento que deberán valorarse a precios de mercado (art. 28.4 LIRPF) y operaciones sujetas a IVA cuya valoración deberá realizarse, con carácter general, según el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes (art. 79. Uno LIVA). No obstante, a las dificultades que supone sujetar a un control efectivo este tipo de relaciones B2B –producción colaborativa– se añadirán, en su caso, las de valoración, sobre todo en los casos en que el intercambio recaiga sobre elementos de carácter intangible, como ocurre normalmente en el entorno de la economía digital (OCDE 2005).

Los supuestos más usuales son, sin embargo, los de consumo colaborativo de bienes y servicios realizado por particulares de forma ocasional. Aunque la habitualidad no se considera un requisito imprescindible para considerar que existe actividad económica a efectos tributarios (Bonet Sánchez, 2006:169-170), sería absurdo plantear siquiera esta posibilidad en el ámbito de transacciones realizadas para satisfacer eventuales necesidades o deseos de consumo de carácter estrictamente personal y en las que no existe ánimo de lucro, si bien esto no supone, conviene recordarlo, que no tengan carácter oneroso. No puede descartarse, por ello, que se generen otro tipo de rentas sujetas al IRPF o actos gravados por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas (20) y, en función de su relevancia cuantitativa, que la Administración tributaria pretenda someterlas efectivamente a gravamen, si no en la actualidad, sí quizás en un futuro más o menos lejano. Así podría llegar a ser, por ejemplo, en el caso de las plataformas de intercambio de viviendas con finalidad de uso turístico, supuesto que no ha alcanzado la relevancia económica –y, por tanto, tributaria–, de las plataformas de alquiler (21), pero cuyo crecimiento también se intuye imparable. A nuestro juicio es posible considerar que en este caso se generan rendimientos del capital inmobiliario en especie sujetos al IRPF (art. 22 LIRPF), si bien la Administración se encontraría igualmente con notables dificultades de fiscalización, es posible que no tanto para comprobar su existencia, pero sí, en cualquier caso, para valorar el importe del rendimiento íntegro.

Un supuesto similar pero que, a nuestro juicio, no encaja en esta caracterización, es el de uso compartido de vehículos u otros bienes de consumo duradero. Es evidente que quien comparte de este modo obtiene una ventaja cifrada, al menos, en el ahorro de la parte de los costes de titularidad o uso que le compensan otros usuarios. Sin embargo, entendemos que estos supuestos deben equipararse a los de una comunidad de gastos que, siendo de consumo, resultan irrelevantes desde el punto de vista de la imposición sobre la renta de las personas físicas (art. 33.5.b) LIRPF). Cuestión distinta es que el vehículo o el bien de que se trate estén afectos a una actividad económica que no sea la de transporte, en cuyo caso podrían suscitarse algunas cuestiones controvertidas, aunque quizás poco relevantes, acerca del tratamiento fiscal de los ingresos percibidos. Huelga decir que esto será así a salvo de los supuestos de utilización de esta fórmula de consumo colaborativo con habitualidad y fin de lucro, lo que desvirtúa su naturaleza y justificaría su calificación como un servicio de transporte en los términos que luego señalaremos.

Otro supuesto que cabe incluir dentro de este grupo de intercambios colaborativos es el referido a servicios basados en capacidades o habilidades personales aplicadas o no también al margen de la economía colaborativa para la obtención de renta, como, por ejemplo, el que se da en los denominados bancos de tiempo. En estos casos cabe plantearse, igualmente, si los servicios obtenidos en contraprestación de los presta-

dos constituyen rendimientos en especie que, en la medida en que no exista ninguna relación laboral de dependencia con la plataforma ni, por supuesto, con el destinatario del servicio, sólo podrían considerarse, en su caso, rendimientos íntegros de una actividad económica. Sin embargo, se tratará normalmente de servicios realizados de forma ocasional, y, aunque esto no es óbice para su consideración como actividad económica, su relevancia tributaria podría entenderse limitada al caso de prestaciones de servicios propios de una actividad económica ejercida con habitualidad fuera del entorno colaborativo. Aun así, deben señalarse de nuevo similares dificultades a la hora someter a gravamen efectivo las eventuales rentas generadas, al realizarse en un contexto económico informal, tal y como ha sucedido siempre, aunque fuera a mucha menor escala, en el ámbito de las relaciones familiares o de amistad.

El último grupo de supuestos al que nos referiremos es el que ha dado mayor notoriedad a la «economía colaborativa», pero también el que, de un modo que no deja de ser paradójico, –y, por ello mismo, sintomático de la indefinición que todavía muestra dicha expresión–, más dudas suscita sobre su adscripción a la misma. Nos referimos, obviamente, a las plataformas que conectan a personas físicas actuando como oferentes de servicios y a demandantes dispuestos a satisfacer por ellos una contraprestación dineraria, con una forma de funcionamiento híbrido a la vez informal y comercial (Russo, 2014: 117).

Como es de sobra conocido, este es el tipo de plataforma que ha experimentado un mayor crecimiento en los últimos años al calor del emprendimiento de base tecnológica y de la crisis, el que cuenta con mayor relevancia económica y, por ello, el más controvertido en cuanto a su auténtica adscripción a la economía colaborativa. Se trata de plataformas teóricamente alumbradas en la órbita del consumo colaborativo C2C en las que, sin embargo, han anidado en mayor o menor medida las relaciones B2C o de mercado, y que tienen por objeto, normalmente, bien la cesión de alguno de los dos bienes de consumo duradero por excelencia, es decir, viviendas y vehículos, bien prestaciones de servicios personales de forma más o menos profesional según los casos, es decir, los trabajos ocasionales. La controversia afecta principalmente a ámbitos normativos como la ordenación administrativa de las actividades turísticas y el transporte de pasajeros, el derecho de la competencia, la protección de los consumidores o el de las relaciones laborales, pero también involucra importantes aspectos tributarios dada su mayor incidencia tanto en términos recaudatorios como por lo que se refiere a la competencia en los sectores económicos afectados (EXCELTUR, 2015: 3).

Lo cierto es que en este caso huelga ya plantear cualquier duda acerca de la relevancia tributaria de las operaciones señaladas, que es indiscutible. Los contribuyentes del IRPF que ceden bienes o derechos a cambio de una contraprestación dineraria obtienen rentas sujetas a este impuesto sin ningún género de dudas.

Éstas pueden plantearse, sin embargo, a la hora de determinar su correcta calificación.

En el caso de cesión temporal de bienes de consumo duradero se generan, en principio, rendimientos del capital (art. 21 LIRPF), sea inmobiliario (arrendamiento o cesión de bienes inmuebles o constitución de derechos reales de disfrute limitados sobre los mismos) o mobiliario (arrendamiento de bienes muebles o subarrendamiento de bienes inmuebles).

En determinados supuestos cabrá, sin embargo, su calificación como rendimientos de una actividad económica. Así sucederá cuando la cesión de un bien o la prestación de un servicio personal que suponga su utilización impliquen, de acuerdo con el artículo 27.1 LIRPF, ordenación de medios de producción en términos análogos a los ya comentados en el anterior apartado. Téngase en cuenta, de nuevo, que la habitualidad no es requisito imprescindible para alcanzar esta calificación (Bonet Sánchez, 2006: 169-170), si bien cabe presumir que, no dándose la misma, tampoco se darán las circunstancias determinantes de la existencia de una actividad económica, al menos si no comportan ningún tipo de prestación de servicios personales por parte del titular del bien o de algún tercero contratado por éste.

Así, en el caso de arrendamiento o cesión de viviendas turísticas, la existencia de actividad económica a efectos del IRPF depende, según la Dirección General de Tributos (22), de que se presten adicionalmente servicios propios de la hostelería o, con independencia de esta circunstancia, de que se emplee a una persona a jornada completa para la gestión de la actividad (art. 27.2 LIRPF), algo que, cabe suponer, sólo se dará en aquellos casos en que el titular del rendimiento, disponiendo de un volumen significativo de inmuebles, ejerza la actividad, principalmente, al margen de la oferta realizada a través de plataformas electrónicas (23).

Mención aparte merece el que es, quizás, el único supuesto que ha suscitado hasta la fecha cuestiones de carácter laboral o, al menos, el más conocido en tal sentido. Nos referimos a la prestación de servicios de transporte de pasajeros por particulares que utilizan para ello un vehículo propio. Al margen de la legalidad o ilegalidad de estos servicios desde el punto de vista de la normativa de transporte (24), cuestión que se encuentra pendiente de una resolución definitiva en nuestro país y que podría no ser óbice para que las rentas y operaciones generadas se sujeten a gravamen (Falcón y Tella, 2014), la prestación de tales servicios con habitualidad y ánimo de lucro implica actividad económica tanto a efectos del IRPF como del IVA. Esta calificación podría resultar más problemática si la actividad se realiza de forma ocasional o esporádica, aunque debe insistirse en que esta circunstancia no la impide.

Por otra parte, si la actividad de la plataforma debiera calificarse como una actividad de transporte, y no de mera comisionista entre un particular proveedor de es-

te servicio y sus clientes, podrían producirse otras consecuencias. Así, la relación entre el particular prestador del servicio y la plataforma podría tener naturaleza laboral (Ginés i Fabrellas y Gálvez Durán; 2016) y, en consecuencia, el rendimiento percibido sería rendimiento del trabajo a efectos del IRPF. En tal caso, la plataforma, como prestadora directa del servicio al usuario, debería repercutir a éste el IVA sobre su total importe, mientras que los servicios laborales prestados por el conductor a la misma dejarían de estar sujetos a este impuesto (art. 7.5º LIVA).

Como conclusión de este apartado puede decirse que las normas tributarias, en cumplimiento del mandato constitucional que obliga al legislador a someter a gravamen cualquier manifestación de capacidad económica, deben aplicarse, de acuerdo con el principio de igualdad, a cualquier acto, hecho o negocio jurídico realizado entre usuarios de las plataformas colaborativas que la ponga de manifiesto en los términos genéricamente señalados. Cabe dudar, sin embargo, de la viabilidad práctica de la aplicación de las normas tributarias señaladas a los intercambios realizados en entornos de consumo colaborativo con menor relevancia económica, por lo que quizás sería recomendable que se excluyeran expresamente de todo tipo de gravamen con sujeción a requisitos cualitativos y cuantitativos proporcionados que permitan discriminar si existe ánimo de lucro o no.

CONCLUSIONES ▼

La economía colaborativa, entendida en sentido amplio como economía de plataforma, presenta perfiles todavía borrosos y comprende, en cualquier caso, realidades muy heterogéneas. Así lo confirma, a nuestro juicio, la aproximación realizada al análisis de la condición con la que actúan sus actores desde el punto de vista tributario y de las implicaciones fiscales que, en consecuencia, pueden tener los actos, hechos y negocios jurídicos que se realizan en entornos colaborativos, todavía sujetos a incertidumbres que tienen más que ver con las dificultades de aplicación de las normas tributarias a las relaciones informales y de escaso valor económico que se realizan en muchos casos dentro de dicho entorno que a los problemas de calificación tributaria en sí.

A nuestro juicio, siendo así, los poderes públicos deben permanecer atentos a la evolución del fenómeno con un triple objetivo. En primer lugar, para fiscalizar de forma neutral el cumplimiento de las normas tributarias en aquellos entornos colaborativos cuyo carácter disruptivo es, esencialmente, de carácter económico. En segundo lugar, para clarificar el régimen fiscal de las situaciones en las que no se generan beneficios económicos significativos para los usuarios de las plataformas, pudiendo plantearse, con las debidas precauciones, su exclusión de gravamen. Por último, para ponderar los beneficios que puede generar la economía colaborativa en términos de innovación social, al menos en algunas de sus manifestaciones, y tenerlos en cuenta, en su caso, en la regulación de las obligacio-

nes tributarias que afecten a sus actores. Esto último a condición, obviamente, de que tales beneficios queden acreditados más allá de las meras peticiones de principio, pues no puede darse por demostrado lo que está todavía por demostrar.

(* Este trabajo se enmarca en el proyecto de investigación «Economía colaborativa, economía social y bienestar» -DER2015-65519-C2-1-R- (MINECO/FEDER).

NOTAS: †

[1] Para una caracterización de la economía colaborativa como fenómeno esencialmente ligado al desarrollo de las nuevas tecnologías que permiten reducir los costes de transacción y las asimetrías informativas vid. Doménech Pascual (2015, 65-67), quien también señala como causas de su eclosión la crisis económica, la preocupación por la protección del medio ambiente y ciertos factores culturales como la necesidad de socialización.

[2] En este sentido, la comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones «Una agenda europea para la economía social», de 2 de junio de 2016, (COM (2016)356final). En el apartado 2.5 de esta comunicación, dedicado a la fiscalidad, se señala, en primer lugar, la idea de neutralidad que ha de inspirar al tratamiento tributario de la economía colaborativa, tal y como ya se propugnó en su momento desde las organizaciones internacionales de carácter económico respecto del comercio electrónico en general.

[3] Sobre los beneficios, vid. Cañigüeral (2014, 42).

[4] Téngase en cuenta que las normas tributarias pueden considerar obligados tributarios a los entes sin personalidad jurídica, es decir entidades que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición (art. 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria). En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, sólo en casos específicos es así, estableciéndose para el resto el denominado régimen de atribución de rentas por el que se imputa en cada período impositivo a los socios, comuneros o partícipes en proporción a su cota de participación en la entidad sin personalidad jurídica la renta obtenida a través de ésta.

[5] Definición de actividad económica común al IRPF, al IS y al IVA, sin perjuicio de los matices que, en su caso, deben hacerse.

[6] Vid., en este sentido, PAIS y PROVASI (2015). También han puesto de manifiesto tal diversidad algunos documentos ya emanados de las instituciones de la Unión Europea como El Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre «Consumo colaborativo o participativo: un modelo de sostenibilidad para el siglo XXI», de 21 de enero de 2014 (2014/C 177/01), que ya propuso como una de las líneas de actuación, la «definición del entorno legal y fiscal de las actividades comprendidas en el consumo colaborativo o participativo» o, centrándose en sus aspectos fiscales, el *Working Paper* elaborado por el Comité IVA de la Dirección General de Tributos y Aduanas, sobre el tratamiento en el IVA de la economía colaborativa (taxud.c.1(2015)4370160-EN), de 22 de septiembre de 2015, que, aún referido únicamente a dicho impuesto, resulta de interés, en general, por la caracterización y tipología de los modelos de economía colaborativa que realiza, como luego se señalará.

[7] La Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información, incluye como tales los servicios no remunerados por sus destinatarios en la medida en que constituyan una actividad económica para el prestador de servicios.

[8] Como plantea Falcón y Tella (2014) en relación con Uber.

[9] Arts. 109 a 111 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

[10] Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

[11] Vid., al respecto, Bonet Sánchez (2006: 184-189) y Montesinos Oltra (2008 y 2009).

[12] Así, como pone de manifiesto el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo «Consumo colaborativo o participativo: un modelo de sostenibilidad para el siglo XXI», de 21 de enero de 2014 (2014/C 177/01), «el cooperativismo puede convertirse en el principal aliado del consumo colaborativo o participativo, en la medida en que conjugan y comparten principios y valores. Por ello, el movimiento cooperativo puede fortalecer las iniciativas, proactiva y reactivamente, albergando además en su tejido redes de consumo colaborativo o participativo que resulten simbióticos para sus objetivos respectivos», citando a las cooperativas de consumo y a las llamadas cooperativas de kilómetro cero como «un exponente de algo que ya es realidad».

[13] Taxud.c.1(2015)4370160-EN, de 22 de septiembre de 2015.

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

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

[16] Piénsese, por ejemplo, en los supuestos de alojamiento hospitalario –*couchsurfing*–, donde podría considerarse, por otra parte, que el beneficiario realiza una adquisición a título lucrativo sujeto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones de acuerdo con la doctrina de la Dirección General de Tributos relativa al comodato (consultas V0425-08, V2549-10, V0594-12, V1823-14, V1190-15 y V2049-15).

[17] En el caso de variaciones patrimoniales derivadas de la transmisión o salida del patrimonio de bienes de consumo duradero no cabe considerar como valor de adquisición el efectivamente satisfecho en su momento por el transmitente, lo que supondría siempre en la práctica que se generara una pérdida patrimonial equivalente a la derivada de su uso por el contribuyente, algo que impide el artículo 33.5.b) LIRPF. Por ello, tal y como señala la consulta de la DGT V1359-12, habrá que minorar el precio de adquisición de tales bienes en el importe correspondiente a la depreciación experimentada como consecuencia de su uso.

[18] Según el artículo 3.1.b) de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD), este impuesto grava, entre otras, «la adquisición de bienes y

- derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, *intervivos*.
- [19] Sin perjuicio de lo que dispongan las normas autonómicas, al ser este un impuesto cedido sobre el cual las Comunidades Autónomas ostentan ciertas potestades normativas.
- [20] Impuesto regulado por el Real Decreto-Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.
- [21] No parece preocupar, de momento, al sector hotelero, como se aprecia en el informe EXCELTUR (2015: 55).
- [22] Resoluciones de la DGT V2220-12, V1171-15, V1172-15, V1188-15, V1189-15.
- [23] Cuestión distinta es qué tratamiento corresponderá en el IVA, a cuyos efectos basta para adquirir la condición de empresario o profesional con la entrega de un bien o la prestación de un servicio que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, en particular si se trata de arrendadores de bienes (art. 5.Unc.c LIVA).
- [24] Sobre la tipología del consumo colaborativo de vehículos y su problemática legal, vid. Estancona Pérez (2015) y Leñena Mendizábal (2015).

BIBLIOGRAFÍA

- BONET SÁNCHEZ, M.P. (2006). *La empresa ante el sistema tributario*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra)
- CALLE COLLADO, A. y CASADEVENTE, J.L. (2015). «Economías sociales y economías para los Bienes y Comunes», *Otra Economía*, vol. 9, nº 16, págs. 44-68
- CAÑIGUERAL, A. (2014). «Consumo colaborativo: un nuevo tipo de negocio que juega al alza», *Harvard Deusto Marketing y Ventas*, nº 121, págs. 40-49.
- CAÑIGUERAL, A. (2015): «La tecnología tiene ideología: La economía colaborativa es más eficiente, pero no puede limitarse a optimizar la lógica del capitalismo», *Alternativas Económicas*, nº 22, pág. 49.
- DOMÉNECH PASCUAL, G. (2015). «La regulación de la economía colaborativa (El caso "Uber contra el taxi")», *Revista CEFLEGAL*, CEF, núms 175-176, págs. 61-104.
- ESTANCONA PÉREZ, A.A. (2015). «Carpooling: C2C en el transporte de personas», *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, nº 7, págs. 161-184.
- EXCELTUR (2015). «Impactos sociales y económicos sobre los destinos españoles derivados del exponencial aumento del alquiler de viviendas turísticas de corta duración, impulsado por los nuevos modelos y canales de comercialización P2P», en <http://www.excel->

tur.org/wp-content/uploads/2015/06/Alojamiento-tur%C3%ADstico-en-viviendas-de-alquiler-Impactos-y-retos-asociados.-Informe-completo.-Exceltur.pdf (consultado el 22-7-16).

FALCÓN Y TELLA, R. (2014). «La tributación de Uber (plataforma de servicios de transporte en vehículos particulares)», *Quincena Fiscal*, nº 13/2014.

GUILLÉN NAVARRO, N.A. (2015). «La vivienda de uso turístico y su incidencia en el panorama normativo español». *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 45-46, págs. 101-144.

GÍNÉS I FABRELLAS, A y GÁLVEZ DURÁN, S. (2016). «Sharing economy vs. uber economy y las fronteras del Derecho del Trabajo: la (des)protección de los trabajadores en el nuevo entorno digital». *Indret.Revista para el análisis del Derecho*, nº 1/2016.

LEIÑENA MENDIZÁBAL, E. (2015). «Los nuevos sistemas de utilización compartida de vehículos de transporte (carpooling y car sharing): entre la economía colaborativa y la competencia desleal». *Revista de Derecho Mercantil*, nº 296, pp. 283-334.

LOZANO SERRANO, C. (1990). *Consecuencias de la jurisprudencia constitucional sobre el Derecho financiero y Tributario*, Civitas, Madrid, 1990.

LUÍS TOMÁS, M. (2015). «Innovación social: el porqué de un fenómeno emergente». *Oikonomics*, nº. 3, págs. 66-72.

MONTESINOS OLTRA, S. (2008). *Los requisitos del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

MONTESINOS OLTRA, S. (2009). «Exención de rentas y ejercicio de actividades económicas por las entidades sin ánimo de lucro: A propósito de la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2009». *Tribuna Fiscal*, nº 232, págs. 77-80.

OCDE (2013): *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719>

OCDE (2015): *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, en OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

PAIS, I.; PROVASI, G. (2015). «Sharing Economy: A step towards the Re-Embeddedness of the Economy?», *Stato e mercato*, nº 105, págs. 347-377.

ROJO ÁLVAREZ-MANZANEDA, R. (2016). «El Derecho Mercantil ante la expansión del consumo colaborativo: especial consideración a la financiación participativa». *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, nº. 142/2016, pp. 87-135.

RUSSO, A.P. (2014). «La explosión del turismo colaborativo y los retos para el modelo turístico español». En *WAA, 20 retos para el turismo en España*, Pirámide, Madrid, págs. 113-133.

SCHOLZ, T. (2016). «Platform cooperativism. Challenging the Corporate Sharing Economy». *Rosa Luxemburg Stiftung-New York Office*, disponible en http://www.rosalux-nyc.org/wp-content/files_mf/scholz_platformcooperativism_2016.pdf