

ALGUNAS CONSIDERACIONES DE CARÁCTER FISCAL SOBRE LAS PLATAFORMAS COLABORATIVAS DE VIVIENDAS CON FINES TURÍSTICOS

Patricia Díaz Rubio
Profesora Ayudante Doctora
e-mail: pdr164@ual.es
Universidad de Almería

NOTA BIOGRÁFICA DE LA AUTORA

Patricia Díaz Rubio es Licenciada y Doctora en Derecho (Mención Europea en el Título de Doctor) por la Universidad de Almería. Premio Extraordinario de Doctorado en Derecho (Universidad de Almería) y Premio di studio intitolato in memoria di “Roberta Rinaldi” per la pubblicazione della migliore Tesi di Dottorato in Diritto Tributario Europeo (Università di Bologna).

RESUMEN

La utilización de plataformas colaborativas, que intermedian en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos, ha originado: por una parte, que se adopten medidas con el objetivo de prevenir el fraude fiscal (como por ejemplo, la obligación de información, a través del modelo 179) y, por otra parte, que la Administración Tributaria preste especial atención al tratamiento fiscal de los rendimientos percibidos por los usuarios de las plataformas colaborativas. Ello es objeto de análisis en este trabajo.

Palabras clave: plataformas colaborativas, obligación de suministrar información, fraude fiscal, rendimientos de carácter fiscal.

SUMARIO: 1. LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR SOBRE LA CESIÓN DE USO DE VIVIENDAS CON FINES TURÍSTICOS-. 2. LA CALIFICACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS POR LAS PERSONAS FÍSICAS CEDENTES DE VIVIENDAS CON FINES TURÍSTICOS-. 3. CONCLUSIONES-. BIBLIOGRAFÍA-.

1. LA OBLIGACIÓN DE INFORMAR SOBRE LA CESIÓN DE USO DE VIVIENDAS CON FINES TURÍSTICOS

En la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: Una Agenda Europea para la economía colaborativa¹, se ha puesto de manifiesto que “el término

¹ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: Una Agenda Europea para la economía colaborativa. COM (2016)

economía colaborativa se refiere a modelos de negocio en los que se facilitan actividades mediante plataformas colaborativas que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o servicios ofrecidos a menudo por particulares”².

El sector de la vivienda con fines turísticos ha sido uno de los más desarrollados en el ámbito de la economía colaborativa³. Zapatero Gasco ha señalado que “(...) la creación de plataformas digitales sirven como punto de encuentro entre aquellos usuarios que ofrecen en alquiler durante un corto espacio de tiempo un bien inmueble – bien en su totalidad o bien parcialmente–, y aquellos otros usuarios que buscan alojamiento a un coste más reducido que el que supondría un establecimiento de hostelería, pero recibiendo no obstante servicios equiparables a estos”⁴.

En la economía colaborativa intervienen tres categorías de agentes, según la Comunicación de la Comisión, anteriormente citada: “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”)”. Además, la Comunicación de la Comisión destaca que “las transacciones de la economía colaborativa no implican un cambio de propiedad y pueden realizarse con o sin ánimo de lucro”⁵.

La Exposición de Motivos del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre⁶, señala que “con fines de prevención del fraude fiscal se establece una obligación de información específica para las personas o entidades, en particular, las denominadas

356 final (Bruselas, 2.6.2016). En la introducción de la Comunicación, se destaca que “la economía colaborativa crea nuevas oportunidades para consumidores y emprendedores. La Comisión considera que puede, por lo tanto, contribuir de manera importante al empleo y el crecimiento en la Unión Europea si se fomenta y desarrolla de manera responsable. Impulsados por la innovación, los nuevos modelos empresariales pueden contribuir significativamente a la competitividad y el crecimiento. El éxito de las plataformas colaborativas es a veces difícil para los actuales operadores y prácticas del mercado, pero al permitir a los ciudadanos ofrecer servicios fomentan también nuevas oportunidades de empleo, modalidades de trabajo flexibles y nuevas fuentes de ingresos. Para los consumidores, la economía colaborativa puede aportar ventajas mediante nuevos servicios, la ampliación de la oferta y precios más bajos. Puede también promover un mayor reparto de los activos y un uso más eficaz de los recursos, que pueden contribuir a la agenda de sostenibilidad de la UE y a la transición a la economía circular”.

² Lucas Durán ha indicado que “la economía colaborativa se refiere a operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios llevadas a cabo básicamente entre particulares en relación, generalmente, con recursos ociosos (de bienes y tiempo –si es que puede entenderse el tiempo como un recurso ocioso–), siendo así que las personas oferentes de dichos bienes y servicios se ponen en contacto a través de plataformas de internet”. Lucas Durán (2017, p. 135).

³ “(...) pueden encontrarse portales en relación con el alquiler de inmuebles (...) para usos vacacionales (v.gr. *Airbnb, Homelidays, Homeaway, Niumba, Rentals*, etc.) (...)”. Lucas Durán (2017, p. 136).

⁴ Zapatero Gasco (2017, p. 85).

⁵ “En el ámbito de la vivienda, encontramos empresas-plataforma que vía Internet o aplicaciones para móviles permiten que particulares ofrezcan su vivienda/habitación en alquiler turístico, de forma remunerada (por ejemplo, *Airbnb, Hipmunk* y *OneFineStay*). Igualmente, existen webs donde se ponen en contacto particulares, para intercambiar su vivienda. Estas webs se caracterizan porque las personas usuarias no tienen ánimo de lucro (*LoveHomeSwap, HomeForHome, HomeForExchange.com*, etc.)”. Ruiz Garijo (2017, p. 58).

⁶ 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, 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 (BOE nº 317, de 30.12.2017, pp. 130608-130639).

plataformas colaborativas, que intermedien en la cesión del uso de viviendas con fines turísticos”.

Pues bien, para ello se introduce el artículo 54 ter en el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba 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 tributos⁷ (en lo sucesivo, RGGI). El artículo 54 ter del RGGI tiene por rúbrica: Obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos.

El apartado 1 de artículo 54 ter del RGGI preceptúa que “las personas y entidades que intermedien entre los cedentes y cesionarios del uso de viviendas con fines turísticos situadas en territorio español en los términos establecidos en el apartado siguiente, vendrán obligados a presentar periódicamente una declaración informativa de las cesiones de uso en las que intermedien”.

Establecida la obligación de presentar declaración informativa de las cesiones de uso de viviendas con fines turísticos, situadas en territorio español⁸, el apartado 2 del artículo 54 ter del RGGI define la cesión de uso de viviendas con fines turísticos, aunque a los exclusivos efectos de la declaración informativa prevista en el propio artículo. Así pues, “se entiende por cesión de uso de viviendas con fines turísticos la cesión temporal de uso de la totalidad o parte de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocióne y realizada con finalidad gratuita u onerosa”.

Sin embargo, quedan excluidos del concepto anterior:

- Los arrendamientos de vivienda, cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario (apartado 1 del artículo 2 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos⁹ -en adelante, LAU-), así como el subarriendo parcial de vivienda a que se refiere el artículo 8 de la misma Ley.

- Los alojamientos turísticos que se rigen por su normativa específica¹⁰. No obstante, no tendrán la consideración de excluidos las cesiones temporales de uso de vivienda, previstas en el artículo 5.e) de la LAU, con independencia del cumplimiento o no del régimen específico derivado de la normativa sectorial al que estuviera sometido¹¹.

- El derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles.

- Los usos previstos en el artículo 5 de la LAU, que no se consideran uso turístico¹². Son los siguientes: el uso de las viviendas que los porteros, guardas asalariados, empleados y funcionarios, tengan asignadas por razón del cargo que desempeñe o del servicio que presten; el uso de las viviendas militares; la casa-

⁷ Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba 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 (BOE nº 213, de 05.09.2007, pp. 36512-36594).

⁸ “(...) la obligación informativa se establece, cualquiera que sea la residencia de tales sujetos, por razón de que las viviendas con fines turísticos resulten situadas en territorio español”. Sánchez Huete (2018, p. 3).

⁹ Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (BOE nº 282, de 25.11.1994, pp. 36129-36146).

¹⁰ “También excluye determinados alojamientos turísticos –genéricamente albergues de juventud, casas rurales, campings, etc. (...)–”. Sánchez Huete (2018, p. 2).

¹¹ El artículo 5.e) de la LAU hace referencia a “la cesión temporal de uso de la totalidad de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, comercializada o promocionada en canales de oferta turística y realizada con finalidad lucrativa, cuando esté sometida a un régimen específico, derivado de su normativa sectorial”.

¹² *Vid.*, Sánchez Huete (2018, pp. 2 y 3).

habitación de aprovechamiento agrícola, pecuario o forestal; y el uso de las viviendas universitarias.

El apartado 3 del artículo 54 ter del RGGI recoge el concepto de intermediario (a los efectos de presentar la declaración informativa, prevista en el apartado 1 de dicho artículo). Según el tenor literal del apartado 3 del artículo 54 ter del RGGI, “tendrán la consideración de intermediarios todas las personas o entidades que presten el servicio de intermediación entre cedente y cesionario del uso a que se refiere el apartado anterior, ya sea a título oneroso o gratuito”.

No obstante, el concepto de intermediario se delimita aún más cuando el apartado 3 del artículo 54 ter del RGGI dispone que “en particular, tendrán dicha consideración las personas o entidades que, constituidas como plataformas colaborativas, intermedien en la cesión de uso a que se refiere el apartado anterior y tengan la consideración de prestador de servicios de la sociedad de la información en los términos a que se refiere la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, con independencia de que presten o no el servicio subyacente objeto de intermediación o de que se impongan condiciones a los cedentes o cesionarios tales como precio, seguros, plazos u otras condiciones contractuales”¹³.

En virtud del apartado 4 del artículo 54 ter del RGGI, la declaración informativa debe contener una serie de datos. En primer lugar, “identificación del titular de la vivienda cedida con fines turísticos así como del titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda con fines turísticos, si fueren distintos” (letra a. del apartado 4 del artículo 54 ter del RGGI).

Como puede apreciarse, este precepto no sólo requiere la identificación del titular del derecho objeto de cesión, sino también la identificación del titular de la vivienda cedida con fines turísticos, en el supuesto de ser diferentes¹⁴. La letra a. del apartado 4 del artículo 54 ter del RGGI considera como titulares del derecho objeto de cesión “quienes lo sean del derecho de propiedad, contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, arrendamiento o subarrendamiento o cualquier otro derecho de uso o disfrute sobre las viviendas cedidas con fines turísticos, que sean cedentes, en última instancia, de uso de la vivienda citada”.

Pues bien, “la identificación se realizará mediante nombre y apellidos o razón social o denominación completa, y número de identificación fiscal o en los términos de la Orden Ministerial por la que se aprueba el modelo de declaración correspondiente” (letra a. del apartado 4 del artículo 54 ter del RGGI).

En segundo lugar, la declaración informativa debe contener “identificación del inmueble con especificación del número de referencia catastral¹⁵ o en los términos de la

¹³ Lucas Durán ha señalado que “(...) el precepto parece tener un alcance en exceso amplio al indicar que habrá de suministrarse la información aun cuando no se preste el servicio subyacente, lo que parece inferirse *–sensu contrario–* que la norma va dirigida no sólo a los intermediarios sino también a los prestadores de servicios cuando lo hagan a través de plataformas propias. Ello, sin embargo, no tiene gran sentido en la medida que la norma parece dirigida a excluir de la economía sumergida un sinfín de operaciones cuando se prestan por particulares, y no a la industria hotelera formalmente constituida; además, en tal caso no existiría labor de intermediación sino de prestación de servicios utilizando medios informáticos”. Lucas Durán (2017, p. 163).

¹⁴ “Al intermediario se le obliga a una identificación completa no tan sólo al cedente, persona con la que contrata, sino del titular y de la titularidad existente en relación con el inmueble”. Sánchez Huete (2018, p. 5).

¹⁵ Lucas Durán ha señalado que “(...) parece un acierto que se solicite la referencia catastral del inmueble, pues ello permitirá tener noticia (e informar convenientemente al obligado tributario) sobre los

Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente” (letra b. del apartado 4 del artículo 54 ter del RGGI).

Sánchez Huete ha puesto de manifiesto que “identificar el inmueble a través de una concreta información fiscal: el número de referencia catastral (...) supone un requerimiento específico que va más allá de una mera ubicación espacial propia del objeto del contrato de intermediación”¹⁶.

En tercer lugar, la declaración informativa debe contener “la identificación de las personas o entidades cesionarias así como el número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos” (letra c. del apartado 4 del artículo 54 ter del RGGI). La identificación de las personas o entidades cesionarias “se realizará mediante nombre y apellidos o razón social o denominación completa, y número de identificación fiscal o en los términos de la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente” (letra c. del apartado 4 del artículo 54 ter del RGGI).

Asimismo, en virtud de lo dispuesto en la letra c. del apartado 4 del artículo 54 ter del RGGI, “los cedentes del uso de la vivienda con fines turísticos deberán conservar una copia del documento de identificación de las personas beneficiarias del servicio, anteriormente señalado”¹⁷.

Y, en cuarto lugar, la declaración informativa debe contener “el importe percibido por el titular cedente del uso de la vivienda con fines turísticos o, en su caso, indicar su carácter gratuito”¹⁸ (letra d. del apartado 4 del artículo 54 ter del RGGI).

El artículo 54 ter del RGGI, finaliza, estableciendo en el apartado 5, que “la Orden Ministerial por la que se aprueba el modelo de declaración correspondiente establecerá el plazo de presentación y contendrá la información a que se refiere el apartado anterior, así como cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella información”.

rendimientos de capital que se hayan generado en un período impositivo a efectos, básicamente, del IRPF o el IRNR”. Lucas Durán (2017, p. 164).

¹⁶ Además, este autor ha destacado el hecho de que “el intermediario ha de exigir al cedente dicha referencia catastral, aun cuando el cedente no sea titular en dicho registro. Se ha de tener presente que los titulares catastrales son aquellos que poseen una titularidad real sobre el inmueble, en concreto, los que posean un derecho de propiedad plena o menos plena, una concesión administrativa sobre el bien inmueble o sobre los servicios públicos a que se halle afecto, un derecho real de superficie o un derecho real de usufructo –art. 9.1 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario. Ésta resulta una información que no se deriva de la lógica del tráfico habitual de la negociación entre el intermediario y cedente, en donde basta la mera descripción física del inmueble”. Sánchez Huete (2018, p. 5).

¹⁷ Sánchez Huete ha indicado que “de un lado, existen unas obligaciones principales a cargo del intermediario, de contenido informativo diverso. Y, de otro lado, crea una obligación accesorio del cedente a conservar una copia de la declaración informativa, que ha de efectuar el anterior obligado en la que identifica a la persona beneficiaria del servicio”. Sánchez Huete (2018, p. 4).

¹⁸ “(...) cabría acaso preguntarse qué debe interpretarse por importe percibido por el titular cedente del uso de la vivienda con fines turísticos. Ello es así porque, como es sabido, en las plataformas de alquiler vacacional de viviendas se reciben pagos no sólo por la cesión del inmueble, sino también por la limpieza final o, incluso, por fianzas recibidas que habrán de devolverse en la generalidad de los casos a la finalización del contrato. Todo ello, claro está, aparte de la comisión de la página web. Ahora bien: ¿sobre qué cuantía habrá de informarse a la Hacienda Pública? De la literalidad del precepto parece que sólo habrá que informar del alquiler de la vivienda, excluyendo otros conceptos. Sin embargo sería más interesante que se informara de forma particularizada por cada concepto por el que se recibió dinero de forma definitiva, pues ello permitiría una mayor información a la Administración tributaria, y sin perjuicio del tratamiento fiscal que tuvieran los distintos conceptos (las cantidades recibidas por la limpieza final podrían verse minoradas por los gastos realizados en tal concepto, las fianzas recibidas por desperfectos podrían reducirse por ingresos irregulares, etc.)”. Lucas Durán (2017, p. 165).

En base al apartado 5 del artículo 54 ter del RGGI, la Orden HFP/544/2018, de 24 de mayo¹⁹, ha aprobado el modelo de declaración, la forma, plazo y lugar de presentación, y el resto de datos relevantes para el cumplimiento de la obligación de información sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos. La Orden HFP/544/2018, ha aprobado el modelo 179, “Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos”, junto con los correspondientes diseños de registro a través de los cuales se normaliza la información de suministrar²⁰.

La Exposición de Motivos de la Orden HFP/544/2018 establece que “deben presentar el nuevo modelo 179 las personas y entidades que presten el servicio de intermediación entre los cedentes y cesionarios del uso de viviendas con fines turísticos, ya sea a título oneroso o gratuito. En particular, tendrán dicha consideración las personas o entidades que constituidas como plataformas colaborativas intermedien en la cesión de uso y tengan la consideración de prestador de servicios de la sociedad de la información, con independencia de que presten o no el servicio subyacente objeto de intermediación o de la imposición de condiciones respecto de los cedentes o cesionarios del servicio en relación al mismo tales como precio, seguros, plazos u otras condiciones contractuales”.

En el modelo 179 se suministrará la siguiente información: identificación del titular o titulares de la vivienda, del titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda (en el caso de ser distinto del titular de la vivienda) y de las personas o entidades cesionarias; identificación del inmueble, con especificación de la referencia catastral, en el supuesto de que la tuviera asignada; número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos; importe percibido, en su caso, por el titular cedente del uso de la vivienda; número de contrato en virtud del cual el declarante intermedia en la cesión de uso de la vivienda; fecha de inicio de la cesión; fecha de intermediación en la operación; e identificación del medio de pago utilizado (transferencia, tarjeta de crédito o débito u otro medio de pago).

No obstante, la información sobre el número de contrato en virtud del cual el declarante intermedia en la cesión de uso de la vivienda; la fecha de intermediación en la operación y la identificación del medio de pago utilizado, atendiendo a la Exposición de Motivos de la Orden HFP/544/2018, “tiene carácter opcional, al objeto de transparentar la operación relativa a la cesión del inmueble, lo que evita potenciales requerimientos de información por parte de la Administración tributaria dirigidos al conocimiento de dichos elementos relativos a la cesión de estos inmuebles”.

La presentación del modelo 179 tiene “una periodicidad trimestral, y deberá presentarse en relación con las operaciones realizadas en cada trimestre natural, en el plazo comprendido entre el primer y el último día del mes natural posterior a la finalización del trimestre a que se refiera la declaración”²¹ (artículo 4 de la Orden HFP/544/2018).

Sin embargo, la Disposición Transitoria Única de la Orden HFP/544/2018 prevé que “para el ejercicio 2018, la presentación de la declaración informativa de la cesión de

¹⁹ Orden HFP/544/2018, de 24 de mayo, por la que se aprueba el modelo 179, “Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos” y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (BOE nº 131, de 30.05.2018, pp. 56073-56081).

²⁰ Así lo establece la Exposición de Motivos de la Orden HFP/544/2018.

²¹ Los plazos de presentación del modelo 179 son los siguientes: primer trimestre: del 1 al 30 de abril; segundo trimestre: del 1 al 31 de julio; tercer trimestre: del 1 al 31 de octubre; y cuarto trimestre: del 1 al 31 de enero.

uso de viviendas con fines turísticos tendrá excepcionalmente carácter anual, y su plazo de presentación será el comprendido entre el 1 y el 31 de enero de 2019”.

Por último, tal y como señala la Exposición de Motivos de la Orden HFP/544/2018, “la orden establece como forma de presentación la remisión de la información mediante el envío de los correspondientes mensajes informáticos, de acuerdo con las condiciones y el procedimiento previsto en la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria”.

2. LA CALIFICACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS OBTENIDOS POR LAS PERSONAS FÍSICAS CEDENTES DE VIVIENDAS CON FINES TURÍSTICOS

La cesión de uso de viviendas con fines turísticos, a título oneroso, origina ingresos a los cedentes de dichos bienes inmuebles. En el presente epígrafe del trabajo de investigación se analiza, desde el ámbito tributario, la calificación de los ingresos obtenidos por las personas físicas cedentes de viviendas con fines turísticos²².

Es preceptivo indicar, en primer lugar, que los ingresos obtenidos por una persona física al ceder el uso de una vivienda con fines turísticos tributarán en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) o en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (en lo sucesivo, IRNR), dependiendo del lugar donde dicha persona tenga establecida su residencia habitual. El apartado 1 del artículo 9 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF²³ recoge los criterios para entender que un contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español. Estos criterios son: a) que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español; b) que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta; y c) cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél²⁴.

Como puede verse, los ingresos obtenidos por una persona física que haya cedido una vivienda con fines turísticos, cuya residencia habitual esté situada en territorio español, tributarán en el IRPF. Ahora bien, la calificación de dichos ingresos en el IRPF dependerá de “(...) diversos factores, tales como la relación existente entre los sujetos que forman parte de la transacción, el título en virtud del cual el sujeto (...) dispone del bien, o los servicios que, más allá del alojamiento, este sujeto puede ofrecer”²⁵.

Los rendimientos obtenidos por una persona física que haya cedido una vivienda con fines turísticos (sin ser su vivienda habitual), en virtud de un contrato de

²² Debe tenerse en cuenta que “(...) si el operador es una persona jurídica residente en territorio español, deberá declarar sus ingresos en el Impuesto sobre Sociedades (IS) donde, además, existe un régimen fiscal especial a favor de sociedades que tengan como actividad económica principal el arrendamiento de viviendas situadas en territorio español que hayan construido, promovido o adquirido (art. 48 y 49 de la Ley del IS)”. Ruiz Garijo (2017, p. 66).

²³ Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE nº 285, de 29.11.2006, pp. 41734-41810).

²⁴ *Vid.* en este sentido, Ruiz Garijo (2017, pp. 66 y 67).

²⁵ Zapatero Gasco (2017, p. 88).

arrendamiento (siendo éste arrendador titular del bien inmueble²⁶), podrán ser calificados bien como rendimientos del capital inmobiliario, bien como rendimientos de actividades económicas.

Por lo que se refiere a los rendimientos del capital inmobiliario, el apartado 1 del artículo 22 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF dispone que “tendrán la consideración de rendimientos íntegros procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, todos los que se deriven del arrendamiento o de la constitución o cesión de derechos o facultades de uso o disfrute sobre aquéllos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza”.

Ahora bien, para que dichos ingresos sean calificados como rendimientos del capital inmobiliario es necesario que no se presten servicios complementarios propios de la industria hotelera. Así lo ha puesto de manifiesto la Dirección General de Tributos (en adelante, DGT). En la Consulta V1189-15²⁷, la DGT ha señalado que “(...) si el alquiler (...) se limita a la mera puesta a disposición de la misma de forma temporal, sin complementarse con la prestación de servicios propios de la industria hotelera, tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos, y siempre que no concurren las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la LIRPF, las rentas derivadas del arrendamiento tendrán la calificación de rendimientos del capital inmobiliario”²⁸.

En cambio, la DGT ha establecido, en la Consulta V3239-13²⁹, que “(...) si el alquiler de los alojamientos turísticos no se limita a la mera puesta a disposición de parte de los inmuebles durante períodos de tiempo, sino que se complementa con la prestación de servicios propios de la industria hotelera tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos, las rentas derivadas de los mismos tendrán la calificación de rendimientos de actividades económicas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 27.1 de la LIRPF. En consecuencia, si el consultante presta este tipo de servicios estaríamos ante rendimientos derivados de actividades económicas, mientras que si no lo hace estaríamos ante rendimientos del capital inmobiliario, salvo que concurrieran las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la LIRPF, en cuyo caso, también podríamos estar ante rendimientos derivados de actividades económicas”³⁰.

Como puede apreciarse, “la Dirección General de Tributos (...) ha identificado dicha prestación de servicios complementarios como el elemento fundamental a la hora de diferenciar la calificación de la renta obtenida en el arrendamiento vacacional entre rendimientos de actividades económicas y rendimientos del capital inmobiliario”³¹.

Pues bien, la propia DGT ha puesto de manifiesto qué debe entenderse por “servicios complementarios propios de la industria hotelera”. La DGT, en la Consulta V2151-10³², ha señalado que “en particular, se consideran servicios complementarios

²⁶ “El primero de los supuestos de obtención de rendimientos susceptibles de gravamen en el IRPF es el del arrendador titular del bien, ya sea en virtud de un título de propiedad o bien en virtud de un derecho o facultad de uso o disfrute –como por ejemplo un usufructo– sobre el bien inmueble”. Zapatero Gasco (2017, p. 89).

²⁷ Consulta V1189-15, de 16.04.2015.

²⁸ Vid. las Consultas: V2588-16, de 13.06.2016; V5087-16, de 24.11.2016; V1102-17, de 10.05.2017; V0154-18, de 26.01.2018.

²⁹ Consulta V3239-13, de 04.11.2013.

³⁰ Vid. las siguientes Consultas: V2102-14, de 01.08.2014; V3157-14, de 26.11.2014; V1171-15, de 16.04.2015; V3756-16, de 07.09.2016; V3757-16, de 07.09.2016; V0731-17, de 22.03.2017.

³¹ Zapatero Gasco (2017, p. 90).

³² Consulta V2151-10, de 29.09.2010.

propios de la industria hotelera los servicios de limpieza del interior del apartamento y servicios de cambio de ropa prestado con periodicidad semanal. Por el contrario, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los que a continuación se citan: servicios de limpieza y servicios de cambio de ropa del apartamento prestado a la entrada y a la salida del período contratado por cada arrendatario; servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles); y servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos³³.

Llegados a este punto es necesario indicar que, en el caso de que los ingresos sean calificados como rendimientos de capital inmobiliario, no será de aplicación la reducción del 60%, prevista en el apartado 2 del artículo 23 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF³⁴, ya que dicha reducción sólo es de aplicación en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda³⁵.

Tal y como se ha puesto de manifiesto anteriormente, dichos ingresos pueden ser calificados como rendimientos de actividades económicas. El artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF preceptúa que “1. Se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. (...). 2. A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa”.

Como puede apreciarse, el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF requiere, para la calificación del arrendamiento de inmuebles como actividad económica³⁶, la contratación de una persona a jornada completa.

Ahora bien, “(...) el requisito de contratación de una persona fijado por el art. 27.2 LIRPF no resulta de aplicación si junto a la mera cesión del bien durante un corto período de tiempo el arrendador presta otros servicios complementarios que se corresponden a los servicios prestados por la industria hostelera tales como servicios de restauración, limpieza, lavado de ropa y otros análogos³⁷. Recuérdese que así lo ha puesto de manifiesto la DGT en la Consulta V3239-13³⁸: “(...) si el alquiler de los alojamientos turísticos no se limita a la mera puesta a disposición de parte de los inmuebles durante períodos de tiempo, sino que se complementa con la prestación de

³³ En este sentido, véanse las siguientes Consultas: V2220-12, de 19.11.2012; V3319-13, de 12.11.2013; V3012-14, de 05.11.2014; V0081-16, de 13.01.2016; V0731-17, de 22.03.2017; V0719-18, de 16.03.2018.

³⁴ El apartado 2 del artículo 23 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF dispone que “en los supuestos de arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda, el rendimiento neto positivo calculado con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior, se reducirá en un 60 por ciento. Esta reducción sólo resultará aplicable respecto de los rendimientos declarados por el contribuyente”.

³⁵ Vid. Zapatero Gasco (2017, p. 95).

³⁶ “En el caso de que sea una actividad económica, deberá escogerse entre los métodos de estimación directa normal o directa simplificada. El método de estimación objetiva no estaría previsto para el consumo colaborativo, no previendo esta posibilidad”. Ruiz Garijo (2017, p. 67).

³⁷ Zapatero Gasco (2017, p. 90).

³⁸ Consulta V3239-13, de 04.11.2013.

servicios propios de la industria hotelera tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos, las rentas derivadas de los mismos tendrán la calificación de rendimientos de actividades económicas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 27.1 de la LIRPF. En consecuencia, si el consultante presta este tipo de servicios estaríamos ante rendimientos derivados de actividades económicas, mientras que si no lo hace estaríamos ante rendimientos del capital inmobiliario, salvo que concurrieran las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la LIRPF, en cuyo caso, también podríamos estar ante rendimientos derivados de actividades económicas”³⁹.

En los supuestos de arrendamiento de viviendas con fines turísticos, “(...) en la gran mayoría de los casos el inmueble alternará períodos en los que exista un arrendamiento con períodos en los que no exista una efectiva ocupación”⁴⁰. Pues bien, este hecho llevará consigo la imputación de rentas inmobiliarias durante los períodos en los que la vivienda con fines turísticos no esté arrendada. Ello, en virtud del artículo 85 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF⁴¹.

Hasta aquí se ha analizado, a efectos del IRPF, la calificación de los rendimientos obtenidos por una persona física, titular de una vivienda con fines turísticos, en virtud de un contrato de arrendamiento.

Es posible que el arrendatario haya celebrado un contrato de subarriendo, cediendo, a su vez, la vivienda con fines turísticos. Los rendimientos obtenidos por el subarrendador podrán ser calificados bien como rendimientos del capital mobiliario, bien como rendimientos de actividades económicas.

Las rentas obtenidas por el subarrendador serán calificadas como rendimientos de capital mobiliario en los supuestos en los que no se presten servicios complementarios propios de la industria hotelera. Recuérdese que la DGT ha señalado, en la Consulta V2151-10⁴², que “en particular, se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los servicios de limpieza del interior del apartamento y servicios de cambio de ropa prestado con periodicidad semanal. Por el contrario, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los que a continuación se citan: servicios de limpieza y servicios de cambio de ropa del apartamento prestado a la entrada y a la salida del período contratado por cada arrendatario; servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascensores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles); y servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos”⁴³.

³⁹ Vid. las siguientes Consultas: V2102-14, de 01.08.2014; V3157-14, de 26.11.2014; V1171-15, de 16.04.2015; V3756-16, de 07.09.2016; V3757-16, de 07.09.2016; V0731-17, de 22.03.2017.

⁴⁰ Zapatero Gasco (2017, p. 97).

⁴¹ El apartado 1 del artículo 85 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF establece que “en el supuesto de bienes inmuebles urbanos, calificados como tales en el artículo 7 del texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, así como en el caso de los inmuebles rústicos con construcciones que no resulten indispensables para el desarrollo de explotaciones agrícolas, ganaderas o forestales, no afectos en ambos casos a actividades económicas, ni generadoras de rendimientos del capital, excluida la vivienda habitual y el suelo no edificado, tendrá la consideración de renta imputada la cantidad que resulte de aplicar el 2 por ciento al valor catastral, determinándose proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo. (...)”.

⁴² Consulta V2151-10, de 29.09.2010.

⁴³ En este sentido, véanse las siguientes Consultas: V2220-12, de 19.11.2012; V3319-13, de 12.11.2013; V3012-14, de 05.11.2014; V0081-16, de 13.01.2016; V0731-17, de 22.03.2017; V0719-18, de 16.03.2018.

Pues bien, en los casos en los que no se presten servicios complementarios propios de la industria hotelera, las rentas percibidas por el subarrendador deberán ser calificadas como rendimientos de capital mobiliario. Ello, según lo dispuesto en la letra c. del apartado 4 del artículo 25 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF. Este precepto considera otros rendimientos del capital mobiliario: “los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas”.

En cambio, en los supuestos en los que se presten servicios complementarios propios de la industria hotelera, los ingresos percibidos por el subarrendador deberán ser calificadas como rendimientos de actividades económicas.

Llegados a este punto es necesario indicar que en los períodos para los que no se haya celebrado un contrato de subarrendamiento no se imputarán rentas inmobiliarias al subarrendador, imputación de rentas inmobiliarias prevista en el artículo 85 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF. Y, no se imputarán rentas inmobiliarias al subarrendador, ya que el apartado 2 del artículo 85 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF establece que “estas rentas se imputarán a los titulares de los bienes inmuebles de acuerdo con el apartado 3 del artículo 11 de esta Ley”.

Además, “tampoco se producirá (...) imputación alguna al titular del inmueble, al generar dicho inmueble rendimientos del capital mobiliario en virtud de un contrato de arrendamiento”⁴⁴.

Expuesto todo lo anterior, es preceptivo poner de manifiesto que el contrato de arrendamiento no se haya celebrado para alquilar un segundo u otro bien inmueble del titular, sino para arrendar el inmueble que constituye su vivienda habitual, ya sea una parte del bien inmueble, ya sea de forma completa durante algún período al año.

Ello ha hecho que surja la duda sobre la posibilidad de aplicar a estos supuestos la deducción por inversión en vivienda habitual⁴⁵, prevista en la Disposición transitoria decimotercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF⁴⁶.

En los supuestos en los que el arrendamiento de la vivienda habitual se realice de forma parcial, es decir, una o varias habitaciones, la DGT, en la Consulta V1729-07⁴⁷, ha considerado que “de arrendar parte de la vivienda, el consultante podrá

⁴⁴ Zapatero Gasco (2017, p. 101).

⁴⁵ Vid. Sanz Gómez (2017, pp. 75 y 76) y Zapatero Gasco (2017, pp. 98 y 99).

⁴⁶ La Disposición transitoria decimotercera de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF preceptúa que: “1. Podrán aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual en los términos previstos en el apartado 2 de esta disposición:

a) Los contribuyentes que hubieran adquirido su vivienda habitual con anterioridad a 1 de enero de 2013 o satisfecho cantidades con anterioridad a dicha fecha para la construcción de la misma.

b) Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades con anterioridad a 1 de enero de 2013 por obras de rehabilitación o ampliación de la vivienda habitual, siempre que las citadas obras estén terminadas antes de 1 de enero de 2017.

c) Los contribuyentes que hubieran satisfecho cantidades para la realización de obras e instalaciones de adecuación de la vivienda habitual de las personas con discapacidad con anterioridad a 1 de enero de 2013 siempre y cuando las citadas obras o instalaciones estén concluidas antes de 1 de enero de 2017.

En todo caso, resultará necesario que el contribuyente hubiera practicado la deducción por inversión en vivienda habitual en relación con las cantidades satisfechas para la adquisición o construcción de dicha vivienda en un período impositivo devengado con anterioridad a 1 de enero de 2013, salvo que hubiera resultado de aplicación lo dispuesto en el artículo 68.1.2.^a de esta Ley en su redacción vigente a 31 de diciembre de 2012.

(...)”.

⁴⁷ Consulta V1729-07, de 07.08.2007.

practicar la deducción por inversión en vivienda habitual con respecto de la parte de la vivienda que utilice de forma privada así como por las zonas comunes. Es decir, no podrá deducirse respecto de aquellas zonas que se establezcan de uso reservado para el arrendatario que conviviera en la vivienda”⁴⁸.

Y, en los casos en los que el arrendamiento sea de la vivienda habitual de forma completa, durante algún período al año, la DGT, en la Consulta V0122-17⁴⁹, ha señalado que “la vivienda habitual se configura, por tanto, desde una perspectiva temporal que exige una residencia continuada durante, al menos, tres años. Esta residencia continuada supone una utilización efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, circunstancias que no se ven alteradas por las ausencias temporales. Todo inmueble que haya adquirido la consideración de vivienda habitual del contribuyente por cumplir los requisitos reglamentarios anteriormente mencionados, la mantendrá en tanto continúe constituyendo su residencia habitual a título de propietario, perdiendo tal condición desde el momento en que deje de concurrir cualquiera de los dos requisitos, residencia habitual y pleno dominio, respecto del mismo. En el presente caso, al ser arrendada la vivienda perderá el carácter de vivienda habitual y, con ello, el derecho a aplicar, a partir de entonces, la deducción por adquisición de vivienda habitual”.

Como puede apreciarse, en los supuestos en los que el arrendamiento de la vivienda habitual sea de una o varias habitaciones (arrendamiento de forma parcial), la DGT considera que se puede aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual con respecto de la parte de la vivienda que utilice de forma privada así como por las zonas comunes. Y, en los casos en los que el arrendamiento sea de la vivienda habitual de forma completa, durante algún período al año, no es posible la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual; perdiendo, además, la vivienda el carácter de vivienda habitual⁵⁰.

3. CONCLUSIONES

El artículo 54 ter del RGGI regula la obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos. Este precepto habilita a una Orden Ministerial por la que se apruebe el correspondiente modelo de declaración, así como la forma, plazo y lugar de presentación, y los datos necesarios para el cumplimiento de la obligación de información. Resultado de dicha habilitación es la Orden HFP/544/2018, de 24 de mayo, por la que se aprueba el modelo 179 “Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos”.

La Orden HFP/544/2018, entre otros aspectos, regula la información a suministrar en el modelo 179. Dicha información es la siguiente: identificación del titular o titulares de la vivienda, del titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda (en el caso de ser distinto del titular de la vivienda) y de las personas o entidades cesionarias; identificación del inmueble, con especificación de la referencia catastral, en el supuesto de que la tuviera asignada; número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos; importe percibido, en su caso, por el titular cedente del uso de la vivienda; número de contrato en virtud del cual el declarante intermedia en la cesión de uso de la vivienda; fecha de inicio de la cesión; fecha de intermediación en la

⁴⁸ Vid. las siguientes Consultas: V0848-08, de 24.04.2008; V2088-09, de 21.09.2009; V2253-11 de 26.09.2011; V3860-15, de 03.12.2015.

⁴⁹ Consulta V0122-17, de 23.01.2017.

⁵⁰ Vid. Zapatero Gasco (2017, p. 99).

operación; e identificación del medio de pago utilizado (transferencia, tarjeta de crédito o débito u otro medio de pago). Sin embargo, la información sobre el número de contrato en virtud del cual el declarante intermedia en la cesión de uso de la vivienda; la fecha de intermediación en la operación; y la identificación del medio de pago utilizado, tiene carácter opcional.

Los ingresos obtenidos por una persona física que haya cedido una vivienda con fines turísticos, cuya residencia habitual esté situada en territorio español, tributarán en el IRPF. Los rendimientos obtenidos por una persona física que haya cedido una vivienda con fines turísticos (sin ser su vivienda habitual), en virtud de un contrato de arrendamiento (siendo éste arrendador titular del bien inmueble), podrán ser calificados bien como rendimientos del capital inmobiliario, bien como rendimientos de actividades económicas.

Los ingresos serán calificados como rendimientos de actividades económicas en los supuestos en los que se presten servicios complementarios propios de la industria hotelera (servicios de limpieza del interior del apartamento y servicios de cambio de ropa prestado con periodicidad semanal). En cambio, si no se prestan este tipo de servicios, los ingresos serían calificados como rendimientos de capital inmobiliario, salvo que concurren las circunstancias recogidas en el apartado 2 del artículo 27 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF (una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa).

En los supuestos de arrendamiento de viviendas con fines turísticos, pueden existir períodos en los que la vivienda no esté arrendada, llevando consigo, dichos períodos, la imputación de rentas inmobiliarias (artículo 85 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF).

Es posible que el arrendatario haya celebrado un contrato de subarriendo, cediendo, a su vez, la vivienda con fines turísticos. Los rendimientos obtenidos por el subarrendador podrán ser calificados bien como rendimientos del capital mobiliario, bien como rendimientos de actividades económicas.

Las rentas obtenidas por el subarrendador serán calificadas como rendimientos de capital mobiliario en los supuestos en los que no se presten servicios complementarios propios de la industria hotelera (letra c. del apartado 4 del artículo 25 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF). En cambio, en los supuestos en los que se presten servicios complementarios propios de la industria hotelera, los ingresos percibidos por el subarrendador deberán ser calificados como rendimientos de actividades económicas.

Puede suceder que el contrato de arrendamiento no se haya celebrado para alquilar un segundo u otro bien inmueble del titular, sino para arrendar el inmueble que constituye su vivienda habitual, ya sea una parte del bien inmueble, ya sea de forma completa durante algún período al año. Ello ha hecho que surja la duda sobre la posibilidad de aplicar a estos supuestos la deducción por inversión en vivienda habitual (Disposición transitoria decimioctava de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF).

En los supuestos en los que el arrendamiento de la vivienda habitual sea de una o varias habitaciones (arrendamiento de forma parcial), la DGT considera que se puede aplicar la deducción por inversión en vivienda habitual con respecto de la parte de la vivienda que se utilice de forma privada así como por las zonas comunes. Y, en los casos en los que el arrendamiento sea de la vivienda habitual de forma completa, durante algún período al año, no es posible la aplicación de la deducción por adquisición de vivienda habitual; perdiendo, además, la vivienda el carácter de vivienda habitual.

BIBLIOGRAFÍA

Lucas Durán, M. (2017), “Problemática jurídica de la economía colaborativa: especial referencia a la fiscalidad de las plataformas”, *Anuario de la Facultad de Derecho (Universidad de Alcalá)*, nº 10, pp. 131-172.

Ruiz Garijo, M. (2017), “La economía colaborativa en el ámbito de la vivienda: cuestiones fiscales pendientes”, *Lex Social: Revista jurídica de los Derechos Sociales*, Vol. 7, nº 2, pp. 53-76.

Sánchez Huete, M.A. (2018), “¿Existe un deber tributario a obtener datos ajenos? La información en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 14, pp. 1 y ss. de la versión electrónica (disponible en <http://www.aranzadi.es>).

Sanz Gómez, R. (2017), “Airbnb, ¿economía colaborativa o economía sumergida? Reflexiones sobre el papel de las plataformas de intermediación en la aplicación de los tributos”, en Lucas Durán, M. y García-Herrera Blanco, C. (dirs.), *Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transporte*, Instituto de Estudios Fiscales (Documentos de trabajo nº 15), pp. 64-83.

Zapatero Gasco, A. (2017), “La tributación en el IRPF de los rendimientos percibidos a través de la plataforma Airbnb: aspectos controvertidos”, en Lucas Durán, M. y García-Herrera Blanco, C. (dirs.), *Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transporte*, Instituto de Estudios Fiscales (Documentos de trabajo nº 15), pp. 84-107.