

CAPÍTULO 16

EL PAPEL DE LAS PLATAFORMAS DE ECONOMÍA COLABORATIVA EN EL CONTROL FISCAL DE FOCOS TRADICIONALES DE ECONOMÍA SUMERGIDA*

ÁLVARO ANTÓN ANTÓN

Profesor Adjunto Universidad CEU Cardenal Herrera

1. INTRODUCCIÓN

En su forma básica y primigenia el consumo colaborativo se entiende como un conjunto de pautas de consumo consistentes en el aprovechamiento por parte de un sujeto de los recursos infrautilizados por parte de otro (mediante préstamo, regalo, intercambio, alquiler etc...)¹. Ahora bien, el desarrollo de tecnologías de la información y comunicación (en adelante, TIC) ha provocado, no sólo que se faciliten este tipo de intercambios, sino también la redefinición de otros modelos de producción, consumo y prestación de servicios. Modelos que, antes de la aparición de las plataformas de intercambio, no respondían ni reunían las características que hemos expuesto arriba².

Concretamente, los principales motores de estos cambios son empresas de base tecnológica– Airbnb, Blablacar, Uber, Zipcar o Wallapop, etc.– que proporcionan a los usuarios y consumidores acceso a una amplia gama de bienes o servicios a través de una plataforma tecnológica; cuya principal función, en muchos casos, es la de actuar como intermediaria para facilitar determinadas transacciones. Así, son este tipo de empresas y tecnologías las que han propiciado un fenómeno disruptivo, en virtud del cual, particulares -y usuarios de estas plataformas- han sustituido o eliminado a los prestadores tradicionales de determinados servicios (empresas, profesionales o empresarios autónomos). Es decir, que las TIC han contribuido a facilitar nuevas formas de prestar servicios tradicionales que, a su vez, han derivado en modelos disruptivos de negocio y pautas de consumo novedosas que van más allá de lo que se entendía tradicionalmente como “consumo colaborativo”.

En resumen, estas plataformas no solo facilitan pautas de consumo colaborativo, sino que también han contribuido a que, en algunos casos, la esencia de este modelo (por particulares y para

* Este trabajo es el resultado del proyecto de investigación financiados por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, «El ordenamiento tributario ante la economía colaborativa: de la clarificación a nuevas formas de cooperación público–privada», con referencia DER2017–87450–R.

¹ Vid, con respecto a esta cuestión, ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I., “El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad”, *Documentos–Instituto de Estudios Fiscales*, núm. 26 (2016).

² El uso de las TIC permite, por un lado, eliminar determinados obstáculos (ie. costes de transacción y las asimetrías informativas) y, por el otro, facilita la colaboración voluntaria entre individuos de cara a la producción y consumo de bienes y servicios; lo que aumenta el volumen de transacciones a bajo coste. Además, estos nuevos modelos cuentan con la ventaja competitiva de partir de un coste marginal nulo al emplear bienes infrautilizados o servicios prestados por particulares que iban a realizarse de igual forma. Vid. DOMÉNECH PASCUAL, G., “La regulación de la economía colaborativa (el caso “Uber contra el taxi”)", *Revista CEF Legal*, núm. 175-176 (2015), pp. 61-104.

particulares, compartir gastos, acceso más económico a un bien o servicio) se haya difuminado para cobrar importancia tanto un modelo alternativo de consumo respecto a los hábitos tradicionales como una forma de prestar servicios tradicionales. Lo cual, a su vez, se ha convertido en una fuente de ingresos adicional para los usuarios de las plataformas; cuando no es su fuente principal de renta³. Hablamos, por tanto, de un fenómeno complejo que evidenció pronto que el concepto de “consumo colaborativo” tradicional no era suficiente para definir todas sus manifestaciones. Así, desde determinados foros se empezó a utilizar un concepto más amplio como el de “economía colaborativa” e, incluso, uno que ayudase a evitar la asociación con la idea “lo colaborativo” como es el de “economía de plataformas”⁴.

Precisamente, instituciones como la propia Comisión Europea empezaron a utilizar el concepto de “economía colaborativa” para evidenciar la importancia que han tenido las TIC en el desarrollo de este fenómeno más allá de para facilitar pautas de consumo colaborativo *strictu sensu*⁵. Por esta razón, la Comisión prefirió acoger el concepto de “economía colaborativa” y dotarlo de un sentido amplio e inclusivo al definirlo como cualquier modelo de negocio que facilitase las actividades mediante plataformas colaborativas. Plataformas que, a su vez, permiten crear un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o servicios ofrecidos a menudo por particulares. Por tanto, la Comisión sitúa a las plataformas como los actores principales de este fenómeno, pero reconociendo que precisa, en muchos casos, la interacción de 3 categorías de agentes: i) prestadores de servicios que comparten activos, recursos, tiempo y/o competencias – pueden ser particulares que ofrecen servicios de manera ocasional (“pares”) o prestadores de servicios que actúen a título profesional (“prestadores de servicios profesionales”); ii) usuarios de dichos servicios; y iii) intermediarios que –a través de una plataforma en línea– conectan a los prestadores con los usuarios y facilitan las transacciones entre ellos (“plataformas colaborativas”). Tras ello, la Comisión pone de manifiesto el carácter inclusivo de este concepto al precisar tanto que las transacciones de la economía colaborativa pueden no implicar un cambio de propiedad como que pueden realizarse con o sin ánimo de lucro⁶. Es decir, que la Comisión reconoce que no todo lo que enmarca dentro de la economía colaborativa es consumo colaborativo y,

³ Los cambios aducidos en las pautas de consumo pueden ilustrarse con los siguientes ejemplos extraídos del caso concreto del transporte: usuario/prestador de servicio de Uber vs. taxista, usuario/prestador de servicio de BlaBlaCar vs. compañía de autobuses o trenes, o empresario titular de flota de vehículos de alquiler como es el caso de Zipcar vs. compañías tradicionales de arrendamiento de vehículos.

⁴ Bajo el paraguas de lo que se ha denominado “consumo colaborativo” se incluyen auténticos intercambios comerciales y nuevos modelos de negocios con específicas condiciones legales. Así, esta nueva realidad queda mejor definida bajo el concepto de «economía colaborativa», más amplio que el de «consumo colaborativo», al incluir a todo nuevo modelo disruptivo caracterizado por la aparición plataformas digitales que actúan como conectores e intermediarios entre particulares y, por tanto, a aquellas iniciativas que, únicamente, suponen una manera distinta de prestar o acceder a servicios que ya se existían antes de la irrupción de estas tecnologías. Por ejemplo, alojamientos turísticos de corta estancia (Airbnb, Couchsurfing), obtención de financiación (Indiegogo, Kickstarter, RocketHub) transporte urbano de pasajeros (Lyft, Sidecar, Uber).

⁵ Los cinco ámbitos principales de actuación de la economía colaborativa son: el alojamiento, el transporte, el uso compartido de contenido multimedia, financiación/filantropía y la contratación de personal en línea. Vid. COMISIÓN EUROPEA, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, COM (2016) 356 final.

⁶ *Ibid.*

asimismo, que hay transacciones dentro de la economía colaborativa que, pese a concluirse a través de plataformas, no pierden su carácter genuino de un verdadero consumo colaborativo,

Con independencia de los debates sobre la finalidad de las transacciones realizadas a través de estas plataformas, lo cierto es que la aparición de estos nuevos modelos empresariales disruptivos tiene un claro impacto en los mercados existentes. Impacto que, por ejemplo, puede traducirse en tensiones con los proveedores de bienes y los prestadores de servicios tradicionales. Pero también en inseguridad jurídica para los actores disruptivos ya que, al incorporar elementos novedosos, tienen que hacer frente a cierta incertidumbre, por ejemplo, con respecto a la normativa aplicable, entre otros extremos, porque el legislador va reaccionando *a posteriori*. En muchos casos esto se ha traducido en que, especialmente al principio, se desconociese el régimen jurídico aplicable a estos nuevos modelos, lo que ha provocado, por ejemplo, que se originasen problemas en la aplicación de la normativa vigente en materia de protección de los consumidores, concesión de licencias, salud y seguridad, seguridad social, protección del empleo y, por supuesto, fiscalidad.

2. LA ECONOMÍA COLABORATIVA Y EL INCUMPLIMIENTO DE LAS OBLIGACIONES FISCALES

Actualmente, no hay discusión acerca del hecho de que las rentas que se generan en el ámbito de la economía colaborativa deben quedar sometidas a gravamen. Y, por tanto, que debe garantizarse el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los distintos agentes que participan en este modelo. Ahora bien, en este trabajo nos vamos a centrar, exclusivamente, en el caso de las rentas obtenidas por los usuarios de las plataformas, y ello porque las rentas obtenidas por las propias plataformas, especialmente cuando son no residentes en España, participan de una problemática específica como es la derivada de la fiscalidad de la economía digital. Problemática que exige un estudio propio y detallado.

Lo cierto es que, con carácter general, someter a gravamen estas rentas no es una opción, sino un imperativo constitucional derivado tanto del tenor literal del art. 31.1 de la CE como de la interpretación que realiza del mismo el TC⁷. Por tanto, el no sometimiento a gravamen de estas rentas sólo podría justificarse desde el punto de vista de la función extrafiscal del tributo⁸ y, consecuentemente, y de acuerdo con el tenor literal de segundo párrafo del artículo 2.1 de la LGT, sobre la base de su papel como instrumento para alcanzar objetivos de política económica gene-

⁷ Para el TC, la recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. *Vid.* SSTC 27/1981, de 20 de julio (FJ 4), 150/1990, de 4 de octubre (FJ 9), 76/1990 (FJ 3, 221/1992, de 11 de diciembre (FJ 4).

⁸ De acuerdo con el TC: “Es cierto que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica (arts. 39 a 52 de la CE), dado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenado (...)”. *Vid.* STC 37/1987, de 26 de marzo (FJ 13)

ral y la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución⁹. Ahora bien, aún en este último caso, hay que tener presente que la utilización extrafiscal del tributo para promover el desarrollo de nuevos modelos de negocio choca actualmente, y de forma continuada, con el art. 107 del TFUE. Artículo que prohíbe la concesión de ayudas de Estado, incluidas las que adopten la forma de medidas fiscales, que se traduzcan en una ventaja selectiva a favor de determinadas empresas u operadores económicos¹⁰. Por tanto, no es suficiente que una medida permita alcanzar alguno de los objetivos previstos en la Constitución y el ordenamiento interno, sino que también tendrá que encontrar encaje en las excepciones previstas por la normativa de la UE, por ejemplo, por encontrar una justificación sobre la base de un pretendido objetivo medioambiental o social en los términos marcados por la Comisión Europea en sus directrices y decisiones.

Así, frente a las iniciativas de algunos Estados (Reino Unido o Bélgica) que han optado por introducir umbrales, supuestos de no sujeción o beneficios fiscales en los impuestos que gravan la renta de obtenida por los usuarios de plataformas habría que considerar si estamos ante una ventaja económica de carácter directo o indirecto a las actividades económicas desarrolladas en el ámbito de la economía colaborativa frente a los sectores tradicionales. Y ello, porque la Comisión podría considerar que la no sujeción a gravamen (parcial o total) de las rentas generadas en el contexto del servicio subyacente (alojamiento, transporte, etc.), pese a beneficiar aparentemente de forma directa únicamente a los usuarios de las plataformas, son constitutivas de ayudas de Estado al conceder una ventaja selectiva indirecta a las propias plataformas colocándolas en una situación ventajosa frente a los sectores tradicionales. Lo anterior, aun cuando, la exención beneficie únicamente a personas físicas que no desarrollan una actividad económica. En este sentido, el Tribunal General ha señalado que el art. 107 del TFUE, prohíbe las ayudas otorgadas, bajo cualquier forma, sin distinguir según las ventajas se concedan de manera directa o indirecta y, especificando, que una ventaja directamente concedida a determinadas personas físicas o jurídicas, que no son necesariamente empresas, puede constituir una ventaja indirecta y por tanto una ayuda de Estado para otras personas físicas o jurídicas que son empresas¹¹.

Volviendo a la cuestión del imperativo de someter a gravamen a las rentas generados en el ámbito de la economía colaborativa; hay que señalar que la reacción obligada del legislador y de la administración a la que acabamos de hacer referencia ha ido acompañada, especialmente en un

⁹ En este sentido, por ejemplo, el art. 40.1 de la CE dispone que “Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo”, por su parte el art. 103 de la CE manifiesta que “Los poderes públicos atenderán a la modernización y desarrollo de todos los sectores económicos y, en particular, de la agricultura, de la ganadería, de la pesca y de la artesanía, a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles”.

¹⁰ Vid. ANTÓN ANTÓN, Á. y BILBAO ESTRADA, I., “Nuevos modelos de negocio: los alquileres turísticos y su impacto fiscal”, en *Aspectos financiero y tributarios del patrimonio inmobiliario*, Wolters Kluwer, Madrid (2018), pp. 621-661.; VON BREVERN, D. y GRAFUNDER, R., “No Clarity Provided-European Courts Review the Concept of Indirect State Aid”, *European State Aid Law Quarterly*, Vol. 11 (2012), pp. 201-207.

¹¹ Sentencias del Tribunal General de 15 de junio de 2010 Mediaset SpA/Comisión Europea, Asunto T 177/07; y de 4 de marzo de 2009, Italia/Comisión, T 424/05

primer momento, de la exigencia de determinados sectores tradicionales de actuar con rapidez, y en algunos casos sin la proporción o la neutralidad necesaria. Las exigencias de estos sectores se han venido sustentando sobre la base del argumento de que los participantes de la economía colaborativa se beneficiaban de una ventaja competitiva tanto por su no contribución al sostenimiento de los gastos públicos, como por de la falta de control tributario por parte de las administraciones tributarias de las rentas derivadas de las transacciones realizadas a través de plataformas.

La propia CNMC reconoció que determinados modelos disruptivos, como los surgidos en el ámbito del alojamiento o el transporte colaborativo, son propensos a generar presiones regulatorias en el marco normativo vigente, normalmente, debido a que la regulación existente en el mercado en el que se ha producido la innovación no ha sido diseñada para su aplicación al nuevo contexto económico representado, en este caso, por la economía colaborativa¹². Esta situación puede dar como resultado un escenario en el que estos nuevos modelos no tengan que hacer frente a la normativa sectorial tradicional o, incluso, que la propia normativa tributaria no prevea determinados supuestos y, por tanto, que desde los sectores tradicionales se defienda que estamos ante supuestos de competencia desleal. A este respecto, la CNMC señaló que, parte de la ventaja competitiva de alguno de los nuevos modelos, podría ser consecuencia de los menores costes a los que tienen que hacer frente debido al aprovechamiento de lagunas legislativas o en la asimetría en el cumplimiento de la regulación sectorial y transversal aplicable a los agentes de mercados tradicionales.¹³

Así, por ejemplo, el sector del alojamiento colaborativo alcanzó en un principio un mayor desarrollo en distintos Estados que el llamado el sector del transporte colaborativo, el cual tuvo que hacer frente a mayores barreras regulatorias y reveses administrativos y/o judiciales¹⁴. Es decir que, en un primer momento, el alojamiento colaborativo se benefició de lagunas legales que facilitaron su pujanza. Ahora bien, también es cierto que, conforme este nuevo sector fue creciendo en tamaño e importancia, también lo hizo el interés y atención de la administración. En general, podemos afirmar que la intermediación para permitir la prestación de servicios y el consumo de

¹² Una innovación disruptiva es un proceso por el cual un producto o servicio, gracias a una innovación tecnológica o de otro tipo, se instala en una parte del mercado, generalmente marginal, y de forma imparable y muchas veces imprevisible se expande a la totalidad del mismo, incluso ampliándolo, desplazando eventualmente a los competidores establecidos o incumbentes y alterando la estructura del mercado. En algunos casos, incluso, estos cambios pueden llevar a crear nuevos mercados o modificar las reglas de funcionamiento de los mercados existentes. Consecuentemente, estos modelos innovadores suponen una competencia, bien efectiva o bien potencial, para los incumbentes. Vid. CNMC, *Conclusiones preliminares sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa, antes de su aprobación por el consejo*, E/CNMC/004/15, 2016, en <https://www.cnmc.es/novedades/2016-03-11-la-cnmc-somete-consulta-publica-lasconclusiones-preliminares-sobre-los-nuevos>; OECD, *Hearing on Disruptive Innovation*, Issues paper by the Secretariat, DAF/COMP(2015)3, OCDE, París (2015); BOWER, J.L. y CHRISTENSEN, C., "Disruptive Technologies: Catching the wave", *Harvard Business Review*, núm. 43 (1995), pp. 43-53.

¹³ CNMC: Consulta pública sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa, Documento 3: Nuevos modelos y regulación.

¹⁴ Vid. en este sentido, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 20 de diciembre de 2017, Asociación Profesional Élite Taxi y Uber Systems Spain, S.L., Asunto C 434/15.

masas de lo que anteriormente eran escasos supuestos de consumo colaborativo unido a la amenaza de desregulación de algunos sectores y profesiones es lo que hizo saltar las alarmas a distintos niveles de las Administraciones Públicas y de determinados colectivos profesionales y, por tanto, lo que propició el surgimiento de interés por unas transacciones que, antes de la aparición de la TIC, o bien tenían un carácter marginal, o bien su control y fiscalización resultaba difícil. Así, como señaló De La Encarnación Valcárcel, una vez que la pesada maquinaria jurídica se empezó a poner en marcha esta situación de limbo jurídico comenzó a desaparecer en muchos sectores¹⁵. De hecho, ya hemos señalado en otros trabajos que, actualmente, hemos pasado de un escenario como el descrito en el párrafo anterior a otro en el que, tras los cambios regulatorios introducidos por parte de las administraciones públicas competentes de distintos Estados, podemos encontrarnos: por un lado, con ordenamientos que han tratado de flexibilizar y eliminar determinadas restricciones existentes en el marco regulatorio vigente para dar cabida a estos nuevos modelos de negocio en el mercado. Y, por otro, con jurisdicciones que han optado por introducir barreras y restricciones en forma de legislación específica, por ejemplo, en sectores¹⁶. Dentro de este segundo grupo se encontraría España debido, fundamentalmente, a la normativa introducida por determinadas CCAA y entes locales tanto el sector del transporte¹⁷ como del alojamiento colaborativo¹⁸.

En este contexto, desde ciertos sectores se ha tratado de justificar en los últimos años este tipo de restricciones no solo sobre la base de una supuesta competencia desleal, sino también por su impacto negativo en términos sociales o medioambientales, por ejemplo, asociado una sobredi-

¹⁵ DE LA ENCARNACIÓN VALCÁRCEL, A.M., “El alojamiento colaborativo: viviendas de uso turístico y plataformas virtuales”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica: Nueva Época*, núm. 5, (2016), pp. 30-56.

¹⁶ Un estudio detallado de esta cuestión en el caso concreto del alojamiento turístico puede verse en SPARK LEGAL NETWORK y VALDIANI VICARI AND ASSOCIATI, *Study on the Assessment of the Regulatory Aspects Affecting the Collaborative Economy in the Tourism Accommodation Sector in 28 Member States*, European Commission (2018)

¹⁷ En el caso del llamado transporte colaborativo han introducido restricciones, especialmente, en el modelo de *ride-sharing* que representa, entre otras, Cabify o Uber. Vid. GÓRRIZ LÓPEZ, C., “Taxi vs Uber: de la competencia desleal al arrendamiento de vehículos con conductor”, *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 311 (2019), p. 6; TARRÉS VIVES, M., “Economía colaborativa e innovación tecnológica en el transporte urbano de viajeros en automóviles de turismo”, *IDP (Revista de Internet, Derecho y Política)*, núm.28 (2019), pp. 17-28 y VÁZQUEZ RUANO, T., “Economía colaborativa y el transporte de personas”, *CIRIEC-España Revista Jurídica*, núm.31 (2017)

¹⁸ En el caso del alojamiento colaborativo algunas CCAA han llegado desde prohibir o restringir el alquiler de parte de una vivienda hasta, incluso, prohibir este tipo de alojamientos. No obstante, también hay que apuntar que este tipo de restricciones han encontrado en muchos casos el rechazo tanto de la CNMC como de los tribunales. Así, por ejemplo, el TSJ de Canarias, tras recurso interpuesto por la Federación Española de Asociaciones de Viviendas de Uso Turístico y Apartamentos Turísticos, declaró nulos varios artículos del Decreto 113/2015, de 22 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de las viviendas vacacionales de la Comunidad Autónoma de Canarias. Concretamente, la nulidad afectó a la exclusión de las viviendas vacacionales situadas en las zonas turísticas o de uso mixto, la prohibición de alquilar por habitaciones y a la obligación de inscripción en un Registro con carácter previo al inicio de la actividad. Vid. TSJ Canarias, Sala de lo Contencioso-administrativo, Sentencia de 21 de marzo de 2017. Recurso 94/2015. Asimismo, el TSJ de Castilla y León anuló, tras recurso presentado por la CNMC, la prohibición de cesión por habitaciones de la vivienda de uso turístico prevista en el Decreto 3/2017, de 16 de febrero, por el que se regulan los establecimientos de alojamiento en la modalidad de vivienda de uso turístico en la Comunidad de Castilla y León

mención de la oferta turística. Ahora bien, recuperando lo que apuntábamos anteriormente, determinados sectores también han tratado de justificar la introducción de restricciones al acceso al mercado de estos nuevos modelos sobre la base de su supuesta responsabilidad en la aparición de nuevos focos de economía sumergida.

A la hora de tener en cuenta posibles restricciones a estos nuevos modelos de negocio hay que tener en cuenta que, por ejemplo, la Comisión Europea o la OCDE no han dudado a la hora de reconocer los efectos positivos que la economía colaborativa puede implicar en términos de crecimiento económico o empleo. Ahora bien, también es cierto que este reconocimiento ha ido de la mano de una serie de advertencias sobre el impacto negativo que estos nuevos modelos podrían tener en la recaudación de los Estados. Concretamente predicen que -en caso de que no se garantice su tributación efectiva- podría producirse un crecimiento sustancial de la economía informal a lo largo del tiempo dado el rápido crecimiento y la proliferación de estos nuevos sectores, lo que se traduciría, a su vez, en impactos negativos tanto sobre la competencia como sobre los ingresos públicos¹⁹.

En este sentido, las citadas instituciones coinciden en señalar, principalmente, dos factores que pueden exacerbar esa situación: 1) La proliferación de transacciones que escapen del control y vigilancia de la administración 2) El aumento del incumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los usuarios que obtienen rentas a través de estas plataformas. En este último caso, las citadas instituciones reconocen que este incumplimiento puede producirse tanto de forma voluntaria, como por desconocimiento de los nuevos actores; al estar en una peor situación que los actores de los sectores tradicionales para conocer y comprender sus obligaciones tributarias.²⁰

Con todo, y aunque asumiésemos como cierto la premisa de asociar la economía colaborativa con el surgimiento de nuevos nichos de economía sumergida, consideramos que, en todo caso, y como señala la CNMC, el presunto incumplimiento de las obligaciones fiscales no es razón suficiente para limitar la entrada en el mercado a nuevos operadores ni introducir restricciones a su actividad; y ello porque, ante un posible incumplimiento de obligaciones fiscales, el ordenamiento

¹⁹ Vid. OCDE, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers: Forum on Tax Administration*, OCDE Publishing, París (2019) y COMISIÓN EUROPEA, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa... op. cit.*

²⁰ Con respecto a esta cuestión la OCDE ha puesto de manifiesto que “At present knowledge of income received from such activities usually depends on self-reporting by the taxpayer. Self-reporting is most complete, though, when an individual knows that the tax administration can obtain the data themselves or, more powerfully, if it is reported direct to the tax administration. In the case of much of the sharing and gig economy, the tax administration may be unaware either who the seller is or the amount of payments received and may not easily be able to obtain the information. In particular, there may be little available publicly on the online intermediaries’ platforms that is capable of proving identity without resource intensive investigations (for example a tax auditor becoming party to a transaction) and payment data may be difficult to obtain from the online intermediaries, particularly on a bulk basis”. Vid. OCDE, *Shining light on the shadow economy: opportunities and threats*, OECD, París (2017), pp. 48-52. y OCDE, *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform...op. cit.*

tributario cuenta con mecanismos de intervención específicos para su detección, investigación y, en su caso, sanción²¹.

A mayor abundamiento, el juego asociativo entre economía colaborativa y economía informal es algo simplista si tenemos en cuenta, simplemente, que el arrendamiento de bienes inmuebles entre particulares ha sido siempre un nicho importante de economía sumergida que ha estado en el foco de Hacienda desde hace años por su potencial incidencia recaudatoria²². Precisamente, la propia Comisión Europea y la OCDE, justo tras alertar de los riesgos que apuntábamos anteriormente, también afirman que las características de estas plataformas pueden hacer visibles rentas y transacciones que se realizaban hasta ahora en el marco de la economía informal, principalmente, mediante pagos en efectivo. Y ello porque, a diferencia de las transacciones en efectivo, los pagos que se realizan a través de las plataformas quedan registrado electrónicamente (pudiendo quedar registrado, incluso la identidad de las partes).

3. PRINCIPALES RETOS QUE SUPONE ACTUALMENTE LA ECONOMÍA COLABORATIVA PARA EL DERECHO TRIBUTARIO

Otro argumento contrario a las voces que asocian, sin más, la economía colaborativa con la consolidación de nuevos focos de economía sumergida lo encontramos, precisamente, en la rápida reacción de las distintas administraciones tributarias de los Estados miembros de la UE ante este fenómeno. Es cierto que los Estados no tardaron en reacciones, esencialmente, al constatar el potencial riesgo que podía acarrear desde el punto de vista recaudatorio estos nuevos modelos de prestación de servicios e intercambio de bienes y servicios²³. Máxime cuando empezó a constatare la consolidación de alguno de estos modelos de negocio y, por tanto, al confirmarse que la sustitución de los prestadores tradicionales de los servicios afectados supone un cambio en el origen y destino de las rentas derivadas de determinadas transacciones.

²¹ Vid. CNMC, *Conclusiones preliminares sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa, antes de su aprobación por el consejo... Op. cit.*

²² Así, por ejemplo, según un informe de 2008 del Sindicato de técnicos del Ministerio de Hacienda (GESTHA) – elaborado a partir del cruce de los datos de la Agencia Tributaria y del Ministerio de Vivienda – en 2007 un 54,03% de las viviendas arrendadas en España no eran declaradas, lo que elevaba las rentas sumergidas derivadas del arrendamiento de vivienda a 2.450 millones de euros. (Vid. GESTHA: Cuarta edición del informe sobre los alquileres sumergidos en España, GESTHA, Madrid, 2008). De hecho, ya en 2009 la Disposición Adicional Tercera del Real Decreto 1804/2008, de 3 de noviembre, que desarrolla la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal introdujo una obligación de información a las compañías eléctricas que se concretó en el modelo 159 de Declaración anual de consumo de energía eléctrica. Con esta medida la Agencia Tributaria pretendía poner coto al fraude detectado en el ámbito de los arrendamientos no declarados mediante el cruce de datos de las referencias catastrales de los inmuebles con los datos de consumo eléctrico. Un estudio detallado de esta cuestión puede verse en ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I., “Nuevos modelos de negocio: los alquileres turísticos y su impacto fiscal”, *op. cit.*

²³ Con respecto a esta cuestión, véase, BILBAO ESTRADA, I., “Imposición sobre la renta y alojamiento colaborativo: especial referencia al ordenamiento español”, *op. cit.*; ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I., “Nuevos modelos de negocio: los alquileres turísticos y su impacto fiscal”, *op. cit.*; ANTÓN, A., “Implicaciones fiscales de la economía colaborativa en la era digital”, *op. cit.*

Hemos señalado antes que, actualmente, no hay discusión en la postura de que, al igual que el resto de los operadores económicos, los actores de la economía colaborativa están sujetos a la normativa fiscal vigente (renta de las personas físicas, impuesto de sociedades, impuesto sobre el valor añadido, impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados etc.). Ahora bien, al igual que otras áreas del derecho, el auge de estos modelos disruptivos implica un nuevo reto con múltiples cuestiones jurídicas que continúan necesitando una respuesta, entre las que se incluyen las de naturaleza tributaria. Concretamente, el tratamiento de las rentas generadas por estos nuevos modelos de negocio y forma de prestación de servicios siguen generando ciertas dudas en materia tributaria a las que consideramos que no siempre puede darse una respuesta uniforme; pues entendemos que deben ser estudiadas caso por caso en función del ámbito de la economía colaborativa que se trate (transporte, alojamiento, etc.) o de las interacciones y la naturaleza de las mismas entre los diversos actores intervinientes: plataforma, usuario/prestador del servicio y cliente final²⁴. Pero, junto a la problemática del tratamiento fiscal de las propias rentas, la Comisión Europea confirmó que, con carácter general, los nuevos modelos de economía colaborativa plantean, fundamentalmente, cuestiones relacionadas con el cumplimiento y la ejecución de las obligaciones fiscales: dificultades para identificar a los contribuyentes y los ingresos imposables, falta de información sobre los prestadores de servicios, exacerbación de la planificación fiscal agresiva en el sector digital, diferencias de las prácticas fiscales en la UE e intercambio insuficiente de información²⁵.

En estos casos no podemos obviar el hecho de que los problemas van a variar en función de si hablamos del tratamiento fiscal de las rentas obtenidas por las propias plataformas como contraprestación a sus servicios de intermediación, concretamente cuando no son residentes, o si nos referimos al tratamiento de aquellas otras obtenidas por los usuarios de las mismas. Precisamente, por esta razón, el ordenamiento tributario debe enfrentar la problemática surgida como consecuencia de este nuevo fenómeno desde estos dos planos distintos ya que, aunque puedan presentar áreas grises en común, lo cierto es que presentan desafíos distintos que exigen soluciones específicas²⁶.

²⁴ Vid. ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I.: "El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad", *op. cit.*

²⁵ COMISIÓN EUROPEA, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, *op. cit.*

²⁶ En el caso de las rentas obtenidas por las plataformas, el problema fundamental que se presenta es el relacionado con la sujeción a gravamen de las comisiones obtenidas por el servicio de intermediación que prestan las plataformas cuando estas no tienen presencia física suficiente en el territorio donde se presta el servicio subyacente. Como ha reconocido la OCDE y la Comisión Europea, las empresas digitales, entre las que estas instituciones incluyen a las plataformas de economía colaborativa, están creciendo más deprisa que la economía en general y en determinados Estados esta transformación está teniendo un impacto desde el punto de vista de pérdida de recaudación. Se trata de un problema a nivel mundial ya que la aplicación de las normas internacionales vigentes ha dado lugar a un desajuste entre el lugar donde tributan los beneficios y el lugar donde se genera el valor que, en el caso de las plataformas, podría argumentarse que es el territorio donde se encuentran sus usuarios. En particular, las normas actuales no encajan en un contexto en el que, por ejemplo, el valor generado por el usuario y la recogida de datos se han convertido en actividades básicas para la creación de valor de las empresas digitales. No se trata, por tanto, de una cuestión que pueda achacarse sin más a este tipo de empresas, pues eso sería tanto como culparlas, simplemente, por ser como son y por su modelo de negocio. Es una cuestión achacable a la legislación actual, concretamente, al hecho de

Desde el punto de vista de las transacciones concluidas entre particulares, se ha constatado que, con carácter general, la economía colaborativa no supone la aparición de negocios jurídicos nuevos, sino que, más bien, se limita a sustituir o eliminar a los agentes o intermediarios tradicionales como consecuencia de la aparición de las citadas plataformas que, en muchos casos, actúan como intermediarias. Por tanto, en la mayoría de casos estamos, simplemente, ante un problema de calificación de las rentas. Ahora bien, la aparición de estos nuevos modelos también ha puesto de manifiesto la voluntad de los particulares (propietarios o prestadores de los servicios), bien de compartir los gastos derivados de la necesidad de realizarlo (desplazamiento, alojamiento, etc.), bien de obtener unos ingresos adicionales por un bien infrautilizado o por un servicio que puede prestar fácilmente por contar con los medios necesarios (transporte). Por esta razón, y sin perjuicio de las cuestiones relacionadas con el IVA, uno de los debates que abre esta nueva realidad es si es preciso, por ejemplo, diferenciar entre las rentas obtenidas en el ámbito de una actividad económica con el objetivo de obtener una fuente estable de renta (como podría ser el caso de Uber) de aquellas otras obtenidas en el ámbito del consumo colaborativo más “puro” donde la finalidad de los usuarios es compartir gastos y que, por tanto, no tiene como fin convertirse en una fuente adicional de ingresos (por ejemplo, Blablacar)²⁷.

Siendo relevantes las cuestiones anteriores, ya hemos apuntado que, donde se aprecia una problemática de carácter realmente novedoso, es el campo del cumplimiento de las obligaciones fiscales. En este sentido, los principales desafíos que la economía colaborativa plantea al sistema tributario son: i) la necesidad de clasificar los ingresos e identificar las normas fiscales aplicables y ii) la fragmentación de las fuentes de ingresos. Pese a esta problemática consideramos que, más que perpetuar un nuevo foco de economía sumergida, la tecnología inherente a las plataformas puede suponer un avance en el control de determinadas rentas (por ejemplo, para luchar contra el fraude fiscal de los alquileres no declarados en el ámbito de los pisos turísticos). Así, como ya hemos avanzado y recalcó la Comisión Europea, las plataformas de economía colaborativa han creado nuevas oportunidades para ayudar a las autoridades fiscales y los contribuyentes a cumplir sus obligaciones fiscales, en particular, gracias a la mayor rastreabilidad permitida por la intermediación de las plataformas en línea²⁸. Es decir, que entendemos que estos nuevos intermediarios, aunque han contribuido a que este tipo de rentas se multipliquen,

que la mayoría de las normas internacionales vigentes para distribuir el poder tributario entre los Estados, y evitar situaciones de doble imposición, manejan conceptos pensados para un tipo de negocios en los que el factor físico era el factor determinante. Por tanto, el principal reto es conseguir un consenso a nivel internacional que permita actualizar las normas vigentes al contexto actual. *Vid.* Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, en http://www.congreso.es/public_oficiales/L12/CONG/BOCG/A/BOCG-12-A-40-1.PDF

²⁷ El consumo colaborativo se engloba indistintamente dentro del mismo concepto que «economía colaborativa» pese a las diferencias que puedan contratarse entre ambos modelos. Por ello, desde determinados sectores se recomienda que, a la hora de valorar la necesidad y alcance de la regulación, se distinga entre los modelos mediante los que los usuarios persiguen compartir gastos y que cubren una serie de necesidades sociales de aquellas otras mediante las que se pretende obtener una segunda o principal fuente de renta y/o empleo. *Vid.* COMITÉ DE LAS REGIONES EUROPEO, *Dictamen del Comité de las Regiones Europeo. La dimensión local y regional de la economía colaborativa*, ECON-VI/005. y CNMC: Consulta pública sobre... *op. cit.*^o

²⁸ COMISIÓN EUROPEA, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, *op. cit.*

pueden constituir, desde el punto de vista estrictamente tributario, una parte de la solución a problemas preexistentes a su irrupción²⁹.

Consecuentemente, estos modelos de negocio exigen estudiar soluciones que mejoren el cumplimiento de las obligaciones fiscales y su aplicación al tiempo que no introducen barreras a su desarrollo. Concretamente, desde el punto de vista del usuario de las plataformas es preciso introducir medidas dirigidas a aumentar la sensibilidad sobre sus obligaciones fiscales; publicar orientaciones y aumentar la transparencia a través de información que clarifique el tratamiento fiscal de las rentas obtenidas o, incluso, estudiar la introducción de umbrales exentos/no sujetos para delimitar entre las rentas obtenidas de manera ocasional o para compartir gastos de las obtenidas de manera habitual. A mayor abundamiento, y como hemos adelantado, a la hora de mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias también hay que tener en cuenta la mayor trazabilidad que posibilita la existencia de los nuevos agentes intermediarios. En este sentido, sería interesante buscar nuevas formas de colaboración entre las autoridades competentes y las plataformas colaborativas en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y la recaudación que vayan más allá de los tradicionales deberes de información.

3.1. La necesidad de una reacción proporcional y neutra por parte del ordenamiento tributario

Teniendo en cuenta lo expuesto arriba, podemos concluir que los hipotéticos problemas que pudieran surgir a la hora fiscalizar las rentas surgidas en el ámbito de la economía colaborativa o garantizar el cumplimiento con las obligaciones fiscales de los nuevos actores surgidos en este contexto no justificarían, por sí solos, la vulneración de los principios de justicia material – igualdad, generalidad, y capacidad económica– ante una exigencia constitucional –el deber de contribuir– que implica una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre y que también debe extenderse a la Administración tributaria en la aplicación de los tributos. Sin embargo, garantizar el cumplimiento de estas obligaciones no debería traducirse en barreras de entrada para nuevos operadores y, consecuentemente, tanto el principio de neutralidad junto como el de proporcionalidad deberían estar presentes en las actuaciones tendentes a garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

En este sentido REMEUR señala que, desde el punto de vista la competencia, los Estados deben asegurar que los modelos de economía colaborativa y los modelos tradicionales compitan en "igualdad de condiciones". Por tanto, y en línea con los conceptos de igualdad y justicia, ninguna parte competidora debería tener una ventaja desde el principio en una actividad competitiva. De

²⁹ El mero hecho de que las transacciones queden registradas ya supone una oportunidad para incorporar mecanismos que automaticen el cumplimiento de las obligaciones tributarias o ayuden a alcanzar un mayor nivel de cumplimiento voluntario. Pero, además, si a lo anterior le sumamos el hecho de que la información puede ser accesible para las administraciones tributarias, entonces, frente a los sectores que argumentan la aparición de nuevos focos de economía sumergida, bastaría con responder que la tecnología inherente a las plataformas aumentan la trazabilidad de determinadas operaciones y, por tanto, que proporcionan nuevas oportunidades para: fomentar el cumplimiento voluntario y prevenir el fraude a través de mecanismos de información y asistencia; facilitar la investigación y las actuaciones de comprobación del fraude tributario; o controlar el fraude en fase de recaudación.

acuerdo con el citado autor, defender la “igualdad de condiciones” no significa defender que todos los competidores tengan las mismas oportunidades, sino que todo jueguen con el mismo conjunto de reglas. En este sentido, sería preciso, en primer lugar, comprobar que los distintos aspectos de una situación inicial son iguales, que comparten una (o varias) cualidades o normas que los hacen similares, y por lo tanto son comparables³⁰.

En esta línea, precisamente, los servicios de la Comisión Europea han señalado desde un principio que la fiscalidad no debería suponer un obstáculo para la entrada en el mercado de este tipo de actividad innovadora. Y ello, porque estos nuevos modelos presentan potencial para: traducirse en un aumento de la eficiencia de los recursos; facilitar la circulación de información ayudando así a la creación de nuevos mercados; crear nuevas oportunidades de empleo y facilitar el acceso al mercado laboral de trabajadores poco cualificados. No obstante, también señalan que, en la medida que los modelos de economía colaborativa no estén sometidos a imposición, se producirá una erosión de las bases imponibles conforme aumente su presencia en el mercado, lo que implicará, a su vez, una desventaja competitiva para los operadores de los sectores tradicionales³¹. Consecuentemente, tanto la OCDE o la propia Comisión Europea han defendido que deben imponerse obligaciones tributarias funcionalmente similares a los sujetos que llevan a cabo actividades comparables tanto en la economía tradicional pero también en la esfera de la economía colaborativa, y, por tanto, defiende el tratamiento neutro desde el punto de vista fiscal de ambos modelos³².

Por tanto, las obligaciones introducidas por los Estados miembros deben ser proporcionadas y, al mismo tiempo, asegurar condiciones de competencia equitativas. Esto significa, por ejemplo, que la primera reacción del derecho tributario ante este nuevo fenómeno no puede pasar por la creación de figuras impositivas específicas para nuevos modelos de consumo o prestación de servicios. A nuestro juicio, y como ya hemos defendido en otras ocasiones, el estudio de estas cuestiones debe partir del examen de los conceptos y elementos tributarios ya vigentes con el objetivo, solo si es preciso, de adaptarlos a las peculiaridades de los nuevos modelos de consumo y economía colaborativa³³. Asimismo, la exigencia de proporcionalidad también debe ser tenida en cuenta desde el punto de vista del cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de rentas derivadas de las actividades colaborativas de forma que no se traduzcan en un aumento de la carga administrativa para las actividades colaborativas con respecto a la tradicionales.

³⁰ REMEUR, C., *The collaborative economy and taxation. Taking the value created in the collaborative economy*, European Parliamentary Research Service, European Union (2018).

³¹ COMISIÓN EUROPEA, *Tax Policies in the European Union –2017 Survey*, Publications Office of the European Union, Luxemburgo (2017)

³² Sin perjuicio de lo anterior, también apreciamos que esta nueva realidad genera multitud de problemas y cuestiones en materia tributaria que deben ser estudiadas caso por caso y analizadas en función del ámbito de la economía colaborativa que se trate; así como de las interacciones y la naturaleza de las mismas entre los diversos actores intervinientes: plataforma, usuario/prestador del servicio y cliente final. Vid. ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I., “El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad”, *op. cit.*

³³ *Ibid.*

En definitiva, y desde la perspectiva de las administraciones tributarias, los nuevos modelos de negocio surgidos al amparo de la denominada economía colaborativa plantean una serie de desafíos, pero, también, oportunidades. Así, por un lado, existe el riesgo de que las rentas obtenidas en el marco de estas actividades no sean detectadas por hacienda ni autoliquidadas por los contribuyentes. Sin embargo, por otro lado, los avances tecnológicos inherentes a estas actividades pueden, al mismo tiempo, conducir a una mayor transparencia y simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias reduciendo de esta forma los costes de cumplimiento tanto para los contribuyentes como para la propia administración³⁴.

3.2. El ordenamiento tributario frente a la problemática derivada del gravamen efectivo de las rentas obtenidas por los usuarios

Como hemos adelantado, estudios recientes destacan que, desde el punto de vista de las rentas obtenidas por los usuarios de plataformas de economía colaborativa, los principales desafíos que este nuevo modelo plantea al sistema impositivo son: i) la necesidad de clasificar los ingresos e identificar las normas fiscales aplicables, lo que crea incertidumbre para los proveedores de servicios; y ii) la fragmentación de las fuentes de ingresos. A partir de esta problemática, los mismos estudios apuntan que la suma de esta incertidumbre a una actividad económica más desagregada puede conducir, por un lado, a mayores costes de cumplimiento para los proveedores de servicios en el ámbito de la economía colaborativa y, por el otro, a mayores costes administrativos para la administración pública. El aumento de costes relacionados con el cumplimiento y la recaudación pueden derivar puede tener efectos disuasorios con respecto a la participación en la economía colaborativa; pero también puede que no frene el desarrollo de estos modelos y, finalmente, en un aumento de las rentas no declaradas.

Para hacer frente a la cuestión de los costes de cumplimiento y recaudación se han presentado diversas recomendaciones tanto para el caso de la digitalización de la economía en general como también para el caso concreto de la economía colaborativa. Con respecto al primer grupo, la OCDE ha recomendado adoptar un enfoque proactivo para abarcar la digitalización de la economía mediante:

- Un aumento de los esfuerzos para digitalizar la administración tributaria de forma que se facilite el cumplimiento de las obligaciones tributarias y se equipare el sistema a nuevas realidades, por ejemplo, al hacer que la administración tributaria se centre más en el contribuyente, expandiendo el uso de servicios digitales como puede ser la obtención de información de terceros para la auto cumplimentación de las liquidaciones y su presentación electrónica o reduciendo la burocracia para todos los contribuyentes
- Estabilidad en las normas tributarias, gestionando proactivamente los cambios. Y, en caso de que el cambio se impescindible, involucrar a los contribuyentes con anticipación para ayudarlos a adaptarse y brindarles información actualizada y personalizada utilizando una variedad de canales.

³⁴ OCDE: *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers...* op. cit.

- Simplificar y clarificar la aplicación de las normas tributarias en casos como la economía colaborativa; mejorando la recaudación tributaria utilizando las posibilidades que brindan estas plataformas, a quienes se debe alentar a cooperar con las autoridades nacionales³⁵.

En este sentido, y de acuerdo con su Plan de Control Tributario y Aduanero de 2019, la Agencia Tributaria española tiene establecido como objetivo estratégico, además de la lucha contra el fraude fiscal, la prevención del mismo a través de la prevención del incumplimiento. Para ello, la citada administración ha diseñado una estrategia dirigida a la utilización de nuevas herramientas y sistemas preventivos con el objetivo de proporcionar una asistencia integral que consiga reducir las cargas administrativas soportadas por los contribuyentes y favorecer el cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias en período voluntario, promoviendo un ensanchamiento de las bases imponibles declaradas. En este contexto pretende, fundamentalmente, potenciar tanto la diversidad como la calidad de los servicios de información y asistencia prestados a los contribuyentes, priorizando el uso de las nuevas tecnologías frente a los medios tradicionales de asistencia presencial, para permitir una asignación más eficiente de los recursos materiales y humanos disponibles³⁶.

Por su parte, otros estudios identifican tres tipos de acciones específicas que se han implementado en los Estados miembros para abordar los costes de cumplimiento y recaudación en el caso concreto de la economía colaborativa:

- Campañas de orientación e información para aclarar las normas aplicables y el ajuste de las normas existentes para garantizar que las obligaciones tributarias que se aplican en el sector tradicional también se apliquen a la economía colaborativa (por ejemplo, tasas turísticas).
- La introducción de un régimen específico/simplificado para los ingresos generados en el ámbito de la economía colaborativa hasta un umbral (ya sea un umbral general o uno específico para cada sector concreto de la economía colaborativa).

³⁵ Vid. OCDE, *Shining light on the shadow economy: opportunities and threats... op. cit.*, pp. 48-52.

³⁶ Esta estrategia se ha materializado, por ejemplo, en actuaciones como: a) Impulso de los canales de asistencia al contribuyente por medios electrónicos y telefónicos, así como la utilización de los formularios para la confección de declaraciones y de los medios de identificación (certificado electrónico, Cl@ve PIN, número de referencia, CSV, etc.) b) Asegurando el correcto funcionamiento del Asistente Virtual del sistema de Suministro Inmediato de Información c) Potenciando la aplicación móvil «Agencia Tributaria», que ofrece los servicios personalizados al contribuyente f) Impulsando un nuevo servicio de información en IVA a través de Asistente Virtual g) Potenciando los avisos en el documento de datos fiscales del IRPF de todas aquellas fuentes de renta de que se tenga conocimiento con el fin de impulsar el cumplimiento voluntario. Vid. *Resolución de 11 de enero de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2019*, BOE núm. 15, de 17 de enero de 2019, páginas 3458 a 3488

- La participación voluntaria de las plataformas, ya sea para intercambiar datos fiscales con los contribuyentes y/o la administración pública o para actuar directamente como agentes retenedores de la administración tributaria³⁷.

A día de hoy, sigue sin existir una iniciativa integral a nivel de la UE que recoja estas medidas de forma que pueda hacerse frente de una forma armonizada y coordinada a los desafíos que plantean para las haciendas las rentas generadas por los usuarios de las plataformas. Sí que existen, por el contrario, propuestas dirigidas, exclusivamente, a hacer frente a los retos que plantea la tributación de las rentas obtenidas por las propias plataformas. En parte, la falta de una iniciativa integral en la esfera de las rentas de lo usuario puede traer su causa en el hecho de que, a diferencia de lo que sucede con el caso de las rentas obtenidas por las propias plataformas, cuando hablamos de fiscalidad de la economía colaborativa desde el punto de los usuarios nos enfrentamos antes rentas procedentes de distintos sectores (transporte, alojamiento, transmisión de bienes de segunda mano, “gig economy”, *crowdfunding*, etc.) que presentan sus propias peculiaridades, matices y, además, que pueden estar sometidas a distintas figuras tributarias que varían en función de la transacción concluida.

Así, ante la falta de iniciativas integrales por parte de la UE, hemos sido testigos de cómo algunos Estados miembros han optado por realizar propuestas legislativas específicas e unilaterales con el fin de abordar esta nueva realidad. Concretamente, destacan los casos de Italia, Bélgica o Francia, pese al desigual éxito experimentado en la tramitación parlamentaria de sus propuestas e iniciativas legislativas. En general se trata de medidas y propuestas que podrían contravenir la idea de neutralidad en el sistema al prever un tratamiento específico para este tipo de rentas. Sin embargo, tampoco a nivel de los Estados encontramos iniciativas normativas integrales para toda la economía colaborativa en su conjunto –seguramente, por las mismas razones expuestas en el párrafo anterior-. Lo que sí que encontramos en la mayoría de Estados son iniciativas dirigidas a sectores concretos de la economía colaborativa y encaminadas, por un lado, a la clarificación, en la mayoría de casos, reconduciendo a las categorías ya existentes las rentas obtenidas por los particulares. Y, por otro, medidas que apuestan por la colaboración social con las plataformas de economía colaborativa y la introducción de deberes de información³⁸.

En el caso de la Administración Tributaria española hay que destacar, por ejemplo, que, en el caso del alojamiento colaborativo, desde la campaña de Renta de 2015 la AEAT viene realizando campañas específicas de control de alquileres no declarados persiguiendo los anuncios de alquiler de inmuebles en diferentes medios, incluido los ofertados en páginas web y plataformas de economía colaborativa (AirBnB, HomeAway, etc.). Una vez detectado el anuncio la AEAT, a través de Renta Web, recuerda a los contribuyentes titulares de los inmuebles ofertados su obligación

³⁷ DONDENA & CASE & IEB & PWC, *Literature review on taxation, entrepreneurship and collaborative economy*, Taxation Papers 70, Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission, Bruselas (2017).

³⁸ Para un estudio detallado de esta cuestión, véase, ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I., “Nuevos modelos de negocio: los alquileres turísticos y su impacto fiscal”, *op. cit.*; BILBAO ESTRADA, I. y ANTÓN ANTÓN, A., “Implicaciones fiscales de la economía colaborativa en la era digital”, *op. cit.*; “BILBAO ESTRADA, I., “Imposición sobre la renta y alojamiento colaborativo: especial referencia al ordenamiento español”, *op. cit.*

de tributar por las rentas obtenidas mediante el siguiente mensaje: «De acuerdo con los datos de los que dispone la Agencia Tributaria, usted ha realizado anuncios de alquiler de inmuebles en diferentes medios publicitarios, incluido Internet. Le recordamos que, en caso de haber percibido rentas por alquiler, deben incluirse en la declaración, así como cualquier tipo de renta por la que deba tributar y no conste en los datos fiscales». Según datos de la agencia tributaria para la campaña de renta de 2017 unos 136.600 contribuyentes recibieron un aviso de este tipo frente a los 21.500 avisos que se emitieron en 2016 y, desde 2014, la recaudación procedente de alquileres aumentó en un 40,5%, alcanzado los 522 millones de euros³⁹. A esta campaña hay que sumar medidas legislativas específicas como la obligación de información sobre el arrendamiento de viviendas con fines turísticos introducida por el art. 54 ter del RGAT⁴⁰.

A mayor abundamiento, con respecto a esta cuestión baste recordar que en las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario de 2018 se reconoció que la investigación en Internet y la obtención de información relacionada con los nuevos modelos de actividad económica sigue constituyendo una prioridad para la Agencia Tributaria. En este sentido se afirma que la tecnología utilizada en las distintas manifestaciones de la economía digital está impulsando cambios profundos no solamente en las formas de comercio o prestación de determinados servicios sino, también, en las formas de trabajo y en las costumbres cotidianas así «de forma similar a como se han desarrollado modos de economía digital en los sectores de alquiler o en el transporte, progresan en la actualidad nuevos modos de prestación de servicios profesionales que configuran un sector de la economía que ha sido denominado como “gig economy”. Con esta expresión se describe la actividad por la que el trabajador establece una relación con quien requiere de sus servicios a través de una página web y desarrolla un proyecto durante un tiempo, en principio indeterminado. Ha proliferado en ocupaciones técnicas y cada vez con mayor intensidad en trabajos no rutinarios. Es necesario disponer de las herramientas y la información que permitan evitar prácticas discriminatorias contra las formas de trabajo estables, en las que el trabajador goza de la debida protección, y asegurar una tributación equitativa». Por esta razón, se reconoce que “(...) El sistema tributario debe aplicarse con equidad, con independencia de la forma de trabajo elegida por los contribuyentes en un mundo en el que la tecnología cambia con rapidez”⁴¹.

³⁹ Vid. http://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Sala_de_Prensa/2018/2018-03-19_NP_Resultados_2017_Presentacion.pdf

⁴⁰ Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifica el Reglamento General de actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (RGAT), aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, Boletín Oficial del Estado, núm. 317, de 30 de diciembre de 2017, págs. 130608 a 130639.

⁴¹ Vid. Resolución de 8 de enero de 2018, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2018. BOE n. 20, de 23 de enero de 2018.

4. CONCLUSIONES

Primera: La economía colaborativa presenta una problemática de carácter realmente novedoso es el campo del cumplimiento de las obligaciones fiscales. Desde este punto de vista los principales desafíos que la economía colaborativa plantea al sistema impositivo son: i) la necesidad de clasificar los ingresos e identificar las normas fiscales aplicables y ii) la fragmentación de las fuentes de ingresos. Ahora bien, más que un nuevo foco de economía sumergida, la tecnología inherente a las plataformas puede suponer un avance en el control de determinadas rentas (por ejemplo, para luchar contra el fraude fiscal de los alquileres no declarados en el ámbito de los pisos turísticos). Así, las plataformas han creado nuevas oportunidades para ayudar a las autoridades fiscales y los contribuyentes a cumplir sus obligaciones fiscales, en particular, gracias a la mayor rastreabilidad permitida por la intermediación de las plataformas en línea.

Segundo: Los problemas que pudieran surgir a la hora fiscalizar las rentas surgidas en el ámbito de la economía colaborativa o garantizar el cumplimiento con sus obligaciones fiscales por parte de los nuevos actores surgidos en este contexto no justificarían, por sí solos, la vulneración de los principios de justicia material –igualdad, generalidad, y capacidad económica– ante una exigencia constitucional –el deber de contribuir– que implica una exigencia directa al legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre y que también debe extenderse a la Administración tributaria en la aplicación de los tributos. Sin embargo, garantizar el cumplimiento de estas obligaciones no debería traducirse en barreras de entrada para nuevos operadores y, consecuentemente, el principio de neutralidad junto al de proporcionalidad deberían estar presente en las actuaciones tendentes a garantizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

Tercera: Los modelos de negocio surgidos al amparo de la llamada economía colaborativa plantean, desde la perspectiva de las administraciones tributarias, una serie de desafíos, pero también de oportunidades. Así, los avances tecnológicos inherentes a estas actividades pueden conducir a una mayor transparencia y simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias reduciendo de esta forma los costes de cumplimiento tanto para los contribuyentes como para la propia administración. Para ello, resulta fundamental contar con Administraciones altamente digitalizadas.

Cuarta: Desde el punto de vista del usuario que obtiene rentas a través de las plataformas es necesario estudiar soluciones efectivas e innovadoras que mejoren el cumplimiento de las obligaciones fiscales y su aplicación al tiempo que no introducen barreras adicionales al desarrollo de este nuevo sector. Concretamente, es preciso analizar, por un lado, la introducción de medidas dirigidas a aumentar la sensibilidad sobre sus obligaciones fiscales y la transparencia a través de la publicación de orientaciones que clarifique el tratamiento fiscal de las rentas obtenidas y, por otro lado, nuevas formas de colaboración social entre autoridades y plataformas cuyo objetivo sea simplificar el proceso de declaración fiscal para los usuarios/prestadores de servicios.

Bibliografía

- AA.VV. (2014): *Report of the Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*, Comisión Europea, Bruselas.
- ANTÓN ANTÓN, A. (2017): "Implicaciones fiscales de la economía colaborativa en la era digital", en *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, Thomson Reuters Aranzadi, Madrid, pp. 561-588.
- ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I. (2016): "El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad", *Documentos*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 26.
- ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I. (2018): "Nuevos modelos de negocio: los alquileres turísticos y su impacto fiscal", en *Aspectos financiero y tributarios del patrimonio inmobiliario*, Wolters Kluwer, Madrid, pp. 621-661.
- BILBAO ESTRADA, I. (2018): "Imposición sobre la renta y alojamiento colaborativo: especial referencia al ordenamiento español", en *La regulación del alojamiento colaborativo. Viviendas de uso turístico y alquiler de corta estancia en el Derecho español*, Thompson-Reuters Aranzadi, Madrid.
- BOWER, J.L. y CHRISTENSEN, C. (1995): "Disruptive Technologies: Catching the wave", *Harvard Business Review*, núm. 43, pp. 43-53.
- CNMC (2016): *Conclusiones preliminares sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa, antes de su aprobación por el consejo*, E/CNMC/004/15.
- COMISIÓN EUROPEA (2016): Una Agenda Europea para la economía colaborativa, COM (2016) 356 final.
- COMISIÓN EUROPEA (2017a): A fair and efficient tax system in the European Union for the Digital Single Market, COM (2017) 547 final.
- COMISIÓN EUROPEA (2017b): *Tax Policies in the European Union –2017 Survey*, Publications Office of the European Union, Luxemburgo.
- COMISIÓN EUROPEA (2018a): Propuesta de Directiva al Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre los servicios digitales que grava los ingresos procedentes de la prestación de determinados servicios digitales, 2018/0073 (CNS).
- COMISIÓN EUROPEA (2018b): Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas relativas a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa, COM (2018) 147 final.
- COMISIÓN EUROPEA (2018c): Recomendación de la Comisión relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa [C (2018) 1650 final].
- COMISIÓN EUROPEA (2019): Towards a more efficient and democratic decision making in EU tax policy, COM (2019) 8 final.
- COMITÉ DE LAS REGIONES EUROPEO: Dictamen del Comité de las Regiones Europeo. La dimensión local y regional de la economía colaborativa, ECON-VI/005.
- DE LA ENCARNACIÓN VALCÁRCEL, A.M. (2016): "El alojamiento colaborativo: viviendas de uso turístico y plataformas virtuales", *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica: Nueva Época*, núm. 5, pp. 30-56.
- DOMÉNECH PASCUAL, G. (2015): "La regulación de la economía colaborativa (el caso "Uber contra el taxi")", *Revista CEF Legal*, núm. 175-176, pp. 61-104.

- DONDENA & CASE & IEB & PWC (2017): "Literature review on taxation entrepreneurship and collaborative economy", *Taxation Papers* 70, Directorate General Taxation and Customs Union, European Commission, Bruselas.
- GÓRRIZ LÓPEZ, C. (2019): "Taxi vs Uber: de la competencia desleal al arrendamiento de vehículos con conductor", *Revista de Derecho Mercantil*, núm. 311, p. 6.
- HEMMELRATH, A., y WILCOS, E. (2016): "AOA, BEPS, E-Commerce – "Permanent Establishment in Flux", en (Jochum, H., et. al. eds.), *Practical Problems in European and International Tax Law*, IBFD, Amsterdam.
- HONGLER, P., y PISTONE, P. (2015): "Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy", *IBFD White papers*, IBFD.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A.J. (2016): "The Spanish Position on the Concept of a Permanent Establishment: Anticipating BEPS, beyond BEPS or Simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the OECD Model?", *Bulletin for International Taxation*, Vol. 70, núm. 8, pp. 458-473.
- MASON, R. y PARADA, L. (2018): "Digital Battlefield in the Tax Wars", *Tax Notes International*, núm. 92, pp. 1183-1197.
- OCDE (2013): *Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios*, OCDE, París.
- OCDE (2014): *Cómo abordar los desafíos fiscales de la Economía Digital*, OCDE, París.
- OCDE (2015): *Hearing on Disruptive Innovation, Issues paper by the Secretariat*, DAF/COMP(2015)3, OCDE, París.
- OCDE (2017): *Shining light on the shadow economy: opportunities and threats*, OECD, París.
- OCDE (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation- Interim Report 2018*, Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, París.
- OCDE (2019): *The Sharing and Gig Economy: Effective Taxation of Platform Sellers: Forum on Tax Administration*, OCDE Publishing, París.
- OLBERT, M. y SPENGLER, C. (2017): "International Taxation in the Digital Economy Challenge Accepted?", *World Tax Journal*, Vol. 9, núm. 1, pp. 3-46.
- PALACÍN SOTILLO, R. (2017): "Acción 1: los desafíos de la economía digital para la tributación de las empresas multinacionales", en *Plan de acción BEPS: una reflexión obligada*, Fundación Impuestos y Competitividad, Madrid, pp. 19-41.
- REMEUR, C. (2018): *The collaborative economy and taxation. Taking the value created in the collaborative economy*, European Parliamentary Research Service, European Union (2018)
- SPARK LEGAL NETWORK y VALDIANI VICARI AND ASSOCIATI (2018): *Study on the Assessment of the Regulatory Aspects Affecting the Collaborative Economy in the Tourism Accommodation Sector in 28 Member States*, European Commission.
- TARRÉS VIVES, M. (2019): "Economía colaborativa e innovación tecnológica en el transporte urbano de viajeros en automóviles de turismo", *IDP (Revista de Internet, Derecho y Política)*, núm.28, pp. 17-28.
- VÁZQUEZ RUANO, T. (2017): "Economía colaborativa y el transporte de personas", *CIRIEC-España Revista Jurídica*, núm. 31.
- VON BREVERN, D. y GRAFUNDER, R. (2012): "No Clarity Provided-European Courts Review the Concept of Indirect State Aid", *European State Aid Law Quarterly*, Vol. 11, pp. 201-207.