

LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LA ECONOMÍA COLABORATIVA. UNA APROXIMACIÓN A SUS ASPECTOS CONFLICTIVOS

ANTONIO JOSÉ RAMOS HERRERA

JUAN CALVO VÉRGEZ

Universidad de Extremadura

SUMARIO: 1. Introducción. consideraciones generales en torno a la economía colaborativa. 2. La aplicación del Derecho Tributario en la economía colaborativa. 3. La fiscalidad indirecta en la economía colaborativa. 3.1. Análisis de la fiscalidad de las plataformas colaborativas digitales. 3.2. Análisis de la fiscalidad de las personas usuarias, suministradoras de bienes o prestadoras de servicios y de las personas clientes finales. 4. Reflexiones finales. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN. CONSIDERACIONES GENERALES EN TORNO A LA ECONOMÍA COLABORATIVA

Sin lugar a dudas, uno de los elementos de mayor influencia en la configuración actual del marco de las actividades económicas de carácter empresarial y profesional lo constituye el amplio espectro de posibilidades y prestaciones que ofrece el empleo de las nuevas tecnologías de la información. En efecto, el considerable desarrollo producido en los últimos tiempos en el ámbito de las denominadas redes informáticas explica la proliferación experimentada por el comercio electrónico, pasando el estudio de las cuestiones relativas al mismo a ocupar un lugar destacado.

Paralelamente, la aparición del comercio electrónico ha constituido uno de los principales retos susceptibles de ser afrontados por la Hacienda Pública española y la de los países de nuestro entorno, pudiendo encuadrarse dicho fenómeno dentro de un contexto más amplio, como es el relativo al creciente proceso de globalización e internacionalización de las relaciones económicas y financieras y, en consecuencia, de la riqueza gravable, al cual deben adaptarse los distintos sistemas tributarios nacionales, inicialmente diseñados para atender un conjunto de realidades muy diversas de aquéllas que se originan a la luz de la llamada sociedad de la información.

Dicha globalización económica a la que nos referimos ha constituido un nuevo marco de referencia para las empresas caracterizado, en primer lugar, por una generalización del proceso de privatización y de desregulación de amplios sectores productivos que posibilita el desarrollo de la iniciativa empresarial y la competencia en los mismos. Y, en segundo término, por un considerable incremento de la movilidad de los capitales y de los instrumentos destinados a la financiación de nuevos proyectos a nivel internacional. Esta revolución tecnológica trae su causa de la utilización de las llamadas “Tecnologías de la Información y Comunicación” (TIC), siendo tal su influencia en los distintos órdenes sociales que ha motivado la aparición de un nuevo modelo de sociedad, la sociedad de la información, caracterizada por la utilización de unas técnicas de tratamiento y de procesamiento de aquélla que han dado lugar a una nueva economía, basada en el conocimiento y en el tratamiento de dicha información.

La información adquiere pues la consideración de “materia prima” dentro de este nuevo proceso productivo ya que, a partir del tratamiento realizado sobre la misma, se obtienen productos o servicios de valor añadido. Por su parte el conocimiento constituye la principal fuente que nutre a la nueva economía, dentro de la cual se integran activos inmateriales tales como el *know-how*, las patentes industriales o la propiedad intelectual, que han pasado a adquirir un gran valor, originándose así un desplazamiento desde lo tangible hacia lo intangible. En efecto, de una economía fundamentada en los recursos naturales se ha pasado a otra economía basada en la información y en el conocimiento, originándose así una mayor competitividad empresarial. La principal fuente de ventaja competitiva la constituye el conocimiento¹. Se genera así una nueva forma de creación de valor en el ámbito empresarial caracterizada por el especial protagonismo que adquieren los activos intangibles.

Esta unión de redes e inteligencia a que nos referimos ha terminado por transformar la forma de hacer negocios así como los hábitos de consumo existentes a nivel internacional. La disponibilidad de dichas redes informáticas determina, además, la aparición de cambios sustanciales en el ámbito de las relaciones económicas que se concretan en cuestiones tan relevantes tales como la posibilidad de la contratación electrónica, caracterizada por efectuarse a través de dispositivos electrónicos e informáticos independientemente de su ubicación y en tiempo real (*on line*) y, por ende, el desarrollo de actuaciones de economía colaborativa².

El empleo de las tecnologías de la información en las actividades comerciales ha originado al mismo tiempo importantes cambios de naturaleza jurídica. Pensemos, por ejemplo, en aquellos problemas surgidos en el ámbito del comercio electrónico que afectan a la seguridad en el tráfico jurídico. Téngase presente que buena parte del desarrollo del comercio electrónico se encuentra condicionado por la seguridad y certeza que se alcance en aspectos tales como la autoría, la integridad, el no repudio de los mensajes, la autenticación o la confidencialidad de los documentos electrónicos transmitidos.

Entre estos cambios adquieren una gran importancia los relacionados con la fiscalidad, dado que el comercio electrónico genera un gran número de transacciones financieras susceptibles de tributación. Se plantean así numerosas cuestiones que han de ser resueltas y clarificadas desde un punto de vista estrictamente tributario. Y, para ello, resulta imprescindible acometer una progresiva adaptación del conjunto de las legislaciones nacionales e internacionales existentes al respecto en materia tributaria a los numerosos avances tecnológicos, así como a los nuevos modelos

¹En palabras de GATES, B., *Los negocios en la era digital. Como adaptar la tecnología informática para obtener el mayor beneficio*, Plaza & Janés, Barcelona, 1999, pág. 278, “La gestión del conocimiento, en su significado de gestión de los flujos de la información, es una noción que debe ser asumida de manera prioritaria por la dirección de las empresas, so pena de ver fracasar las inversiones más importantes en gestión del conocimiento y perder uno de los principales activos que potencian el desarrollo de las empresas en el mercado digital”.

²Como es sabido estas redes informáticas pueden ser redes abiertas (caso de Internet) o cerradas (a las que sólo tienen acceso los usuarios autorizados por las empresas de telecomunicación), siendo dentro de las primeras, es decir, de las abiertas, donde se producen las típicas transacciones comerciales minoristas efectuadas a través de Internet y fundamentadas en los catálogos electrónicos mostrados mediante el empleo de páginas *web* así como en medios de pago o transferencias electrónicas de fondos.

de negocio surgidos en los últimos tiempos. Sólo a través de un esfuerzo cooperativo, consensuado y flexible de los distintos agentes que intervienen en el tráfico empresarial (Administraciones tributarias implicadas, sujetos pasivos, organizaciones supranacionales, etc.) resulta posible otorgar una respuesta adecuada a este conjunto de cuestiones.

Constituye por tanto un hecho innegable que el cambio que Internet ha originado en los distintos campos del Derecho ha llegado también a la fiscalidad. Los sistemas tributarios deben adaptarse a la nueva realidad surgida de circunstancias tales como las transacciones comerciales de bienes intangibles o la quiebra del concepto de ámbito de aplicación nacional de los sistemas impositivos.

El sistema fiscal, pilar esencial del progreso económico y social de un país, se halla actualmente en constante cambio debido a una modificación radical en el concepto de tributación motivada por la introducción de las tecnologías de la información y el conocimiento. Tradicionalmente la fiscalidad se ha caracterizado por gravar hechos tales como la renta, el patrimonio y el gasto, todos ellos bienes tangibles. Incluso cuando se introdujo el concepto de la venta a distancia y, con posterioridad, el de las transacciones a través de Internet, el sistema tributario, basado en estas tres figuras, continuó siendo plenamente válido, ya que resulta indiferente, al menos desde un punto de vista tributario, comprar bienes tangibles en entornos virtuales o en entornos reales.

Desde un punto de vista jurídico, uno de los aspectos más relevantes de esta nueva jurisdicción que es Internet reside en la dificultad que plantea la regulación de las diferentes actuaciones susceptibles de originarse, en las que convergen intereses contrapuestos de los diferentes Estados intervinientes los cuales, de una u otra forma, se ven afectados, adquiriendo por ello el derecho a generar beneficios o, en su caso, a fiscalizar los actos de otros que están tomando ventaja o perjudicando sus intereses. Sin embargo, debido a la dificultad existente de alcanzar un consenso internacional a este respecto resulta sumamente complicado lograr una jurisdicción uniforme en materia fiscal. Así las cosas, los planteamientos tradicionalmente expuestos acerca de cuál debe ser la respuesta que ofrezca el Derecho Tributario al enfrentarse con el fenómeno del comercio electrónico son diversos y responden también a intereses heterogéneos.

Dentro del conjunto de principios inspiradores de nuestro sistema tributario que han de ser objeto de protección en esta clase de operaciones destaca, por ejemplo, el principio de neutralidad, en virtud del cual la realización de transacciones electrónicas no debe quedar sometida a una tributación que resultaría injusta en relación con las normas aplicables a las transacciones tradicionales, entendidas éstas como las que se realizan fuera de línea. Ahora bien, además de garantizar la neutralidad del sistema se hace necesario el respeto al principio de seguridad jurídica, de manera que los diferentes operadores y usuarios conozcan cuáles son las normas fiscales por las que se rige la transacción electrónica en cuestión, reduciéndose así el número de litigios y la incertidumbre existente acerca del incumplimiento de aquellas. Asimismo debe subrayarse la importancia que adquiere el principio de eficiencia, en virtud del cual los costes derivados del cumplimiento de las obligaciones fiscales para los contribuyentes, así como el coste de gestión para la Administración Tributaria, deben ser minimizados en la medida de lo posible. Por su parte la correcta aplicación del principio de flexibilidad garantiza que los sistemas impositivos sean necesariamente

flexibles y dinámicos, pudiendo adaptarse automáticamente al ritmo de la evolución técnica y de las transacciones económicas.

Por último, al amparo de los principios de claridad y simplicidad las reglas fiscales han de ser de fácil comprensión y sencilla aplicación, permitiendo a los contribuyentes conocer por anticipado las consecuencias fiscales de una transacción. Y, finalmente, el necesario respeto del principio de equidad exige precisar una cantidad justa de impuestos a pagar en el momento del devengo, quedando reducidas al máximo las posibilidades de fraude y de evasión fiscal y siendo las medidas adoptadas en tal sentido proporcionales a los riesgos expuestos.

En la práctica, son múltiples las cuestiones que precisan de una adecuada clarificación. Así sucede, por ejemplo, con la cuestión relativa a la necesaria identificación de los sujetos pasivos que intervienen en este tipo de operaciones, a efectos fiscales, derivada de la deslocalización de los centros servidores a territorios que protegen el anonimato de los operadores. Téngase presente además que las páginas *web* que, *a priori*, constituyen los principales instrumentos susceptibles de ser utilizados para comerciar a través de Internet, se hallan asociadas a un nombre de dominio que representa la identificación virtual del origen de la información que se está leyendo. Sin embargo, no necesariamente ha de quedar asociado ese origen de información al procesamiento de datos y, más precisamente, a los responsables jurídicos de la oferta del posible contrato que pueda llegar a celebrarse en el marco de las operaciones de economía colaborativa.

En consecuencia, cabe plantearse hasta qué punto circunstancias tales como las dificultades surgidas en torno a la localización efectiva de las personas (ya sean estas físicas o jurídicas) así como de los propios equipos informáticos e incluso la incidencia de la normativa existente en materia de protección de datos personales terminan por proyectarse sobre el ámbito de las obligaciones tributarias que demandan, como es sabido, la necesaria identificación de los sujetos que intervienen en las mismas, dificultando imputar a quien corresponda las rentas o los hechos imposables que hayan podido ser identificados o detectados por la Administración tributaria. Igualmente cabría aludir a los problemas derivados de las limitaciones territoriales originadas a la luz de la jurisdicción de las distintas Administraciones, que pueden terminar conduciendo a situaciones de desimposición o de doble imposición y a dificultar gravemente las posibilidades de obtención de información, dadas las limitaciones que ofrecen los cauces de intercambio de información y auxilio administrativo internacional entre Estados³.

Por lo que interesa de manera específica al objeto de nuestro estudio, el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), lógicamente la calificación de la operación en el citado Impuesto como entrega de bienes o como prestación de servicios resultará fundamental, al ser diversa la localización del hecho imponible, pudiendo originarse un tratamiento tributario diferente. Con carácter adicional se ha de garantizar la neutralidad del sistema impositivo y evitar que se produzca competencia desleal para los agentes económicos comunitarios obligados a gravar sus prestaciones a particulares. Desde nuestro punto de vista resulta necesario entrar a garantizar en el presente caso, en aras de

³Véase a este respecto CALVO VÉRGEZ, J., *Fiscalidad del comercio electrónico: imposición directa e indirecta*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009, págs. 34 y ss.

lograr un buen funcionamiento del mercado interior así como la eliminación de las distorsiones existentes, que los servicios prestados a resultas de esta clase de operaciones encuadrados dentro del ámbito de la llamada economía colaborativa queden sometidos a gravamen en la Unión Europea siempre y cuando hayan sido prestados con carácter oneroso y resulten consumidos por clientes dentro del territorio comunitario, no estando en cambio sujetos a imposición en el supuesto de que fuesen disfrutados fuera del mismo. A nuestro juicio nos hallamos ante una cuestión de esencial importancia en la atribución de la facultad de exacción del Impuesto, ya que a través de la misma se determina en qué territorio se entiende realizado el hecho imponible. Y, para ello, se hace necesaria una correcta aplicación de las reglas relativas al lugar de imposición de dichos servicios.

En la actualidad, la importancia que está adquiriendo la economía colaborativa y la considerable implantación de plataformas colaborativas digitales hace necesario el análisis de las distintas operaciones que se originan a través de ellas y sus consecuencias tributarias para las mencionadas plataformas colaborativas digitales, las personas usuarias, suministradoras de bienes o prestadoras de servicio y las personas clientes finales.

El término de economía colaborativa, de conformidad con 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 colaborativa, [COM(2016) 356 final], de 2 de junio de 2016, se refiere a modelos de negocio en los que se facilitan actividades mediante plataformas colaborativas digitales que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o de servicios ofrecidos a menudo por particulares, transacciones que con carácter general, no implican un cambio de propiedad y pueden realizarse con o sin ánimo de lucro.

A este respecto el Proyecto de Informe de la Comisión de Mercado Interior y Protección del Consumidor, sobre una Agenda Europea para la economía colaborativa, [COM(2016) 356], de 22 de diciembre de 2016, distingue en la economía colaborativa y sus modelos de negocio, tres grandes categorías de agentes:

- Prestadores de servicios, que se tratan de particulares que ofrecen servicios, activos, competencias o tiempo, de forma gratuita o previo pago, de manera ocasional, denominándose como pares o a título profesional, denominándose como profesionales;
- Usuarios de dichos servicios, y
- Plataformas colaborativas que conectan en tiempo real la oferta con la demanda para facilitar las transacciones.

Por su parte la Asociación Española de la Economía Digital (Adigital) y Sharing España⁴, colectivo que agrupa a las empresas de economía colaborativa, consideran que la popularización del tér-

⁴ ADIGITAL y SHARING ESPAÑA, “Los modelos colaborativos y bajo demanda en plataformas digitales”, 2017 (consultado en <https://www.adigital.org/informes-estudios/los-modelos-colaborativos-demanda-plataformas-digitales/>).

mino economía colaborativa ha generado cierta confusión sobre su significado, por lo que es necesario señalar que la actividad que desempeña la plataforma colaborativa digital es la de intermediación propia de un prestador de servicios de la sociedad de la información, no considerada en sí como economía colaborativa o bajo demanda, al tratarse de una actividad mercantil de intermediación que favorece la puesta en contacto entre personas usuarias, suministradoras de bienes o prestadoras de servicios y personas clientes finales para que sean ellas las que puedan llevar a cabo las actividades de la economía colaborativa o bajo demanda propiamente dichas.

Para la Asociación Española de la Economía Digital (Adigital) y Sharing España se debe considerar como economía colaborativa aquellos modelos en los que una plataforma colaborativa digital actúa como intermediaria para facilitar la utilización, el intercambio o la inversión de bienes o recursos, entre iguales, particulares o empresas, o entre particulares y empresas, con o sin contraprestación económica, tal y como ocurre con el alquiler de viviendas entre particulares o la compraventa y alquiler de objetos de segunda mano. Frente a ello, en la economía bajo demanda se establece una relación comercial entre las personas usuarias, suministradoras de bienes o prestadoras de servicios y las personas clientes finales, al englobar modelos de consumo y provisión de servicios en los que la plataforma colaborativa digital actúa como intermediaria, pero en este caso entre una persona profesional, que presta el servicio, y una persona cliente final a la que el servicio se adapta a sus necesidades y preferencias, por lo que en este caso existe una contraprestación económica y ánimo de lucro, tal y como ocurre en las plataformas colaborativas digitales de repartos y microtarefas.

Finalmente, para la Asociación Española de la Economía Digital (Adigital) y Sharing España nos encontramos ante un supuesto de economía de acceso cuando la empresa proporciona el servicio, poniendo a disposición de un conjunto de personas clientes finales unos bienes para su uso temporal, los cuales flexibilizan su localización espacial y se adaptan al tiempo de uso efectivo que requieren dichas personas clientes finales, tal y como sucede cuando se comparte un coche, propiedad de la empresa titular de la plataforma colaborativa digital, entre varias personas de manera no simultánea.

De este modo podemos afirmar que una de las notas características de este tipo de economía es que son las personas miembros de la comunidad quienes suministran el bien o prestan el servicio y quienes los reciben frente al consumo tradicional en que el servicio es prestado por empresas o personas profesionales, facilitando las plataformas colaborativas digitales el conocimiento de la oferta existente a las potenciales personas consumidoras finales, al pasar de una oferta local a una global, salvándose de este modo tanto el factor proximidad como la eventual desconfianza entre las personas que intervienen en estas operaciones, lo que ha generado que estas plataformas colaborativas digitales se conviertan en un elemento fundamental para el crecimiento exponencial de este tipo de economía.

2. LA APLICACIÓN DEL DERECHO TRIBUTARIO EN LA ECONOMÍA COLABORATIVA

Desde un punto de vista del Derecho Tributario, en la economía colaborativa, tal y como afirman ANTÓN ANTÓN, Á. y BILBAO ESTRADA, I.⁵, tenemos que partir del principio de autonomía en las calificaciones tributarias, establecido en el artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al disponer que *“en tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entienden conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda”*, por lo que el legislador tributario, tal y como ha reconocido el Tribunal Constitucional tiene la opción legítima, aunque no absoluta⁶, de formular sus propias calificaciones cuando nos encontremos ante una institución que no ha sido regulada en otras ramas del ordenamiento⁷ o cuando sea preciso dotar a ésta de un significado diferente a efectos exclusivamente fiscales, con la finalidad de desentrañar, tal y como afirma GARCÍA NOVOA, C.⁸, la verdadera causa concurrente en los negocios, al formar parte de la función calificadoras que se deberá llevar a cabo desde la definición tributaria de los hechos gravados.

En este sentido podemos afirmar que, con carácter general, la economía colaborativa no supone la aparición de nuevos negocios jurídicos, debido a que solamente se produce una alteración en el sujeto, empresa o persona profesional, que tradicionalmente participaba en el suministro de determinados bienes o en la prestación de determinados servicios en favor de una persona particular que se ve favorecida por la intermediación de las plataformas colaborativas digitales.

De este modo, las plataformas colaborativas digitales y las personas particulares que operan en el tráfico jurídico pueden configurar sus relaciones, negocios o inversiones bajo cualquier figura existente en el mercado y en el ordenamiento jurídico, por lo que el Derecho Tributario garantizará la aplicación del gravamen correspondiente a la verdadera capacidad económica puesta de manifiesto por los hechos de la realidad que se califican, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 13 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, al disponer que *“las obligaciones tributarias se exigirán con arreglo a la naturaleza jurídica del hecho, acto o negocio realizado, cualquiera que sea la forma o denominación que los interesados le hubieran dado, y prescindiendo de los defectos que pudieran afectar a su validez”*.

Por tanto, en los supuestos de economía colaborativa en los que la persona usuaria, prestadora del servicio solamente persiga compensar gastos, compartir o intercambiar un bien, es preciso distinguir si se trata de supuestos que no se encuentran sujetos al Impuesto correspondiente, o si por el contrario se trata de supuestos que estando sujetos, deben ser tipificados como exentos,

⁵ ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I., “El consumo colaborativo en la era digital: Un nuevo reto para la fiscalidad”, *Documento del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 26, 2016 (consultado en www.ief.es).

⁶ Véase a este respecto, la Sentencia del Tribunal Constitucional núm. 146/1994, de 12 de mayo de 1994.

⁷ Tal y como se han pronunciado en este sentido, las Sentencias del Tribunal Constitucional núm. 45/1989, de 20 de febrero de 1989 y núm. 134/2011, de 20 de julio de 2011.

⁸ GARCÍA NOVOA, C., “Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español”, *THEMIS: Revista de Derecho*, núm. 51, 2005 (consultado en <http://revistas.pucp.edu.pe>).

dado que cuando por parte de la plataforma colaborativa digital y de la persona usuaria, suministradora de bienes o prestadora de servicios exista la intención de obtener una fuente de renta adicional resulta indudable que dicha operación se encuentra sometida a gravamen.

3. LA FISCALIDAD INDIRECTA EN LA ECONOMÍA COLABORATIVA

La Comisión Europea, en el documento de trabajo de formulación de su pregunta al Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido relativa al tratamiento de este Impuesto en la economía colaborativa⁹, reconoció que las actividades de la economía colaborativa realizadas a través de plataformas colaborativas digitales han adquirido en los últimos años una gran fuerza. No obstante para la Comisión Europea no se trata de un fenómeno que quede fuera de la normativa vigente en materia del Impuesto sobre el Valor Añadido en la Unión Europea, dado que la misma es plenamente adecuada para su aplicación en este tipo de transacciones, por lo que la Comisión Europea no tiene la intención de sugerir modificaciones al respecto.

La Comisión Europea, en el mencionado documento de trabajo, realiza un análisis de tres escenarios en los que los bienes o servicios son proporcionados por personas particulares a través de una plataforma colaborativa digital. Un primer escenario se origina cuando los bienes o servicios son prestados a título oneroso; un segundo escenario se produce cuando los bienes o servicios se intercambian directamente entre dos personas; y un tercer escenario se constituye cuando los bienes o servicios son proporcionados por una persona a un fondo común administrado por la plataforma colaborativa digital desde la cual esa persona obtiene el derecho de extraer en cambio otros bienes o servicios que habían sido proporcionados a ese fondo común por otras personas desconocidas para él.

En este mismo sentido el Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁰, en su contestación a la pregunta que le realizó la Comisión Europea en relación al tratamiento de dicho Impuesto en la economía colaborativa¹¹, consideró que en las entregas de bienes o en la prestación de servicios por parte de particulares a través de plataformas colaborativas digitales debe distinguirse entre entregas de bienes o prestación de servicios realizados con contraprestación económica y aquellas entregas y prestaciones en las que no existe dicha contraprestación. De este modo, cuando las entregas de bienes o servicios conllevan contraprestación económica, dichas operaciones tienen

⁹ COMISIÓN EUROPEA, “Pregunta al Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido relativa al tratamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido en la economía colaborativa”, *Documento de trabajo* núm. 878, de 22 de septiembre de 2015.

¹⁰ Cabe recordar que el Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido se creó en virtud del artículo 398 de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, para promover la aplicación uniforme de las disposiciones de dicha Directiva, por lo que al tratarse solamente de un comité consultivo al que no se le han atribuido competencias legislativas, no puede adoptar decisiones jurídicamente vinculantes, pudiendo proporcionar algunas opiniones, orientaciones sobre la aplicación de la mencionada Directiva. Dichas opiniones no constituyen una interpretación oficial del Derecho de la Unión Europea por lo que no tienen necesariamente el acuerdo de la Comisión Europea, y por tanto no les obliga ni a ella ni a los Estados Miembros.

¹¹ COMITÉ DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, “Acta de la 105.ª Reunión”, *Documento de trabajo* núm. 887, de 26 de octubre de 2015.

la consideración de imponibles a efectos de la aplicación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por su parte, y en relación con las entregas de bienes o servicios a cambio de otros bienes o servicios, debido a la variedad de transacciones posibles hay que realizar una evaluación individual de cada caso concreto, si bien inicialmente cabe distinguir entre aquellas situaciones en las que los suministros de una persona a otra persona se realiza a cambio de suministros de esta última a la primera, y aquellas situaciones en las que una persona que aporte sus bienes o servicios al fondo común recibe en cambio el derecho a beneficiarse de otros bienes o servicios incluidos en dicho fondo.

De este modo cabe considerar que los servicios de intermediación prestados por las plataformas colaborativas digitales constituyen actividades económicas a las que le son de aplicación el Impuesto sobre el Valor Añadido, excepto cuando nos hallamos ante servicios financieros, como son los pagos o las transferencias, en los que pueden ser de aplicación las exenciones previstas en el artículo 135 apartado 1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Asimismo, y teniendo en cuenta los criterios emanados de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea¹² y del Tribunal Supremo¹³, podemos afirmar que en base a los principios de capacidad económica y de neutralidad del Impuesto sobre el Valor Añadido es necesario gravar las operaciones económicas derivadas de la economía colaborativa a pesar de que puedan existir dudas sobre su legalidad por no contar con las autorizaciones o licencias pertinentes para ello, puesto que la calificación de una operación y su encuadre dentro del presupuesto de hecho de las normas tributarias se debe realizar teniendo en cuenta su naturaleza jurídica y no su naturaleza económica, pudiendo la Administración Tributaria recalificar la operación de manera independiente a la calificación que los obligados tributarios le den a la misma¹⁴.

3.1. Análisis de la fiscalidad de las plataformas colaborativas digitales

Las plataformas colaborativas digitales a través de las cuales se ofertan y demandan el suministro de bienes o la prestación de servicios tendrán un tratamiento normativo y por tanto deberán cumplir diferentes exigencias en función de si se considera que se dedican a la mera intermediación

¹² En este sentido, podemos destacar al respecto, las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de junio de 2000 (Asunto C-455/98, *Kaupo Salumets y otros*), de 17 de febrero de 2005 (Asuntos acumulados C-453/02, *Finanzamt Gladbeck* y C-462/02, *Finanzamt Herne-West*), y de 29 de abril de 2010 (Asunto C-230/08, *Dansk Transport og Logistik*).

¹³ A este respecto, es necesario poner de manifiesto las Sentencias del Tribunal Supremo núm. 1493/1999, de 21 de diciembre y núm. 20/2001, de 28 de marzo.

¹⁴ De acuerdo con GARCÍA NOVOA, C., “Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español”, ob. cit. (consultado en <http://revistas.pucp.edu.pe>), la función de calificación que tradicionalmente tiene asignada la Administración Tributaria se ha convertido en una función recalificadora debido a que la generalización de las autoliquidaciones lleva a que la calificación sea realizada por los particulares, tanto al realizar las declaraciones, liquidaciones propias, como las declaraciones informativas sobre terceras personas.

informativa entre las partes prestando por tanto un servicio propio de la sociedad de la información, o de si la consideración es que sus servicios presentan características esenciales de la prestación principal y, por tanto, deben recibir idéntico tratamiento al que le ha sido otorgado a dicha prestación.

No obstante, e independientemente de ello, en el ámbito tributario, y concretamente en el supuesto de la imposición indirecta, las plataformas colaborativas digitales en el ejercicio de su actividad económica tienen la consideración de empresarios o profesionales a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando prestan servicios a título oneroso, independientemente de si la plataforma digital actúa como prestador directo de un servicio, en nombre y por cuenta propia, o si se trata de un comisionista en operaciones realizadas directamente entre sus personas usuarias¹⁵, por lo que se deben someter a las reglas de localización, territorialidad.

A este respecto, tal y como indica MONTESINOS OLTRA, S.¹⁶, la obtención de ingresos por la explotación de una plataforma colaborativa digital va a determinar su calificación como actividad económica, independientemente de su procedencia que bien puede derivarse del cobro a las personas usuarias de cuotas por acceso a la plataforma colaborativa digital, por entregas de bienes o prestaciones de servicios, por comisiones de intermediación en actos o negocios realizados entre las partes intervinientes, así como por contraprestaciones derivadas de los servicios prestados a terceras personas distintas de las personas usuarias, tal y como ocurre en el caso de la publicidad insertada. El principal factor a tener en cuenta para calificar las plataformas colaborativas digitales como sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido es el carácter gratuito o no de los servicios prestados por dichas plataformas, puesto que no se aplicaría la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, a aquellas plataformas colaborativas digitales en las que la descarga de su aplicación, la utilización de su página web o los servicios que presta tienen carácter gratuito.

Por su parte el Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁷ considera que las plataformas colaborativas digitales tienen la consideración de sujetos pasivos del Impuesto sobre el Valor Añadido cuando operen en mercados *online* en los que conecten a las personas usuarias, suministradoras de bienes o prestadoras de servicios con las personas clientes finales que los vayan a adquirir, sin realizar una distinción sobre si existe contraprestación económica o no por la prestación de dichos servicios, por la descarga de su aplicación o por la utilización de su página web.

En este sentido la Dirección General de Tributos (DGT), en su contestación a Consulta V2448-15, de 3 de agosto de 2015, afirma que una empresa alemana establecida y registrada a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido en dicho país, dedicada a la gestión de arrendamientos a través

¹⁵ Véase al respecto a FALCÓN Y TELLA, R., “La tributación de Uber (Plataforma de servicios de transporte de vehículos particulares)”, *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2014 (consultado en www.aranzadi.es).

¹⁶ MONTESINOS OLTRA S., “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del Derecho Tributario”, *Revista Economía Industrial*, núm. 402, 2017 (consultado en <http://www.minetad.gob.es/Publicaciones/Publicaciones-periodicas/EconomiaIndustrial/RevistaEconomiaIndustrial/>).

¹⁷ COMITÉ DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, “Acta de la 105.ª Reunión”, ob. cit.

de su página web en la que los propietarios de inmuebles en España pueden publicitarse proporcionando información de los mismos a cambio del pago de una cuota por la reserva que la empresa retiene y deduce del precio del alquiler al que el arrendador tiene derecho, al prestar un servicio de intermediación a los titulares de los alojamientos conjuntamente con otros servicios accesorios de asesoramiento, gestión de cobro, promoción, dicho servicio estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando su destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y el alojamiento se encuentre ubicado en el territorio de aplicación del Impuesto, siempre que no se trate de un alojamiento hotelero o análogo, para lo que deberá tenerse en cuenta, cuando se trate de alquiler de viviendas, si se prestan o no servicios complementarios propios de la industria hotelera.

Asimismo también estará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido el servicio de intermediación prestado por la citada empresa alemana a los titulares de alojamientos cuando se trate de viviendas que no presten los servicios complementarios propios de la industria hotelera, cuando dichos destinatarios, empresarios o profesionales, tengan en el territorio de aplicación del impuesto la sede de su actividad económica, un establecimiento permanente, su domicilio o residencia habitual, a la que vayan destinados dichos servicios cualquiera que sea el lugar donde se encuentre ubicado el alojamiento, porque de conformidad con lo establecido en el número 2º del apartado Tres del artículo 69 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), los destinatarios de los servicios, en la medida en que explotan un bien inmueble en arrendamiento en territorio de aplicación del Impuesto, se considera que tienen un establecimiento permanente en dicho territorio, por lo que, en consecuencia, el servicio de gestión del alquiler prestado por la plataforma web deberá localizarse en territorio de aplicación del Impuesto.

Además, en el supuesto que la empresa alemana también percibiera una comisión del arrendatario o destinatario del servicio de alojamiento, dicha comisión quedaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando el servicio de mediación se refiera a inmuebles o alojamiento situados en el territorio de aplicación del Impuesto, de conformidad con lo establecido en el número 6º del apartado Uno del artículo 70 de la LIVA.

Con carácter adicional la DGT, en su contestación a Consulta V0172-15, de 20 de enero de 2015, considera que una diseñadora de dibujos y grabados, persona física, que comercializa a través de una plataforma colaborativa digital desde la que cualquier persona cliente final previo pago puede descargarse un archivo no personalizable con el dibujo, en virtud de lo establecido en el apartado Uno del artículo 4 y en el apartado Uno, letra a) y en el apartado Dos del artículo 5 de la Ley 37/1992, tiene la consideración de empresario o profesional a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedando sujetas a dicho Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad realice en el territorio de aplicación del Impuesto.

De este modo las operaciones efectuadas por la diseñadora tienen la calificación de prestaciones de servicios a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con lo establecido en artículo 11. Uno y Dos, número 4.º de la Ley 37/1992, servicios que se consideran prestados por vía electrónica en el supuesto de suministro de contenidos digitales, concretamente ficheros de dibujos y grabados no personalizados que su clientela puede descargar a través de internet en

virtud de lo establecido en el artículo 69.Tres, número 4.º, de la mencionada Ley 37/1992, no teniendo dicha consideración cuando los servicios consistan en el diseño personalizado de un determinado dibujo, tarjeta, poster y logotipo que es enviado por correo electrónico a la persona cliente final una vez realizado el mismo.

En este sentido las prestaciones de servicios efectuadas por la diseñadora quedarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el territorio de aplicación del Impuesto, de conformidad con lo dispuesto en artículos 69 y 70 de la LIVA, cuando su persona cliente final sea un empresario o profesional que actúe como tal y tenga en dicho territorio su sede de actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio o residencia habitual, siempre que los servicios se presten a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, o cuando dichos servicios se presten a clientes finales establecidos en la Unión Europea.

No obstante las prestaciones de servicios efectuadas por la diseñadora que no tienen la consideración de servicios prestados por vía electrónica, esto es, el diseño personalizado de un determinado dibujo, tarjeta, poster y logotipo que es enviado por correo electrónico al cliente final una vez que ha sido realizado, pudieran resultar exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido en aplicación de lo establecido en el artículo 20.Uno.26º de la Ley.

En el presente supuesto, como la diseñadora realiza sus prestaciones de servicios a través de una plataforma colaborativa digital y un sistema de cobro, el titular de dicho sistema de pago presta un servicio sujeto pero exento al Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con lo establecido en el artículo 20.Uno.18º de la Ley del Impuesto.

Asimismo, los servicios de alojamiento de contenidos y la comisión por la venta de estos contenidos que efectúa la diseñadora a través de la plataforma quedarán sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido, a pesar, de que de conformidad con lo establecido en el artículo 84.Uno.2º de la Ley, los prestadores de estos servicios no se encuentran establecidos en el territorio de aplicación del Impuesto, siendo suficiente la factura o el justificante contable expedido por el prestador del servicio para que la diseñadora como sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido pueda proceder a su declaración-liquidación.

Finalmente, en relación con la naturaleza de los servicios que se intercambian la diseñadora y el titular de la plataforma digital debemos considerar que cuando sea la diseñadora quien mantiene una comunicación y una relación directa con la clientela de sus archivos digitales, ello será debido a que ha fijado las reglas y las condiciones de la prestación del servicio electrónico, así como ha ordenado la forma de hacer efectivo el cobro de la contraprestación que debe satisfacer la clientela. Por el contrario, cuando el titular de la plataforma de descarga establezca las condiciones del suministro, teniendo conocimiento y relación directa con la clientela final de los archivos digitales y establece las modalidades y condiciones del suministro, así como, del pago de la contraprestación, dicho titular prestará los servicios electrónicos en nombre propio a los adquirentes de los archivos digitales suministrados por la plataforma.

En consecuencia estaremos ante dos prestaciones de servicios realizadas por vía electrónica en cadena, a saber: la que realiza en nombre propio la diseñadora a favor del titular de la plataforma

de descargas y la que realiza en nombre propio, a los adquirentes de los diseños, estando sujeto al IVA el servicio que presta la diseñadora al titular de la plataforma en el territorio de aplicación del Impuesto cuando su destinatario empresario o profesional se encuentre establecido en dicho territorio.

De este modo, en cuanto a la evaluación de la exención de las operaciones realizadas por la plataforma colaborativa digital, es necesario analizar tanto las condiciones contractuales de las diferentes plataformas como el carácter de los servicios de intermediación, así como la naturaleza financiera de los mismos por su relación con el cobro del servicio prestado.

3.2. Análisis de la fiscalidad de las personas usuarias, suministradoras de bienes o prestadoras de servicios y de las personas clientes finales

La consideración como sujetos pasivos de las personas usuarias, suministradoras de bienes o prestadoras de servicios requiere, de conformidad con lo establecido en el artículo 9.1 de la Directiva 2006/112/CE, que se determine si estas personas usuarias están llevando a cabo una actividad económica y si actúan de forma independiente en relación con la plataforma colaborativa digital. Concretamente en cuanto al factor de si están llevando a cabo una actividad económica es necesario atender a la especialidad de cada supuesto, dado que el concepto de actividad económica engloba también la explotación de bienes tangibles con la finalidad de obtener ingresos de forma regular, existiendo la posibilidad que por parte de los Estados Miembros de la Unión Europea se considere como sujetos pasivos incluso a aquellas personas usuarias que presten servicios o entreguen bienes de forma ocasional, actuando de forma similar a un productor, corredor o prestador de servicios cuando se unen como personas usuarias, suministradoras de bienes o prestadoras de servicios, independientemente de la regularidad con que los preste.

Con respecto al factor relativo a la independencia en el suministro de bienes o en la prestación del servicio, resulta clave la relación existente entre la plataforma colaborativa digital y la persona usuaria, suministradora de bienes o prestadora de servicios, así como las condiciones legales fijadas para descartar una relación de dependencia que implique el suministro del bien o la prestación del servicio al cliente final por parte de la plataforma colaborativa digital y no por la persona usuaria, considerando el Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁸ que en el supuesto que el sujeto pasivo ejerce una actividad económica será sujeto pasivo del citado Impuesto originándose la problemática cuando se produzca el ejercicio no regulado de actividades económicas.

A este respecto la DGT, en su contestación a Consulta V0109-16, de 15 de enero de 2016, al hilo de un supuesto relativo a una mujer con residencia fiscal en Italia que poseía una vivienda turística en España al cincuenta por ciento con su marido, que era alquilada a particulares por periodos cortos de tiempo a través de la plataforma *web* de una empresa, no residente fiscal en España, que publicitaba el alquiler y que a través de la misma los clientes pagaban las reservas (cobrando dicha empresa la publicidad y el uso de la plataforma y abonando al matrimonio el importe cobrado

¹⁸ COMITÉ DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, "Acta de la 105.ª Reunión", ob. cit.

de los alquileres descontando sus honorarios) consideró que el servicio prestado por dicha plataforma al matrimonio constituye de un servicio de mediación en el arrendamiento de un inmueble que al, estar relacionado con bienes inmuebles¹⁹, se encuentra sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con lo establecido en el artículo 70.Uno de la Ley 37/1992, al tratarse de un inmueble ubicado en el territorio de aplicación del Impuesto y no de un alojamiento hotelero o análogo en el que no se prestan servicios complementarios propios de la industria hotelera. Asimismo, dado que dicho servicio de mediación en el alquiler de un inmueble o alojamiento se realiza por parte de un empresario o profesional no establecido en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, el sujeto pasivo de dicho Impuesto será la mujer y su marido mediante el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, de conformidad con lo establecido en el artículo 84.Uno.2.º de la LIVA.

No obstante cabe destacar que respecto a las personas usuarias, suministradoras de bienes o prestadoras de servicios a través de plataformas colaborativas digitales es donde existe una falta de adaptación de la normativa tributaria vigente, al no ser fácil en ocasiones delimitar cuándo se trata de una actividad de economía colaborativa o de una actividad empresarial. A este respecto se ha de tener presente que, a pesar que el artículo 5.Dos de la Ley 37/1992 considera que “*son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios*”, dicha definición no realiza una clara diferenciación entre cuándo se está desarrollando una actividad empresarial o un intercambio de favores en el que falta, al menos, la habitualidad o la intencionalidad de obtener lucro, pero en el que se produce una ordenación tanto de medios materiales como humanos, para la obtención de utilidades o la satisfacción de sus necesidades.

Una vez que se ha determinado que los prestadores del servicio son considerados sujetos pasivos del IVA así como la sujeción de la prestación del servicio correspondiente al citado Impuesto, tal y como sucede con la prestación de servicios de transporte de pasajeros por particulares²⁰ que utilizan para ello un vehículo propio con habitualidad y ánimo de lucro (lo que implica actividad económica a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido), es necesario analizar caso por caso el

¹⁹ En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 7 de septiembre de 2006 (Asunto 166/05, *Heger Rudi GmbH*) establece que sólo están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido y del artículo 70.Uno.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble.

²⁰ Un análisis en profundidad de la tipología de la economía colaborativa de vehículos y de su problemática legal lo podemos encontrar en ESTANCONA PÉREZ, A.A., “Carpooling: C2C en el transporte de personas”, *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, núm. 7, 2015 (consultado en www.aranzadi.es) y en LEIÑENA MENDIZÁBAL, E., “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*, núm. 296, 2015 (consultado en www.aranzadi.es).

servicio para evaluar su posible exención, resaltando el Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido²¹ la aplicación de la exención de los servicios financieros prestados por la plataforma colaborativa digital en materia de cobros, de conformidad con lo establecido en el artículo 135.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo.

Los supuestos en los que no es posible delimitar cuándo nos encontramos ante un intercambio de favores o ante una actividad económica tradicional hacen necesario que los Estados Miembros de la Unión Europea establezcan determinadas reglas que permitan que los operadores puedan conocer las obligaciones tributarias que han cumplir por sus acciones en el mercado e interactuar en él en igualdad de condiciones sin que existan ventajas competitivas basadas en la ausencia de imposición o en el no sometimiento a la reglamentación que existe para operar en los sectores tradicionales.

Finalmente, en el supuesto de los usuarios finales de la plataforma colaborativa digital resulta necesario determinar si es deducible el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado por el suministro de bienes o la prestación de servicios, teniendo pleno derecho a la deducción de dicho Impuesto aquellos clientes que ostenten la condición de sujetos pasivos del IVA, siempre y cuando dichas operaciones estén conectadas con su actividad económica. Del mismo modo, cuando el suministro de bienes o la prestación del servicio no se encuentren exentas y la plataforma colaborativa digital no es ni residente ni opere en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido el servicio se va a considerar prestado en dicho territorio, siendo sujeto pasivo el cliente final.

4. REFLEXIONES FINALES

La reciente eclosión de la economía colaborativa originada por el desarrollo de las nuevas tecnologías permite que a través de las plataformas colaborativas digitales una persona cliente final adquiera bienes o servicios ofrecidos por una persona usuaria, suministradora de bienes o prestadora de servicios que no dispone de licencias ni se encuentra sometida a control administrativo alguno, de modo gratuito²² o a cambio de una retribución económica mucho más competitiva que la existente en el mercado oficial regulado, lo que ha generado un cambio en la manera en la que las personas clientes finales utilizan dichos bienes y servicios.

No obstante, a pesar de no existir una normativa reguladora, la economía colaborativa sigue creciendo y cambiando la manera de entender el consumo, la propiedad y las relaciones sociales, lo

²¹ COMITÉ DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, "Acta de la 105.ª Reunión", ob. cit.

²² A este respecto, tal y como indica ÁLVAREZ SUSO, M., "El gravamen en el IVA de las actividades irregulares e ilícitas. Un viejo debate de reciente actualidad", *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2014 (consultado en www.aranzadi.es), la ausencia de contraprestación de modo estructural en este tipo de actividades lleva a concluir que este tipo de actividades no se encuentran sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con lo establecido en el artículo 4.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que pone el acento al definir el hecho imponible de este Impuesto en que la actividad debe desarrollarse a título oneroso, porque la cláusula de cierre de gravamen de los autoconsumos no debe confundirse con la realización de actividades sin percibir contraprestación de los usuarios y sin vocación de intervenir en un mercado de oferta de bienes o servicios.

que hace necesario poner orden sobre qué es economía colaborativa y qué no, puesto que cuando la persona usuaria, suministradora de bienes o prestadora de servicios es la que realiza la actividad dentro de la plataforma colaborativa digital, el gran reto es delimitar cuál es su papel y cuándo pasa de ser una persona particular a una persona profesional, en función de aspectos tales como la regularidad o habitualidad de la actividad, o si tiene o no ánimo de lucro.

Por tanto debemos considerar que la clave para el análisis de la fiscalidad indirecta, al igual que sucede con la fiscalidad directa o con la colaboración tributaria, se encuentra en la localización de la plataforma colaborativa digital o en la existencia de establecimiento permanente en el Estado en que se produce la actividad de economía colaborativa, resultando determinante en el gravamen de los suministros de bienes y las prestaciones de servicios y en las rentas percibidas por la persona usuaria, suministradora de bienes o prestadoras de servicios, tanto el tipo de consumo colaborativo en que participa como las condiciones en que se produce la economía colaborativa en función de las condiciones impuestas por la plataforma colaborativa digital.

De este modo, en el supuesto en el que la comercialización de bienes o la prestación de servicios exija remuneración a la persona cliente final, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se presenta como característica común relevante la ordenación tanto de medios humanos como de medios materiales que presentan un grado limitado de habitualidad al efectuarse por personas que con carácter general no se encuentran dadas de alta en ningún tipo de actividad oficial, entrando en competencia con sectores de actividad legalizados y oficiales que ofrecen en el mercado productos o servicios similares, por lo que su realización se encuentra sujeta, con carácter general, al Impuesto sobre el Valor Añadido²³, puesto que, como indica la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea²⁴, para respetar el principio de neutralidad fiscal no cabe distinguir con carácter general entre operaciones lícitas y operaciones ilícitas, al no tratarse de situaciones específicas en las que existe una prohibición absoluta de comercialización en todos los Estados Miembros de la Unión Europea y en los que quede excluida toda competencia entre un sector lícito y un sector ilícito.

En este mismo sentido la Comisión Europea²⁵ considera que los operadores de la economía colaborativa, al igual que el resto de operadores económicos, están también sujetos a la normativa

²³ Véase al respecto a FALCÓN Y TELLA, R., “La tributación de Uber (Plataforma de servicios de transporte de vehículos particulares)”, ob. cit. (consultado en www.aranzadi.es).

²⁴ El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha establecido los criterios para considerar si una operación se efectúa a título oneroso, entre otras, en su Sentencia de 5 de febrero de 1981 (Asunto C-154/1980, *Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats*), al señalar que es necesario que exista una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida para que dicha prestación de servicios sea gravable por el Impuesto sobre el Valor Añadido. Asimismo, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 3 de marzo de 1994 (Asunto C-16/1993, *R. J. Tolsma*), señaló que una prestación de servicios sólo se realiza a título oneroso y, por tanto, sólo es imponible cuando entre quien efectúa la prestación y su destinatario exista una relación jurídica en la que se intercambian prestaciones recíprocas, constituyendo la retribución percibida por quien efectúa la prestación el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

²⁵ COMISIÓN EUROPEA, “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 colaborativa”, COM(2016) 356 final, de 2 de junio de 2016.

fiscal. Sin embargo no se trata de una cuestión exenta de polémica, al plantearse diversas cuestiones que necesitan ser resueltas, tal y como sucede con las dificultades para identificar a las personas contribuyentes y a los ingresos imposables, la falta de información sobre las personas usuarias, suministradoras de bienes o prestadoras de servicios, la exacerbación de la planificación fiscal agresiva en el sector digital, las diferencias de las prácticas fiscales en la Unión Europea y el intercambio insuficiente de información.

Ante ello, la Comisión Europea aconseja a los Estados Miembros que regulen las obligaciones fiscales de forma proporcionada y en condiciones de competencia equitativas, similares desde el punto de vista funcional a las empresas que prestan servicios comparables. De este modo se podría incrementar la sensibilidad sobre las obligaciones fiscales e informar a los administradores fiscales sobre los modelos de empresa colaborativa por medio de la publicación de una serie de orientaciones que tuvieran como objetivo incrementar la transparencia a través de información en línea, puesto que no debemos olvidar que la economía colaborativa ha creado nuevas oportunidades para ayudar a las Administraciones Tributarias y a las personas contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en particular, a través de una mayor rastreabilidad de las plataformas colaborativas digitales.

A este respecto con fecha 29 de diciembre de 2017 se publicaron en el DOUE tres normas que han de contribuir a clarificar la aplicación del Impuesto a las operaciones objeto de nuestro análisis: la Directiva 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del IVA para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes; el Reglamento de ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA; y el Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del IVA.

BIBLIOGRAFÍA

ADIGITAL y SHARING ESPAÑA, “Los modelos colaborativos y bajo demanda en plataformas digitales”, 2017.

ÁLVAREZ SUSO, M., “El gravamen en el IVA de las actividades irregulares e ilícitas. Un viejo debate de reciente actualidad”, *Quincena Fiscal*, núm. 22, 2014.

ANTÓN ANTÓN, Á. y BILBAO ESTRADA, I., “El consumo colaborativo en la era digital: Un nuevo reto para la fiscalidad”, *Documento del Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 26, 2016.

CALVO VÉRGEZ, J., *Fiscalidad del comercio electrónico: imposición directa e indirecta*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2009.

COMISIÓN DE MERCADO INTERIOR Y PROTECCIÓN DEL CONSUMIDOR, *Proyecto de Informe de la Comisión de Mercado Interior y Protección del Consumidor, sobre una Agenda Europea para la economía colaborativa*, COM(2016) 356, de 22 de diciembre de 2016.

- COMISIÓN EUROPEA, “Pregunta al Comité del Impuesto sobre el Valor Añadido relativa al tratamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido en la economía colaborativa”, *Documento de trabajo*, núm. 878, de 22 de septiembre de 2015.
- COMISIÓN EUROPEA, *Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a un plan de acción sobre el IVA. Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la Unión Europea. Es hora de decidir*, COM(2016) 148 final, de 7 de abril de 2016.
- COMISIÓN EUROPEA, *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 colaborativa*, COM(2016) 356 final, de 2 de junio de 2016.
- COMITÉ DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO, “Acta de la 105.^a Reunión”, *Documento de trabajo*, núm. 887, de 26 de octubre de 2015.
- ESTANCONA PÉREZ, A.A., “Carpooling: C2C en el transporte de personas”, *Revista Aranzadi de Derecho y Nuevas Tecnologías*, núm. 7, 2015.
- FALCÓN Y TELLA, R., “La tributación de Uber (Plataforma de servicios de transporte de vehículos particulares)”, *Quincena Fiscal*, núm. 13, 2014.
- GARCÍA NOVOA, C., “Las potestades de calificación y recalificación como mecanismos antielusorios en el derecho español”, *THEMIS: Revista de Derecho*, núm. 51, 2005.
- GATES, B., *Los negocios en la era digital. Como adaptar la tecnología informática para obtener el mayor beneficio*, Plaza & Janés, Barcelona, 1999.
- LEIÑENA MENDIZÁBAL, E., “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*, núm. 296, 2015.
- MONTESINOS OLTRA S., “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del Derecho Tributario”, *Revista Economía Industrial*, núm. 402, 2017

¿HACIA UN IMPUESTO SOBRE ACTOS JURÍDICOS DIGITALES?

JOSÉ A. ROZAS

Universitat de Barcelona

SUMARIO: 1. Planteamiento. 2. El caso. 3. Los hechos imponibles que evidencia. 4. Las políticas fiscales que suscita. 5. Los retos y oportunidades que plantea. 6. Conclusiones. Bibliografía.

1. PLANTEAMIENTO

La revolución digital ha cautivado la atención de las Administraciones tributarias por cuanto sienta las bases para trastocar los parámetros territoriales sobre los que hasta fecha relativamente reciente se asentaban los sistemas tributarios nacionales. En el plano de la imposición directa, el clásico dilema que contraponía los criterios de fuente y residencia se ha desfigurado merced a las posibilidades que ofrece una economía preferentemente desmaterializada o financiera en la que los vínculos territoriales de la actividad económica se desdibujan. En el de la imposición indirecta, los puntos de conexión con el territorio legitimado para exigir el gravamen –el lugar de entrega, realización o formalización de la transacción- también se diluyen entre los cauces digitales por los que discurren los negocios sujetos a tributación.

Siendo esto así, lo cierto y verdad es que, por otra parte, tanto el rastro que deja la economía digital, como las posibilidades que brinda el tratamiento masivo de los datos sobre los que discurre y evidencia, facilitan a las Administraciones tributarias sistemas de control tributario hasta fechas recientes desconocidos e inconcebibles. Lo que se ha traducido en un desarrollo exponencial, en los últimos tiempos, de los sistemas de intercambio automático de información con trascendencia tributaria entre Administraciones públicas de distintos Estados o de gestión *on-time* de la facturación íntegra de una empresa (como el llamado SII, que se está desplegando por la AEAT).

En todo caso, lo que necesariamente deberían de suscitar los nuevos cauces digitales de comunicación y comercio a través de los que se expresa la capacidad económica de los contribuyentes es una reflexión atenta sobre la ordenación sustantiva de los tributos –de sus elementos esenciales- y en torno a los modelos de aplicación sobre los que discurre su liquidación, pago y control.

Con el simple objetivo de arrancar dicha reflexión desde la consideración específica de un cauce de relaciones económicas que está teniendo un particular desarrollo, la plataforma digital de compraventa de bienes denominada *wallapop*, se examina en este trabajo el supuesto de hecho, sus características propias, para tratar de discernir qué obligaciones tributarias pone en jaque y qué políticas fiscales podría suscitar al objeto de darle un tratamiento tributario adecuado a su funcionamiento y efectos. Para concluir, a partir de todo ello, con el esbozo de una propuesta de modificación normativa de la imposición relativa tanto a las transmisiones de bienes muebles entre particulares como a la del registro de actos jurídicos “documentados”, que pasaría por el estable-