

## Economía de plataforma y fiscalidad: estrategias para un cumplimiento tributario sostenible\*

PLATFORM ECONOMY AND TAXATION: STRATEGIES FOR SUSTAINABLE TAX COMPLIANCE

ZULEMA CALDERÓN CORREDOR\*\*

### RESUMEN

El desarrollo de la economía colaborativa está generando la aparición de un nuevo perfil de contribuyente cuyos ingresos proceden del autoempleo y de la explotación de recursos infrautilizados y cuyo cumplimiento fiscal se ve dificultado por los esquemas tradicionales de gestión tributaria. El análisis de sus vicisitudes, de las limitaciones legislativas de algunas jurisdicciones para adaptarse a esta nueva realidad y de la perspectiva de las plataformas, son el punto de partida del presente análisis. Seguidamente se identifican y estudian estrategias fiscales que, desde distintas jurisdicciones, están dirigidas a facilitar el cumplimiento tributario de estos nuevos perfiles de contribuyente. Estas propuestas se complementan con el estudio de diversas tipologías de relaciones de cooperación tributaria que apuntan en la misma dirección.

### PALABRAS CLAVE

Economía colaborativa, cumplimiento tributario, emprendimiento, colaboración tributaria, autoempleo.

### ABSTRACT

The development of the collaborative economy is giving rise to a new taxpayer profile whose income comes from self-employment and whose tax compliance is hindered by traditional tax management schemes. The analysis of its difficulties, the legislative limitations of some jurisdictions to adapt to this new reality and the perspective of the platforms, is the starting point of the work carried out. Next, we analyze tax strategies that, from different jurisdictions, are aimed at facilitating tax compliance of these new taxpayer profiles. These proposals are complemented by the study of different types of tax cooperative relationship

### KEYWORDS

Sharing economy, tax compliance, gig worker, tax collaboration, self-employment.

## 1. Introducción

La Economía Colaborativa (en adelante EC), también denominada economía de plataforma está siendo percibida como un fenómeno que puede facilitar la sostenibilidad y el desarrollo económicos. No obstante, plantea importantes retos de carácter normativo en general y de carácter tributario en particular. Es decir, el gravamen de la capacidad económica que este tipo de economía está generando en sus principales actores, plantea dificultades en términos de calificación jurídica, cuantificación, control y cumplimiento. Los nuevos mercados

---

\* Trabajo realizado dentro del Proyecto de Investigación de la Universidad Francisco de Vitoria (UFV18-13) *Retos jurídicos del uso compartido de la vivienda como una realidad de la economía colaborativa*, valorado positivamente por el Ministerio de Economía, Industria y Competitividad de España (Subdivisión de evaluación y coordinación) y miembro del Grupo Estable de Investigación *Sociedad y Economía Digital* de la Universidad Francisco de Vitoria. Este trabajo desarrolla la investigación cuyos avances se expusieron en una comunicación oral presentada dentro del *Economic Development and Social Sustainability. International Conference (EDaSS 2018)* que tuvo lugar en Madrid entre el 17 y el 20 de octubre de 2018.

\*\* Profesora acreditada Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Francisco de Vitoria. Madrid, España. Dirección electrónica: z.calderon.prof@ufv.es. Nº orcid: 0000-0003-0262-5912.

surgidos en el marco de la economía de plataforma están dando lugar a nuevos agentes cuyas variables tributarias no encajan de forma automática en los procesos y esquemas fiscales vigentes.

Un artículo publicado en Forbes<sup>1</sup>, después de analizar por qué la economía de plataforma no había alcanzado todavía su potencial, sugería cinco claves facilitadoras en las que las relaciones de cooperación estaban especialmente presentes. Una de esas claves consistía en favorecer la integración de las entidades intermediarias con los sistemas legales y culturales de los Estados, siendo que actualmente su existencia y función gozan de una aceptación general por parte de la sociedad. Según su autor, las plataformas debían acoger la regulación existente e integrarla en su modelo de negocio mediante acuerdos y una gestión de la información que hiciera posible equilibrar innovación, control de las operaciones y regulación local.

La doctrina tributaria hace tiempo que está subrayando la necesidad y la oportunidad de repensar algunos procesos y esquemas de cumplimiento tributario para adaptarlos a las nuevas situaciones que acompañan a la economía de plataforma. En estas iniciativas las entidades intermediarias pueden jugar un papel importante. Por su parte las relaciones de cooperación tributaria se analizan como posible modelo de referencia para las relaciones entre los ciudadanos y la Administración Pública, cuya simplificación está además en el centro de diversas experiencias de reforma tributaria. Los elementos anteriores constituyen un marco de estudio desde el que preguntarse hacia dónde debe el sistema tributario dirigirse para asegurar la sostenibilidad de los procesos de cumplimiento fiscal en entornos cambiantes y complejos como el de la EC.

El objetivo de este trabajo consiste en identificar estrategias fiscales y relaciones de cooperación que puedan facilitar el cumplimiento tributario de los nuevos agentes que operan en la economía de plataforma. Es decir, el punto de vista que se adopta es el del usuario de las plataformas digitales, ya sea transmitente de bienes, prestador de servicios o destinatario de las operaciones, siendo la fiscalidad de las plataformas una cuestión que por su complejidad debe abordarse de forma separada. Para ello se desarrolla un análisis comparado de propuestas procedentes de la doctrina y legislación tributaria presentes en España y en otras jurisdicciones que por su recorrido en materia de EC puedan aportar propuestas de interés.

## 2. Contexto

Distintas aportaciones doctrinales, no necesariamente coincidentes en sus propuestas, reconocen que la EC está multiplicando la existencia de pequeños negocios y perceptores individuales de rentas que cuentan con una problemática específica en materia de cumplimiento fiscal<sup>2</sup>. La llamada “economía de plataforma” genera actos, hechos y negocios jurídicos cuyas implicaciones fiscales están sujetos a incertidumbre especialmente por la distinta condición bajo la que actúan sus actores en relaciones informales y de escaso valor económico<sup>3</sup>. Los mecanismos tradicionales de apoyo al control tributario de las rentas encuentran limitaciones para abarcar estas nuevas realidades, y los distintos actores de los nuevos mercados, prestadores de servicios y plataformas, también cuentan con diversa casuística entre las dificultades que presenta el cumplimiento tributario.

### 2.1 Limitaciones de carácter legislativo

En jurisdicciones nacionales dónde la EC ha tenido mayor recorrido como la estadounidense, una parte de la doctrina entiende que la legislación tributaria aplicable a esta nueva realidad puede ser complicada pero no confusa y en términos generales es adecuada y

---

<sup>1</sup> FORBES (2018).

<sup>2</sup> THOMAS (2018); OEI y RING (2016).

<sup>3</sup> MONTESINOS (2016), p. 52.

no requiere de normas adicionales para incorporar los nuevos supuestos de hecho<sup>4</sup>. No obstante, a largo plazo y dependiendo de cómo evolucionen los mercados y la conducta de sus agentes, la EC puede suscitar retos fiscales que deban ser atendidos<sup>5</sup>. Otros en cambio, manifiestan una actitud más crítica al entender que el régimen fiscal aplicable a los pequeños empresarios, profesionales y autónomos tradicionales, no es adecuado para los nuevos modelos que trae consigo la EC<sup>6</sup>. Una crítica similar es la de los que opinan que estos modelos de negocio no están actualmente contemplados<sup>7</sup>. Algunos resaltan la necesidad de actualizar categorías jurídicas no concebidas para las nuevas tipologías de servicios, o de aprobar normativa que aclare cómo la antigua legislación se aplica las nuevas situaciones<sup>8</sup>. Otros analizan cómo la estrechez del diseño de algunos beneficios fiscales no permite su aplicación a nuevas fórmulas que ofrece la EC que cumplirían con los mismos objetivos buscados por dichos beneficios<sup>9</sup>. También se ha subrayado<sup>10</sup> que la investigación y metodologías de medición utilizadas respecto de estos nuevos pequeños negocios, es insuficiente. En todo caso, estos retos hoy proceden de la EC, pero mañana la tecnología seguirá evolucionando y dará lugar a nuevas formas de configuración del trabajo personal que conllevarán similares retos en materia de cumplimiento fiscal y control administrativo<sup>11</sup>. A ellos deberá responder y adaptarse el sistema tributario si quiere continuar siendo efectivo<sup>12</sup>.

Existe otro tipo de razones que también se consideran en algunas propuestas de modificación legislativa. Serían aquellas que fundamentan las posibles adaptaciones tributarias en motivos de política fiscal y no tanto porque la realidad de la EC sea demasiado nueva para encajar en los esquemas de las leyes vigentes<sup>13</sup>. La razón que subyace en estos casos es la posible existencia de un bien económico y social que, de la mano de la innovación, puede justificar una reconsideración de las obligaciones tributarias<sup>14</sup>.

En España encontramos autores que, afirmando la necesidad de un cumplimiento estricto de las obligaciones fiscales por parte de los nuevos operadores, también reconocen que “habrá que plantearse la necesidad de realizar reformas de cara a posibilitar o facilitar el cumplimiento de dichas obligaciones. Es decir, que los costes fiscales (formales) para la ciudadanía no mermen su conciencia fiscal”<sup>15</sup>. Otros entienden que en el ámbito tributario es preciso aplicar normas no contempladas para supuestos de hecho propios de la EC y, para algunos casos como el de las plataformas de financiación participativa, puede resultar necesario la aprobación de normas que regulen estas nuevas realidades<sup>16</sup>.

Entrando ya en las específicas limitaciones que encuentra el cumplimiento tributario en algunas jurisdicciones, puede comenzarse con el análisis de las medidas de control que tradicionalmente se han utilizado para dar seguimiento a rentas obtenidas de una actividad económica. Sería el caso del establecimiento de la obligación de retención para entidades y profesionales o autónomos pagadores de rentas sujetas a impuestos directos. No obstante, esas obligaciones de retención pueden estar configuradas de forma que no sean eficaces para incluir la distinta tipología de pagos que tiene lugar en la EC.

En EEUU, por ejemplo, las obligaciones de retención afectan principalmente, aunque no de forma exclusiva, al trabajo dependiente y al pago de intereses y dividendos. El resto de los

<sup>4</sup> OEI y RING (2016), pp. 1008, 1013 y 1019.

<sup>5</sup> OEI y RING (2016), p. 1057.

<sup>6</sup> THOMAS (2018), p. 1430.

<sup>7</sup> BERETTA (2017), p. 5.

<sup>8</sup> SCHILLER y DAVIS (2017), p. 3.

<sup>9</sup> Se refiere a los beneficios fiscales aplicables en EEUU en forma de exención a complementos salariales para uso de transporte público y bicicleta, en BARRY y CARON (2017).

<sup>10</sup> BRUCKNER (2016b), pp. 7-8.

<sup>11</sup> THOMAS (2018), p. 1466.

<sup>12</sup> OEI y RING (2016), p. 1058.

<sup>13</sup> OEI y RING (2016), pp. 1026-1027.

<sup>14</sup> MONTESINOS (2016), p. 52.

<sup>15</sup> RUIZ (2017), p. 57.

<sup>16</sup> LUCAS (2017), p. 14.

rendimientos, en general, están sujetos a obligaciones de información, pero no de retención. Los pagos de rendimientos producto del trabajo independiente y de la actividad económica, quedan fuera de la obligación de retener, por lo que las actividades propias de la EC que procedan de fuentes como los alquileres turísticos o de prestaciones de servicios (independent contractors) no estarán sujetos a la obligación de retener. La vinculación de la obligación de retener a la existencia de una relación laboral ve limitada su eficacia al multiplicarse la aparición de nuevos tipos de relaciones económicas que no encajan fácilmente en esquemas más tradicionales<sup>17</sup>. Este es el caso de las relaciones económicas mantenidas por los conductores prestadores de servicios de transporte de viajeros, cuya naturaleza es objeto de discusión al ser considerados como autónomos por las plataformas a través de las que trabajan (como Uber y Lyft's)<sup>18</sup>. En este caso las limitaciones del mecanismo de retención no proceden tanto de la ley tributaria si no de la configuración jurídica de las prestaciones del trabajo personal.

En España las limitaciones de los mecanismos de retención vigentes proceden del hecho de que la mayoría de las plataformas operan sin establecimiento permanente<sup>19</sup> en nuestro territorio (circunstancia que no se da en EEUU), por lo que tienen obligaciones de retención muy limitadas<sup>20</sup> que no incluyen los pagos a profesionales con carácter general como pueden ser los nuevos oferentes de servicios como los conductores de Uber o los profesionales de Upwork, por ejemplo o los coanfitriones que gestionan viviendas turísticas para varios propietarios, cuya actividad podría calificarse también de profesional<sup>21</sup>. Esta limitación es resultado de una opción tomada por el legislador español "que ha decidido (aun a riesgo de algún incumplimiento de empresas no residentes) obligar a retener e informar respecto de determinados rendimientos (los del trabajo) que quizá en otro tiempo fueron los más comunes satisfechos por no residentes, pero que en modo alguno lo son en estos momentos"<sup>22</sup>.

Tampoco están sujetos a retención los pagos de rendimientos procedentes de viviendas turísticas en los que intermedian plataformas residentes y no residentes. La limitación del mecanismo de retención viene aquí principalmente por dos motivos. Por un lado, porque las plataformas realizan una labor de mediación en el pago<sup>23</sup> y en muchos casos no podrían ser consideradas pagadoras del rendimiento y por tanto ser consideradas retenedoras. Y por otro, porque los pagadores son en su mayoría particulares que no tienen obligación de retener (y difícilmente podrían tenerla) y los rendimientos que se abonan pertenecen a una categoría (rendimientos del capital inmobiliario) o proceden de un destino (inmueble destinado a vivienda, no permanente, pero vivienda), que los excluye del sistema de retenciones con independencia de la condición del pagador, tal y como está configurado en España.

Una segunda herramienta que favorece el control y cumplimiento fiscales que tampoco está alcanzando a las actividades desarrolladas en la EC, es la obligación de información que tienen determinados pagadores de renta o intermediarios en dichos pagos.

Es el caso de EEUU, en donde existen obligaciones de información respecto del pago de diversas tipologías de rentas realizadas por entidades a partir de determinados umbrales<sup>24</sup>, estando las rentas no procedentes del trabajo dependiente incluidas en distintas variantes del *Form 1099*. En particular, los pagos realizados a propietarios de viviendas turísticas o autónomos

<sup>17</sup> OEI y RING (2016), p. 1019.

<sup>18</sup> OEI y RING (2016), pp. 1022 y 1032.

<sup>19</sup> El desarrollo de la economía digital está llevando a redefinir conceptos jurídicos tradicionales como el de establecimiento permanente, lo que podría permitir solucionar algunas de las limitaciones actuales al cumplimiento tributario. Entre otros, ALAMO y LAGOS (2015), p. 2.

<sup>20</sup> Ver arts. 30 y 31.1.c) del Real Decreto Legislativo 5, de 2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

<sup>21</sup> DESDENTADO et al. (2018), p. 86.

<sup>22</sup> LUCAS (2017), p. 18.

<sup>23</sup> El concepto de mediación en el pago ha sido explicado por la Dirección General de Tributos (Consulta de 30 de diciembre de 1992) que aunque referida a los pagos que las compañías de seguros efectúan a sus agentes, es aplicable a otras situaciones similares. Las condiciones requeridas para entender que existe mediación son tres: (1) que el tercero sea el obligado al pago, (2) que identifique al perceptor, (3) que cuantifique el rendimiento y que ponga a disposición del mediador los fondos necesarios. Constatados estos extremos, no incumbe al intermediario la obligación de retener.

<sup>24</sup> Esta obligación se formaliza principalmente a través de las distintas variantes del modelo Form 1099.

prestadores de servicios siempre que superen los 600 USD anuales, deben incluirse por las entidades pagadoras en el *Form 1099-MISC*<sup>25</sup>. La proliferación en el uso de este modelo vinculado a relaciones económicas propias de la EC, ha generado de hecho la expresión “1099 economy” o “1099 workers”, para referirse a las relaciones económicas propias de estos nuevos mercados creadas en torno a personas físicas profesionales o autónomos (independent contractors). No obstante, esta obligación de información ha visto limitados sus efectos al aprobarse una nueva obligación de información para entidades intermediarias liquidadoras de pagos con umbrales más altos. Esta modificación, que puede representar un avance en el control de muchas operaciones, ha tenido un efecto no deseado que se explicará más adelante.

## 2.2 Dificultades que afronta el contribuyente prestador del servicio

El siglo XXI está viendo multiplicarse un nuevo perfil de trabajador, el gig worker<sup>26</sup>, que no es comparable al pequeño empresario, profesional o autónomo tradicional, a pesar de que fiscalmente reciben un tratamiento muy similar. Las notas que acompañan a este nuevo perceptor de rentas<sup>27</sup> son las de mayor juventud, menos complejidad financiera, menos horas de dedicación, carácter complementario de los ingresos y menor renta percibida<sup>28</sup>. La mayor facilidad de acceso al autoempleo respecto a las dificultades que hasta hace una década existían, ha aportado a muchos trabajadores mayor control y flexibilidad respecto a las que tendrían en un trabajo tradicional. Muchos de estos nuevos perceptores de rentas no son conscientes de las obligaciones fiscales que pueden afectarles precisamente por el carácter accesorio, informal, no habitual o novedoso de la actividad que están desarrollando. Muchos además perciben una tipología de rentas como son los rendimientos de actividades económicas, cuyas obligaciones de registro, información, autodeclaración y gestión tributarias, son significativas en relación con la cuantía de las rentas percibidas. Esto hace que, comparativamente, los costes de cumplimiento asociados a este perfil de contribuyente sean superiores a los del profesional o autónomo tradicionales<sup>29</sup>. Por ello, deberían soportar una carga menor derivada del cumplimiento tributario<sup>30</sup>.

Como factores generales que dificultan el cumplimiento tributario se han señalado especialmente tres<sup>31</sup>. Por un lado, el hecho de tratarse de contribuyentes que obtienen de la EC unos ingresos de carácter reducido y complementario a una fuente adicional de ingresos. Por otro, la utilización mixta de los activos, es decir, tanto con una finalidad económica como para uso privativo. Y finalmente, el hecho de tratarse en muchos casos de contribuyentes que ejercen por primera vez la actividad económica y no están familiarizados con obligaciones tributarias propias de los autónomos o profesionales. Los retos que para el cumplimiento tributario presenta la EC pueden variar según la industria o el sector, por lo que es conveniente un estudio contextualizado de los mismos<sup>32</sup>.

Los riesgos tributarios derivados de esta tipología de contribuyente no solo incluyen la falta de declaración de los ingresos y la menor exactitud por lo reducido de las cantidades, si no que las comprobaciones administrativas resultarán poco eficientes en términos de coste incurrido respecto de la deuda descubierta<sup>33</sup>.

<sup>25</sup> INTERNAL REVENUE SERVICE (2019a).

<sup>26</sup> Un interesante análisis del perfil, motivaciones, datos cuantitativos por sectores, etc. del on-demand economy worker es el que se desprende de una encuesta realizada a casi 6.300 personas que encontraron trabajo a través de las doce plataformas más relevantes en EEUU, y que fue realizada en otoño de 2016. INTUIT & EMERGENT RESEARCH (2016).

<sup>27</sup> THOMAS (2018), p. 1417. Aunque la autora lo afirma respecto de la situación económica y fiscal estadounidense, sus afirmaciones son relevantes para el caso español.

<sup>28</sup> Durante un mes de uso activo de una plataforma para obtener ingresos, la cantidad media puede variar, en el mercado estadounidense, entre 314\$ y 533\$, correspondiente a una media de 12 horas semanales. BRUCKNER (2016b), p. 7.

<sup>29</sup> THOMAS (2018), p. 1434.

<sup>30</sup> BERETTA (2017), p. 6.

<sup>31</sup> OEI y RING (2016), p. 1027.

<sup>32</sup> OEI y RING (2016), p. 1008.

<sup>33</sup> OEI y RING (2016), p. 1054.

Una dificultad añadida que puede producirse con carácter transversal es la del estatuto jurídico de los trabajadores que prestan servicios a través de plataformas intermediarias. La dificultad consiste en determinar si nos encontramos ante relaciones laborales y por tanto con trabajadores, o si se trata de relaciones profesionales y por tanto nos encontramos con autónomos (*independent contractors*)<sup>34</sup>. Esta calificación presenta dificultades por dos motivos principalmente: por el carácter reducido de los ingresos derivados de la actividad que provoca el interrogante de si existe o no obligación de cobertura por el sistema de seguridad social o equivalente; y por la tipología de relaciones que puede unir al prestador del servicio con las plataformas intermediarias, generadora de relaciones laborales en unos casos y profesionales en otros<sup>35</sup>. Ello ha llevado a la doctrina a afirmar que nos encontramos ante un nuevo desafío para el Derecho del Trabajo<sup>36</sup> o que la definición actual de la categoría jurídica de “trabajador” es insatisfactoria y que debe crearse una nueva que permita acoger mejor las nuevas relaciones económicas que se producen en la EC. No obstante, doctrinalmente se propone que la calificación jurídica que se otorgue a las distintas tipologías de prestaciones de servicios se haga sector por sector e incluso por diferentes tipos de trabajadores en cada caso, aunque ello no impedirá que las plataformas reestructuren sus relaciones económicas para salirse de los esquemas anteriores siempre que los costes que se ahorren sean mayores que los costes en los que incurran para modificar su posición jurídica<sup>37</sup>.

### 2.2.1 Transporte de viajeros

Un problema importante que afrontan los conductores de servicios frente a los taxistas es el de determinar su estatuto jurídico a efectos fiscales y de seguridad social. Es decir, el sector del taxi cuenta en países como España con una tradición asentada en cuanto a la calificación jurídica de sus trabajadores, considerándose autónomos los que explotan licencias de taxi propias y trabajadores por cuenta ajena los que explotan licencias de terceros. La situación de los conductores de servicios, además de ser novedosa, no responde a los esquemas y relaciones vigentes en el sector del taxi, y combina al mismo tiempo elementos de autonomía, flexibilidad en la dedicación y dependencia, que dificultan su calificación jurídica a efectos laborales y fiscales. La EC mediante el trabajo en plataformas se ha convertido de hecho “en uno de los temas que más preocupa a los juristas del trabajo en esta segunda década del siglo XXI”<sup>38</sup>.

En materia de neutralidad fiscal la actividad de transporte de viajeros cuenta con importantes retos en imposición directa e indirecta. En muchos países la imposición directa aplicable al sector del taxi (EEUU y España, por ejemplo) cuenta con sistemas objetivos de determinación del rendimiento neto a partir de los kilómetros recorridos, mientras que los conductores de servicios deben determinar su capacidad económica de forma directa como diferencia entre los ingresos y los gastos deducibles. A esta dificultad se une el hecho de tratarse de un colectivo de trabajadores que han comenzado a prestar este tipo de servicios recientemente o lo hacen a tiempo parcial para complementar sus ingresos, y no están familiarizados con las obligaciones tributarias y de seguridad social propias de los trabajadores autónomos. En materia de cumplimiento tributario puede decirse que los conductores de vehículos afrontan mayores dificultades de imputación y seguimiento de gastos que los taxistas<sup>39</sup>, lo que supone que deben asumir unos costes mayores a efectos de control y declaración tributarias<sup>40</sup>. Esta diferencia puede verse acentuada en aquellas jurisdicciones o localidades en las que existan impuestos locales aplicables.

<sup>34</sup> OEI y RING (2016), p. 1020 y Beretta (2017), p. 6.

<sup>35</sup> En EEUU puede verse “the 20-factor test” cuya enumeración se encuentra en Rev. Rul. 87-41 C.B. 296. Disponible, entre otros, en JOINT COMMITTEE ON TAXATION (2007).

<sup>36</sup> CAVAS (2017), p. 23.

<sup>37</sup> OEI y RING (2016), pp. 1044-1045.

<sup>38</sup> RODRÍGUEZ-PIÑERO (2017), p. 126.

<sup>39</sup> OEI y RING (2016), p. 1010.

<sup>40</sup> OEI y RING (2016), p. 1012.

### 2.2.2 Alquiler turístico

En España el rendimiento procedente del alquiler turístico obtenido por particulares se calcula en todo caso por el método de estimación directa y no existe la posibilidad de aplicar un sistema de carácter objetivo como ocurre para otras actividades<sup>41</sup>. Su cálculo varía ligeramente según constituya rendimiento de actividades económica (por incluir servicios propios de la industria hotelera o por contar para su gestión con una persona con contrato laboral y a tiempo completo), rendimiento del capital inmobiliario (cuando el cedente es propietario del inmueble) o rendimiento del capital mobiliario (cuando el cedente lo es en virtud de un derecho real o de uso), y consiste esencialmente en deducir de los ingresos totales los gastos que sean deducibles, ambas cuestiones conforme a los matices legalmente previstos.

A esta variedad de situaciones en materia de imposición directa sobre la renta se le une la falta de coordinación<sup>42</sup> de este impuesto con el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA). Es decir, el negocio jurídico consistente en alquilar un bien inmueble confiere al cesionario la condición de sujeto pasivo del impuesto<sup>43</sup> y por tanto empresario o profesional, mientras que conforme al impuesto personal puede no cumplir los requisitos para tener también esta condición.

Según este esquema, los principales temas conflictivos que podrían señalarse son los siguientes: la interpretación de la normativa que permite determinar los ingresos computables y los gastos deducibles; cuando el inmueble se dedica tanto al uso personal como al arrendamiento, la dificultad derivada de distribuir los gastos del inmueble entre ambos fines; la calificación o no de la actividad como profesional y los impuestos estatales o locales aplicables a la pernocta o al alquiler<sup>44</sup>.

En materia de impuestos que gravan la ocupación, los interrogantes se dan en los puntos siguientes<sup>45</sup>: Si el alquiler turístico está sujeto al impuesto; si es así, ¿Quién es responsable de recaudarlo e ingresarlo? ¿Cómo debe presentarse el impuesto al huésped como parte del precio del alquiler? Respecto de si el alojamiento turístico debe estar sujeto a los impuestos que regulan las estancias en hoteles, puede decirse que la cuestión no está totalmente clara y no es uniforme en las distintas jurisdicciones.

### 2.3 El punto de vista de las plataformas

Las plataformas van incorporando entre sus mensajes a los prestadores de servicios información sobre la necesidad de que confirmen la legislación que pueda serles aplicable como resultado de su actividad en la plataforma. No obstante, el estatus como no residentes que mantienen en países como España les permite quedarse al margen de la responsabilidad tributaria de los que operan a través de ellas, salvo contados casos de colaboración tributaria en materia de impuestos locales.

El compromiso de las plataformas con la privacidad de las operaciones en las que intermedian les lleva a mostrar cierta resistencia en materia de información o recaudación con fines tributarios. Hay también quien entiende<sup>46</sup> que su falta de implicación en el cumplimiento fiscal de los que operan a través de ellas se debe a la falta de adecuación del marco legislativo a las nuevas realidades en las que ellas se mueven.

---

<sup>41</sup> DESDENTADO et al. (2018) p. 85.

<sup>42</sup> RUIZ (2017).

<sup>43</sup> Art. 5. Uno. c), Ley 37, de 1992.

<sup>44</sup> Un análisis de la realidad en que consiste el alojamiento colaborativo y de algunos principios marco y propuestas fiscales para darle respuesta puede verse en CALDERÓN (2017).

<sup>45</sup> OEI y RING (2016), p. 1023.

<sup>46</sup> LUTZ (2014), p. 7.

### 2.3.1 Impuestos locales e impuesto sobre las ventas

Posiblemente para afrontar futuras regulaciones menos favorables, algunas plataformas de alquiler de inmuebles (*Airbnb* desde 2015) admiten la sujeción de los alquileres turísticos a impuestos locales como el de ocupación y al impuesto sobre ventas, y en algunas localidades recaudan estos impuestos del anfitrión y los ingresan en las arcas públicas. La situación a este respecto varía mucho en EEUU, según estados federales y localidades<sup>47</sup>.

*Airbnb*<sup>48</sup> ha manifestado su compromiso para favorecer el cumplimiento tributario en aquellos lugares que respeten el derecho de las personas a compartir su casa asegurando al mismo tiempo su compromiso de proteger la privacidad de sus anfitriones y huéspedes. La plataforma también reconoce su compromiso con las entidades públicas a la hora de facilitarles información anónima de sus anfitriones y huéspedes, con el fin de que puedan tomar mejores decisiones relativas a políticas públicas relacionadas con la EC.

En los últimos años *Airbnb* ha incrementado drásticamente la recaudación impositiva y parece que la tendencia seguirá en el futuro. En opinión de algunos autores los acuerdos a los que se está llegando con algunas localidades para recaudar sus impuestos locales son un reflejo de la voluntad de legitimación que tienen las plataformas, habida cuenta de que algunas de sus actividades han podido violar las normas de ordenación y arrendamiento urbanos aplicables<sup>49</sup>. Sobre estos acuerdos existen análisis críticos<sup>50</sup> que ponen de manifiesto las posibles limitaciones bajo las que se están firmando, al menos en EEUU, y que señalan la importancia de devolver al ámbito de la ley las normas sobre cumplimiento tributario de todas las partes implicadas.

En EEUU los servicios de taxi y de transporte de viajeros con conductor solo está sujeto a impuestos sobre ventas en algunos estados. De todos ellos, las empresas de transporte en red (*Transportation Network Companies*, en adelante TNC, semejantes a los vehículos de transporte de viajeros con conductor en España, en adelante VTC) solo operan en media docena de ellos y su disponibilidad a recaudar e ingresar impuestos sobre el precio del servicio no es completa. Existen varios estados en los que las plataformas están adoptando una actitud conflictiva desde el argumento de que la ley es ambigua o que los procedimientos no son claros<sup>51</sup>.

### 2.3.2 Impuestos directos de los oferentes de bienes o de servicios

Muchas empresas de plataformas colaborativas están dispuestas a hacer más por ayudar a los pequeños negocios con los que operan, pero se ven constreñidas de hacerlo a causa de la posibilidad de que ello provoque consecuencias en su categorización jurídica<sup>52</sup>. Esta reticencia de las plataformas a convertirse en retenedores a cuenta del impuesto personal de los prestadores de servicios con los que operan es especialmente comprensible en el sistema fiscal norteamericano, en el que los retenedores son mayormente los empleadores mientras que las rentas de actividades económicas no están por lo general sujetas a retención. Esta circunstancia no ocurre sin embargo en el sistema tributario español, en el que las rentas percibidas por pequeños empresarios, profesionales y autónomos están mayormente sujetas a retención cuando no son pagadas por particulares.

## 3. Estrategias legislativas para un cumplimiento tributario sostenible

El desarrollo de la EC, como realidad generadora de nuevos hechos y relaciones jurídicas que reclaman una respuesta normativa, ha suscitado aportaciones doctrinales dirigidas a

---

<sup>47</sup> SCHILLER y DAVIS (2017), p. 5.

<sup>48</sup> AIRBNB (2019a).

<sup>49</sup> SCHILLER y DAVIS (2017), p. 5.

<sup>50</sup> BUCKS (2017).

<sup>51</sup> SCHILLER y DAVIS (2017), p. 4.

<sup>52</sup> BRUCKNER (2016a), p. 16.



proponer principios inspiradores de la tarea del legislador. En España, podrían señalarse dos referencias como muestra, en las que sobresale la apuesta por principios tributarios respetuosos con la eficiencia y la neutralidad fiscales. Su aplicación práctica, como veremos seguidamente en algunas propuestas, puede suscitar desequilibrios con el principio de equidad horizontal, dejando abiertos nuevos interrogantes que desde estas páginas nos limitamos a apuntar.

El análisis de los aspectos económicos, sociales y medioambientales de la EC ha llevado a entidades como Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia<sup>53</sup> (en adelante CNMC) a subrayar la necesidad de respetar determinados principios en el diseño de adaptaciones normativas. Este sería el caso del “principio de regulación económica eficiente” respecto a la intervención pública en el sentido de entenderla justificada solo si concurre el “principio de necesidad” (fallo de mercado o imperioso interés general), el “principio de proporcionalidad” (intervención proporcionada al fin buscado desde la mínima distorsión posible) y el “principio de no discriminación” en su aplicación. También menciona el elemento tecnológico como favorecedor de la eficiencia en el cumplimiento fiscal gracias a la trazabilidad de las transacciones que permite<sup>54</sup>. Respecto a la normativa tributaria y su posible impacto en materia de eficiencia, la CNMC entiende que “un posible incumplimiento de obligaciones fiscales no debe ser una razón para limitar la entrada en el mercado a nuevos operadores ni introducir restricciones a su actividad no justificadas<sup>55</sup>” y que “debe evitarse que la normativa horizontal configure barreras discriminatorias a la entrada entre particulares y empresas o entre empresas y plataformas”<sup>56</sup>.

Por su parte la Fundación FIDE<sup>57</sup> plantea “una propuesta que contribuya a la definición de unos principios de actuación y que sirvan de base para conseguir que la regulación sea un instrumento que fortalezca la competitividad”. Dentro de ella y respecto de la cuestión fiscal interesa resaltar tres aspectos. En primer lugar, recomienda que las normas estén basadas más en principios que en reglas muy detalladas, que corren el riesgo de quedarse obsoletas por la pura evolución de la tecnología y/o de los modelos de negocio. En segundo lugar, extiende la aplicación de los principios de necesidad y proporcionalidad a las materias fiscales, principalmente a nivel de obligaciones formales. Y finalmente aconseja que antes de adoptar cualquier regulación en materia de EC, convendría conocer a fondo su problemática, así como analizar las “mejores prácticas” que ya se estén aplicando en otras ciudades o países.

Una vez apuntadas algunas propuestas marco de principios inspiradores de la renovación legislativa, hemos seleccionado algunas estrategias que desde distintas jurisdicciones afrontan el reto del cumplimiento tributario sostenible.

### 3.1 Estrategias que adoptan el elemento tecnológico como aliado

La pregunta acerca de cómo conseguir un nivel determinado de cumplimiento tributario y cómo mantenerlo en el futuro, puede tener relación con otra pregunta que algunos plantean: ¿En qué aspectos la EC modifica el cumplimiento tributario respecto de la industria tradicional? Las posibilidades tecnológicas, la naturaleza cambiante del trabajo personal y los nuevos modelos de producir y de consumir que acompañan a la EC<sup>58</sup> son factores que responden a la pregunta anterior y que deberán tenerse en cuenta en el diseño de estrategias fiscales de cumplimiento sostenible.

Una de las diferencias entre los negocios tradicionales y los nuevos negocios digitales es el elemento tecnológico, que es precisamente el responsable de haber aumentado las posibilidades de autoempleo al permitir a los particulares acceder directamente a una pluralidad

<sup>53</sup> COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y DE LA COMPETENCIA (2016), p. 56.

<sup>54</sup> COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y DE LA COMPETENCIA (2016), p. 161.

<sup>55</sup> COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y DE LA COMPETENCIA (2016), p. 80.

<sup>56</sup> COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y DE LA COMPETENCIA (2016), p. 161.

<sup>57</sup> FUNDACIÓN FIDE (2016).

<sup>58</sup> OEI y RING (2016), p. 1054.

de mercados sin incurrir en costes que hasta ahora constituían barreras de entrada. Este elemento tecnológico tiene repercusiones fiscales porque asegura la trazabilidad de las operaciones y facilita el acceso a información relevante en distintos eslabones del proceso de obtención de renta. Pues bien, las estrategias fiscales dirigidas a facilitar el cumplimiento tributario y a hacerlo sostenible, deberán adoptar al elemento tecnológico como aliado, pues está presente en los nuevos esquemas de percepción de renta y lo seguirá estando posiblemente en los que se utilicen en el futuro.

Respecto a los impuestos sobre las ventas o aplicables a los ingresos brutos procedentes de la EC, algunos autores proponen que sean los intermediarios y no los prestadores de servicios individuales, los responsables de su cálculo e ingreso. La recaudación de los tributos debe ser un elemento más de las aplicaciones o de los sitios web a través de los cuales se contratan los servicios. Estos impuestos deben incluir también la comisión que cobran las plataformas por sus servicios de intermediación (un 20 o 25 por ciento en el sector del transporte de viajeros y hasta un 15 por ciento en el del alquiler turístico)<sup>59</sup>.

### 3.2 Estrategias que reducen la complejidad de cálculo de la renta gravable

Una de las cuestiones que dificulta el cálculo de la renta gravable en muchos perceptores de rentas de la EC, es la necesidad de determinar el rendimiento neto como diferencia entre ingresos y gastos. Esta circunstancia ocurre en España en la medida en que las categorías de renta más frecuentes vinculadas a la EC son las de rendimientos de actividades económicas y del capital inmobiliario. En muchas jurisdicciones (EEUU y España, por ejemplo) el abanico de gastos deducibles de este tipo de rentas y sus reglas de aplicación son más amplios y complejos que los aplicables a las rentas del trabajo, tipología de renta más extendida y que admite un número limitado y predeterminado de partidas deducibles. Esto hace que las obligaciones de registro, cuantificación, y cálculo del rendimiento neto procedente de la EC, sean normalmente más gravosas.

En nuestra opinión una de las alternativas para reducir esta complejidad es la propuesta para EEUU de aprobación legislativa de un “gasto deducible estándar” para la determinación del rendimiento neto<sup>60</sup>. La idea de simplificar el cálculo por el lado de los gastos se justifica en la mayor posibilidad de falsear la cuantía de los mismos respecto a la posibilidad de hacerlo con los ingresos, teniendo en cuenta la progresiva disminución de los cobros en efectivo. La sustitución de una categoría genérica y multicomprendiva de gastos deducibles por una cuantía automáticamente calculada puede ser bienvenida por muchos contribuyentes que prefieren la sencillez y seguridad que les ofrece esa fórmula frente a los costes derivados de registrar gastos específicos y cumplimentar sus detalles en la autodeclaración<sup>61</sup>. La propuesta anterior funcionaría como un gasto deducible automático como porcentaje de los ingresos cuya aplicación podría ser obligatoria o no. En este segundo caso se permitiría al perceptor sustituir este “gasto deducible estándar” por la deducción tradicional de gastos. La propuesta recomienda que la cuantía de ese gasto deducible estándar se establezca como un porcentaje del ingreso bruto, y en particular como un 60 por ciento<sup>62</sup> aplicable a perceptores cuya cuantía bruta de ingreso no exceda determinados niveles en función del perfil del pequeño negocio que se quiera incluir en este sistema (entre 100.000 USD o 1.000.000 USD). También recomienda que la fórmula se extienda a cualquier tipología de pequeño empresario, profesional o autónomo.

---

<sup>59</sup> SCHILLER y DAVIS (2017), p. 7.

<sup>60</sup> THOMAS (2018), pp. 1454 y ss.

<sup>61</sup> BENZARTI (2015), p. 4.

<sup>62</sup> La estimación está realizada con datos de 2014 (EEUU) y respecto de aquellos sectores más asimilable a la EC: minoristas sin establecimiento abierto al público, arrendadores de bienes inmuebles, mensajeros, transporte terrestre, servicios especializados de diseño, servicios de diseño informático, otros servicios profesionales, científicos y técnicos; servicios de consultoría; otros servicios diversos; personal y lavandería; reparaciones varias; y establecimientos no clasificados. THOMAS (2018), pp. 1447 y 1448.

Como elemento definidor de los nuevos modelos de producción está el uso mixto de los activos utilizados. Esta utilización para fines profesionales y personales introduce unos elementos de complejidad importantes, especialmente en lo que respecta al cómputo e imputación de gastos, la aplicación de límites y la valoración de la depreciación de los activos<sup>63</sup>. En nuestra opinión una posible estrategia de respuesta fiscal, siempre que la declaración de los ingresos sea más fiable que la de los gastos, sería la aplicación de un gravamen reducido sobre ingresos brutos para este tipo de perceptores<sup>64</sup>. Otra posibilidad sería el establecimiento de cantidades razonables de gasto deducible y correlativamente, cantidades estimadas de ingreso. Es decir, sistemas objetivos de determinación del rendimiento neto que funcionen a modo de “puerto seguro” para el contribuyente<sup>65</sup>.

Otra posible vía de reducción de la complejidad sería el establecimiento de un criterio claro que determine la calificación jurídica de empresario o profesional a todos los efectos fiscales y lo diferencie de la obtención de rentas por particulares. Esta separación de perfiles realizada conforme a criterios observables, objetivos y que posiblemente incluyera umbrales mínimos<sup>66</sup>, permitiría que muchos supuestos de obtención de renta no cayeran en una categoría de renta, como la de actividades económicas o de contribuyente, como la de empresario o profesional, que conllevan de forma natural una mayor complejidad material y formal en el cumplimiento de las obligaciones fiscales. La necesidad de esta separación de perfiles fiscales es consecuencia de la creación de nuevos mercados que han facilitado el autoempleo y la obtención de ingresos complementarios a quienes hasta hace unos años no hubieran podido obtenerlos por esta vía.

### 3.3 Estrategias que reducen la carga tributaria

En nuestra opinión, un tipo de estrategias relevante que se justifica bien en la mayor elasticidad precio de la oferta, bien en las cuantías de renta percibidas<sup>67</sup> o en el perfil de perceptor<sup>68</sup>, son las que se centran en reducir la carga tributaria.

Este sería el caso de la exención del impuesto sobre la renta federal en EEUU para ingresos procedentes de alquileres de menos de 14 días. En la medida en que los impuestos sobre la renta no federales se calculan sobre estos últimos, también se aplica la exención en dichos niveles. Se trata posiblemente de una exención dirigida a eliminar los costes de cumplimiento respecto a niveles de renta percibida poco significativos.

En Reino Unido pueden quedar exentos del impuesto personal los ingresos procedentes de alquileres turísticos realizados en instalaciones de la propia vivienda hasta 7.500 libras anuales<sup>69</sup>. El contribuyente tiene la opción de elegir entre tributar por la diferencia entre los ingresos brutos y los gastos deducibles o tributar por los ingresos brutos que excedan del límite anterior, sin deducción posible de gastos. En estos casos la estrategia del legislador parece ir hacia el fomento de la verdadera compartición de la vivienda habitual y en detrimento del alquiler de inmuebles que no constituyen residencia del arrendador.

---

<sup>63</sup> OEI y RING (2016), p. 1055.

<sup>64</sup> OEI y RING (2016), p. 1060.

<sup>65</sup> OEI y RING (2016), p. 1062.

<sup>66</sup> RUIZ (2017), p. 66.

<sup>67</sup> Esta es una de las conclusiones a las que llega en su trabajo Montesinos Oltra, cuando plantea, con las debidas precauciones, la exclusión de gravamen de situaciones en las que no se generan beneficios significativos. MONTESINOS (2016).

<sup>68</sup> Dentro de las propuestas de *lege ferenda* incluye el establecimiento de franquicias fiscales en IRPF y en IVA para determinados perceptores de rentas en los que no exista la habitualidad propia de los empresarios y profesionales e incluso en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que recaería sobre el arrendatario si la operación no está sujeta a IVA. RUIZ (2017), pp. 66 y 68.

<sup>69</sup> HM REVENUE & CUSTOMS (2019).

#### 4. Relaciones tributarias favorecedoras del cumplimiento

Además del obligado tributario al pago de un tributo, se pueden identificar distintos agentes que, ya sean consustanciales a los modelos de negocio de la EC como las plataformas<sup>70</sup>, ya sean resultado del desarrollo tecnológico y digital, como los intermediarios liquidadores de pagos o entidades desarrolladoras de aplicaciones para la gestión de información, pueden apoyar de distintas formas el cumplimiento tributario.

En el sistema tributario español esas formas de colaboración pueden adoptar distintas vías, desde el establecimiento de obligaciones de retención, pasando por el suministro obligatorio de información, hasta llegar a la definición de categorías de obligados tributarios cercanos al contribuyente y que son llamados a sustituirle (sustituto del contribuyente) o son responsables de la deuda tributaria en caso de que aquel incumpla (responsables solidarios y subsidiarios)<sup>71</sup>. Analizamos a continuación algunos supuestos de colaboración que pueden favorecer el cumplimiento tributario en los contextos que estamos analizando.

En el caso de las plataformas, la doctrina reconoce que van alcanzando el nivel de madurez suficiente para comprometerse de forma más directa con el Estado, los gobiernos locales y sus correspondientes leyes<sup>72</sup>. En el caso de *Airbnb*, por ejemplo, la entidad ha cerrado acuerdos de colaboración para recaudar impuestos turísticos o de ocupación con entidades locales de una docena de países<sup>73</sup> y en la práctica totalidad de los estados federales de EEUU. No obstante, esa voluntad de colaboración se centra específicamente en este tipo de impuestos y no tanto respecto a los impuestos directos que puedan afectar a sus anfitriones.

##### 4.1 Obligaciones de recaudación e ingreso

###### 4.1.1 Impuestos locales e impuestos sobre las ventas

En algunas jurisdicciones infra-estatales de EEUU se ha modificado la legislación atribuyendo a las plataformas intermediarias la obligación de retención e ingreso y facilitar así un cumplimiento tributario que de otra manera sería imposible<sup>74</sup>. Además de los beneficios que de ello se deriva en términos de cumplimiento tributario, la centralización del proceso de recaudación y pago aumenta la eficiencia del proceso al apoyarse en economías de escala en unas entidades que ya disponen de sistemas de cobros, pagos y gestión de información<sup>75</sup>.

En otros países también tienen lugar estas relaciones de colaboración entre las plataformas y las autoridades fiscales, especialmente en el sector del alojamiento turístico. En Italia<sup>76</sup> por ejemplo una docena de localidades gravan las estancias turísticas con un impuesto que es recaudado por las plataformas intermediarias e ingresado por ellas en las arcas públicas. En Francia<sup>77</sup>, desde julio de 2018, *Airbnb* se ha comprometido a recaudar e ingresar el impuesto que grava la ocupación turística en casi veintitrés mil localidades.

En España los impuestos sobre las estancias turísticas están siendo exigidas por algunas Comunidades Autónomas, como Cataluña<sup>78</sup> y Baleares<sup>79</sup>, que establecen como contribuyente al arrendatario, pero como sustituto y por tanto como recaudador, al titular de la explotación y como responsable subsidiario o solidario al intermediario. La legislación catalana establece

---

<sup>70</sup> RUIZ (2017), p. 69

<sup>71</sup> Ya se ha propuesto para España el establecimiento de un nuevo supuesto de responsabilidad tributaria solidaria de las plataformas colaborativas respecto de las obligaciones tributarias de los que a través de ellas perciben rentas. Sería un supuesto similar al establecido en el art. 43.1.f) de la Ley 58/2003, para los contratistas y subcontratistas. RUIZ (2017), p. 70.

<sup>72</sup> OEI y RING (2016), p. 1025.

<sup>73</sup> Brasil, Canadá, Francia, Alemania, India, Italia, México, Países Bajos, Portugal, Suiza.

<sup>74</sup> OEI y RING (2016), p. 1025.

<sup>75</sup> THOMAS (2018), p. 1440.

<sup>76</sup> AIRBNB (2019b).

<sup>77</sup> AIRBNB (2019d).

<sup>78</sup> Arts. 29 a 32, Ley 5/2017.

<sup>79</sup> Ley 2/2016.

además la posibilidad de constituirse en “asistente en la recaudación del impuesto” a los intermediarios y plataformas que comercialicen servicios turísticos mediante la firma de un convenio con la administración tributaria.

#### 4.1.2 Impuestos directos de los transmitentes de bienes y prestadores de servicios

Algunos autores piensan que las obligaciones de retención asumidas por las plataformas colaborativas, aunque supongan un coste adicional, pueden aumentar la oferta de servicios prestados a través de ellas en la medida en que los prestadores de servicios tienen mayor información acerca de cuál será la renta neta a percibir<sup>80</sup>. No obstante, la disposición de las plataformas a colaborar en el cumplimiento tributario de sus operadores o prestadores de servicios no es favorable. Apuntaremos más adelante algunas de las vicisitudes que entraña esta opción.

En Italia, por ejemplo, se ha aprobado en abril de 2017<sup>81</sup> una modificación legislativa que extiende a los alquileres turísticos con duración menor a 30 días y entre particulares, un pago o retención a cuenta del impuesto personal del 21 por ciento (régimen de la *cedolare secca*) que puede funcionar como impuesto definitivo a voluntad de contribuyente perceptor de la renta. En nuestra opinión el sistema reduce la complejidad en la determinación de la renta gravable al establecer un impuesto proporcional fijo sobre los ingresos brutos o precio total acordado con el cliente, sin entrar a considerar los posibles gastos deducibles. Además, permite al perceptor reducir la tributación al sacarlo del impuesto progresivo personal y eximir al contribuyente de otros tributos locales vinculados al registro del inmueble (Impuesto de Registro) o a la realización de contratos de alquiler (Impuesto del “Bollo” equivalente al Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados español)<sup>82</sup>. En nuestra opinión, esta normativa favorece el control de las rentas y facilita el cumplimiento tributario al simplificar su cálculo y reducir su cuantía. No obstante, atribuye a las plataformas una responsabilidad tributaria que, como apuntaremos más adelante, puede provocar problemas al integrarse en el modelo de negocio del sector. Además, su intervención como mediadores en el pago, en algunas jurisdicciones, les excluye de la obligación de retener, tradicionalmente vinculadas a la condición de pagador de la renta.

#### 4.2 Obligaciones de información

La información con relevancia tributaria puede referirse no solo a la renta percibida por un contribuyente y procedente de un tipo de operaciones, sino a otros detalles que de alguna forma tengan relevancia fiscal. Este sería el caso por ejemplo del número de días en los que se desempeña una actividad a efectos de otorgarle una calificación jurídica u otra o a efectos de aplicar una exención. En algunos sectores puede ser relevante conocer aspectos de la operación que tengan que ver con el lugar dónde se desarrolla en la medida en que su tratamiento fiscal puede ser diferente según los casos. Este tipo de información puede afectar a impuestos aplicables en distintos niveles territoriales y también podría ser relevante a efectos de ordenación urbanística o administrativa. Por ello, convendría que las distintas instancias públicas interesadas se pusieran de acuerdo en la información que necesitan conocer y en cómo van a coordinarse para acceder a ella. La elaboración de un registro central único para algunos sectores, como en el del alquiler turístico respecto de los inmuebles, podría facilitar la integración de información y la toma de decisiones.

La obligación de información debería establecerse solo si se trata de una medida necesaria para asegurar el cumplimiento tributario (principio de necesidad) y ser configurada de tal forma que distorsione lo menos posible a los destinatarios de la obligación (principio de proporcionalidad). Es decir, deberá apoyarse en la medida de lo posible en la información que

<sup>80</sup> THOMAS (2018), pp. 1441-1442.

<sup>81</sup> DECRETO-LEGGE N° 50, de 2017.

<sup>82</sup> MORIES (2017).

de forma natural y como resultado de la actividad, esté disponible para quien debe suministrarla, evitando solicitar datos que no sean objeto de la relación habitual entre las partes.

#### 4.2.1 Información suministrada por las plataformas

La obtención de rentas que estén sujetas a obligaciones de información por parte de pagadores o intermediarios tiene efectos positivos en el cumplimiento tributario de los perceptores, aunque el efecto final puede verse reducido por un aumento en la declaración de gastos o por una proporción importante de cobros en efectivo<sup>83</sup>.

En EEUU las plataformas colaborativas tienen obligaciones de información respecto de pagos realizados a terceros en relaciones jurídicas distintas a las laborales (*Form-1099 MISC*<sup>84</sup> y otras variantes del *Form 1099*), por lo que deben remitir dicha información no solo a la administración tributaria sino también a cada uno de los destinatarios de esas operaciones. Con esa información estos contribuyentes elaboran sus autoliquidaciones anuales del impuesto personal. En el sistema norteamericano esa información es tan importante para las autoridades fiscales como para los contribuyentes<sup>85</sup>. En este sentido, la doble utilización de las obligaciones de información tributaria (en el contribuyente para realizar su declaración y en las autoridades fiscales para contrastar la información contenida en las autodeclaraciones) aporta una fuente más de información al contribuyente receptor de rentas de la actividad económica.

En el caso de *Airbnb* por ejemplo, la entidad tiene previsto en su “política de privacidad” la posibilidad de divulgar información relativa a sus anfitriones y clientes, incluidos sus datos personales, “a tribunales, fuerzas y cuerpos de seguridad del Estado o agencias gubernamentales, o a terceros autorizados”, en caso de que exista obligación o autorización para a ello conforme a derecho o en caso de que tal divulgación sea necesaria de manera justificada, entre otras razones, para cumplir las obligaciones legales que les sean aplicables<sup>86</sup>.

Las capacidades de gestión de la información que tienen las plataformas colaborativas las sitúa en una posición privilegiada para favorecer el cumplimiento tributario. A este factor se le une el hecho de que la actividad se concentra en pocas plataformas, siendo la centralización un nuevo motivo para apoyar en ellas el cumplimiento tributario. No obstante, la captación y uso de esa información requiere de un equilibrio entre principios como el mantenimiento de la privacidad y las ganancias que pueden obtenerse en términos de cumplimiento fiscal<sup>87</sup>.

También se ha propuesto que las plataformas suministren información necesaria para que las autoridades locales puedan aplicar correctamente la legislación que grava la propiedad inmobiliaria. Conociendo los inmuebles que han sido alquilados más de un número concreto de días, es posible diferenciar la tributación entre unos y otros. Aunque las plataformas se han resistido a compartir esta información con las autoridades fiscales, han suministrado información en algunos casos como en Nueva Orleans y en Chicago. En el primer caso para evitar que los anfitriones infringieran normativa regulatoria y que alquilaran inmuebles a través de las plataformas por más de 90 días al año. En el segundo para la creación de un registro de anfitriones por áreas y para permitir que los inmuebles fueran tratados adecuadamente en el impuesto sobre la propiedad inmueble aplicable en función del número de días que eran alquilados<sup>88</sup>.

En España se aprobó a finales de 2017<sup>89</sup> una obligación tributaria de suministrar trimestralmente información que incluía expresamente a las plataformas colaborativas que intervinieran en la cesión de viviendas con fines turísticos. El establecimiento legal de esta obligación tributaria ha sido criticado “desde la óptica de competencia, tanto en relación con los principios que tienen

<sup>83</sup> OEI y RING (2016) pp. 1040-1041.

<sup>84</sup> Form 1099-MISC, rules of IRC n° 6041. INTERNAL REVENUE SERVICE (2019a).

<sup>85</sup> THOMAS (2018), p. 1428.

<sup>86</sup> AIRBNB (2019c).

<sup>87</sup> OEI y RING (2016), p. 1066.

<sup>88</sup> SCHILLER y DAVIS (2017), p. 9.

<sup>89</sup> REAL DECRETO 1070, de 2017.

que regular una buena regulación económica eficiente como por la posible vulneración de normativa europea y española a la que están sujetas las plataformas colaborativas<sup>90</sup>. Se valora negativamente que se aplique la misma obligación para todas las tipologías de plataformas y que se soliciten datos que no son necesarios desde un punto de vista fiscal y que podrían alterar el modelo de negocio de las plataformas, o que podrían no estar disponibles (titular de la vivienda, número de días de cesión, referencia catastral, número de contrato e identificación de las personas o entidades cesionarias). Contra esta obligación tributaria la Asociación Española de la Economía Digital ha interpuesto un recurso contencioso-administrativo y ha sido admitido a trámite en el mes de marzo de 2018.

#### 4.2.2 Información suministrada por entidades liquidadoras de pagos

Normalmente el pago de los servicios recibidos por parte del consumidor es gestionado por un cuarto interviniente en la operación que a su vez cobra por sus servicios al titular de la tarjeta, al que ordena o recibe el pago, o bien a varios de los anteriores. Esta circunstancia ha sido señalada como favorecedora del control tributario de rentas en la medida en que esas entidades intermediarias pueden facilitar información a las autoridades fiscales<sup>91</sup>. Pueden actuar como intermediarios en los pagos entidades como American Express, Visa, Paypal, Google Wallet, Apple Pay, entidades financieras, y las propias entidades de pago de las plataformas colaborativas, entre otras.

En EEUU desde 2012 y con el fin de aumentar el cumplimiento fiscal, especialmente el de contribuyentes no afectados por obligaciones de retener en los pagos recibidos (en EEUU los rendimientos de actividades económicas no están sujetos a esta obligación) se estableció la obligación de que las entidades intermediarias liquidadoras de pagos entre partes, entidades financieras y entidades emisoras de medios de pago en general (“Payment Card and Third Party Network Transactions”) informaran del importe bruto de sus transacciones de pago (*Form 1099-K*)<sup>92</sup>. Esta obligación de información cuenta con unos umbrales superiores a los aplicables a la obligación general de información en pagos a profesionales y autónomos (*Form 1099-MISC*) y solo es aplicable a partir de 200 transacciones al año y 20.000 USD. Este hecho ha limitado los efectos de la obligación general de información (*Form 1099-MISC*) en la medida en que si el pago se realiza a través de una entidad financiera o emisora de medios de pago, también obligada a informar aunque con unos umbrales diferentes, la obligación de información cesa para el pagador directo.

A esta limitación se une el hecho de que en un ejercicio de “oportunismo fiscal”<sup>93</sup>, algunas plataformas colaborativas han interpretado (Uber hasta 2015) o interpretan actualmente (Airbnb, Sidecar, Lyft, TaskRabbit, Gigwalk, en EEUU) la ley en el sentido de considerarse “third party settlement organization”. Con ello consiguen reducir sus obligaciones de información respecto de los pagos en los que intermediaban entre los clientes finales y los oferentes alojados en su portal.

En definitiva, las obligaciones de información introducidas en EEUU respecto de las entidades financieras y emisoras de medios de pago intermediarias han visto limitados sus efectos debido al establecimiento de umbrales excesivamente elevados y al hecho de que las plataformas intermediarias en la EC han interpretado que su intermediación se veía amparada por los mismos umbrales al considerarse equiparable a la de las entidades anteriores.

<sup>90</sup> AUTORIDAD CATALANA DE LA COMPETENCIA (2018), p. 5.

<sup>91</sup> THOMAS (2018), p. 1434

<sup>92</sup> INTERNAL REVENUE SERVICE (2019b).

<sup>93</sup> INTERNAL REVENUE SERVICE (2019b).

### 4.3 Relaciones de apoyo al cumplimiento

#### 4.3.1 Apoyo directo al contribuyente

En aquellas jurisdicciones en las que más se ha desarrollado la EC, también han surgido mayor variedad de iniciativas de apoyo al cumplimiento fiscal del contribuyente. Desde aplicaciones informáticas para el registro de datos y la preparación de declaraciones fiscales, hasta el apoyo de las plataformas en materia de información tributaria, sin olvidar el papel de asesores e intermediarios fiscales en el seguimiento y resolución de incidencias para estos nuevos perfiles de contribuyente.

Dentro de la primera de esas categorías, existen desarrollos y aplicaciones informáticas facilitadores del control, el registro y el cálculo de pagos e impuestos definitivos por parte de los contribuyentes. En general, el uso de dispositivos electrónicos para realizar los pagos se valora como favorecedor del control de los ingresos<sup>94</sup>. En EEUU en particular, existe una industria de software fiscal en apoyo de los autónomos, que ya ha desarrollado una línea de negocio para los *gig workers*. *Intuit*<sup>95</sup> por ejemplo, tiene aplicaciones para dispositivos móviles que facilitan el control de los kilómetros recorridos, de los ingresos y de los gastos, con el objetivo de poder aplicar todas las deducciones posibles en el cálculo del impuesto sobre la renta. Cuentan además con un consultorio fiscal permanente y con programas para preparar las declaraciones fiscales aplicables a cada caso. *Host Compliance*<sup>96</sup> ofrece también aplicaciones que facilitan el cumplimiento fiscal de los anfitriones de alquileres turísticos, incorporan servicios de pago, firma electrónica y remisión de documentación, en su caso. En el sector de servicios de transporte de viajeros, la utilización de los Sistemas de Posicionamiento Global (en inglés, GPS; Global Positioning System) en los dispositivos móviles facilita el control de ingresos y gastos.

En nuestra opinión, el desarrollo de aplicaciones facilitadoras del registro de datos fiscales podría potenciar mejor el cumplimiento tributario en la medida en que incorporen la posibilidad de interacción con la administración tributaria correspondiente a través de una *open api*<sup>97</sup>. Esta opción, que algunos califican de tendencia<sup>98</sup>, permitiría integrar los datos facilitados por el contribuyente con los programas de cálculo de impuestos, reuniendo en una única herramienta un medio de control y un servicio tributario a medida del contribuyente.

Por su parte, las plataformas colaborativas son cada vez más conscientes del efecto legitimador que el cumplimiento fiscal tiene en su actividad, y de la necesidad real que tienen las personas que operan a través de ellas de tomar conciencia de sus obligaciones tributarias y de que se les facilite su cumplimentación. Es cada vez más frecuente encontrar plataformas que por propia iniciativa incluyen entre sus páginas indicaciones sobre cumplimiento fiscal e incluso facilitan algún tipo de guía<sup>99</sup>. En otras jurisdicciones encontramos plataformas<sup>100</sup> que, en coordinación con las autoridades fiscales, incluyen información detallada de relevancia tributaria, ejemplos de cálculo de impuestos directos, orientación para el pago de impuestos indirectos y calculadoras fiscales.

El papel de los asesores y gestores tributarios debería ser también considerado en la medida en que para ellos la EC también representa una realidad novedosa que suscita

---

<sup>94</sup> OEI Y RING (2016), p. 1040.

<sup>95</sup> INTUIT TURBOTAX (2019)..

<sup>96</sup> HOST COMPLIANCE (2019)..

<sup>97</sup> Una *open api* o *api* pública es una interfaz de programación de aplicaciones disponible que permite a los programadores construir sus aplicaciones sin necesidad de volver a programar funciones ya hechas por otros, reutilizando código que se sabe que está probado y que funciona correctamente.

<sup>98</sup> LUNDBERG y TOFTEN (2018).

<sup>99</sup> Puede verse por ejemplo, AIRBNB (2019e), disponible en: <https://www.airbnb.es/help/article/1388/ser-un-anfitri-n-responsable-en-esp-a>. [visitado el 17 de septiembre de 2019]. Incluye incluso el enlace a una guía preparada por *Ernst&Young* sobre fiscalidad directa de los rendimientos obtenidos a través del alquiler de inmuebles. Algunas plataformas también incluyen información relacionada con la normativa administrativa aplicable al alquiler turístico. HOME AWAY (2019).

<sup>100</sup> CAMPLIFY.COM (2019), en colaboración con la Oficina de Impuestos Australiana.



interrogantes<sup>101</sup>. En España, por ejemplo, la Asociación Española de Asesores Fiscales ha firmado un convenio de colaboración con *Airbnb* para ayudar a sus anfitriones a cumplir con sus obligaciones fiscales<sup>102</sup>.

#### 4.3.2 Apoyo a las agencias tributarias locales

Existen empresas<sup>103</sup> que ofrecen servicios directamente a las entidades locales para poner en marcha, controlar y hacer cumplir la normativa aplicable a los alquileres turísticos, que prestan servicios de consultoría en materia de regulación y que disponen de aplicaciones para la captación y análisis de datos relativos a los anfitriones y sus clientes en un área geográfica concreta. En materia de cumplimiento fiscal, estas empresas ofrecen servicios relativos al cumplimiento tributario de impuestos de ocupación e impuesto sobre ventas, que abarcan desde la identificación de inmuebles que pueden no estar cumpliendo con las obligaciones fiscales, la estimación cuatrimestral de ingresos brutos por inmueble hasta la emisión de informes periódicos o individualizados de cumplimiento tributario en apoyo a las actividades de comprobación e inspección fiscales de las autoridades públicas.

También existen desarrollos de software que pueden utilizar las autoridades públicas para facilitar el registro y los permisos, en su caso, de los que quieran iniciar la actividad de alquiler turístico, así como para dar soporte para la aportación de documentos, para la recaudación impositiva y la comunicación con los interesados. En algunos casos incluyen incluso un sistema para gestionar los problemas derivados de la afluencia turística y posibles quejas de los vecinos en cuestiones como el ruido, la basura, el aparcamiento, etc.

### 5. Conclusiones y propuestas para un cumplimiento tributario sostenible

La economía de plataforma suscita importantes retos regulatorios que han de solucionarse si se quiere consolidar su legitimidad como fenómeno vinculado con procesos económicos sostenibles y de desarrollo. Para proponer una solución que permita avanzar hacia un cumplimiento tributario sostenible es necesario conocer la realidad que rodea a los nuevos perfiles de contribuyentes, apoyarse en el elemento tecnológico y diferencial que los acompaña y potenciar relaciones de colaboración entre los agentes que entran en relación con este fenómeno.

En este epígrafe se recogen elementos clave de posibles estrategias dirigidas al cumplimiento tributario sostenible, todo ello a la luz de la selección de propuestas y experiencias realizada y desde la perspectiva de los retos planteados en el contexto de la cuestión.

#### 5.1 Impuestos aplicables a la economía de plataforma

Los impuestos que gravan las operaciones realizadas a través de plataformas y que afectan a transmitentes de bienes, prestadores de servicios y destinatarios, cuentan con bastante variedad en las distintas jurisdicciones.

El impuesto más relevante por los costes de cumplimiento que conlleva, por su cuantía y por su presencia en los Estados, es el impuesto personal que grava las rentas obtenidas por el oferente de bienes o de servicios. Desde los retos planteados no se cuestiona tanto su aplicación, en la medida en que gravan una capacidad económica real, como la simplificación de su declaración y cálculo. En nuestra opinión, sería aconsejable introducir mínimos exentos por tipologías de renta, y, en el caso de cálculo de rendimientos netos, establecer un porcentaje fijo de gastos deducibles de aplicación voluntaria alternativo a la acreditación del gasto real, todo ello condicionado al suministro previo del importe de rendimiento bruto por parte de la

<sup>101</sup> OEI Y RING (2016), p. 1055.

<sup>102</sup> EL ECONOMISTA.ES (2018).

<sup>103</sup> En Estados Unidos por ejemplo pueden mencionarse HOST COMPLIANCE (2019);o HARMARI (2018).

plataforma intermediaria. La determinación del porcentaje puede basarse en estudios generales o locales acerca de los márgenes de beneficio esperable por sectores de actividad. Algún ejemplo concreto ya se ha descrito. Estas medidas reducirían los costes de cumplimiento tributario, los de registro y la conflictividad derivada de la interpretación de la norma respecto de las cuantías de gasto deducible. La reducción de la carga tributaria derivada, en particular, de la economía de plataforma, si fuera parte de la estrategia fiscal, podría dirigirse a fomentar actividades social o medioambientalmente beneficiosas (obtención de ingresos complementarios a colectivos en riesgo económico, uso intensivo y más racional de recursos... etc.) para centrar los objetivos de cumplimiento tributarios en otros agentes de la economía digital.

Además de este impuesto directo, que puede ser el único en afectar a estas operaciones en algunas jurisdicciones, pueden proponerse dos tipologías de impuestos indirectos que gravan al destinatario o usuario final, pero que afectan de forma directa al oferente de bienes o servicios (como los impuestos tipo IVA que gravan el consumo y cuyo repercutidor es el oferente) o de forma indirecta (como los impuestos que gravan las estancias turísticas cuyos sustitutos o responsables suelen ser los cedentes de los inmuebles).

La aplicación de impuestos sobre el consumo tipo IVA a servicios prestados a través de plataformas colaborativas parece razonable por razones de neutralidad en aquellos casos como el del transporte cuya actividad desarrollada de forma tradicional también esté gravada. El caso contrario se puede dar en el sector del alquiler turístico en el que hay jurisdicciones en las que los alquileres temporales de vivienda están exentos al realizarse por las vías tradicionales entre particulares y siempre que no incluyan servicios propios de la industria hotelera. En estos casos no parece que el uso de una plataforma digital para concertar operaciones modifique la naturaleza del alquiler y deba desaparecer la exención.

En un punto intermedio estaría la transmisión de bienes o prestación de servicios que realizadas de forma profesional en el mercado tradicional sí genera la sujeción a IVA. En estos casos, especialmente en la venta de bienes de segunda mano o en la prestación de servicios personales, la cuestión clave es si nos encontramos ante una actividad económica o profesional, elemento necesario para poder considerar repercutidores del impuesto a los oferentes y para que el principio de neutralidad pueda ser aplicable. En nuestra opinión, se trata de una cuestión que debe resolver legislativamente la normativa tributaria de cada Estado y debe hacerlo atendiendo a la realidad de las actividades que califica. Es decir, la normativa tributaria debe elegir respecto de la transmisión de bienes y prestación de servicios entre particulares, indicadores objetivos y disponibles que revelen un elemento diferencial en la actividad que permita calificarla de profesional (frecuencia, número de operaciones, importe de renta, etc.), con todas las obligaciones de registro, contables, fiscales y de seguridad social que ello pueda suponer. Para establecer esta frontera las normativas fiscales tienen la oportunidad de contribuir al deseable equilibrio que debe existir entre los beneficios socio-económicos que aporta la economía colaborativa al bien común y el respeto al principio de equidad horizontal. En caso de que finalmente la actividad esté sujeta al IVA o a algún impuesto que grave la transmisión, la centralización de su recaudación y cobro en sede de las plataformas intermediarias sería la opción que más facilitaría el cumplimiento.

Finalmente, respecto de impuestos indirectos que se justifican por los efectos externos negativos que generan algunas actividades, parece que su aplicación, de admitirse, deberá extenderse a todas las actividades que provoquen dichos efectos, con independencia de la forma en la que se contraten. En el caso de los impuestos sobre la actividad turística, por ejemplo, no parece que tenga sentido exigirlos en alojamientos turísticos y en los concertados a través de plataformas y no hacerlo en el resto de los alojamientos temporales. En estos casos el ingreso del impuesto, que grava al usuario y debe formar parte del precio que paga, no debe corresponder al inquilino si no que debe recurrirse a mecanismos como el del sustituto del contribuyente, el de responsable o el de colaborador para centralizar el cobro y atribuir esa función a la plataforma digital o al intermediario y, en su caso, al titular del inmueble.

## 5.2 Elementos clave para un cumplimiento tributario sostenible

A continuación, se recogen las dos medidas tributarias, configurables legislativamente, que más pueden asegurar un cumplimiento tributario sostenible en el ámbito de la EC. Su diseño debería realizarse específicamente por sectores de actividad, desde un profundo conocimiento del modelo de negocio y operativa diarias de las plataformas intermediarias y en coordinación con ellas. El objetivo de la colaboración, más allá de la legitimación tributaria de los mercados afectados, debería ser el servicio al contribuyente desde el respeto a los principios de eficiencia recaudatoria y proporcionalidad, integrando las obligaciones tributarias propuestas en los entornos tecnológicos y de información naturales de las plataformas.

### 5.2.1 Obligaciones de retención

Las obligaciones de retención para las plataformas digitales, en general, son más complejas que las de información, porque pueden depender de una calificación jurídica sobre el rendimiento sujeto a ellas, cuestión que en muchos casos no es pacífica. Ello, unido al hecho de que generan una deuda tributaria de carácter dinerario y por ello son susceptibles de sanciones potencialmente mayores, introduce gran inseguridad jurídica para plataformas y usuarios. Puede ocurrir además que la tipología de relación jurídica que une a los usuarios con la plataforma pueda ser solo de mera intermediación entre dos partes o de adquisición de un bien o servicio por parte de la plataforma y nueva transmisión o prestación de un nuevo servicio al usuario por parte de esta. Las distintas consecuencias legales que estas alternativas conllevan convierten en esencial algunos matices de la relación entre las partes como puede ser el pago, pudiendo convertirse en un elemento que, por afectar a la naturaleza de la relación, se decida dejar fuera del control de la plataforma<sup>104</sup>. Es decir, las obligaciones de retención en algunas jurisdicciones solo recaen en las entidades y profesionales-nunca particulares- que tienen la condición de pagadores, quedando fuera de esa categoría los intermediarios en el pago. Por los motivos anteriores, el establecimiento de obligaciones de retención, al menos con carácter general, no parece aconsejable. En algunos casos, como el del alquiler de viviendas turísticas, por ejemplo, la plataforma puede ver dificultada su obligación si las partes contactan a través de ella, pero realizan o completan el plago sin su intermediación<sup>105</sup>.

El establecimiento sectorial de obligaciones de retención a cuenta de un impuesto personal por parte de las plataformas será más aconsejable cuanto más pacífica sea la calificación tributaria del rendimiento percibido, especialmente en jurisdicciones en las que los rendimientos tributen de forma diferente, y cuando dicho rendimiento esté con carácter general sujeto ya a retención. Esta obligación favorecerá el cumplimiento tributario si funciona más que como un pago a cuenta como un impuesto definitivo, al simplificar el pago y en muchos casos reducirlo en el caso de impuestos personales progresivos.

En el ámbito de los impuestos indirectos la obligación de ingreso atribuida a la plataforma, como sustituto del contribuyente, responsable o colaborador tributario, con la consiguiente retención de su importe, puede facilitar la recaudación al centralizarla siempre que la plataforma tenga control sobre los pagos y puede simplificar el cumplimiento tributario de usuarios finales (impuestos turísticos) o prestadores de servicios (impuestos sobre el consumo tipo IVA o sobre transacciones no comerciales tipo ITP<sup>106</sup> español).

<sup>104</sup> Según criterio de la administración tributaria española, por ejemplo, nos encontraremos ante una intermediación cuando sea el propietario quien "mantiene una comunicación y relación directa con los arrendatarios, es quien fija las reglas y condiciones de la prestación del servicio de arrendamiento y quien ordena la forma de hacer efectivo el cobro de la contraprestación y recibe la misma". DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (2017).

<sup>105</sup> Es una posibilidad que se da por ejemplo en Rentalia, que requiere intermediación en el pago de la reserva, pero el importe restante puede terminarse realizándose directamente entre usuario y cedente del inmueble.

<sup>106</sup> En España el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas grava arrendamientos no sujetos al IVA y que no sean de vivienda habitual.

### 5.2.2 Obligaciones de información

La obligación de información suministrada por las plataformas intermediarias parece especialmente indicada para favorecer el cumplimiento tributario en el impuesto personal de los prestadores de servicios o cedentes de bienes. Esta información, además de una medida de control, permite a las administraciones tributarias suministrar un servicio al contribuyente, al posibilitar la elaboración de borradores de declaración del impuesto personal como en el caso español. Esta medida puede complementarse legislativamente con una simplificación del cálculo del impuesto o incluso con su reducción mediante alguno de los mecanismos ya apuntados.

Aunque el establecimiento de obligaciones de información en el caso de entidades intermediarias de pagos es creciente en propuestas institucionales<sup>107</sup> y doctrinales<sup>108</sup>, en el ámbito de la economía colaborativa existen intermediarios con similar soporte tecnológico y más información, que pueden cumplir satisfactoriamente una función informativa con fines tributarios. En el caso estadounidense la medida responde a una ausencia de controles alternativos de las rentas no laborales y está sujeto a unos umbrales posiblemente necesarios por la naturaleza de la operación, que no serían operativos en el caso de las operaciones analizadas, muchas de ellas fácilmente sujetas a mecanismos alternativos de control y de importes sustancialmente pequeños.

### BIBLIOGRAFÍA CITADA

ALAMO, RAQUEL Y LAGOS, GABRIELA (2015): "Necesidad de adaptación de los conceptos tributarios a la economía digital", en: *Quincena Fiscal* (Nº 3), pp. 19-30.

AUTORIDAD CATALANA DE LA COMPETENCIA (2018): "Informe de regulación nº IR 34/2018". Disponible en: [http://acco.gencat.cat/web/.content/80\\_acco/documents/arxiu/actuacions/20180223\\_IR-34-2018-DEF-VERSIO-CAST-WEB.pdf](http://acco.gencat.cat/web/.content/80_acco/documents/arxiu/actuacions/20180223_IR-34-2018-DEF-VERSIO-CAST-WEB.pdf) [visitado el 17 de septiembre de 2019].

BARRY, JORDAN M. Y CARON, PAUL L. (2017): "Tax Regulation, Transportation Innovation, and the Sharing Economy", en: *University of Chicago Law Review Online* (Vol. 82, Nº 1, Art. 5), pp. 69-84.

BENZARTI, YOUSSEF (2015): "How Taxing is Tax Filing? Leaving Money on the Table Because of Compliance Costs". Disponible en <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2412703> [visitado el 17 de septiembre de 2019].

BERETTA, GIORGIO (2017): "Taxation of Individuals in the Sharing Economy", en: *Intertax* (Vol. 45, Issue 1), pp. 2-11.

BRUCKNER, CAROLINE (2016A): "Shortchanged. The Tax Compliance Challenges of Small Business Operators Driving the On-Demand Platform Economy, Kogod Tax Policy Center, Washington". Disponible en: <https://www.american.edu/kogod/research/upload/shortchanged.pdf> [visitado el 17 de septiembre de 2019].

\_\_\_\_\_ (2016B): "The Sharing Economy: A Taxing Experience for New Entrepreneurs Part I, Kogod School of Business. American University". Disponible en: <https://www.american.edu/kogod/news/upload/Bruckner-House-SBC-Testimony.pdf> [visitado el 17 de septiembre de 2019].

BUCKS, DAN R. (2017): "Airbnb Agreements with State and Local Tax Agencies. A Formula for Undermining Tax Fairness, Transparency and the Rule of Law. 2017". Disponible en:

<sup>107</sup> Puede destacarse de la OCDE el Estándar Común de Reporte desarrollado en respuesta al llamamiento de los líderes del G-20 y aprobado por el Consejo de la OCDE el 15 de julio de 2014.

<sup>108</sup> ERNST&YOUNG (2017).

[https://www.ahla.com/sites/default/files/Airbnb\\_Tax\\_Agreement\\_Report\\_0.pdf](https://www.ahla.com/sites/default/files/Airbnb_Tax_Agreement_Report_0.pdf) [visitado el 17 de septiembre de 2019].

CALDERÓN CORREDOR, ZULEMA (2017): “Experiencias de respuesta fiscal para el alojamiento colaborativo desde los contextos europeo y de la OCDE”, en: Nueva fiscalidad (Nº 4), pp. 103-130.

CAVAS, FAUSTINO (2017): “Las prestaciones de servicios a través de las plataformas informáticas de consumo colaborativo: un nuevo desafío para el Derecho del Trabajo”, en: Revista de Trabajo y Seguridad Social CEF (Nº 406), pp. 23-56.

COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y DE LA COMPETENCIA (2016): “Estudio sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa. E/CNMC/004/15: pp.1-184”. Disponible en: [http://www.ascav.es/es/la-asociacion/biblioteca/item/download/33\\_adad1ca079fb08990acd2b5df84b725f.html](http://www.ascav.es/es/la-asociacion/biblioteca/item/download/33_adad1ca079fb08990acd2b5df84b725f.html) [visitado el 17 de septiembre de 2019].

DESDENTADO, EVA; DÍAZ, FERNANDO Y LUCAS, MANUEL (2018): “Los problemas jurídicos del “Alojamiento colaborativo”: un estudio interdisciplinar. Fundación alternativas. Documento de trabajo 198/2018”. Disponible en: [http://www.fundacionalternativas.org/public/storage/laboratorio\\_documentos\\_archivos/5e8204b23255e844dc8c08b26789debb.pdf](http://www.fundacionalternativas.org/public/storage/laboratorio_documentos_archivos/5e8204b23255e844dc8c08b26789debb.pdf) [visitado el 17 de septiembre de 2019].

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (2017): “Consulta vinculante núm. V2545/17 de 9 octubre”. Disponible en: [https://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V2125-17](https://petete.minhafp.gob.es/consultas/?num_consulta=V2125-17) [visitado el 17 de septiembre de 2019].

JOINT COMMITTEE ON TAXATION (2007): “Present Law and Background relating to worker classification for federal tax purposes”. Disponible en: <https://www.irs.gov/pub/irs-utl/x-26-07.pdf> [visitado el 17 de septiembre de 2019].

LUCAS, MANUEL (2017): “Problemática jurídica de la economía colaborativa: especial referencia a la fiscalidad de las plataformas”, en: Anuario de la Facultad de Derecho (Nº 10), pp. 131-172.

LUNDBERG, E. Y TOFTEN, E. (2018): “Co-creation, apps and responsive design solutions”, en: IOTA papers. Disponible en: [https://www.iota-tax.org/sites/default/files/documents/iota-papers-2018-co\\_creation\\_apps\\_final.pdf](https://www.iota-tax.org/sites/default/files/documents/iota-papers-2018-co_creation_apps_final.pdf) [visitado el 20 de septiembre de 2019].

LUTZ, CHRISTOPHER T. (2014): “Legitimizing the Sharing Economy: Reconciling the Tension Between State and Local Policy Concerns and Innovation”, en: Tax Management Weekly State Tax Report (Nº 49, 12/05), pp. 1-7.

MONTESINOS, SALVADOR (2016): “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del derecho tributario”, en: Economía Industrial (Nº 402), pp. 47-54.

MORIES, M<sup>a</sup> TERESA (2017): “La implantación de un nuevo régimen fiscal en Italia para los alquileres de inmuebles a corto plazo en el Impuesto sobre la Renta como medida de control sobre las plataformas inmobiliarias”, en: Documento de Trabajo Instituto de Estudios Fiscales (Año 2017, Nº 15), pp. 51-63.

OEI, SHU-YI Y RING, DIANE M. (2016): “Can Sharing Be Taxed?”, en: Washington University Law Review (Vol. 93, Nº 4), pp. 969-1069.

RODRÍGUEZ-PIÑERO, MIGUEL (2017): “La agenda reguladora de la economía colaborativa: aspectos laborales y de seguridad social” en: Temas laborales: Revista andaluza de trabajo y bienestar social (Nº 138), pp. 125-161.

RUIZ, MERCEDES (2017): “La economía colaborativa en el ámbito de la vivienda: Cuestiones fiscales pendientes”, en: Lex social: revista de los derechos sociales (Nº 2), pp. 53-76.

THOMAS, KATHLEEN. D. (2018): "Taxing the Gig Economy", en: *University of Pennsylvania Law Review* (Vol. 166, Nº 6), pp. 1415-1473.

SCHILLER, ZACH Y DAVIS, CARL (2017): "Taxes and the On-Demand Economy, Institute on Taxation & Economic Policy". Disponible en: <https://itep.org/wp-content/uploads/ondemandeconomytaxes0317.pdf> [visitado el 17 de septiembre de 2019].

## NORMAS JURÍDICAS CITADAS

### ESPAÑA

LEY 2/2016, de 30 de marzo, del impuesto sobre estancias turísticas en las Illes Balears y de medidas de impulso del turismo sostenible. Boletín Oficial de las Illes Balears núm. 42, 2 de abril de 2016.

LEY 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Boletín Oficial del Estado núm. 312, 29 de diciembre de 1992.

LEY 5/2017, de 28 de marzo, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de Carbono. Diario Oficial de la Generalitat de Cataluña núm. 7340, 30 de marzo de 2017.

LEY 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. Boletín Oficial del Estado núm. 302, 18 de diciembre de 2003.

REAL DECRETO 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos. Boletín Oficial del Estado núm. 317, 30 de diciembre de 2017.

### ITALIA

DECRETO-LEGGE 24 APRILE 2017, n. 50, Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo. Gazzetta Ufficiale della Repubblica Italiana, Serie Generale n.95, 24 aprile 2017 (Suppl. Ordinario n. 20).