

31

Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa

Monográfico

*Perfiles tributarios del uso
de la vivienda en la
economía social y colaborativa*



diciembre
2017

www.ciriec-revistajuridica.es

 CIRIEC
españa

ISSN.: 1577-4430

ISSN (ed. electr.)
1989-7332



**Revista Jurídica de Economía
Social y Cooperativa**

nº 31 diciembre 2017

<http://www.ciriec-revistajuridica.es>

**Perfiles tributarios del uso de la vivienda
en la economía social y colaborativa**

Pilar Alguacil Mari (coordinadora)

Patrocina:



DIRECCIÓN GENERAL DEL
TRABAJO AUTÓNOMO,
DE LA ECONOMÍA SOCIAL Y DE
LA RESPONSABILIDAD SOCIAL
DE LAS EMPRESAS

Colabora:

VNIVERSITAT
ID VALÈNCIA (C⁺)
IUDESCOOP
Institut Universitari d'Investigació en Economia
Social, Cooperativisme i Emprenedoria

CID  Centro de Información y
Documentación Europea
de la Economía Pública,
Social y Cooperativa.

CONSEJO DE REDACCIÓN (EDITORIAL BOARD)

Dirección

Gemma Fajardo García y Jesús Olavarría Iglesia
(Profesores Derecho Mercantil. U. Valencia)

Vocales

Pilar Alguacil Marí (Cat. Derecho Financiero. U. Valencia)
Carlos Vargas Vasserot (Cat. Derecho Mercantil. U. Almería)
Federico López Mora (Prof. Derecho Laboral. U. Valencia)
Rafael Millán Calenti (Prof. Dcho Mercantil. U. Santiago de Compostela)
Aitor Bengoetxea (Prof. Derecho Laboral. U. País Vasco)

Coordinación de la sección artículos

María José Senent (Prof. Derecho Mercantil UJI Castellón)

Coordinación de la sección recensiones

Amalia Rodríguez González (Universidad de Valladolid)
Itziar Villafáñez Pérez (UPV/EHU - Gezki)

Coordinación de la sección comentarios a jurisprudencia

Manuel Paniagua Zurera (Prof. Derecho Mercantil U. Loyola Andalucía)

Secretaría de Redacción

Ana Martínez Benlliure (CIDEA - Universitat de València)

Presidente honorífico

Francisco Vicent Chulía
Cat. Derecho Mercantil. U. Valencia

COMITÉ CIENTÍFICO (ADVISORY BOARD)

| | |
|--|---|
| Jesús Quijano (Cat. Derecho Mercantil. Universidad de Valladolid) | Narciso Paz Canalejo (Abogado) |
| Juan Ignacio Font Galán (Cat. Derecho Mercantil U. de Córdoba) | Jose María Perez Uralde (Presidente del CIRIEC-España, Abogado) |
| José Antonio Gómez Segade (Cat. Derecho Mercantil U. La Coruña) | Antonio Fici (Prof. Private Law. U. Molise. Italia) |
| Jose María Suso Vidal (Cat. Derecho Mercantil U. País Vasco) | Hagen Henry (Prof. Comparative Law. U. Helsinki. Finlandia) |
| Jose Miguel Embid Irujo (Cat. Derecho Mercantil U. Valencia) | Deolinda Aparicio Meira (Prof. Commercial Law. U. Porto, Portugal) |
| Vicente Cuiñat Edo (Cat. Derecho Mercantil U. Valencia) | Hans Munkner (Prof. Law and business organization. U. Marburg. Alemania) |
| María Luisa Llobregat (Prof. Derecho Mercantil U. Alicante) | Ian Snaith (Prof. Cooperative Law. U. Leicester. Reino Unido) |
| D. Santiago Merino Hernández (Asesor Jurídico del Consejo Superior de Cooperativas de Euskadi) | David Hiez (Prof. Private Law. U. Luxembourg. Luxemburgo) |
| Antxo Tato Plaza (Cat. Derecho Mercantil U. de Vigo) | Rui Namorado (Prof. Commercial Law. U. Coimbra. Portugal) |
| Manuel Paniagua (Prof. Derecho Mercantil U. Loyola Andalucía) | Dante Cracogna (Prof. Derecho Comercial. U. Buenos Aires. Argentina) |
| Pedro Portellano (Prof. Derecho Mercantil U. Autónoma de Madrid) | Antonio Sarmiento (Prof. Dcho Coop., U. Javeriana de Bogotá. Colombia). |
| Jose Ramón Salelles (Prof. Derecho Mercantil U. Pompeu Fabra) | Mario Shujman (Prof. Derecho Cooperativo. U. Rosario. Argentina) |
| Carmelo Lozano (Cat. Derecho Financiero U. Valencia) | Alberto García Muller (Prof. Dcho. Administrativo. U. Los Andes. Venezuela) |
| Juan López Gandía (Cat. Derecho Laboral. U. Politécnica de Valencia) | Guilherme Krueger (Asesor Jurídico de la OCB y Economista. Brasil) |
| Marco Antonio Rodrigo Ruiz (Cat. Derecho Financiero U. País Vasco) | Roxana Sánchez (Prof. Derecho Civil. U. Costa Rica) |
| Manuel Botana (Cat. Derecho Mercantil. U. Santiago Compostela) | Carlos Torres Morales (Prof. Derecho Comercial. U. Lima. Perú) |
| Rafael Calvo Ortega (Cat. Derecho Financiero, U. Complutense de Madrid) | Siegbert Rippe (Prof. Emérito Derecho. U. República de Uruguay) |
| | Sergio Reyes Lavega (Prof. Economía Solidaria. U. República de Uruguay) |

REDACCIÓN Y DISTRIBUCIÓN

CIRIEC-España

Campus Els Tarongers. Facultad de Economía. Despacho 2p21. 46022 VALENCIA

Tel.: 96 356 22 48 / 96 382 84 89-91 - Fax: 96 382 84 92

MAQUETACIÓN

Sergio Rubio

IMPRESIÓN

LLORENS Servicios Gráficos- VALENCIA - Tel. 902 154 305, 963 655 990

PORTADA

ESTUDIO GRÁFICO DE PUBLICIDAD, S.L. C/ Xàtiva, 14-60ª 46002 - VALENCIA - Tel. 96 394 32 25

© CIRIEC-ESPAÑA

I.S.S.N.: 1577-4430 - I.S.S.N. (edición electrónica): 1989-7332 - Depósito Legal: V-1886-1995

<http://www.ciriec-revistajuridica.es/>

CIRIEC-España, Revista jurídica de Economía Social y Cooperativa, de periodicidad semestral, está calificada como 'revista EXCELENTE' por la Fundación Española de Ciencia y Tecnología (FECYT) del Gobierno de España. Está arbitrada e indexada, entre otras, en las siguientes bases de datos: LATINDEX, IN-RESH, IN-RECJ, DIALNET, DICE, ISOC, AGRIS, MIAR, CIRIEC- Internacional y CIDEA

SUMARIO

| | |
|--|---|
| Presentación del monográfico. Perfiles tributarios del uso de la vivienda en la economía social y colaborativa. Por Pilar Alguacil Marí | 7 |
|--|---|

ARTÍCULOS

| | |
|--|-----|
| - La oportunidad del estímulo fiscal a la eficiencia energética en la rehabilitación de inmuebles para lograr la sostenibilidad en la vivienda. Por María Amparo Grau Ruiz | 15 |
| - Fiscalidad del consumo colaborativo de alojamiento turístico: tratamiento de los usuarios de plataformas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por Salvador Montesinos Oltra | 43 |
| - La polémica implantación del nuevo régimen fiscal <i>per locazioni brevi</i> en Italia: nuevas obligaciones para los intermediarios y las plataformas de alojamiento. Por María Teresa Mories Jiménez | 93 |
| - Aspectos tributarios del <i>cohousing</i> o covivienda. Por Manuel Lucas Durán | 137 |
| - El acceso a la vivienda a través de aportaciones colectivas: especial referencia a sus consecuencias tributarias. Por María del Mar Soto Moya | 171 |
| - Repensar la política fiscal sobre la rehabilitación de viviendas: propuesta de régimen fiscal para iniciativas <i>cohousing</i> . Por M.^a Cristina Bueno Maluenda | 197 |
| - Fiscalidad del alquiler turístico de habitaciones y viviendas en Cataluña. Por Irene Rovira Ferrer | 227 |
| - Consumo colaborativo y entidades sin fines lucrativos: Aspectos fiscales. Por Carlos Javier Correcher Mato | 253 |
| - La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en las principales operaciones de las cooperativas de viviendas. Por Antonio José Ramos Herrera | 279 |
| - Operativa actual y cuestiones controvertidas de la aplicación del régimen especial de servicios prestados por vía electrónica del IVA por <i>Airbnb</i> . Por Borja Astarloa Ilarduya | 303 |
| - 'Economía colaborativa' y el transporte de personas. Por Trinidad Vázquez Ruano | 325 |

COMENTARIOS A JURISPRUDENCIA

Coordina: Manuel Paniagua Zurera

- Imprudencia de la revocación de la condición de asociación de utilidad pública en supuestos de “externalización” de servicios públicos en favor de asociaciones con tal carácter. Comentario a la STS, Contencioso-3ª, de 15 de febrero de 2016, RJ 685. Por **Juan Antonio Carrillo Donaire** 359
- ¿Puede un socio resolver su contrato de adquisición de una vivienda en forma cooperativa cuando el promotor incumple sus obligaciones legales sobre las cantidades anticipadas para la construcción? Comentario a la STS de 12 de julio de 2016, RJ 3562. Por **Ana Lambea Rueda** 367
- ¿Se puede identificar la mera inactividad de una fundación con la imposibilidad de realizar su fin fundacional? Comentario STS de 15 de junio de 2016, RJ 3875. Por **Marta Montero Simó** 377
- ¿Un contrato de financiación puede alterar el régimen de reembolso de las aportaciones sociales en una sociedad cooperativa? Comentario a la STS, Civil-1ª, de 24 de noviembre de 2016, RJ 5639. Por **Manuel Paniagua Zurera** 381

RESEÑA DE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE ENTIDADES DE ECONOMÍA SOCIAL

1 julio 2017 – 31 diciembre 2017. Por **Jesús Olavarría Iglesia**

- * Índice sistemático 389
- I. Cooperativas 393
- II. Sociedades Laborales 399
- III. Mutualidades de previsión social 400
- IV. Asociaciones 423
- V. Fundaciones 446
- * Índice cronológico 452

- Índice acumulado 455
- Instrucciones para los autores 477
- Instructions to authors 478
- Evaluadores 479
- Declaración ética y de buenas prácticas 480
- CIDEC 483
- Observatorio Español de la Economía Social 484

Presentación del monográfico

Perfiles tributarios del uso de la vivienda en la economía social y colaborativa

La Economía colaborativa ha irrumpido con mucha fuerza en la realidad económica y social. Como puso de manifiesto el informe realizado por la consultora PwC para la Comisión Europea en 2015, los ingresos brutos de plataformas y proveedores colaborativos en la UE ascendieron a 28.000 millones de euros, habiéndose señalado como factores que han motivado el crecimiento de este fenómeno, la crisis económica, el auge de las tecnologías de la información y de la comunicación, en especial de las plataformas electrónicas, y el cambio de mentalidad social y económica en la población hacia una cultura de compartir y optimizar los recursos y el desarrollo sostenible.

La Comisión Europea define la economía colaborativa en su Comunicación COM (2016) 356 final *“Una agenda europea para la economía colaborativa”* (2016, pág. 3) del siguiente modo: *“A los efectos de la presente Comunicación, el término «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”*.

Es fundamental tener presente que la idea de compartición y optimización de los recursos subyacente a la economía colaborativa muestra notables afinidades con los principios orientadores de la Economía social, existiendo amplias posibilidades de imbricación entre ambos modelos económicos, más allá de las polémicas en torno a la adscripción o no a la economía colaborativa de algunas plataformas *p2p* que funcionan bajo parámetros puramente capitalistas.

Por lo que se refiere a la relación de la economía colaborativa con la economía social, el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo de 22 de enero de 2014 sobre *“Consumo colaborativo o participativo: un modelo de sostenibilidad para el siglo XXI”* (2014/C 177/01), ya señaló que *“El cooperativismo puede convertirse en el principal aliado del consumo colaborativo o participativo, en la medida en que conjugan y comparten principios y valores”*, añadiendo que *“por ello, el movimiento cooperativo puede fortalecer las iniciativas, proactiva y reactivamente, albergando además en su tejido redes de consumo colaborativo o participativo que resulten simbióticos para sus objetivos respectivos”*.

Más recientemente, el Comité Económico y Social Europeo ha subrayado de nuevo tal conexión en su ya citado dictamen de 5 de julio de 2017 sobre «La dimensión exterior de la economía social», señalando que la economía digital abre nuevos espacios de actuación y desarrollo para las empresas de la Economía Social y, concretamente, que *“la economía colaborativa permite crear plataformas not-for-profit (platform cooperativism) y desarrollar actividades de gran interés para la dimensión exterior de la economía social como la producción colaborativa, las finanzas colaborativas (crowdfunding o peer-to-peer lending), la gobernanza colaborativa o el aprendizaje colaborativo (learning).*

Sin embargo, el carácter novedoso y peculiar del fenómeno ha generado incertidumbre en torno a cual deba ser el tratamiento tributario de las distintas transacciones efectuadas a su alrededor, así como las rentas que eventualmente puedan generarse por razón de las mismas (como indica Salvador Montesinos Oltra, “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del derecho tributario”, *Economía industrial*, N° 402, 2016, págs. 47-54). Se ha apuntado, en ese orden de cosas, la posibilidad de que pueda producirse una competencia desleal en relación con su tratamiento fiscal, derivado, bien de las posibles lagunas legales en torno a la imposición de estos beneficios económicos, bien de la consideración de que los mismos no existen, por tratarse de operaciones no económicas entre particulares, o incluso ante la dificultad de determinar la existencia de algún beneficio.

Tanto en la Economía colaborativa como en la Economía social, que si bien con una tradición distinta, comparten algunos elementos comunes (como ponen de manifiesto Millan *et altri* en “Economía social y Economía colaborativa: encaje y potencialidades”, *Economía industrial*, n° 402, 2016), nos encontramos con la incapacidad del régimen fiscal español actual para captar adecuadamente las nuevas formas de organización que se plantean en su ámbito. El tratamiento fiscal de la Economía colaborativa constituye un tema de máxima actualidad, dada la incertidumbre que pesa sobre los operadores jurídicos acerca de la calificación tributaria de algunas de sus transacciones, y la sospecha de que, o bien el tratamiento fiscal pudiera estar generando una competencia desleal con los agentes empresariales “tradicionales”, o, por el contrario, se pudieran penalizar las actividades entre particulares al someterlas al régimen de las empresariales.

Como apuntábamos, la cuestión de la pretendida “competencia desleal” por razón del tratamiento fiscal recuerda, no por casualidad, la que se ha planteado durante mucho tiempo en relación con la Economía social, y que pusimos de manifiesto hace algunos años en un artículo en esta misma revista (Alguacil, M.P., “Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de Ayudas de Estado”, *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, N°. 14, 2003, págs. 131-

181). Y ello porque también en este caso, la imposibilidad de encorsetar las formas jurídicas de la Economía social, y las cooperativas en particular, en los moldes de actuación de las sociedades de capital, genera no pocas dificultades en la aplicación de los impuestos más relevantes en el ámbito empresarial, problema agravado además por la obsolescencia de la mayoría de sus leyes específicas, tales como la ley 20/1990, reguladora del régimen fiscal de las cooperativas, y su incapacidad para abordar un uso innovador de las mismas, lo que es especialmente evidente en el caso de la vivienda (véase el trabajo de M^a Pilar Bonet Sánchez “La fiscalidad de las cooperativas de viviendas”, en *Las cooperativas de viviendas en la Comunidad Valenciana: constitución y funcionamiento* / coord. por Gemma Fajardo García, 2014, págs. 106-109).

El tratamiento fiscal de la Economía social y colaborativa ha sido una de las líneas principales del Proyecto de investigación ECOEB –“Economía colaborativa, economía social y bienestar”, financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y el FEDER, dentro de la línea “Retos del conocimiento” (DER2015-65519-C2-1-R (MINECO/FEDER)). Y dentro de la misma, se han estudiado aspectos como el transporte (Machancoses García, Ester, “Economía de plataforma en los servicios de transporte terrestre de pasajeros: Retos tributarios de la imposición directa sobre el usuario y la plataforma” (2017), *Quincena Fiscal*, n^o 15; la organización colaborativa del trabajo a través de cooperativas de autónomos (María Pilar Alguacil Marí, “Perfiles tributarios de las cooperativas de freelance el ejemplo factoo.es”, en *Economía industrial*, N^o 402, 2016 págs. 55-64), pero donde más resultados se han obtenido es en el terreno del uso cooperativo y colaborativo de la vivienda.

La razón por la que nos hemos fijado en primer lugar en el sector de la vivienda estriba en la constatación de que en España, el uso de la Economía social en sus formas más innovadoras, así como el de la Economía colaborativa, ha tenido, en los últimos años, un impacto particular en materia de vivienda, por varias razones:

Por un lado, las plataformas digitales de uso de vivienda han encontrado un terreno fértil para crecer en uno de los países con mayor capacidad y mejor oferta turística, y en el que la crisis económica, y en particular, su impacto en el sector inmobiliario, han generado un cambio de tendencia en el uso de la vivienda, desde la adquisición de la propiedad hacia el alquiler o el uso temporal. Estos dos factores se han unido a la extensión en nuestro país, como en el resto del mundo, de la filosofía del uso compartido como opuesto a la adquisición patrimonial de los bienes o servicios que se desean disfrutar, y que está en el núcleo de la Economía colaborativa, como indicábamos al principio. Todo ello ha dado lugar a dos fenómenos distintos, pero con elementos afines y que constituyen el núcleo de los estudios del

presente monográfico: de un lado, el *cohousing*, o uso compartido de viviendas, edificios o complejos, normalmente con base cooperativa y a través de la cesión de uso (p. ej. Sostre civic), en ocasiones como vivienda geriátrica (Cooperativa Santa Clara, Trabensol, Profuturo, etc.), como vivienda joven, o como base para la rehabilitación de barrios degradados. De otro, el uso turístico de viviendas o partes de viviendas de particulares de forma más o menos recíproca, a través de un mercado ubicado en una plataforma de base digital (tales como AirBnB, Muchosol, Homeforexchange, etc). La irrupción de estas plataformas ha resultado tan relevante en nuestro país que este sector de la Economía colaborativa cuenta con el primer deber de información tributaria específico en el ámbito estatal: la “Obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos” establecida en el art. 54 ter. del Reglamento general de gestión tributaria, en su reciente modificación por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre.

Como resultado de la investigación realizada en el seno de dicho proyecto, en abril de 2017 se organizaron en la Facultad de Derecho de la Universidad de Valencia las primeras “Jornadas sobre consumo cooperativo y colaborativo de vivienda: aspectos fiscales”, donde se abordó esta temática, haciendo especial incidencia en la zona común entre ambos tipos de consumo habitacional. Así, cuestiones como el cooperativismo de viviendas, enfocado actualmente en gran medida a la rehabilitación, a la cesión de uso, o al *cohousing*. Pero también las cuestiones relativas al régimen fiscal de las plataformas de uso turístico de viviendas, así como de sus usuarios-proveedores, haciendo especial hincapié en los problemas que plantea el carácter de no residente fiscal de la mayoría de las mencionadas plataformas.

Dichas jornadas fueron organizadas de forma coordinada con otros dos proyectos de investigación, asimismo financiados por el Ministerio de Economía y competitividad, que abordan temas afines: Proyecto de investigación CertificaRSE “Efectos jurídico-financieros y control del impacto social para el desarrollo sostenible: el papel de las certificaciones en las inversiones y la contratación pública” (DER2015-65374-R), cuya investigadora principal es Amparo Grau Ruíz. Y proyecto de investigación “Nuevos retos de la gerontoinmigración: innovación social en perspectiva jurídica” (DER2014-54714-R), cuya investigadora principal es Yolanda García Calvente (Universidad de Málaga).

Algunas de las aportaciones a este número monográfico tienen su origen en ponencias y comunicaciones presentadas a dichas Jornadas. Tanto éstas como las que no lo tienen, arrojan luz y aportan conocimiento sobre estas nuevas maneras de estructurar jurídicamente el uso de la vivienda. Así, para entrar en contexto, Amparo Grau nos adentra en uno de los aspectos que han caracterizado a la Economía social como uno de los valores que comparte con la Responsabilidad social corpo-

rativa, en el ámbito empresarial, y que teóricamente está en el mismo fundamento de la Economía colaborativa, en cuanto que propugna el uso intensivo y racional de los recursos: la sostenibilidad, aplicada en este caso al ámbito de la vivienda. Por su parte, Carlos Correcher nos plantea el tema del régimen fiscal de la Economía colaborativa en el caso de realizarse a través de Entidades sin ánimo de lucro, abordando así uno de los ámbitos donde confluyen Economía social y colaborativa.

La tributación del uso turístico de la vivienda arrendada a través de plataformas digitales se aborda por varios autores, y desde distintas perspectivas. En primer lugar, Salvador Montesinos Oltra, tras estudiar las diferentes fórmulas jurídicas que puede adoptar esta forma de uso, analiza la cuestión de la calificación fiscal en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los eventuales rendimientos obtenidos por los propietarios de viviendas que las ceden a través de dicha plataforma, mientras que la problemática derivada de la aplicación del IVA a las transacciones realizadas por la misma es estudiada por Borja Astarloa Ilarduya, quien se plantea su calificación como servicio prestado por vía electrónica o de mediación. El fenómeno también es analizado desde una perspectiva territorial: María Teresa Mories Jiménez nos aporta la experiencia italiana en el establecimiento de un régimen fiscal específico para los alquileres breves en Italia, que incluye una obligación de retener para aquellos inferiores a 30 días y una obligaciones de información para las plataformas online. Mientras que Irene Rovira Ferrer aporta un tratamiento de la fiscalidad de las viviendas de uso turístico y el alquiler de habitaciones en Cataluña, estudiando, entre otros, el impuesto autonómico sobre establecimientos turísticos. Por último, y como muestra de que el fenómeno de la Economía colaborativa plantea cuestiones fiscales en otros sectores, hemos incluido en este monográfico una aportación sobre su uso en el transporte de personas, realizada por Trinidad Vázquez Ruano.

En el plano del uso cooperativo de la vivienda como fórmula de vivienda compartida, nos encontramos con un tratamiento panorámico realizado por Manuel Lucas Durán, que sirve de pórtico para introducirnos en el tema. De forma más específica, Cristina Bueno Maluenda se adentra en el deseable tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades del *cohousing* a través de la previa rehabilitación de viviendas, y Antonio José Ramos Herrera por su parte, aborda la problemática del IVA en las cooperativas de viviendas. En este marco del uso de la Economía social y colaborativa para acceder a la vivienda se encuadra también el trabajo de María del Mar Soto Moya, que estudia la tributación de las fórmulas colectivas de financiación (*crowdfunding*) en sus distintas modalidades, y su uso para el acceso a la vivienda.

Sin duda, los trabajos consignados en el presente número monográfico de la Revista Jurídica de CIRIEC no agotan el fenómeno, pero lo abordan de forma signi-

ficativa y relevante, y muestran, además, el interés de la doctrina científica tributaria (y quizás especialmente de la más joven) en el fenómeno. Asimismo, de su lectura podemos constatar la existencia de múltiples perfiles en la tributación de este uso cooperativo y colaborativo de la vivienda, que dejan claro la necesidad de continuar en su estudio, para profundizar en su conocimiento y poder emitir una doctrina que permita una tributación justa y racional del mismo.

Espero pues que el presente monográfico estimule este estudio, y que su lectura sea tan agradable como provechosa.

Pilar Alguacil Marí

Coordinadora del número monográfico

Investigadora principal del proyecto ECOEB

ARTÍCULOS

María Amparo Grau Ruiz

La oportunidad del estímulo fiscal a la eficiencia energética en la rehabilitación de inmuebles para lograr la sostenibilidad en la vivienda

Salvador Montesinos Oltra

Fiscalidad del consumo colaborativo de alojamiento turístico: tratamiento de los usuarios de plataformas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

María Teresa Mories Jiménez

La polémica implantación del nuevo régimen fiscal *per locazioni brevi* en Italia: nuevas obligaciones para los intermediarios y las plataformas de alojamiento

Manuel Lucas Durán

Aspectos tributarios del *cohousing* o covivienda

María del Mar Soto Moya

El acceso a la vivienda a través de aportaciones colectivas: especial referencia a sus consecuencias tributarias

M.ª Cristina Bueno Maluenda

Repensar la política fiscal sobre la rehabilitación de viviendas: propuesta de régimen fiscal para iniciativas *cohousing*

Irene Rovira Ferrer

Fiscalidad del alquiler turístico de habitaciones y viviendas en Cataluña

Carlos Javier Correcher Mato

Consumo colaborativo y entidades sin fines lucrativos: Aspectos fiscales

Antonio José Ramos Herrera

La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en las principales operaciones de las cooperativas de viviendas

Borja Astarloa Ilarduya

Operativa actual y cuestiones controvertidas de la aplicación del régimen especial de servicios prestados por vía electrónica del IVA por *Airbnb*

Trinidad Vázquez Ruano

‘Economía colaborativa’ y el transporte de personas

LA OPORTUNIDAD DEL ESTÍMULO FISCAL A LA EFICIENCIA ENERGÉTICA EN LA REHABILITACIÓN DE INMUEBLES PARA LOGRAR LA SOSTENIBILIDAD EN LA VIVIENDA

María Amparo Grau Ruiz

Profesora Titular de Universidad (acreditada como Catedrática)
Universidad Complutense de Madrid

RESUMEN

En el nuevo contexto global y, en particular, en la Unión Europea, cuando los objetivos en la agenda pública giran en torno a la sostenibilidad, se hace preciso abordar la rehabilitación del parque inmobiliario en busca de edificios eficientes energéticamente. La intervención pública en el campo financiero es crucial para promover la inversión y mejorar el actual ritmo de renovación, insuficiente para cumplir con los compromisos internacionales adquiridos. Cabe analizar los distintos instrumentos disponibles y su posible interacción. De hecho, tras la implantación de las certificaciones, algunos Estados pretenden avanzar mediante un pasaporte de renovación, que podría tener además impacto tributario. La esperada modificación de las Directivas en materia de eficiencia energética y de edificios tiene también por objeto incrementar la competitividad de la industria europea y crear un mercado de la renovación de edificios, al que los agentes de la economía social no pueden permanecer ajenos.

PALABRAS CLAVE: Sostenibilidad, edificios, rehabilitación, certificaciones, eficiencia energética, tributación, instrumentos financieros.

CLAVES ECONLIT: H20 Taxation, Subsidies and Revenue, H23 Environmental Taxes and Subsidies, H53 Government Expenditures and Welfare Programs, K34 Tax Law, R31 Housing Supply and Markets.

THE OPPORTUNE USE OF FISCAL MEASURES FOR ENERGY EFFICIENCY IN THE RENOVATION OF PROPERTIES TO ACHIEVE SUSTAINABLE BUILDING**ABSTRACT**

In the new global context, and particularly in the European Union, when the goals in the public agenda spin around sustainability, it is necessary to start renovating the building stock in search of energy efficient buildings. The public intervention in the financial field is crucial to promote the investment and improve the current rate of renovation, insufficient to accomplish international commitments. It is worth analysing the availability of different instruments and their possible interaction. In fact, after the implementation of the certificates, some States try to make a progress through a renovation passport that additionally could have some consequences in the tax arena. The expected reform of the Directives on energy efficiency and on the energy performance of buildings pushes the competitiveness of the European industry and tries to create a market for buildings renovation, that the agents of the social economy cannot ignore.

KEY WORDS: Sustainability, building, renovation, certificates, energy efficiency, taxation, financial instruments.

SUMARIO¹

I. La rehabilitación de edificios como medio idóneo para lograr los avances deseados en la eficiencia energética en la Unión Europea. II. De los certificados de eficiencia energética hacia el pasaporte de renovación. III. Los instrumentos financieros disponibles para la rehabilitación. IV. La tumultuosa experiencia en el Reino Unido ante los cambios normativos ligados a los certificados de eficiencia energética y el pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la aplicación del tipo reducido del IVA. 1. Las implicaciones fiscales de los estándares mínimos de eficiencia energética. 2. La revisión del tipo reducido de IVA para materiales que ahorren energía. V. Los debates recientes en el proceso de aprobación de la modificación de la Directiva 2010/31/UE relativa a la eficiencia energética de los edificios. 1. La propuesta de modificación de la Directiva relativa a la eficiencia energética de los edificios. 2. Los Dictámenes del Comité Económico y Social. 3. La opinión del Comité Europeo de las Regiones. 4. Las discusiones en el Parlamento Europeo. VI. Conclusión. Bibliografía.

I. La rehabilitación de edificios como medio idóneo para lograr los avances deseados en la eficiencia energética en la Unión Europea

Los objetivos sociales tradicionalmente centrados en el ámbito de la vivienda logran mayor relieve, si cabe, cuando de lograr la sostenibilidad se trata, especialmente tras la aprobación del Acuerdo de París en diciembre de 2015. Además, desde la adopción de la estrategia de crecimiento sostenible e inclusivo “Europa 2020”, uno de los cinco grandes objetivos en la Unión Europea es abordar el cambio climático y la sostenibilidad energética (reduciendo las emisiones de gases de efecto invernadero, aumentando la utilización de energías renovables en el consumo energético y promoviendo la eficiencia energética).

En el documento COM (2008) 30 final, de 23 de enero de 2008, la mejora de eficiencia energética prevista para 2020 es del 20%. Según el documento COM

1. IP Proyecto CertificaRSE (DER2015-65374-R). <https://www.ucm.es/proyecto-certificarse/>

(2014) 15 final, de 22 de enero de 2014, en 2030 se pretende alcanzar por lo menos el 27% -comparándolo con las proyecciones futuras de consumo de energía-, si bien este objetivo se revisará en 2020 con la mirada puesta en el objetivo del 30% (Tribunal de Cuentas Europeo, 2016:13)². Es probable que el 48% de los ahorros de energía perseguidos con el artículo 7 de la Directiva de eficiencia energética se logren en el sector de la construcción (Ricardo-AEA, 2015:vi).

Ante la necesidad de incrementar el ritmo de la rehabilitación del parque inmobiliario en la Unión Europea, dada la fuerte inversión inicial que se requiere para que los edificios sean eficientes energéticamente, resulta interesante explorar algunas de las vías por las que puede discurrir el apoyo financiero público.

A partir de los datos que describen la realidad actual del sector, es fácil percibirse de la urgencia de abordar la rehabilitación del parque inmobiliario en la Unión Europea. Los edificios son responsables del 40% del consumo de energía en Europa y dos tercios de los mismos fueron construidos antes de que existieran estándares de desempeño ambiental. Alrededor del 75% de los 210 millones de edificios en la UE no son eficientes energéticamente. Dependiendo de los Estados, sólo entre el 0.4 y el 1.2% se rehabilitan cada año. Entre el 75% y el 85% estarán todavía en uso en 2050. Si verdaderamente se quieren cumplir los compromisos adquiridos en París en 2015, el ritmo de la renovación debe incrementarse del 1% al 2 ó 3% anual (Deloitte, 2016:9 y 12). Además, otro argumento adicional es que la industria de la construcción genera alrededor del 9% del PIB europeo y procura 18 millones de puestos de trabajo³.

Al principal problema de toda renovación, que suele requerir una fuerte inversión inicial, se suma el hecho de que el 30% de la población europea vive en régimen de inquilinato, lo que también influye en la falta de decisión de los propietarios a la hora de acometer costosas obras de rehabilitación.

Una opción es adoptar medidas en el ámbito civil que vinculen la posibilidad de firmar contratos de arrendamiento de bienes inmuebles a la prueba mediante los oportunos certificados del cumplimiento de determinados estándares ambientales, que van cambiando con el paso del tiempo, como ha sucedido en el Reino Unido.

2. Informe elaborado por el Tribunal de Cuentas Europeo en virtud del artículo 287(4), segundo subpárrafo del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

3. Bendt Bendtsen (EPP, DK)

<http://www.europarl.europa.eu/news/es/press-room/20171009IPR85658/buildings-in-the-eu-highly-energy-efficient-and-money-saving-by-2050> [visitado el 16 de octubre de 2017].

¿En qué medida es otra opción la intervención pública en el campo financiero para promover la rehabilitación? Recientemente se ha estimado que en 2013 se gastaron colectivamente 9 billones de euros de media anual en programas para apoyar la renovación de edificios, reconociendo que estos propiciaron inversiones de alrededor de 24 billones de euros. Se ha calculado que el apoyo público a la renovación de edificios, la inversión a menudo produce una ganancia financiera neta al Estado: unos cinco euros de vuelta a las finanzas públicas por cada euro invertido⁴.

Visto el potencial de la actuación pública en el sector y la urgencia de los objetivos marcados, la Comisión Europea reaccionó el 30 de noviembre de 2016 proponiendo cambios en la Directiva de eficiencia energética y en la Directiva de eficiencia energética de los edificios para acelerar el ritmo de renovación de los edificios existentes y contribuir a la competitividad de la industria europea, creando un mercado de la renovación de edificios para las PYMEs por valor de unos 80 ó 120 billones de euros en 2030.

En la actualidad, en el Parlamento Europeo, el Comité de Industria, Investigación y Energía ha adoptado medidas para asegurar que todos los nuevos edificios en la Unión Europea sean tan eficientes energéticamente como sea posible en 2050. Así en octubre de 2017 se han aprobado algunas reglas para canalizar la atención hacia la eficiencia energética y la eficacia en los costes cuando se renueven los edificios existentes. Se ha dado luz verde a la actualización de la Directiva de eficiencia energética de los edificios, como parte del paquete “Energía limpia para todos los europeos”. El Parlamento, en definitiva, reclama una estrategia clara, con un marco de reducciones energéticas en 2030 y 2040, así como indicadores para evaluar la contribución que hagan los nuevos edificios a los objetivos de eficiencia energética. También ha aprobado el uso de indicadores inteligentes para medir el consumo de energía adaptado a las necesidades de los ocupantes del edificio. Considera vital que los Estados miembros faciliten el acceso a instrumentos financieros, mostrando a los inversores que las rehabilitaciones en eficiencia energética tienen prioridad y permitiendo a las autoridades públicas invertir en edificios cuyo desempeño sea bueno (Bendtsen, 2017). En breve comenzarán las negociaciones con los ministros europeos.

4. Por ejemplo, en la República Checa se aprobó en 2014 una estrategia de rehabilitación de edificios, analizando los ahorros potenciales con especial atención a las viviendas ocupadas por familias, los bloques de apartamentos y otros edificios. El efecto en la economía fue muy positivo, considerando el impuesto sobre sociedades y de la renta (de las empresas y sus empleados), así como por los ahorros en la cobertura social y de salud, y en desempleo.

En particular, en el caso español, las medidas propuestas pueden ser de gran interés para las cooperativas, dado que la norma estatal y las autonómicas prevén la posibilidad de crear cooperativas de rehabilitación, que pueden constituirse sobre cooperativas de viviendas ya existentes que amplían su objeto; también cabe la constitución de cooperativas de rehabilitación de viviendas de nueva creación; y la gestión de rehabilitación de viviendas de régimen cooperativo y de otro tipo en bloques e incluso barrios enteros (Lambea Rueda, 2015: 129-130).

II. De los certificados de eficiencia energética hacia el pasaporte de renovación

Por ahora, la principal herramienta con la que puede contarse en el ámbito europeo para valorar el progreso en la eficiencia energética a la hora de rehabilitar el parque inmobiliario es la certificación. De hecho, los certificados se han ido implantando a lo largo de la última década en varios Estados miembros de la Unión Europea (en Francia, Italia, Dinamarca y Reino Unido hace unos ocho años; en Bulgaria, Polonia y Eslovenia hace más de cuatro años, en Austria, Irlanda y España hace menos de cuatro años, etcétera). Sin embargo, lejos de ser homogéneos, son dispares y los organismos designados para controlar al certificador son muy dispares. A veces se ocupan de ello órganos gubernamentales, asociaciones profesionales, terceros, o combinaciones de estos, lo que genera cierta inseguridad en la práctica.

A pesar de ello, los certificados de eficiencia energética deberían promoverse para los edificios en toda la Unión Europea, puesto que han contribuido a su mejora donde se han empleado, amén de aumentar los precios de venta y alquiler (Deloitte, 2013). El problema es que no han desplegado todo su potencial por falta de exigencia, fallos en la aplicación y la coexistencia de métodos variados según regiones o países que dan lugar a diferentes clasificaciones para edificios comparables. Es importante que se fijen estándares de cuantificación para que los ahorros energéticos no se calculen de forma poco realista. Por este motivo, es necesaria una homogeneización por parte de las autoridades públicas, debiendo armonizarse en el seno de la Unión Europea los aspectos a comprobar. Por otra parte, deberían valorarse debidamente los co-beneficios, más allá de los puramente económicos inmediatos, tanto a título particular (habitabilidad, comodidad, durabilidad, productividad, menor coste de mantenimiento, salud, segu-

ridad, mayor precio de mercado, etc.); como también para los gobiernos (menor coste en sanidad, mayor calidad del aire, mayor base imponible, mayor PIB y mejor seguridad energética) y para el sector servicios (mayor satisfacción de los clientes, reducción de emisiones, etc.) (Deloitte, 2016; IEA, 2015).

Los certificados o las etiquetas energéticas pueden ser útiles también a la hora de poner en práctica programas de contratación pública, incentivos fiscales y bonificaciones, ya que permiten que los inspectores puedan verificar el cumplimiento con relativa facilidad (Deloitte, 2016:39). Por lo general, la certificación por un tercero lleva consigo una mayor credibilidad por parte de los usuarios, aunque entraña riesgos si el certificador comete algún fallo en el caso en cuestión o en otros; por el contrario las etiquetas, entendidas como estándares privados, al ser auto-declaraciones generan cierto escepticismo (Gruere, 2013:10).

Los certificados de eficiencia energética (*white certificates*) son un instrumento de mercado específico para estimular las iniciativas de eficiencia energética a través de señales de precios (Deloitte, 2016:63-64). Estos certificados hacen referencia a un instrumento negociable emitido por un órgano autorizado que prueba ahorros energéticos en el uso final a través de iniciativas y proyectos de mejoras de eficiencia energética. Cada certificado es único y rastreable, otorga derecho a una cierta cantidad de ahorros adicionales de energía, garantizando que tales ahorros no se han tenido en cuenta para otro lugar. Un certificado blanco vincula directamente los ahorros de energía a un valor en el mercado. Se introdujeron en el Reino Unido en 2002, en Italia en 2005 y en Francia en 2006. El sistema francés se basa en certificados negociables que por ley se definen como propiedad mueble negociable. Se cuantifican con la unidad artificial KWH CUMAC (*cumulé actualisé*) ahorros de energía finales descontados acumulados a lo largo de la vida (Broc, 2015). Los proveedores de energía han promovido los ahorros energéticos entre sus clientes, pero como las estimaciones de ahorro con frecuencia eran muy generosas, provocando un exceso de certificados si se comparaban con los ahorros reales, los precios disminuyeron y se redujeron las actuaciones en 2016 para conseguir estos certificados.

Cabe señalar otras experiencias pioneras en Francia⁵, Bélgica y Alemania, que apuestan por dar un salto cualitativo desde el tradicional certificado (estático por

5. En Francia, el pasaporte piloto de rehabilitación energética consiste en una auditoría de una vivienda con, al menos, tres escenarios detallados para las obras de rehabilitación, con estimación de costes, de ahorros esperados y de posibles subvenciones.

naturaleza) al pasaporte de renovación del edificio (con carácter dinámico y electrónico). En relación con este pasaporte se pueden otorgar distintos permisos de acceso, según los usuarios, que comprenderían desde los propietarios hasta las autoridades tributarias. Éstas podrían ajustar oportunamente la actuación administrativa en función de los datos obrantes en dicho pasaporte.

Por último, las industrias intensivas en energía que tienen certificado el sistema de gestión de la energía pueden disfrutar de exenciones. Por ejemplo, en Alemania están exentas de un recargo (diferencia entre el precio de mercado al por mayor de la electricidad y el precio fijado más alto para las energías renovables). El programa sueco también ofrece a estas industrias una bonificación total del impuesto sobre la electricidad si introducen un sistema de gestión de la energía y realizan auditorías energéticas regularmente (European Commission, 2016; IEA, 2016).

III. Los instrumentos financieros disponibles para la rehabilitación

Interesa contemplar las posibles acciones financieras con las que apoyar la rehabilitación, valorando las más comúnmente empleadas hasta la fecha. Así, cabe hacer referencia a las distintas alternativas en una visión de conjunto y el porcentaje que supone su utilización sobre el total. En concreto, las subvenciones representan el 61%; los préstamos preferenciales, el 16%; las reducciones tributarias, el 12%; las deducciones fiscales, el 4% y los tipos reducidos en el Impuesto sobre el Valor Añadido, el 7% (BPIE, 2012). Muchas veces la dificultad de control de los incentivos fiscales es el argumento para actuar por el lado del gasto público. En la medida en que los mecanismos para el control mejoren, el margen para su uso de los incentivos fiscales podrá crecer en el futuro. A ello contribuirán, sin duda, las mejoras que se introduzcan en la regulación de los certificados.

Con carácter general, para financiar la eficiencia energética en los edificios se han ensayado diferentes técnicas: *On-bill repayments* y *On-tax financing systems* (Deloitte, 2016:47-48). En el primer caso, de abono en cuenta, los prestadores de servicios incentivan a los clientes a invertir en medidas de eficiencia energética (iluminación, aire acondicionado o aislamiento más eficiente) mediante un préstamo para financiar tales mejoras en sus edificios. Éste lo amortiza luego mensualmente cuando abona la factura por el servicio. Los propietarios (o empresas) son

responsables del pago, incluso si no se produce el ahorro esperado, lo que supone una diferencia con la modalidad de contratación (*Energy Performance Contracting*) donde corre con el riesgo el proveedor del servicio (*Energy Service Company*). En el Reino Unido, la *Green Deal Finance Company* se creó en 2013, los préstamos estaban vinculados a la factura eléctrica y era posible la subrogación en caso de que se cambiase de propietario o arrendatario. Sin embargo, se criticó la falta de incentivos en este mecanismo y sólo se mantuvo hasta 2015 porque conllevaba sanciones y cargas. El mecanismo de *on-bill repayment* ha de diseñarse cuidadosamente para que no provoque efectos adversos y sí suponga estímulos suficientes para guiar la demanda.

Los llamados sistemas *on-tax financing*, de financiación mediante tributos, son instrumentos emergentes entre las medidas para la eficiencia energética. Comparten la misma finalidad que el sistema de abono mencionado: suavizar los costes de inversión adelantados. Los gobiernos pueden financiar los costes de las mejoras energéticas tanto en propiedades particulares como comerciales. Estos los pagan los propietarios a través de un incremento en los impuestos que gravan la propiedad a un tipo establecido de alrededor de 20 años. Un ejemplo es la *Property-Assessed Clean Energy* en Estados Unidos. Los propietarios pueden participar y pagar los costes de sus mejoras entre 10 y 20 años, en función de valoraciones de la propiedad. Se pagan junto con las deudas tributarias nacidas por ser titular del bien en cuestión. En la factura se incluyen los pagos y los tributos, permitiendo pagar de forma regular evitando disuasorios costes iniciales elevados. El incumplimiento del pago tiene las mismas consecuencias que el incumplimiento del pago de la deuda tributaria del impuesto sobre bienes inmuebles (AAVV, 2016).

De hecho, en una primera etapa, sí es posible y conveniente animar a los facilitadores mediante incentivos fiscales (*Energy Management System, smart meters*, etc.) (Deloitte, 2016:58). Estos, a su vez, permiten a los usuarios finales tener una visión detallada de los potenciales ahorros energéticos si ponen en práctica medidas eficientes. Pueden suponer el primer paso, de menor coste, hacia una estrategia más completa de eficiencia energética.

En lo que respecta a la situación en los Estados miembros de la Unión Europea, por el momento, estos deben procurar actualizaciones, cada tres años, de su progreso hacia el objetivo comunitario del ahorro del 20% de la energía en 2020 a través de sus respectivos Planes nacionales de Acción, señalando qué medidas concretas han adoptado para lograrlo. También deben publicar, cada tres años,

su estrategia de rehabilitación de edificios a largo plazo para movilizar la inversión en una renovación profunda del conjunto de viviendas y edificios comerciales, tanto privados como públicos, describiendo las políticas para conseguirla (Tribunal del Cuentas Europeo, 2016)⁶.

Los sistemas de obligaciones fijados por el artículo 7 han sido criticados porque en varios Estados miembros, estos mecanismos han frenado el mercado, en la medida en que la cadena de suministro ha confiado más en los subsidios que en la forma de desarrollar maneras de vender las medidas de eficiencia energética. Se dice que estos esquemas son regresivos cuando se financian a través del recibo en vez de la tributación en general, porque los costes se distribuyen entre los clientes, sin tener en cuenta su capacidad contributiva. En muchos mercados pequeños su eficiencia se reduce y hay barreras importantes para ampliar con mecanismos transfronterizos. Se propugna liberar la cuenta (*freeing up the bill*) para que se involucren más los clientes, haya transparencia en los costes y nuevos modelos de mercado y financiación. Se reclama que se preste más atención a la remoción de barreras a las políticas de eficiencia energética y a incentivar a quienes pueden contribuir para adoptar mejoras de eficiencia energética. A tal fin, las herramientas regulatorias en el sector inmobiliario o incentivos financieros (incluyendo exenciones fiscales) podrían tomarse en consideración⁷.

En Dinamarca, por una parte, las actividades del Centro para el ahorro energético se transfirieron parcialmente a la Agencia Danesa de la Energía para promover ahorros energéticos en las empresas, los hogares y el sector público. Este Centro se financiaba con un impuesto sobre conservación de la energía y en 2015 parte del presupuesto se dedicó a proyectos de información sobre eficiencia energética en los edificios (mediante etiquetas, directrices, calculadoras de costes en la rehabilitación, etc.). Por otra parte, el “BoligJobPlan” preveía deducciones en las decla-

6. Según el Tribunal del Cuentas Europeo, en el programa alemán en Sajonia, los criterios de selección en las ayudas públicas estipulan que los edificios de empresas deben ser renovados para alcanzar estándares de eficiencia energética que excedan los requisitos legales en un 10%. Cuando se trate de rehabilitaciones para mejorar la eficiencia energética, sólo se financian las partes del proyecto que suponen un mayor valor añadido climático, mientras que anteriormente se financiaba todo el proyecto. En Rumanía, en el Programa de Grandes Infraestructuras se da mayor puntuación a los proyectos que procuran mayores ahorros en el consumo de energía. En Polonia se han fijado condiciones que pretenden obtener sinergias con otras estrategias más amplias como el plan de acción de energía sostenible o los planes de movilidad urbana sostenible.

7. Respuesta de EURELECTRIC, en enero de 2016, a la consulta sobre la revisión de la Directiva 2012/27/EU de eficiencia energética.

raciones tributarias equivalentes a un tercio de los costes salariales en los que se incurriera por obras de rehabilitación en el hogar, dentro y fuera de la vivienda (pudiendo alcanzar un máximo de 15.000 coronas danesas por persona y por año)⁸.

IV. La tumultuosa experiencia en el Reino Unido ante los cambios normativos ligados a los certificados de eficiencia energética y el pronunciamiento del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la aplicación del tipo reducido del IVA

En el Reino Unido, con base en la Directiva de eficiencia energética de los edificios, se exigen los certificados de eficiencia energética (o de desempeño energético) para todos los edificios que se construyan, vendan o alquilen, incluyéndolos en los anuncios. Estos certificados ofrecen información a los nuevos propietarios u ocupantes, así como recomendaciones de posibles mejoras. La aplicación de los estándares mínimos de eficiencia energética en el marco de los arrendamientos en el sector privado, anima a introducir mejoras.

Sin embargo, por la falta de consistencia en su exigencia y la pobre calidad de las valoraciones, estos instrumentos no han tenido un claro efecto en el mercado de inmuebles. En realidad, se han convertido en una pura rutina burocrática para los vendedores (*tick the box exercise*), cuestionándose además la metodología empleada para valorar la eficiencia (por no estimarse adecuada para determinados edificios). Por otro lado, a partir de los certificados se han articulado otras políticas, como la que usa los niveles de estos como referencia para fijar los objetivos de la estrategia de pobreza energética. Básicamente ésta consiste en que en los hogares en los que exista ésta se logre conseguir el certificado C o mejor en 2030.

1. Las implicaciones fiscales de los estándares mínimos de eficiencia energética

Las implicaciones fiscales de los estándares mínimos de eficiencia energética para los propietarios de inmuebles en alquiler han sido objeto de discusión reciente

8. www.SparEnergi.dk y www.boligjob-plan.dk

en el Reino Unido (Chapman – Rosser, 2016). La experiencia demuestra que cuando se impone una clasificación energética mínima a estos efectos, surge la necesidad de buscar formas fiscalmente eficientes para llevar a cabo determinadas obras de mejora y/o reparación.

La regulación de 2015 en Inglaterra y Gales sobre eficiencia energética de propiedad privada arrendada supuso la adopción de varias medidas gradualmente. Desde el 1 de abril de 2016 los arrendatarios podían solicitar al propietario que les diese autorización para realizar las mejoras de eficiencia energética prescritas. Desde el 1 de abril de 2018 no podrán concertarse nuevos alquileres de propiedades cuyo desempeño energético esté por debajo de la franja E. Desde el 1 de abril de 2020 no podrá seguir alquilada la propiedad que no alcance el umbral. Los inmuebles no domésticos estarán sometidos a limitaciones similares de 2018 a 2023.

Dados los costes que esta regulación puede suponer, por afectar a alrededor de un 20% de las viviendas, ganan importancia las cuestiones fiscales que pueden ayudar a sobrellevarlos en la planificación de las obras.

Además, cuando se cambian los requisitos para lograr una determinada calificación de eficiencia energética por otros más avanzados y más exigentes (como sucedió en el Reino Unido a partir de 6 de abril de 2014), los certificados entonces existentes se actualizan, de manera que, en las mismas circunstancias, se pasa a disponer con un certificado “devaluado” con una calificación menor. En caso de que la recalificación fuera de E a F, llegado el momento, la vivienda no podría arrendarse, salvo que se aplicase una exención. Esta visión dinámica, considerando la permanente evolución en los certificados, afecta también al correspondiente tratamiento fiscal que merecen las obras realizadas para obtenerlos.

La deducibilidad de los gastos dependerá del tipo de obras (por ejemplo, los trabajos menores pueden incluir aislamiento térmico, iluminación o controles de calefacción), podrá darse en el período en los que se incurre en ellos o posteriormente. Lo decisivo es si el gasto es corriente o de capital y si se admiten excepciones. Si no se llega a la calificación exigida y se han de acometer obras para poder alquilar la vivienda, los gastos podrían considerarse de capital; también si se reemplaza o renueva “por entero”⁹, valorándose los hechos del caso concreto.

9. Decisión en *Law Shipping Co Ltd v CIR* (1923) 12 TC 621. Los casos de las dos chimeneas se resolvieron de forma diferente por tomarse como un solo bien por entero y como elemento integrado en una fábrica. *O’Grady v Bullcroft Main Collieries Ltd* (1932) 17 TC 93 and *Samuel Jones and Co (Devondale) Ltd v CIR* (1951) 32 TC 513). HMRC’s guidance in the Business Income Manual BIM 46925.

El criterio para distinguir si la obra es una reparación y no una mejora, es si una vez se ha hecho la obra, el bien puede realizar el mismo “trabajo” que antes o no. Será una mejora si puede realizar más, u otra función. Ahora bien, debido a los sucesivos cambios tecnológicos, la propia consideración de mejora podrá variar con el paso del tiempo, según los estándares aplicables en la industria. También cabe considerar si el gasto afecta a un elemento integral en más del 50% (por ejemplo, calderas).

2. La revisión del tipo reducido de IVA para materiales que ahorren energía

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Segunda Sala), en su Sentencia de 4 de junio de 2015, Comisión Europea contra el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte, Caso C-161/14¹⁰, declaró el incumplimiento de las obligaciones en el sistema común de IVA de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, modificada por la Directiva del Consejo 2009/47/CE, de 5 de mayo de 2009, en relación con el artículo 98.2 y las categorías 10 y 10.a del Anexo III. La legislación británica aplicaba un tipo reducido de gravamen en el IVA a las prestaciones de servicios de instalación de materiales que ahorrasen energía y a las entregas de los mismos, sin poder encajar en la provisión, construcción, rehabilitación y alteración de las casas como parte de la política social, ni la rehabilitación y reparación de viviendas privadas, excluyendo los materiales que supusieran una parte significativa del valor del servicio prestado.

El Tribunal en el apartado 20 de esta Sentencia reconoce, como alegaba el Reino Unido, que existen diferencias si se consideran las versiones lingüísticas de la categoría 10. En inglés se indica que son los servicios prestados los que podrían contemplarse como parte de una política social para poder aplicar el tipo reducido de IVA (*provision, construction, renovation and alteration of housing, as part of a social policy*). En francés, español e italiano se indica que es el alojamiento (la vivienda) el que debe ser prestado en el marco de la política social (*“livraison, construction, rénovation et alteration de logements fournis dans le cadre de la politique sociale”*; *“Suministro, construcción, renovación y transformación de viviendas proporcionadas en el marco de la política social”*; *“cessione, costruzione, restauro e trasformazione di abitazioni fornite nell’ambito della politica sociale”*). La versión alemana, por su parte, hace referencia a operaciones de viviendas

10. ECLI:EU:C:2015:355.

sociales (“*Lieferung, Bau, Renovierung und Umbau von Wohnungen im Rahmen des sozialen Wohnungsbaus*”).

En tales circunstancias, la cuestión debe interpretarse con referencia al propósito y el esquema general de las normas de las que forma parte¹¹. Como la Directiva del IVA no define qué servicios corresponden a los objetivos sociales o cuáles se prestan como parte de la política social, parece que la definición de esos objetivos o de ese contexto de política social es una elección política del Estado miembro, que no debe revisarse por la Unión Europea, a no ser que, al distorsionarse tales conceptos, derive en medidas que exceden, por sus efectos y verdadero objetivo, de tales objetivos o contexto¹².

Conforme entiende el Tribunal, en el apartado 31 de la Sentencia, al permitir la aplicación del tipo reducido de IVA a todas las prestaciones de servicios de instalación de materiales que ahorran energía y a las entregas de tales materiales, con independencia de la vivienda afectada y sin diferenciar entre las personas que habitaban en ella, en particular sin atender a sus niveles de renta, edad u otros criterios diseñados para procurar una ventaja a aquellos que tienen mayor dificultad a la hora de cubrir las necesidades energéticas de su alojamiento, los preceptos del Derecho nacional en cuestión no pueden ser contemplados como adoptados por razones exclusivas de interés social o incluso por razones principalmente de interés social, en el sentido del Derecho de la Unión Europea.

Se aplica el tipo reducido a la provisión, construcción, rehabilitación y alteración de cualquier vivienda, sin tener en cuenta la restricción relativa al contexto social en el que las operaciones deben realizarse, conforme exige la Directiva del IVA. Tampoco se limita el tipo reducido sólo a las operaciones que suponen rehabilitación y reparación de viviendas privadas, permitiéndose aplicarlo también a su provisión y construcción (aunque el Reino Unido argumentó la aplicación con respecto a estas últimas operaciones del sistema de tipo cero, el Tribunal no pudo analizar este punto en la documentación aportada en el expediente).

Como el ámbito de aplicación del tipo reducido no se había restringido suficientemente a determinados grupos sociales o a aquellos con ciertas necesidades sociales, y se habían incluido materiales en casos que no eran propiamente instalaciones que constituyeran provisión, construcción, rehabilitación y alteración

11. Apartado 44 de la Sentencia *Commission v Netherlands*, C 41/09, EU:C:2011:108.

12. Apartado 14 de la Sentencia *Commission v United Kingdom*, 416/85, EU:C:1988:321, y apartado 37 de la Sentencia *Commission v Ireland*, C 108/11, EU:C:2013:161.

de propiedad residencial, el Gobierno previó introducir los cambios oportunos en la *Finance Bill* de 2016. Se pretende, en cuanto a las instalaciones, que cumplan el requisito de política social y, en cuanto al coste de los materiales, si éste excede el coste del trabajo de instalarlos, que el tipo reducido se limite a este elemento. Se mantiene el tipo reducido en las entregas a personas que tienen una necesidad social (con 60 años o más, receptores de uno o más beneficios por discapacidad, “council tax benefit” o crédito universal), a las asociaciones de viviendas relevantes (desde un proveedor privado de vivienda social hasta una sociedad inscrita bajo la Ley de 1965 de Cooperativas, Sociedades de beneficio a la comunidad y sindicatos de crédito), y a las construcciones que se usan únicamente con un propósito relevante residencial. Se planteó excluir del tipo reducido algunos elementos, modificando la lista de los materiales que ahorran energía, porque su instalación no podía en puridad suponer una “rehabilitación” por generar electricidad (por ejemplo, los paneles solares y las turbinas de agua y viento)¹³.

Es forzoso, en este punto, reconocer que la política de sostenibilidad de la vivienda en el Reino Unido ha estado muy estrechamente vinculada al devenir de la política social, ambiental y energética en la Unión Europea de cara a mejorar los estándares de las viviendas existentes, bien a raíz de iniciativas británicas o propias de la Unión Europea (UK Green Building Council, 2017). Ahora mismo, la espinosa negociación del Brexit hace atravesar un período de incertidumbre sobre sus posibles efectos en este concreto ámbito de la política de eficiencia energética.

V. Los debates recientes en el proceso de aprobación de la modificación de la Directiva 2010/31/UE relativa a la eficiencia energética de los edificios

1. La propuesta de modificación de la Directiva relativa a la eficiencia energética de los edificios

En la consulta pública realizada por la Comisión Europea al efecto, se mencionaban en algunas respuestas los motivos de la eficacia limitada de la Directiva

13. Tras la sentencia, el Gobierno británico consultó (incluyendo un listado de materiales) sobre la forma de adecuar su legislación, manteniendo el tipo reducido del 5% para las medidas de aislamiento en algunos casos y eliminándolo para las renovables. Posteriormente la Comisión Europea incluso sugirió una revisión de la Directiva del IVA para que pudiera mantenerse para estas últimas.

relativa a la eficiencia energética de los edificios: “el retraso y la aplicación incoherente en los Estados miembros, la mala calidad de los certificados de eficiencia energética, la lentitud en la adopción de medidas y el bajo índice de renovación, así como la ausencia de una definición de los edificios de consumo de energía casi nulo y la necesidad de mejorar la utilización de los instrumentos de financiación”. En otras se indicaba que, “si bien la Directiva relativa a la eficiencia energética de los edificios ha contribuido a mejorar la eficiencia energética en los edificios nuevos, no ha incentivado lo suficiente las renovaciones a efectos de eficiencia energética”.

A raíz de varias consultas con todas las partes interesadas, la Comisión decidió las modificaciones a proponer en dicha Directiva, valorando las distintas opciones de políticas. Quizás por el juego del principio de subsidiariedad y la coyuntura, no se inclinó por la opción más arriesgada, sino que escogió otra algo más moderada, dejando en mano de los Estados miembros posibles actuaciones más ambiciosas (demandadas vehementemente por otras instituciones europeas¹⁴). A continuación, se resaltan las cuestiones más relevantes relacionadas con los certificados y los incentivos financieros en dicha propuesta.

Básicamente, en las instalaciones de pequeña escala, se pretende que la documentación elaborada por los instaladores sobre la eficiencia energética y el registro de esa información en las bases de datos sobre certificación de eficiencia energética respalden la verificación del cumplimiento de requisitos mínimos y se refuerce el papel de los certificados¹⁵. En este sentido, se apunta que los certificados de eficiencia energética expedidos antes y después de una renovación servirán para conocer su magnitud y vincular a ella las medidas financieras relacionadas con la eficiencia energética en la renovación de edificios. Se apuesta por mejorar la

14. Los Estados miembros deberán aspirar, en sus propios planes nacionales, a alcanzar los objetivos más ambiciosos expuestos en la opción política III alternativa (tal como se presenta en la correspondiente evaluación de impacto de la Comisión Europea), sin dejar de respetar el enfoque legislativo de la opción política II. Punto 4.3. del Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2010/31/UE, relativa a la eficiencia energética de los edificios».

15. “En lo que respecta a las grandes instalaciones, la automatización de los edificios y el seguimiento electrónico de sus instalaciones técnicas han demostrado ser una alternativa eficaz a las inspecciones. La instalación de tales equipos debe considerarse la alternativa más rentable en grandes edificios no residenciales y multifamiliares de una dimensión suficiente como para recuperar la inversión en menos de tres años. Por tanto, se suprime la posibilidad actual de optar por medidas alternativas” (Considerando 12).

transparencia de los certificados de eficiencia energética garantizando el establecimiento y aplicación uniformes de todos los parámetros de cálculo necesarios, tanto por lo que respecta a la certificación como a los requisitos mínimos de eficiencia energética, facilitando así el control del cumplimiento¹⁶.

Con el objetivo de llevar a cabo estas modificaciones se propone la sustitución de algunos apartados de la normativa vigente y la adición de otros.

Así, en el artículo 8 se añaden dos apartados. En particular, el 5 pone el acento en la documentación, la expedición de certificados y su inclusión en las bases de datos, de la siguiente manera: “Los Estados miembros velarán por que, cuando se instale, se sustituya o se mejore una instalación técnica de un edificio, la eficiencia energética general de toda la instalación modificada se evalúe, documente y se facilite al propietario del edificio, de manera que pueda consultarse para verificar el cumplimiento de los requisitos mínimos establecidos de conformidad con el apartado 1 y expedir los certificados de eficiencia energética. Los Estados miembros velarán por que esa información figure en la base de datos nacional de certificados de eficiencia energética a que se refiere el artículo 18, apartado 3”¹⁷.

El artículo 10 destaca expresamente la conexión entre incentivo financiero y ahorro energético. Para ello, se propone sustituir el apartado 6 por el texto siguiente: “Los Estados miembros vincularán los incentivos financieros para la mejora de la eficiencia energética en la reforma de edificios al ahorro de energía derivado de dicha reforma. Ese ahorro se determinará comparando los certificados de eficiencia energética expedidos antes y después de la reforma”. Además, se insiste en la futura trazabilidad del consumo energético real y la posible utilización de los datos obtenidos¹⁸.

16. Considerandos 13 y 16.

17. “6. La Comisión estará facultada para adoptar, de acuerdo con el artículo 23, actos delegados que completen la presente Directiva con una definición de «indicador de inteligencia» y con las condiciones en virtud de las cuales el «indicador de inteligencia» se facilite como información adicional a los posibles nuevos inquilinos o compradores.

El indicador de inteligencia incluirá elementos de flexibilidad, funcionalidades mejoradas y capacidades derivadas de dispositivos inteligentes incorporados y más interconectados, integrados en las instalaciones técnicas convencionales de los edificios. Esos elementos mejorarán la capacidad de los ocupantes y del propio edificio para responder a necesidades funcionales o de confort, participar en la respuesta de la demanda y contribuir a un funcionamiento óptimo, fluido y seguro de los diversos sistemas energéticos e infraestructuras urbanas a los que esté vinculado el edificio”.

18. Se añaden los apartados siguientes: “6 *bis*. Cuando los Estados miembros establezcan una base de datos para el registro de los CEE, dicha base de datos permitirá garantizar la trazabilidad del consumo real

Por último, conviene subrayar la importancia de que las autoridades proporcionen la oportuna información sobre todos estos aspectos a los propietarios o inquilinos de los edificios¹⁹.

2. Los Dictámenes del Comité Económico y Social

En el 525.º Pleno del Comité Económico y Social, de los días 26 y 27 de abril de 2017²⁰, se aprobaron los dos dictámenes relevantes en la materia que nos ocupa: Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2012/27/UE, relativa a la eficiencia energética» [COM(2016) 761 final — 2016/0376 (COD)] y Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2010/31/UE, relativa a la eficiencia energética de los edificios» [COM(2016) 765 final — 2016/0381 (COD)].

De estos dictámenes, conviene extraer algunos datos de especial interés. El Comité Económico y Social Europeo, al pronunciarse sobre la modificación de la Directiva 2012/27/UE, relativa a la eficiencia energética, reconoce que la meta común de la consecución de los objetivos contraídos en la COP21, conllevará nuevas inversiones generadoras de empleo²¹, el descenso de la pobreza energé-

de energía de los edificios afectados, independientemente de su tamaño y categoría. La base de datos incluirá información, periódicamente actualizada, sobre el consumo real de energía de los edificios frecuentados habitualmente por el público con una superficie útil total superior a 250 m². 6 *ter*. Los datos anonimizados agregados conformes a los requisitos de protección de datos de la UE se pondrán a disposición, previa solicitud, de al menos las autoridades públicas a efectos estadísticos y de investigación”.

19. Y en el artículo 20, apartado 2, el párrafo primero se sustituye por el texto siguiente: “en particular, los Estados miembros informarán a los propietarios o a los inquilinos de los edificios sobre los certificados de eficiencia energética, su finalidad y objetivos, sobre los medios rentables de aumentar la eficiencia energética del edificio y, cuando proceda, sobre los instrumentos financieros existentes disponibles para mejorar la eficiencia energética del edificio”.

20. Dictámenes del CES. DOUE 246, 60.º año, 28 de julio de 2017, pp. 42 y 48 respectivamente (2017/C 246/07 y 246/08).

21. Punto 1.10. del Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2010/31/UE, relativa a la eficiencia energética de los edificios». El CESE hace hincapié en la necesidad de fomentar la construcción y renovación de edificios, un sector en el que las pymes proporcionan el 83 % de los puestos de trabajo (*OECD: Small Businesses, Job Creation and Growth*).

tica²² y de la dependencia de las importaciones de energía, así como la reducción de la contaminación²³, con las consiguientes mejoras en la salud de la población.

Manifiesta que el principio clave de la Unión de la Energía «primero, eficiencia energética²⁴» puede contribuir a mejorar la accesibilidad financiera, a la par que reducir los costes para la economía europea. Entiende que es importante mejorar la eficiencia energética de los edificios residenciales, y, en particular, establecer normas mínimas de auditorías energéticas para las viviendas alquiladas (sin que haga excepción alguna en función del tipo de alquiler de corta o larga duración, por lo que, a nuestro juicio, ha de afectar también a supuestos de consumo colaborativo).

En cuanto a los instrumentos financieros europeos, hace únicamente referencia a préstamos, garantías, capital propio para atraer fondos y subvenciones (habiendo perdido la oportunidad de incluir expresa alusión a los incentivos fiscales, cuya consideración propugnamos). Confía en que las disposiciones que los regulan puedan atraer fondos privados para los proyectos energéticos, articulando unos sistemas de financiación innovadores y basados en el mercado. Desde el punto de vista de la concesión de incentivos financieros, afirma que la auditoría energética está llamada a jugar un importante papel.

Por último, recuerda que la disposición que impone la obligación a los Estados miembros de establecer estrategias a largo plazo para movilizar las inversiones en

22. Puntos 1.5. y 1.7 del Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2012/27/UE, relativa a la eficiencia energética». 1.5. El CESE pide a los Estados miembros que presten mayor atención a los hogares afectados por la pobreza energética y las viviendas sociales, a los que deberían garantizar permanentemente un suministro energético más económico. 1.7. No deben descuidarse las subvenciones para los proyectos con un marcado impacto social. Estos regímenes financieros deben concederse a proyectos destinados también a consumidores con escasos recursos financieros.

23. Punto 2.3. del Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2010/31/UE, relativa a la eficiencia energética de los edificios». Hay margen para que los edificios reduzcan el consumo energético entre un 5 y un 6% y disminuyan las emisiones de CO₂ en aproximadamente un 5%.

24. Punto 2.1. del Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2012/27/UE, relativa a la eficiencia energética». La energía más barata, más limpia y más segura es la que no se consume. La eficiencia energética es una de las maneras más rentables de apoyar la transición hacia una economía hipocarbónica y de generar crecimiento, empleo y oportunidades de inversión.

la renovación de su parque nacional de edificios se traslada de la Directiva relativa a la eficiencia energética a la Directiva 2010/31/UE relativa a la eficiencia energética de los edificios.

El Comité Económico y Social Europeo considera que la modificación propuesta de esta Directiva precisa y amplía la anterior acción legislativa. Admite que los últimos quince años de intervención legislativa a escala de la Unión Europea han supuesto un estímulo, pero observa que siguen existiendo oportunidades para aumentar la eficiencia y aportar otras ventajas sociales. El reto ahora consiste en establecer un equilibrio entre la asequibilidad y las exigencias de los mercados de inmuebles residenciales y comerciales, por un lado, y los objetivos sociales y climáticos, por otro²⁵.

La modificación propuesta se centra en el entorno construido y destaca la posible contribución a los objetivos sociales y económicos. Critica que no se haya aprovechado esta ocasión para promover “medidas técnicas, financieras y fiscales que contribuirían a mejorar la eficiencia energética de los edificios²⁶ y otras que fomentarían la comparabilidad de los métodos de cálculo de los certificados de eficiencia energética expedidos en todos los Estados miembros. Ahora bien, subraya que se permite que los Estados miembros faciliten el uso de financiación pública para estimular la financiación del sector privado y se hagan cargo de ámbitos problemáticos no cubiertos por el mercado.

Según el Comité, resultaría positivo incluir en esta Directiva la obligación de proponer objetivos sectoriales específicos y una metodología de referencia para medir la mejora, junto con un umbral de admisibilidad a partir del cual es posible recibir ayudas a la renovación²⁷. Asimismo señala que resultarían de utilidad la

25. Punto 2.6. del Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2010/31/UE, relativa a la eficiencia energética de los edificios». El sector proporciona 18 millones de empleos directos y contribuye a alrededor del 9 % del PIB de la UE.

26. Punto 1.5. del Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2010/31/UE, relativa a la eficiencia energética de los edificios». Ni de promover hipotecas «verdes», entre otras.

27. Punto 4.4. del Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2010/31/UE, relativa a la eficiencia energética de los edificios». El resultado de una reciente evaluación de las estrategias de renovación de edificios de los Estados miembros es, en líneas generales, positivo (Informe de síntesis sobre la evaluación de las estrategias de renovación de edificios de los Estados miembros, CCI, 2016), aunque en la actualidad no existe una definición común de lo que constituye una «renovación».

armonización específica de los requisitos de la Unión aplicables a los expertos y certificadores cualificados, y la inclusión de controles de calidad de los certificados de eficiencia energética²⁸. Critica que el método consistente en vincular los incentivos financieros a los certificados de eficiencia energética sólo permite un pago *a posteriori* de los incentivos financieros, pues depende de la comparación del «antes» y el «después». Literalmente dice: “Esto es contraproducente en términos de eficiencia energética, ya que las renovaciones dependientes de las subvenciones no tendrán lugar a menos que el propietario esté seguro de recibir la subvención antes de la renovación”. Durante el período de programación 2014-2020, espera que los Fondos Estructurales y de Inversión Europeos, concretamente el Fondo de Cohesión, desempeñen un papel crucial por lo que respecta a la renovación y construcción de edificios²⁹.

3. La opinión del Comité Europeo de las Regiones

En su 124.^a sesión plenaria, de 12 y 13 de julio de 2017, el Comité de las Regiones³⁰ lamenta que no se incluya en la Directiva relativa a la eficiencia energética de los edificios el papel ejemplar que pueden desempeñar los edificios de las autoridades públicas locales y regionales, motivo por el que pide a los Estados miembros que las integren a la hora de perfilar sus planes. Recuerda igualmente que la lucha contra la pobreza energética es un reto crucial que requiere una respuesta multinivel.

28. Punto 4.18. del Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2010/31/UE, relativa a la eficiencia energética de los edificios». También sería positivo que los certificados de eficiencia energética pasasen a incluir más información técnica y recomendaciones de mejora.

29. Punto 4.19. del Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Propuesta de Directiva del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se modifica la Directiva 2010/31/UE, relativa a la eficiencia energética de los edificios». A día de hoy existen numerosas barreras por superar, principalmente el acceso limitado a la financiación, unos costes iniciales elevados, los períodos de amortización relativamente largos, la percepción de que el riesgo crediticio asociado a las inversiones en energía sostenible es mayor, la contraposición de prioridades para los propietarios de inmuebles, etcétera (Paulou, J. et al.: *Technical guidance — Financing the energy renovation of buildings with Cohesion Policy funding*, 2014). La iniciativa «Financiación inteligente para edificios inteligentes» es una medida positiva para superar algunos de estos problemas y es posible aprovechar los objetivos del Plan Juncker para movilizar más inversiones en este ámbito.

30. Eficiencia energética y edificios. Ponente: Michiel Rijsberman (NL/ALDE).

A su juicio, el uso de energía ya cubierto por los certificados energéticos en la Directiva relativa a la eficiencia energética de los edificios debería excluirse de las auditorías energéticas, para evitar una doble regulación (en relación con el artículo 8). Al mismo tiempo, reclama a la Comisión Europea que desarrolle instrumentos y medidas adecuadas para movilizar los fondos públicos y atraer inversión privada en el plano local, regional, nacional y europeo al sector de la eficiencia energética. Propone añadir en el artículo 10 un apartado 7 para que la Comisión asegure la diseminación de información sobre los incentivos financieros a la renovación, así como de las buenas prácticas en los arreglos de financiación públicos y privados y la agrupación de pequeños proyectos de renovación energética.

4. Las discusiones en el Parlamento Europeo

En primer lugar, se hace patente que el método escogido para introducir los cambios consiste en mejorar la aplicación de la Directiva existente y proponer solamente algunos preceptos que vayan más allá de la situación actual³¹.

31. Entre ellos, cabe destacar los siguientes, cuya redacción consultada en inglés se transcribe: Artículo 2a.1 de la Directiva 2010/31/UE: *“1. Member States shall establish a long-term renovation strategy for mobilising investment in the renovation of the national stock of residential and commercial buildings, both public and private, with the aim of encouraging and guiding the transformation of the building stock into a highly energy efficient and decarbonised building stock by 2050. That strategy shall encompass: (...) (c) policies and measures to stimulate cost-effective deep renovations of buildings, including staged deep renovations; (d) a forward-looking perspective to guide investment decisions of individuals, the construction industry and financial institutions.”*

Artículo 10.6 de la Directiva Directive 2010/31/UE: *“Member States shall link their financial measures for energy efficiency improvements in the renovation of buildings to the energy savings and non-energy benefits such as indoor air quality improvements achieved due to such renovation. These savings and improvements shall be determined by comparing energy performance certificates issued before and after renovation, or the results of another relevant, transparent and proportionate method that shows the improvement in energy performance and non-energy benefits such as indoor air quality, and that delivers meaningful information to support the mobilisation of private and public finance for investments in buildings to improve energy efficiency or indoor air quality. Those certificates shall be provided also in a digital version with the possibility to include the relevant information in order to model and project the impact of building improvements. Where a new energy performance certificate demonstrates an improvement in the building energy efficiency, its cost may be included in the incentive provided by the Member State.”*

Artículo 11 de la Directiva 2010/31/UE, nuevo apartado: *“9a. The Commission shall assess the need for further harmonisation of energy performance certificates in accordance with Article 11, taking into account the feasibility of introducing national sample-based systems to monitor them.”*

Recientemente se ha propuesto añadir en el Considerando 7.º de esta Directiva que los mecanismos de financiación y los incentivos financieros deberían ocupar una posición central en las estrategias de renovación a largo plazo de los Estados miembros y ser promovidos activamente por ellos.

En relación con el Considerando 13.º se han sugerido los cambios que figuran subrayados: “para asegurar su mejor uso en la renovación de edificios, las medidas financieras *tanto privadas como públicas* relativas a la eficiencia energética deberían vincularse a la profundidad de la renovación *y promover un enfoque integral a las renovaciones de edificios para garantizar que todas las partes y los sistemas técnicos de edificación, incluido el mantenimiento del edificio, resultan en un alto nivel de eficiencia energética y una mejora de la calidad del aire en su interior con un impacto positivo en la salud, el bienestar, la comodidad y la productividad. Tales renovaciones* deberían valorarse comparando los certificados de eficiencia energética emitidos antes y después de la renovación, *o mediante otro método transparente y proporcionado*”.

También en dos de sus otros apartados: “(a) Las estrategias de renovación a largo plazo con hitos y medidas claros estimulan las inversiones en eficiencia energética del sector privado. Las inversiones a largo plazo además deberían estimularse facilitando el acceso a la refinanciación de carteras cuyos bienes tienen características de renovación de eficiencia energética.” Y “(d) Cuando un nuevo certificado de eficiencia energética demuestre una mejora en la eficiencia del edificio, su coste puede ser incluido en el incentivo que otorgue un Estado miembro”.

Así pues, se resalta la necesidad de que se cuente con la colaboración público-privada en la financiación (y refinanciación, en su caso), de que el enfoque de la renovación sea integral procurando la maximización de beneficios de distinta naturaleza y de que no se cierren las puertas a nuevas formas de acreditación del alcance de la renovación, siempre que revistan características similares a las de

Artículo 8.5 de la Directiva 2010/31/UE: “5. Member States shall ensure that, when a technical building system is installed, replaced or upgraded, the overall energy **and, where relevant, indoor air quality performance of the complete altered system is assessed, documented it and passed on to the building owner, so that it remains available for the verification of compliance with the minimum requirements set pursuant to paragraph 1 and the issue of energy performance certificates. Member States shall ensure that this information is included in the national energy performance certificate database referred to in Article 18(3)**”. Opinión del Comité del Medio ambiente, salud pública y seguridad alimentaria para el Comité de Industria, Investigación y Energía, expresada el 19 de septiembre de 2017, sobre la propuesta de Directiva para modificar la Directiva relativa a la eficiencia energética de los edificios. Ponente: Anneli Jäätteenmäki.

los certificados. Es importante que el coste de los certificados “dinámicos” se incluya en los incentivos.

En el Considerando 15.º se indica otro de los puntos críticos de la reforma del control y la uniformidad de los certificados: “Los actuales sistemas de control independiente de los certificados de eficiencia energética deberían reforzarse para asegurar que los certificados son de buena calidad, pueden utilizarse para comprobar el cumplimiento y para producir estadísticas *armonizadas* sobre el parque inmobiliario *local, regional y nacional*. Son necesarios datos de alta calidad sobre el parque inmobiliario y podrían ser parcialmente generados por los registros y bases de datos que casi todos los Estados miembros están actualmente desarrollando y gestionando para los certificados de eficiencia energética. Además, en el Considerando 16.º el Comité pretende que para cumplir los objetivos de eficiencia energética de los edificios, *como parte del objetivo vinculante de eficiencia energética del 40%, por lo menos, en 2030*, se mejore la transparencia de los certificados.

VI. Conclusión

Dado que en la Declaración Conjunta de 2017 del Parlamento Europeo, el Consejo y la Comisión Europea, estas tres instituciones se han comprometido para asegurar un progreso sustancial en la propuesta relativa a la eficiencia energética de los edificios, incluyéndola entre las sesenta actuaciones prioritarias para el año en curso, es probable que las medidas analizadas en los apartados anteriores vean pronto la luz, quizás incorporando a su redacción final algunas de las acertadas observaciones formuladas por los Comités que aquí se han recogido.

En todo caso, el estímulo fiscal a la sostenibilidad en la vivienda en la Unión Europea deberá respetar las condiciones fijadas para la utilización de los incentivos financieros y, por tanto, convendrá ligarlo, de manera proporcionada, a lo que finalmente expresen los debidos certificados, pues estos instrumentos parece que van a salir evidentemente reforzados en lo que a su transparencia y tratamiento digital respecta. Por el momento, de cara a la evolución del ordenamiento español conviene estar atentos a la próxima aprobación de la regulación comunitaria ahora en tramitación para transponer oportunamente las modificaciones necesarias a la luz de su redacción definitiva.

Sería, no obstante, deseable que los Estados miembros siguieran avanzando para eliminar las barreras a la rehabilitación, especialmente a la vista de los múlti-

ples co-beneficios de tan variado orden que ésta genera. Esta estrategia integral abre un nicho de mercado para las empresas de la economía social, para las que bien podrían ofrecerse algunas recomendaciones o directrices específicas.

Es generalmente admitido que cierto apoyo público es necesario. Obviamente, éste habrá de ser financiero en una primera fase y dirigido a los facilitadores de la transición a una economía que prime la eficiencia energética. Ahora bien, este inevitable apoyo mínimo, aunque en algunas ocasiones se vea limitado a los cauces de gestión, también podría respaldar efectivamente el apoyo financiero privado (tal como ha sucedido con el mencionado sistema californiano *Property-Assessed Clean Energy*, que permite la devolución del préstamo obtenido para la rehabilitación en un plazo de veinte años, gestionándose los pagos conjuntamente con el impuesto que grava la propiedad inmobiliaria, disfrutando de las garantías propias de la deuda tributaria).

El diseño pergeñado en la Unión Europea de todas estas medidas para que desde el sector de la edificación se pueda contribuir a lograr los objetivos de sostenibilidad, también debería encontrar reflejo en el creciente consumo cooperativo y colaborativo de vivienda, tratando siempre de lograr el ansiado equilibrio entre la accesibilidad y las necesidades de los mercados comerciales y residenciales con los objetivos sociales y climáticos.

Bibliografía

- AAVV: *Residential Property Assessed Clean Energy in California*, Berkeley LAB, 2016. Disponible en <https://emp.lbl.gov/sites/all/files/lbnl-1003964.pdf>
- BPIE: *Building Renovation Passports. Customised roadmaps towards deep renovation and better homes*, Buildings Performance Institute Europe, Bruselas, 2016.
- BPIE: *Building Renovation Strategies Under The Spotlight. Delivering The Energy Efficiency Directive Article 4 - Survey-Based Recommendations*, Buildings Performance Institute Europe, Bruselas, 2016.
- BPIE: *Energy efficiency policies in buildings- The use of financial instruments at member state level*, Buildings Performance Institute Europe, Bruselas, 2012.
- BPIE: “Qualification And Accreditation Requirements Of Building Energy Certifiers In EU28”, *BPIE Factsheet*, Buildings Performance Institute Europe, Bruselas, 2015.
- BPIE: *Financing Building Energy Performance Improvement In Poland. Status Report*, Buildings Performance Institute Europe, Bruselas, 2016.
- BPIE: *Financing Energy Efficiency (EE) in Buildings, Background Paper* -Input to the European Roundtable, Buildings Performance Institute Europe, Bruselas, 2010.
- BPIE: *Renovating Germany’s Building Stock. An Economic Appraisal From The Investors’ Perspective*, Buildings Performance Institute Europe, Bruselas, 2015.
- Bendtsen, B.: “Buildings in the EU: highly energy-efficient and money-saving by 2050”, Nota de prensa publicada el 11 de octubre de 2017.
<http://www.europarl.europa.eu/news/es/press-room/20171009IPR85658/buildings-in-the-eu-highly-energy-efficient-and-money-saving-by-2050>
- Bogdan Atanasiu, B.; Kouloumpi, I.: *Boosting building renovation. An overview of good practices. Renovation requirements, long-term plans and support programmes in the EU and other selected regions*, Buildings Performance Institute Europe (BPIE), Bruselas, 2013.
- Broc, J.S.: *Snapshot of Energy Efficiency Obligations schemes in Europe: main characteristics and main questions*, Association Technique Energie Environnement (ATEE), 2015. Disponible en http://atee.fr/sites/default/files/1-snapshot_of_energy_efficiency_obligations_schemes_in_europe_27-5-2015.pdf

- Chapman, J.; Rosser, J.: “Energy-efficient homes”, *Taxation*, 16 de marzo de 2016. Disponible en <https://www.taxation.co.uk/Articles/2016/03/15/334493/energy-efficient-homes>
- Deloitte: *Energy Efficiency in Europe. The levers to deliver the potential*, Deloitte Conseil, 2016, p.10 y 47.
- Deloitte: *Energy performance certificates in buildings and their impact on transaction prices and rents in selected EU countries*, Bio Intelligence Service, 2013. Disponible en https://ec.europa.eu/energy/sites/ener/files/documents/20130619-energy_performance_certificates_in_buildings.pdf
- Dominik-Ogi ska, D.: “Commission v UK. reduced VAT rate to supplies of services of installing energy-saving materials. UK has failed to comply with VAT Directive. Court of Justice”, *Highlights & Insights on European Taxation*, no 8, 2015, p. 63.
- European Commission: *A Study on Energy Efficiency in Enterprises: Energy Audits and Energy Management Systems*, 2016. Disponible en https://ec.europa.eu/energy/sites/ener/files/documents/EED-Art8-ImplementationStudy_Task12_Report_FINAL-approved.pdf
- Grau Ruiz, M.A.: “Tax expenditures to promote environmentally responsible investment”, *Critical Issues in Environmental Taxation*, vol. XVI, Edward Elgar, Cheltenham, 2016, pp.100 y ss.
- Gruere, G.: “A Characterisation of Environmental Labelling and Information Schemes”, OECD Environment Working Papers, No. 62, OECD Publishing, Paris, 2013, p. 10. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/5k3z11hpdgq2-en>
- IEA: *Capturing the Multiple Benefits of Energy Efficiency*, 2015. Disponible en <http://www.iea.org/topics/energyefficiency/energyefficiencyiea/multiplebenefits/energyefficiency/>
- IEA: *Programme for Improving Energy Efficiency in Energy-Intensive Industries (PFE)*, 2016. Disponible en <http://www.iea.org/policiesandmeasures/pams/sweden/name-22448-en.php>
- Lambea Rueda, A.: “Función social de la propiedad y nuevos límites a la propiedad horizontal: efectos de la normativa de rehabilitación del sector inmobiliario”, *Revista de Derecho Privado*, no 5, 2015, pp. 69 y ss.

- Lambeck Rueda, A.: “Rehabilitación, regeneración y renovación urbana. experiencias novedosas en cooperativas de viviendas: rehabilitación y mediación”, *CIRIEC-España, Revista Jurídica*, no 26, 2015, p. 121 y ss.
- OECD: *Small Businesses, Job Creation and Growth*. Disponible en <https://www.oecd.org/cfe/smes/2090740.pdf>
- Paulou, J. et al.: *Technical guidance - Financing the energy renovation of buildings with Cohesion Policy funding*, 2014. Disponible en https://ec.europa.eu/energy/sites/ener/files/documents/2014_guidance_energy_renovation_buildings.pdf
- Ricardo-AEA: *Study evaluating the national policy measures and methodologies to implement Article 7 of the Energy Efficiency Directive*, ED59360, no 2, 2015, p. vi. Disponible en <http://rekk.hu/downloads/projects/Final%20Report%20on%20Article%207%20EED.pdf>.
- Tribunal de Cuentas Europeo: *Spending at least one euro in every five from the EU budget on climate action: ambitious work underway, but at serious risk of falling short*, Special Report, no 31, 2016, p.13.
- UK Green Building Council: “Potential Impacts Of The EU Referendum On Green Building Policies”, *UK-GBC EU Policy Briefing 160408*, Campaign for a Sustainable Built Environment, disponible en www.ukgbc.org

FISCALIDAD DEL CONSUMO COLABORATIVO DE ALOJAMIENTO TURÍSTICO: TRATAMIENTO DE LOS USUARIOS DE PLATAFORMAS EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS FÍSICAS

Salvador Montesinos Oltra

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València

RESUMEN

El consumo colaborativo de alojamiento turístico se ha incrementado exponencialmente gracias a las plataformas *peer-to-peer* (p2p), planteando retos significativos en distintos ámbitos normativos entre los que también se incluye el Derecho tributario. Este trabajo analiza de forma panorámica el régimen jurídico tributario de las distintas modalidades de cesión de viviendas turísticas a través de estas plataformas (alquiler, intercambio directo e intercambio indirecto) en el ámbito de la imposición sobre la renta de las personas físicas residentes. Dicho análisis pone de manifiesto las dificultades que presenta su efectiva aplicación en los casos de consumo colaborativo en sentido estricto, planteándose la posibilidad de arbitrar algún tipo de adaptación normativa acorde con la estructura general del impuesto que sea respetuosa, en cualquier caso, con los principios constitucionales en materia tributaria.

PALABRAS CLAVE: Economía colaborativa (M13), derecho tributario (K34), sectores formales e informales (O17)

**TAXATION OF THE COLLABORATIVE CONSUMPTION OF TOURIST ACCOMMODATION:
TREATMENT OF THE PLATFORM USERS IN THE INDIVIDUAL'S INCOME TAX****ABSTRACT**

The collaborative consumption of tourist accommodation has exponentially increased due to the peer-to-peer platforms (p2p), posing significant challenges in distinct normative fields including tax law. This paper analyses in a panoramic manner the tax regime of the distinct modalities of cession throughout these platforms (rent, direct exchange and indirect exchange) according the spanish individual income tax law. That analysis puts of self-evident the difficulties that presents his effective application in some cases. Finally, we discuss the implementation of some kind of normative adaptation in accordance with the general structure of the taxes considered and respectful, in any case, with the constitutional principles in tax matters.

KEY WORDS: Sharing economy (M13), tax law (K34), formal and informal sectors (O17).

SUMARIO¹

1. El consumo colaborativo de alojamiento turístico: acotación conceptual. 2. La cesión de alojamiento turístico a través de plataformas electrónicas: tipología. 2.1. Tipos genéricos de economía colaborativa o de plataforma. 2.2. Caracterización jurídica de los distintos tipos de cesión o intercambio colaborativo de alojamiento turístico o de corta duración. 3. ¿Genera el consumo colaborativo de alojamiento incrementos de riqueza adicionales a los derivados de la mera titularidad de los bienes o derechos cedidos o intercambiados? 4. Breve análisis del régimen fiscal del consumo colaborativo de alojamiento turístico en el IRPF. 4.1. Supuestos de cesión de vivienda completa a título oneroso con contraprestación dineraria. 4.2. Supuestos de alojamiento compartido o en habitación de casa particular. 4.3. Supuestos de intercambio de alojamiento. 5. El consumo colaborativo de alojamiento en el proyecto de reforma del RGIT: implantación del deber de informar por parte de las plataformas. 6. Conclusiones y consideraciones finales: ¿merece el alojamiento colaborativo un tratamiento fiscal especial? Bibliografía.

1. El consumo colaborativo de alojamiento turístico: acotación conceptual

Uno de los fenómenos económicos y sociales que mayores controversias teóricas y prácticas está suscitando de un tiempo a esta parte es, como es ya de sobras conocido, la llamada “economía colaborativa” y, muy en particular, el caso de las plataformas digitales que intermedian en la cesión de inmuebles de carácter residencial con fines de alojamiento turístico o de corta duración en el que centra su atención este trabajo².

1. El presente trabajo tiene su origen en una comunicación sobre el tratamiento fiscal del consumo colaborativo de alojamiento turístico en el IRPF y en el IRNR presentada, junto con Ester Machancoses, al XVI Congreso de investigadores en Economía Social y Cooperativa celebrado en Valencia los días 19, 20 y 21 de octubre de 2016, organizado por CIRIEC-España, y se enmarca en el proyecto de investigación “Economía colaborativa, economía social y bienestar (ECOEB)” -DER2015-65519-C2-1-R-(MINECO/FEDER).

2. Sobre el turismo colaborativo y, en particular, sobre los antecedentes culturales que propician su expansión vid. RUSSO (2014: 114-120).

Dada la indeterminación terminológica y conceptual existente todavía respecto de este fenómeno³, el estudio de sus implicaciones desde el punto de vista tributario requiere, como cualquier otra aproximación analítica al mismo, alguna aclaración preliminar sobre qué debe entenderse por economía colaborativa o, siendo menos pretenciosos, sobre qué entenderemos por tal en este trabajo.

Pues bien, a efectos meramente expositivos o dialécticos partiremos de la equiparación conceptual entre economía colaborativa y economía de plataforma, entendiendo por tal la actividad desarrollada por y a través de plataformas electrónicas que actúan como intermediarias entre sujetos que actúan, al menos teóricamente, como pares o iguales (p2p) y que comparten o intercambian de algún modo recursos infrautilizados⁴. Conviene precisar de inmediato, no obstante, que no se trata de dos conceptos coextensos, aunque presenten, ciertamente, un amplio espacio de intersección.

Así, como es sabido, la economía colaborativa -o, si se prefiere, el consumo colaborativo en la primigenia y más genuina significación de este fenómeno-, es una idea surgida con anterioridad a la irrupción de dichas plataformas, que echa sus raíces en la primitiva y precapitalista idea de trueque o en la de compartición y que cabe en la práctica, por supuesto, al margen del uso de las nuevas tecnologías, aunque es evidente que ha sido la apropiación y aplicación de tales ideas en el marco de la economía digital la que ha propiciado su crecimiento de manera exponencial y, con él, la extraordinaria atención prestada al fenómeno por su indiscutible impacto económico y social.

En sentido contrario, aunque las plataformas electrónicas que se incluyen usualmente dentro de la economía colaborativa forman parte de los conocidos

3. Para referirse a este fenómeno se vienen utilizando, además de la expresión economía colaborativa, otras denominaciones tales como consumo colaborativo, economía del compartir (*sharing economy*), economía *peer-to-peer*, economía de plataforma o economía de acceso bajo demanda (*on-demand acces*), diferencias terminológicas que obedecen a distintos enfoques analíticos y que, por ello, también pueden responder a diferencias de concepto. Sobre el concepto de economía colaborativa vid. GORDO, DE RIVERA y CASSIDY (2017), PAIS y PROVASI (2015), CODAGNONE y MARTENS (2016) o SCHOR (2014).

4. Este es, por ejemplo, el planteamiento de las Instituciones de la Unión Europea, en cuyos documentos se parte de una genérica identificación entre la economía colaborativa y la economía del plataforma; vid. al respecto SESMA (2017:546-547). Idéntica equiparación se aprecia en la proposición de ley presentada en la Cámara de los Diputados italiana bajo el título "*Disciplina delle piattaforme digitali per la condivisione di beni e servizi e disposizioni per la promozione dell'economia della condivisione*"; disponible en http://www.camera.it/_dati/leg17/lavori/stampati/pdf/17PDL0039770.pdf (visitada el 13-10-17).

como “mercados de dos caras” (*two-sized markets*)⁵, resulta harto discutible, en cambio, que los intercambios que propician puedan calificarse en todos los casos como auténticamente “colaborativos” o entre pares, términos estos que apelan a una idea de compartición y reciprocidad entre particulares consumidores que no siempre se encuentra presente ni en el proyecto de negocio de dichas plataformas ni, en consecuencia, tampoco necesariamente en las finalidades perseguidas por quienes participan en las mismas como usuarios, o no, al menos, cuando lo hacen como simples oferentes de algún bien o servicio a cambio de una contraprestación, aunque no lo hagan de forma profesional y aunque pongan así a disposición de otros sujetos recursos que, de otro modo, podrían permanecer ociosos o infrautilizados, sobre todo si la plataforma no limita la posibilidad de que actúen de tal modo, en cuyo caso podrá hablarse de plataformas creadoras de mercado, pero no necesariamente de precursoras de economía o consumo colaborativos en un sentido estricto. En suma, entendemos que puede y debe diferenciarse, con PAIS Y PROVASI (2015: 365-369), entre las plataformas que responden preponderantemente a la lógica del mercado y aquellas que se basan en alguna forma de reciprocidad o que suponen, incluso, la creación de acervos comunes, lo que tiene, desde luego, una indiscutible relevancia desde el punto de vista tributario (MONTESINOS, 2016:49-52).

Un ejemplo paladino de tal diferencia es, precisamente, el de las plataformas a través de las que se ceden viviendas con fines de alojamiento turístico o de corta duración. Así, cuando la cesión se realiza a cambio de una contraprestación dineraria, aunque la finalidad proclamada sea propiciar intercambios entre pares (p2p), es más que dudoso que sea así, al menos si debemos entender por tales los que se producen entre usuarios que participan con la misma condición, es decir, en casos como éste de supuesto consumo colaborativo, como meros particulares dispuestos a intercambiar o compartir algún bien de consumo con el fin de satisfacer recíprocamente ocasionales necesidades o deseos de esta naturaleza, pero sin ánimo de obtener ingresos ni siquiera de forma ocasional o accesoria. Que las plataformas actúan en tal caso como simples *marketplace* lo ponen de manifiesto su extraordinario impacto sobre el sector turístico, los consiguientes problemas de regulación que están planteando en este sector y, particularmente, los efectos de “gentrificación turística” que se asocian en buena medida a su éxito en algunos

5. Sobre la economía colaborativa de plataforma y su catalogación dentro de este tipo de mercados vid. TIROLE (2016:401 y ss.) y CODAGNONE y MARTENS (2016: 7-8).

de los principales centros de turismo internacional⁶, pero también la preocupación que el fenómeno suscita desde la perspectiva tributaria, y no sólo por la proliferación de economía informal que propician y los riesgos recaudatorios que esto conlleva⁷, sino por los problemas de equidad tributaria y las distorsiones en la competencia generadas⁸.

No obstante, y pese a las dudas que suscitan supuestos como el de las plataformas de alquiler en cuanto a su adscripción a la economía colaborativa en un sentido estricto, por razones de simplicidad en el uso del lenguaje, y porque es lo más común en los abordajes teóricos y prácticos del fenómeno realizados hasta

6. Vid. al respecto GUILLÉN (2015:110) y GUILLÉN e IÑIGUEZ (2016:763).

7. La atención a esta realidad desde el punto de vista de la lucha contra el fraude fiscal, por su potencial incidencia recaudatoria, quedó puesta de manifiesto en las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de los años 2015 y 2016, en las que, sin mencionar de forma expresa a las plataformas colaborativas, sí se hace referencia, como un posible foco de economía sumergida, entre otros, a la cesión por particulares de forma opaca total o parcialmente de viviendas por internet u otras vías (vid. Resolución de 9 de marzo de 2015, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2015 -BOE de 11-3-15- y Resolución de 22 de febrero de 2016, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2016 -BOE de 23-2-16-). Así, en ambas se incluía la “[r]ealización de actuaciones en el sector servicios enfocadas al descubrimiento de actividades y rentas ocultas en negocios que total o parcialmente participen de la economía sumergida. Entre otros, se actuará sobre los particulares que ceden de forma opaca total o parcialmente viviendas por internet u otras vías. De igual modo se actuará respecto de aquellas empresas turísticas regulares que no cumplen debidamente sus obligaciones fiscales. Asimismo, se realizarán actuaciones presenciales para la detección de alquileres irregulares no declarados”. En el Plan de Control del año 2017 (Resolución de 19 de enero de 2017 de la Dirección General de la AEAT -BOE de 27-1-17), desaparece la concreta referencia a las cesiones de viviendas a través de internet, aunque la preocupación por la economía colaborativa o de plataforma sigue presente a través de la alusión a los “nuevos modelos de negocio” que se enmarcan dentro de la economía digital. Como se lee en su apartado 4: “Asimismo, las posibilidades tecnológicas están dando lugar al desarrollo de nuevos modelos de negocio que suponen nuevos desafíos desde el punto de vista del control tributario, tanto en lo que se refiere a su detección, como en lo relativo a la obtención de información relativa a las actividades desarrolladas y la comprobación de la correcta tributación de dichas actividades”. Sobre la presencia del fenómeno en los Planes de Control Tributario vid. NAVARRO (2017:540-541).

8. Desde el punto de vista tributario, en el caso que aquí nos ocupa la atención se ha centrado principalmente en la posible sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) de las cesiones de inmuebles que se canalizan a través de estas plataformas electrónicas. Es evidente, no obstante, que sus implicaciones fiscales también alcanzan a otros tributos como los impuestos sobre la renta, las llamadas “ecotasas” o “tasas turísticas” ya vigentes en algunas Comunidades Autónomas y, en menor medida, a algunos tributos locales (tasas por licencias urbanísticas o de actividad o Impuesto sobre Actividades Económicas).

la fecha, en lo sucesivo lo englobaremos, junto con los supuestos de intercambio o compartición entre consumidores en un sentido estricto, dentro de la economía o consumo colaborativo de alojamiento turístico o de corta duración. En el bien entendido de que, de acuerdo con nuestras anteriores digresiones, esta etiqueta no debería asociarse al simple hecho de que la actividad de dichas plataformas recaiga sobre un bien de consumo duradero por excelencia como es la vivienda o de que la mayoría de sus usuarios oferentes no participen como auténticos profesionales, sobre todo si la plataforma no impide de ningún modo el acceso a su servicio de intermediación a quienes sí actúan como tales.

Una vez realizadas las anteriores precisiones conceptuales, debemos señalar, ya en relación con la imposición sobre la renta de los usuarios de plataformas dedicadas al alojamiento de corta duración en la que se centra nuestro interés, que la cuestión no es sólo determinar si este tipo de intercambios genera o no renta sujeta a gravamen, sino también la correcta calificación de la generada y, en consecuencia, la determinación de las reglas de cuantificación aplicables según la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (LIRPF)⁹.

Por otra parte, aunque las conclusiones alcanzadas en relación con la calificación de la renta a efectos del IRPF pueden trasladarse *mutatis mutandi* al ámbito del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR)¹⁰, las particularidades de este impuesto y la posible incidencia de los convenios internacionales para evitar la doble imposición impiden un análisis mínimamente detallado dentro de este trabajo.

Debe señalarse, por último, que no analizaremos tampoco la tributación de las rentas de los eventuales usuarios de plataformas de alojamiento turístico que sean personas jurídicas, y no sólo por limitaciones de espacio, sino por otras razones de mayor calado, pues en tal caso sólo parece tener sentido el supuesto de cesión menos controvertido en cuanto a sus implicaciones fiscales, es decir, el de alojamiento con contraprestación¹¹, siendo evidente, además, que la hipó-

9. 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.

10. Impuesto regulado por el Real-Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRNR.

11. Si bien es cierto que en el Impuesto sobre Sociedades pueden darse, como en el IRPF, algunas dudas relativas a la calificación de la actividad del cedente, como señalaremos en su momento. Sobre las personas jurídicas como agentes de la economía colaborativa o de plataforma vid. MONTESINOS (2016).

tesis de una persona jurídica interviniendo como cedente en una plataforma dedicada al alojamiento aún aleja más este supuesto del carácter colaborativo de las plataformas que lo admiten, al menos si tal calificativo debe reservarse a las que ponen en conexión a particulares que sólo tratan de optimizar el aprovechamiento de algún recurso patrimonial o personal ocioso.

Acotado el objeto de análisis de tal modo, debe señalarse desde el principio que cualquier cesión de un inmueble a cambio de algún tipo de contraprestación, sea ésta o no dineraria, es susceptible de generar renta sujeta al IRPF. Sin embargo, la diversidad de modelos que presenta la cesión o intercambio de alojamiento de corta duración a través de plataformas electrónicas induce a pensar, de forma intuitiva, que su tratamiento tributario no puede ser uniforme. Así, poco tienen que ver los supuestos de más dudosa adscripción a la economía colaborativa, es decir, los de plataformas a través de las que se oferta alojamiento bajo algún régimen de cesión de uso a cambio de una contraprestación dineraria, -en las que incluso un mismo sujeto puede llegar a poner diversos inmuebles sobre los que ostente suficiente título jurídico a disposición de los potenciales usuarios con ánimo de obtener ingresos incluso de forma continuada en el tiempo-, y las plataformas de intercambio de viviendas entre particulares actuando como simples consumidores, es decir, con el único fin de satisfacer recíprocamente ocasionales necesidades o deseos de alojamiento turístico o de corta duración¹².

2. La cesión de alojamiento turístico a través de plataformas electrónicas: tipología

2.1. Tipos genéricos de economía colaborativa o de plataforma

El apartado 2.5 de la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones “Una agenda europea para la economía social”, de 2 de junio de 2016,

12. RUSSO (2014: 117-119) diferencia, en tal sentido, entre un modelo de consumo colaborativo puro o de intercambio paritario, en el que prepondera la motivación social, y un modelo híbrido con una forma de funcionamiento a la vez informal y comercial. Vid., en el mismo sentido, GUILLÉN y NAVARRO (2016:759), quienes consideran que en el intercambio de servicios turísticos entre individuos prima el disfrute vacacional del turista en detrimento del aspecto económico, de lo que no se deriva, como luego veremos, que carezca de relevancia a efectos del IRPF.

(COM(2016)356final), dedicado a la fiscalidad, señala, en primer lugar, la idea de neutralidad que ha de inspirar al tratamiento tributario de la economía colaborativa, tal y como ya se propugnó en su momento desde las organizaciones internacionales de carácter económico respecto del comercio electrónico o, en general, la economía digital en la que se inscribe este fenómeno (OCDE 2015:45).

Señaló la Comisión, en tal sentido, que, como todos los operadores económicos, los que intervienen en la economía colaborativa también están sujetos a las normas fiscales, incluyendo las que gravan la renta personal, la renta de sociedades y el Impuesto sobre el Valor Añadido. Insta por ello a los Estados a aplicar obligaciones tributarias similares a empresas que proveen servicios comparables, apelación a la neutralidad fiscal que ha guiado siempre a los organismos internacionales de carácter económico desde la eclosión del uso de las nuevas tecnologías en las relaciones económicas.

Por otra parte, desde el punto de vista de la regulación de tales tributos, a la Unión Europea le compete, básicamente, la relativa al armonizado Impuesto sobre el Valor Añadido, como también se pone de manifiesto en dicha comunicación, que enmarca la cuestión en las más amplia iniciativa de la Comisión conocida como “Plan de Acción sobre el IVA”¹³.

De hecho, la Comisión ya había iniciado sus trabajos al respecto mediante un dictamen realizado por el Comité IVA de la Dirección General de Tributos y Aduanas sobre el tratamiento en el IVA de la economía colaborativa (*working paper* n° 878, taxud.c.1(2015)4370160 – EN), de 22 de septiembre de 2015), que resulta de extraordinario interés por la caracterización y catalogación de fórmulas de economía colaborativa que realiza y que entendemos igualmente relevantes a efectos de la imposición directa.

Pues bien, como acertadamente señala dicho dictamen, la cuestión clave en relación con la aplicación del IVA a la economía colaborativa, en el sentido más amplio, aunque quizás impropio, de la expresión, es determinar con qué condi-

13. Se trata de la Comunicación sobre un plan de acción relativo al IVA (COM(2016) 148 final, de 7.04.2016, “Communication on an action plan on VAT; Towards a single EU VAT area - Time to decide-”, que incluye, como señala la Comisión, la ampliación del sistema de ventanilla única para los servicios electrónicos, la iniciación de un proyecto piloto para mejorar la cooperación entre administraciones tributarias y la publicación de una guía para la cooperación entre las autoridad y las empresas de comercio electrónico.

ción actúan los agentes económicos en tal entorno, debiendo diferenciarse además entre las siguientes prestaciones de servicios que pueden darse en el mismo¹⁴:

- Prestación de servicios de la plataforma de economía colaborativa a sus usuarios, debiendo diferenciarse, a su vez, entre los supuestos de acceso mediante contraprestación y los de acceso a título gratuito.
- Prestaciones de servicios entre los usuarios de la plataforma. En este caso, el dictamen diferencia entre servicios prestados a título oneroso o con contraprestación¹⁵ y supuestos de intercambio, que pueden darse, a su vez, entre dos usuarios de forma directa o recíproca o mediante puesta a disposición del bien o servicio en la plataforma con derecho a utilizar los bienes de otros usuarios de la misma¹⁶.

Esta tipología de modelos de prestación a través de plataformas mediadoras, aun referida, de forma genérica, a cualquier tipo de intercambio, y aunque se realiza, exclusivamente, a efectos del IVA, nos sirve también como punto de partida para identificar los supuestos con posible relevancia dentro de la imposición sobre la renta y, en particular, en relación con los usuarios personas físicas que intervienen a través de estas plataformas como cedentes y cesionarios de derechos de uso limitados sobre bienes inmuebles con finalidad de alojamiento turístico o de corta duración.

14. Así, señala el informe que la economía colaborativa puede adoptar variedad de formas incluyendo el suministro de bienes y servicios con ánimo de lucro, sin ánimo de lucro, mediante permuta y mediante transacciones cooperativas (p. 2).

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

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

Por otra parte, como también señala el dictamen en relación con el IVA, la calificación de las operaciones prestadas por la plataforma a sus usuarios resulta menos controvertida que las realizadas entre éstos, que son, precisamente, las que centran nuestro interés en este trabajo y que también muestran perfiles más borrosos a efectos del IRPF¹⁷.

Por lo que se refiere a los usuarios de la plataforma, desde el punto de vista de la imposición sobre la renta de los particulares usuarios deberemos analizar las cesiones de derechos de uso sobre bienes inmuebles realizadas por los usuarios personas físicas residentes en todas sus posibles variantes, debiendo diferenciar, de acuerdo con la anterior catalogación, entre la cesión a título oneroso mediante contraprestación dineraria, tanto de vivienda completa como, en su caso de habitación en vivienda propia, y las cesiones realizadas en el marco de un intercambio, sea de forma directa o indirecta. A estos supuestos hay que sumar, además, el alojamiento hospitalario, es decir, el realizado a título gratuito, escenario que deliberadamente no aborda el citado dictamen a efectos del IVA, pero que, como veremos, también tiene ciertas implicaciones desde el punto de vista de la imposición directa.

Por lo demás, mientras que a efectos del IVA la cuestión clave es determinar si el prestador del servicio opera como empresario o profesional sujeto a este impuesto (sin perjuicio de la aplicación de posibles exenciones y de la tributación que pueda corresponder, en su caso, por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas), en relación con la imposición sobre la renta la cuestión acerca de la condición con la que actúa el cedente del bien no es determinante de la sujeción o no a gravamen, aunque sí, en su caso, de la calificación de la renta en cada caso generada, como luego se verá.

17. Así, por lo que se refiere al titular del derecho a explotar la plataforma, es evidente que tal explotación implicará, normalmente, ordenación de recursos orientada a la prestación de servicios y, por tanto, la existencia de una actividad económica a efectos tributarios (art. 27.1 LIRPF, art. 5.1 LIS). El régimen tributario que corresponda a las rentas generadas en cada caso, tratándose de residentes, dependerá, básicamente, del tipo de personalidad del titular de la explotación de la plataforma y, si se trata de una persona jurídica, del carácter lucrativo o no lucrativo de los fines perseguidos, sin que se planteen, en principio, mayores dudas o problemas de las que ya planteó en su momento la irrupción del comercio electrónico entre empresarios –B2B- o de empresarios a consumidores –B2C-, es decir, la economía digital en general (OCDE 2015).

2.2. Caracterización jurídica de los distintos tipos de cesión o intercambio colaborativo de alojamiento turístico o de corta duración

La cesión de uso de viviendas o de parte de las mismas para estancias cortas puede calificarse genéricamente como alojamiento extrahotelero, dentro del que cabe diferenciar, de acuerdo con NÚÑEZ (2010:2), el arrendamiento de temporada y el alojamiento turístico, incluyendo en este último, a su vez, el alojamiento en apartamento turístico, el alojamiento en vivienda vacacional y el alojamiento compartido o en habitación de casa particular¹⁸. A nuestros efectos interesan estos dos últimos supuestos por ser los habituales en el ámbito del consumo colaborativo o de plataforma, sobre todo el de vivienda vacacional o de uso turístico.

El citado autor parte a la hora de realizar dicha clasificación de la existencia en todos los casos a los que se refiere de un contrato de alojamiento entendido como aquel “por el que se cede el uso de una unidad de alojamiento (vivienda, habitación) a un viajero o turista por un precio, y por unidades de tiempo muy cortas” (NÚÑEZ, 2010: 2).

Pues bien, la cesión de inmuebles de uso residencial a través de plataformas electrónicas para estancias de corta duración –sea con fines turísticos o de otra naturaleza, lo que resulta, en realidad, irrelevante- mediante contraprestación dineraria encaja, sin lugar a dudas, en tal caracterización contractual, siendo la que está planteando problemas desde el punto de vista de la regulación del mercado turístico¹⁹.

Se trata, en cualquier caso, de contratos ajenos al ámbito de aplicación de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (en adelante,

18. Según la consulta de la DGT V3886-15, de 4 de diciembre: “..., la actividad consistente en el alquiler de viviendas vacacionales, en atención a la forma y circunstancias en que se realiza ésta mediante el cumplimiento de ciertos requisitos, tales como autorización previa, inscripción en un registro, etc., debe clasificarse en el grupo 685 de la sección primera de las Tarifas, “Alojamientos Turísticos Extrahoteleros”, ya que dicha actividad se entiende que no se limita a la mera puesta a disposición de los clientes de un inmueble o parte del mismo durante determinados periodos de tiempo, sino que reúne las características propias de los servicios de hospedaje.

No obstante, cabe señalar que, conforme a lo dispuesto por el apartado 4 de la regla 4ª de la Instrucción, el hecho de figurar inscrito en la matrícula o la mera clasificación en las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas no supone una habilitación para el ejercicio de las actividades respectivas, si para ello se exige en las disposiciones vigentes el cumplimiento de otros requisitos”. Sobre la calificación a efectos del IAE de la actividad de alojamiento extrahotelero puede consultarse GONZÁLEZ (2004:77-87).

19. Sobre la regulación del alojamiento colaborativo vid. GUILLÉN (2015), GUILLÉN e IÑIGUEZ (2016) y EXCELTUR (2015).

LAU), al menos si recaen sobre una vivienda completa. Por una parte, no son arrendamientos de vivienda en los términos de los artículos 2 y 3 de esta ley, pues no van dirigidos a satisfacer de forma primordial la necesidad permanente de vivienda del cesionario. Por otra, tras su reforma por la Ley 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado del alquiler de viviendas, el artículo 5.e) LAU excluye expresamente de su ámbito de aplicación “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”²⁰, supuesto que evoca, qué duda cabe, a este nuevo modelo de cesión de viviendas turísticas y que la regulación de algunas Comunidades Autónomas ya ha abordado específicamente en los últimos años²¹.

En cambio, el consumo colaborativo basado en el intercambio de viviendas entre consumidores que actúan simultáneamente con la doble condición de oferentes y de demandantes no encaja en el contrato de alojamiento turístico y así se deduce, a nuestro juicio, de tales normas, que, con matices en cuyo análisis no resulta posible entrar, exigen, en general, finalidad lucrativa y habitualidad, reiteración u oferta a través de canales turísticos, prohibiéndose en algunos casos la cesión de estancias o habitaciones.

Ciertamente, la inexistencia de una contraprestación dineraria y el carácter ocasional de dichos supuestos de intercambio a través de plataformas electrónicas los aleja de la lógica del mercado y, por tanto, de los negocios jurídicos realizados con una finalidad lucrativa, razón por la que no parece preocupar, o no de momento, desde el punto de vista de la regulación administrativa de los servicios de alojamiento turístico y de la competencia²².

20. Debe tenerse en cuenta, no obstante, que con anterioridad a la citada reforma de la LAU ya se distinguía entre contrato de arrendamiento y contrato de hospedaje en establecimientos extrahoteleros; vid. GONZÁLEZ (2004: 73-74).

21. GUILLÉN NAVARRO (2015: 112 y ss) y EXCELTUR (2005: 69-71).

22. Así, en el informe EXCELTUR (2015: 55) se señala que la relevancia adquirida por las plataformas de alquiler “contrasta con la escasa presencia y peso en España de plataformas verdaderamente especializadas en el intercambio de viviendas, que realmente responden a los principios de la economía basada en compartir capacidades ociosas, en las que interesadamente se ha pretendido encasillar el conjunto de este fenómeno, al entender que se verían favorecidos por una opinión pública más predispuesta a respaldar el marco de laxitud legal al que se ven hoy por hoy sometidos”.

De la inexistencia de contraprestación dineraria no se sigue, sin embargo, que no entrañen un negocio jurídico por el que se cede el uso temporal de un inmueble o de parte del mismo con causa onerosa y que podría llevar aparejadas, por ello, determinadas consecuencias tributarias.

Nos parece obvio, en tal sentido, que en el ámbito del consumo colaborativo puro o basado en el intercambio, aunque no exista finalidad lucrativa entendida como ánimo de obtener ingresos, no cabe hablar tampoco de gratuidad, pues no basta para que se dé ésta, obviamente, con la simple ausencia de una contraprestación dineraria²³. En suma, aunque el intercambio de viviendas no encaje dentro del contrato de alojamiento turístico y aunque quede excluido, por ello, de la regulación del mercado del alojamiento de corta duración, esto no supone que carezca de implicaciones fiscales²⁴. Es más, como luego se verá, también las tienen, incluso, los supuestos de alojamiento gratuito u hospitalario, aunque no sea a efectos del IRPF del anfitrión.

Por lo demás, el intercambio de vivienda de uso turístico presenta cierta analogía con un tipo de transacciones relacionadas con el aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, también conocido como multipropiedad, tiempo compartido o *timesharing*. Este tipo de alojamiento turístico se encuentra regulado actualmente en la Ley 4/2012, de contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio y normas tributarias (en adelante, LCAT)²⁵.

23. La afirmación realizada por NÚÑEZ IGLESIAS (2010: 2) en el sentido de que “[del] alojamiento gratuito, nada hay que decir, por mucho que pueda perjudicar al sector hotelero, pues la cesión gratuita de alojamiento es libre”, tiene sentido si entiende por tal, efectivamente, la que no comporta ningún tipo de contraprestación. Si el término gratuidad se utiliza, en un sentido más laxo, como ausencia de finalidad de lucro, puede que cobre sentido a los efectos de excluir estos supuestos del marco regulatorio propio del alojamiento turístico, pero de ello no se sigue que carezca de relevancia a efectos tributarios, como luego se verá.

24. En tal sentido, aunque el régimen tributario es una variable susceptible de afectar a la libre competencia en el mercado, el hecho de que tal actividad de los particulares no se considerase realizada en éste no supondría, lógicamente, que devenga ajena al Derecho tributario si implica realización de algún hecho imponible. Por lo demás, el hecho de que el principio de neutralidad en la tributación no se viera afectado si tales intercambios no tributasen no supondría que no se viese afectado el principio de igualdad del que aquél no deja de ser una versión en su aplicación al ámbito de las relaciones económicas de mercado, pero que, obviamente, no agota su contenido.

25. Norma que transpone al ordenamiento interno la Directiva 2008/122/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 14 de enero, relativa a la protección de los consumidores con respecto a determinados

Aunque el intercambio colaborativo de viviendas no encaja en ninguno de los tipos contractuales que regula esta norma, que presuponen siempre la existencia de un contrato de aprovechamiento por turnos entre un empresario propietario del inmueble y un consumidor, entendemos que a través de este tipo de plataformas se replica de algún modo el funcionamiento del contrato de intercambio que regula su artículo 6, según el cual, se entiende por tal “aquel en virtud del cual un consumidor se afilia, a título oneroso, a un sistema de intercambio que le permite disfrutar de un alojamiento o de otros servicios a cambio de conceder a otras personas un disfrute temporal de las ventajas que suponen los derechos derivados de su contrato de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico”. Puede que este sistema pueda considerarse, incluso, como un antecedente de las actuales plataformas de intercambio del que se diferenciaría, simplemente, porque recae exclusivamente sobre derechos de uso por turnos, y no sobre cualquier derecho de uso sobre inmuebles.

3. ¿Genera el consumo colaborativo de alojamiento incrementos de riqueza adicionales a los derivados de la mera titularidad de los bienes o derechos cedidos o intercambiados?

En línea de principio podría pensarse que consumo colaborativo y generación de renta son, de algún modo, expresiones antagónicas, puesto que el consumo es, por definición, una de las dos aplicaciones posibles de la renta, no una de sus fuentes generadoras, que lo son el capital y el trabajo de forma separada o conjunta.

Ahora bien, para aceptar que en el ámbito del consumo colaborativo no se generan incrementos de riqueza en forma de renta habría que circunscribir el uso de tal expresión, a lo sumo, a las situaciones que puedan ser caracterizadas como de intercambio entre consumidores en sentido estricto, pues, sea cual sea el concepto de renta subyacente a la normativa reguladora de los impuesto sobre la

aspectos de los contratos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico, de adquisición de productos vacacionales de larga duración, de reventa y de intercambio, al tiempo que incorpora, adaptándolo a esta directiva, el régimen del aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico contenido en la derogada Ley 42/1998, de 15 de diciembre.

renta, de lo que no existe ninguna duda es de que la cesión del derecho de uso sobre un bien inmueble a cambio de una contraprestación dineraria es susceptible en todo caso de generar tal incremento de riqueza. De ahí que resulte imposible hablar en estos casos, también desde la perspectiva del Derecho tributario, de simple “consumo”, incluso si se considera posible abarcar dicho supuesto bajo el paraguas conceptual de la economía colaborativa, pues no cabe identificar como mero consumidor al particular que actúa con la única condición de oferente de un bien en el mercado, aunque no lo haga profesionalmente y aunque su actividad no deba calificarse como “económica” a efectos tributarios, salvo que deba llegarse a la conclusión de que todos los arrendadores no profesionales de inmuebles que en el mundo han sido ya eran precursores analógicos del actual consumo colaborativo y las agencias inmobiliarias ancestros de las actuales plataformas electrónicas.

En cualquier caso, más allá de tal supuesto, que es, precisamente por ello, el que presenta menos dudas sobre su sujeción a gravamen en el IRPF y más problemas de filiación a la economía colaborativa, -aunque pertenezca a la economía de plataforma-, es donde emergen también las principales interrogantes desde el punto de vista tributario. La duda primigenia es, en tal sentido, sí cabe disociar la doble condición de consumidor y de productor de bienes o servicios que se da en los particulares usuarios de las plataformas basadas en el intercambio. El neologismo “*prosumidor*” acuñado por Alvin Toffler mucho antes de la eclosión de las plataformas *peer-to-peer*, pero que ha adquirido plena carta de naturaleza en este nuevo contexto, es altamente expresivo de esa doble condición y de las dificultades que plantea, aunque no sólo, desde el punto de vista de las calificaciones jurídico tributarias.

Sobre lo que no existen dudas es sobre el concepto extensivo de renta que acoge la normativa reguladora del IRPF desde la reforma tributaria de 1978, reforma que supuso la sustitución del anterior sistema de imposición cedular o de producto por un moderno impuesto sobre la renta de carácter personal.

El concepto económico de renta que subyace al IRPF es, en definitiva, el elaborado a partir de las contribuciones de Von Schanz, Haig y, finalmente, Simons, quien -señala GUTIÉRREZ (2005: 330)-, concibe la renta fiscal como “la suma del valor de Mercado de los derechos ejercidos en el consumo y el cambio de valor de los derechos de propiedad del individuo entre el comienzo y el final del período”.

De acuerdo con tal definición, también el intercambio colaborativo en sentido estricto puede considerarse un fenómeno generador de renta, puesto que permite acceder a un consumo sin el detrimento patrimonial que supone su adquisición a cambio de una contraprestación dineraria.

Sin embargo, como también señala el autor citado, dicha formulación teórica de renta fiscal “ofrece, en realidad, un término de referencia ideal para contrastar las definiciones legales y no una fórmula para determinar la base imponible de un impuesto sobre la renta personal” (GUTIÉRREZ, 2005:330)²⁶. Desde el punto de vista jurídico tributario la cuestión es, en definitiva, si tal forma de consumo encaja en el presupuesto de hecho del impuesto sobre la renta correspondiente.

Ciertamente, la LIRPF delimita la renta sujeta a gravamen de forma extensiva o patrimonial, pues grava cualquier incremento neto de riqueza que se realice en el período impositivo, actuando como concepto legal de cierre la categoría de las actualmente denominadas ganancias y pérdidas patrimoniales, es decir, cualquier variación en el valor del patrimonio experimentada como consecuencia de una alteración en su composición (art. 33.1 LIRPF).

De una forma que es todavía apriorística podría decirse, por ello, que cualquier transacción con un contenido económico, incluso si se realiza bajo la forma de un mero intercambio de derechos, es susceptible de generar una alteración patrimonial y, por ende, una ganancia o, en su caso, una pérdida patrimonial. A falta de un análisis normativo más exhaustivo ésta sería, sin embargo, una conclusión precipitada.

Así, si bien el concepto legal de ganancia o pérdida patrimonial cierra el círculo que permite hablar de una noción amplia de renta de carácter extensivo o patrimonial, no es menos cierto que la LIRPF, por razones de técnica tributaria, delimita la renta sujeta a gravamen de forma analítica atendiendo para ello a su fuente productora, característica que se ha ido agudizando de forma progresiva a lo largo del tiempo por otras razones que han sido, más que de técnica, de política tributaria. Esto obliga a calificar cada situación susceptible de generar renta sujeta a gravamen de acuerdo con alguna de las categorías de renta definidas por la ley.

Tales categorías podrían ser, por lo que aquí interesa, las siguientes: rendimientos del capital inmobiliario o mobiliario, rendimientos de actividades econó-

26. Vid. también por lo que se refiere al concepto extensivo o patrimonial de renta y su adopción matizada por la normativa del IRPF, RAMOS (2008: 113-121).

micas, imputación de renta inmobiliaria y la ya señalada de las ganancias y pérdidas patrimoniales que, actúa, como decimos, con carácter residual.

Pues bien, si cruzamos la tipología de cesiones o intercambios colaborativos de bienes inmuebles antes señalada y estas posibles calificaciones a efectos del IRPF, las cuestiones que se suscitan son, a nuestro juicio las siguientes.

En primer lugar, la cesión a título oneroso de todo o parte de un inmueble mediante contraprestación dineraria es susceptible de generar rendimientos del capital (normalmente inmobiliario, pero en algunos casos mobiliario) o, en su caso, rendimientos de actividades económicas. No obstante, en el caso de alojamiento en habitación de vivienda particular se plantean dudas, incluso, de sujeción al impuesto, al menos si se considera que se trata de un supuesto de simple compensación de gastos relacionados con el disfrute de un bien de consumo compartido, aunque esto se nos antoja, sin embargo, hartamente complicado.

En segundo lugar, el intercambio directo o recíproco de viviendas entre los usuarios de una plataforma colaborativa, en la medida en que revela una finalidad pura de consumo, plantea mayores dificultades de calificación. Desde un punto de vista económico no cabe duda de que el ahorro que entraña esta forma de acceso al consumo de alojamiento turístico implica un incremento de riqueza. Desde el punto de vista estrictamente jurídico, su sujeción a gravamen sólo cabrá si es posible atisbar en el intercambio dos cesiones con recíprocas contraprestaciones en especie generadoras de rendimientos del capital o una permuta de derechos susceptible de generar una variación en el valor del patrimonio, es decir, una ganancia o una pérdida patrimonial.

En tercer lugar, en los supuestos que hemos catalogado como de intercambio indirecto, en la medida en que el nexo causal entre prestación y contraprestación entre usuarios *prosumidores* no es de reciprocidad estricta, sino que queda difuminado por el papel mucho más relevante que corresponde a la plataforma como intermediaria, podrían complicarse sus implicaciones fiscales.

Además, no deberá olvidarse en ninguno de los dos casos de intercambio que hemos diferenciado la polémica categoría de las imputaciones de renta inmobiliaria (art. 85 LIRPF) bajo la que se somete a gravamen un supuesto particular de renta de disfrute o de autoconsumo que no genera flujos efectivos de renta, ni dineraria ni en especie, y que podría cobrar, por ello, una singular relevancia en relación con el consumo colaborativo puro. No carece de interés plantearse, en particular, si se presenta alguna analogía con los supuestos de derecho de uso por turnos al que la ley también asocia renta de este tipo.

Tampoco puede ignorarse, por último, que el llamado alojamiento hospitalario o gratuito también puede tener alguna implicación fiscal, pues, como es sabido, los actos jurídicos a título gratuito también acarrear consecuencias tributarias en el ámbito de la imposición directa, tanto para los transmitentes como para los adquirentes de bienes y derechos.

4. Breve análisis del régimen fiscal del consumo colaborativo de alojamiento turístico en el IRPF

4.1. Supuestos de cesión de vivienda completa a título oneroso con contraprestación dineraria

Como decimos, éste es el supuesto menos problemático desde el punto de vista tributario y el único al que, de momento, parecen haber prestado atención tanto el sector hotelero como la propia Administración tributaria. Puesto que el cedente no pretende obtener a cambio una cesión equivalente que le permita acceder, sin un desembolso monetario, a un consumo deseado, sino, simple y llanamente, obtener ingresos por la cesión de un bien que, con independencia de si es utilizado o no por él habitualmente con tales fines, no va a estar a su disposición mientras esté cedido, no cabe ninguna duda de que nos encontramos ante negocios jurídicos susceptibles de generar renta sujeta al IRPF.

Así, según el artículo 21 de la LIRPF, tienen la consideración de rendimientos íntegros del capital la totalidad de las utilidades o contraprestaciones, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, que provengan, directa o indirectamente, de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al contribuyente y no se hallen afectos a actividades económicas realizadas por éste.

Obsérvese, de entrada, la amplitud de los términos empleados por el precepto, pudiendo afirmarse, por ello, que resulta indiferente el tipo de acto o negocio jurídico que origine la renta, la naturaleza de la contraprestación obtenida, o, incluso, que la renta derive de la obtención de una contraprestación o de una simple “utilidad”²⁷, término este que cobra mayor sentido en el caso del intercambio de alojamiento turístico.

27. Se trata de un término económico, pero de honda raigambre en nuestro sistema tributario, que pone de manifiesto la voluntad del legislador de adoptar un concepto amplio de renta, pero evoca a magnitudes que, como señala RAMOS (2008: 114), son difíciles de “concretar o medir con moldes jurídicos”.

En cuanto a la concreta calificación de la renta, debe tenerse en cuenta, por una parte, que, dentro de la categoría de los rendimientos del capital, la LIRPF distingue entre los derivados del capital inmobiliario (arts. 22 a 24) y los derivados del capital mobiliario (arts. 25-26), y, por otra, que los bienes y derechos afectos a actividades económicas no generan rendimientos del capital, sino que contribuyen a generar los de la correspondiente actividad económica (art. 29). Ello implica que en este caso podrían darse, como vamos a ver, hasta tres alternativas distintas de calificación de la renta.

Así, salvo que la cesión de inmuebles deba considerarse actividad económica, los rendimientos percibidos por el propietario del bien inmueble o el titular de un derecho real de disfrute sobre el mismo deben considerarse rendimientos del capital inmobiliario de acuerdo con el artículo 22 LIRPF, según el cual tienen tal consideración de rendimientos los procedentes de la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos o de derechos reales que recaigan sobre ellos, ya 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. Se trata, de nuevo, de una delimitación de carácter ciertamente amplio en la que carecen de relevancia aspectos tales como la duración de la cesión, la habitualidad con la que se realice, si se cede el inmueble o sólo una parte del mismo, el número de inmuebles total o parcialmente cedidos o, incluso, su condición o no de vivienda habitual para el cedente.

En cambio, los rendimientos obtenidos en caso de subarrendamiento por un arrendatario, que ostenta sobre el bien un derecho de naturaleza personal y no real, reciben la calificación de rendimientos del capital mobiliario, salvo que constituyan, igualmente, rendimientos de actividades económicas (art. 25.4.c) LIRPF), lo que depende de que exista ordenación de medios de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios en los términos del art. 27.1 LIRPF. Ahora bien, debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con el artículo 8.1 LAU, la vivienda arrendada sólo se puede subarrendar de forma parcial y previo consentimiento escrito del arrendador, por lo que esta calificación solo cabrá, en su caso, cuando se trate de alojamiento de habitación al que nos referiremos en el subapartado siguiente.

La calificación de los rendimientos obtenidos como rendimientos de actividades económicas puede darse también en los casos de cesión o arrendamiento por el propietario o por el titular de un derecho real, si bien bajo condiciones diversas. En principio, la existencia de actividad económica también depende en

tales casos de que exista una ordenación de medios en el sentido del artículo 27.1 LIRPF. Sin embargo, por expreso designio del legislador, y aunque se trata de una cuestión todavía sujeta a controversia²⁸, el arrendamiento de inmuebles sólo tendrá tal consideración, en principio, cuando para dicha ordenación se utilice, al menos, una persona con contrato laboral y a jornada completa, tal y como establece el artículo 27.2 LIRPF y contempla ahora también de forma expresa el artículo 5.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades en relación con este impuesto.

Debe tenerse en cuenta, sin embargo, que la Dirección General de Tributos (DGT) no considera necesario dicho requisito en todos los casos de alquiler de viviendas vacacionales. Así, ya en la resolución de la consulta vinculante V2220-12, de 19 de noviembre, referida a tal supuesto, entendió este centro directivo, en aplicación de los preceptos señalados, que si no se realiza ninguna prestación de servicios complementaria propia de la industria hotelera²⁹, es decir, cuando no

28. La doctrina mantenida por el TEAC en una resolución de 28 de mayo de 2013 (JUR 2013,282301), y que entiende no contradictoria con la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre esta cuestión, es que se trata de un requisito mínimo que debe interpretarse como “indicativo de presencia de la necesidad de una infraestructura y organización de medios empresariales mínima, sin perjuicio de que si la citada infraestructura se muestra ficticia o artificial no surta efectos”. La LIRPF se separa, en cualquier caso, de la delimitación del concepto de empresario en relación con estos supuestos, habiéndose propuesto entre la doctrina la adopción de idénticos criterios a los que establece el artículo 5.Dos.c) LIVA, es decir, habitualidad y ánimo de lucro, para entender que hay actividad económica (RUIZ, 2003:46-49).

29. Aunque la DGT no lo diga expresamente, cabe entender por tales servicios, puesto que utiliza idéntica expresión, aquellos que, como señala en esta y otras consultas, excluyen la exención en el IVA de los arrendamientos de vivienda de acuerdo con el artículo 20.Uno.23º.b).e) LIVA, es decir, los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. La DGT considera que son servicios complementarios propios de la industria hotelera, en particular, los servicios de limpieza del interior del apartamento y servicios de cambio de ropa prestados con periodicidad semanal. En resoluciones más recientes como la de V3886-15, de 4 de diciembre, señala que se trata de servicios que constituyen un complemento normal del servicio de hospedaje prestado a los clientes, por lo que no pierden su carácter de servicio de hostelería y que los servicios de hospedaje se caracterizan por extender la atención a los clientes más allá de la mera puesta a disposición de un inmueble o parte del mismo, de forma que “la actividad de hospedaje se caracteriza, a diferencia de la actividad de alquiler de viviendas, porque normalmente comprende la prestación de una serie de servicios tales como recepción y atención permanente y continuada al cliente en un espacio destinado al efecto, limpieza periódica del inmueble y el alojamiento, cambio periódico de ropa de cama y baño, y puesta a disposición del cliente de otros servicios (lavandería, custodia de maletas, prensa, reservas etc.), y, a veces, prestación de servicios de alimentación y restauración”. Por el contrario, no considera como servicios complementarios propios de la industria hotelera el servicio de limpieza y servicios de cambio de ropa del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario, el servicio de limpieza de las zonas comunes del edificio (portal, escaleras y ascen-

se trata de un servicio de hospedaje, sino que tan solo se alquila el apartamento con sus enseres, y no se cumple el requisito del citado artículo 27.2 LIRPF, los rendimientos derivados del arrendamiento de la vivienda se calificarán como rendimientos del capital inmobiliario, mientras que, en otro caso, habría que calificarlos como rendimientos de actividades económicas. En consultas posteriores, la DGT afirma, de forma aún más meridiana que si el consultante presta tal tipo de servicios estaremos ante rendimientos derivados de actividades económicas, mientras que si no lo hace se tratará de 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” (DGT V1171-15, V1172-15, V1188-15, V1189-15)³⁰.

Por lo que se refiere a la cuantificación del rendimiento, dada la finalidad y la extensión de este trabajo no resulta necesario, ni posible, que nos detengamos en un análisis pormenorizado de las reglas aplicables según la calificación que corresponda en cada caso. Nos limitaremos a señalar algunas cuestiones que pueden revestir singular importancia en el caso de alquiler de vivienda vacacional o de uso turístico generador de rendimientos del capital inmobiliario³¹.

Así, lo usual en estos casos será que la vivienda sólo esté efectivamente alquilada durante parte del año, permaneciendo a disposición del titular o en expectativa de alquiler el resto del tiempo, por lo que se plantean dos cuestiones conexas y no exentas de cierta controversia. En primer lugar, si debe imputarse renta inmobiliaria de acuerdo con el artículo 85 LIRPF por el período de tiempo en

sores) así como de la urbanización en que está situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles) ni, por último, los servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos. Vid. al respecto NAVARRO (2017:536-537).

30. En el mismo sentido vid. GONZÁLEZ (2004: 96-98).

31. En estos casos el rendimiento íntegro serán los importes que deba satisfacer el cesionario por cualquier concepto excluido, en su caso, el IVA (art. 22.2 LIRPF). Por lo que se refiere a los gastos deducibles (art. 23.1 LIRPF), los de titularidad, tales como tributos periódicos, como el Impuesto sobre Bienes Inmuebles o la tasa por recogida de residuos sólidos urbanos, los intereses de préstamos destinados a la adquisición del inmueble o la amortización de la edificación, solo serán deducibles de forma proporcional a los períodos en que la vivienda se encuentren arrendada, mientras que los derivados de suministros, como agua, electricidad u otros, serán deducibles en la medida en que correspondan a los períodos de alquiler. Mención aparte merecen los gastos ocasionales como los de conservación y reparación a los que nos referimos a continuación.

que el inmueble no esté alquilado y, en segundo lugar, y de forma consecuente, cuáles son los gastos deducibles para calcular el rendimiento neto derivado del alquiler, pues para la determinación de la renta imputada se excluye la deducción de cualquier tipo de gasto, cuestiones que no se suscitan, en cambio, cuando se trate de una actividad económica en los términos ya analizados, al entenderse afectos los inmuebles a tal actividad aunque estén en expectativa de alquiler³².

Únicamente añadiremos la referencia a dos criterios manifestados por la Administración por su interés en este ámbito. Así, según la resolución de la DGT V3893-15, de 4 de diciembre, los costes de mercado de los trabajos de limpieza realizados por el mismo arrendador no son deducibles, al no haberse satisfecho cantidad alguna, criterio que puede afectar singularmente al alquiler a través de plataformas sin carácter profesional. Por otra parte, señala la ya citada resolución de la DGT V2220-12 que, en caso de calificarse las rentas generadas en estos casos como rendimientos del capital inmobiliario, al tratarse del arrendamiento de un inmueble cuyo destino primordial no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda de los arrendatarios, no resultará aplicable la reducción del rendimiento neto prevista en el apartado 2 del artículo 23 de la LIRPF.

Por último, debe tenerse en cuenta que, a juicio de la DGT, el arrendamiento de la vivienda habitual del contribuyente haría perder a la misma tal condición, de manera que, una vez se volviese a residir en ella de manera efectiva y con carácter permanente, sin interrupción por su arrendamiento, se iniciaría de nuevo el computo del plazo de los tres años como residencia habitual requeridos para

32. El artículo 85 LIRPF obliga a imputar una renta cifrada en un porcentaje del valor catastral de, entre otros inmuebles, las viviendas que no constituyan la vivienda habitual del contribuyente, que no estén arrendadas ni afectas a actividades económicas. Y, puesto que dicha renta se determina proporcionalmente al número de días que corresponda en cada período impositivo, esto permite interpretar que, en el caso de arrendamiento durante períodos inferiores al año natural, por el tiempo restante debe imputarse, efectivamente, la renta inmobiliaria que corresponda según este precepto. La cuestión realmente controvertida es, sin embargo, como afecta esto a la deducción de determinados gastos ocasionales como los de conservación y reparación a la hora de determinar el rendimiento neto derivado de los alquileres (RUIZ, 2003: 92). Sobre la posición mantenida al respecto por la DGT en el sentido de exigir una correlación estricta entre tales gastos y los ingresos derivados del arrendamiento del inmueble véase la consulta 1201-01, de 19 de junio. No obstante, existe alguna resolución judicial en la que, aun partiendo del mismo criterio, se admite un planteamiento más flexible, aunque haciendo recaer sobre el contribuyente la obligación, al menos, de acreditar la práctica de gestiones que exterioricen la voluntad de ceder el inmueble en arrendamiento, “como podría ser con anuncios de alquiler, o por gestiones a través de agencias inmobiliarias, etc... (...)” (sentencias del TSJ de Galicia de 16 de julio de 2012 (JUR 2012,268025) y de 10 de diciembre de 2012 (JT 2013,301)).

llegar a alcanzar la consideración de vivienda habitual (resolución V2472-07, de 19 de noviembre de 2017). Al haberse suprimido la deducción por inversión en vivienda habitual, esto sólo afectará, obviamente, a quienes mantengan derecho a practicarla, de acuerdo con la disposición transitoria 18ª LIRPF, por haber iniciado la inversión en la misma con anterioridad a 1 de enero de 2013.

4.2. Supuestos de alojamiento compartido o en habitación de casa particular

En principio, las conclusiones alcanzadas en el apartado anterior deberían servir en relación con el alojamiento en habitación de vivienda particular, sin entrar aquí en la cuestión de si este tipo de alojamiento cabe o no de acuerdo con la correspondiente regulación autonómica o si debe tratarse, en su caso, como un supuesto de simple arrendamiento o subarrendamiento de acuerdo con la LAU.

No obstante, bajo el paraguas de lo “colaborativo” se podría plantear la duda de si en este caso se da propiamente una cesión con contraprestación potencialmente generadora de renta, como ocurre, según la DGT, en los casos de arrendamiento o subarrendamiento de habitación en vivienda con fines residenciales³³, o, en cambio, un supuesto de mera compartición de un bien de consumo que sólo entrañaría, en realidad, una comunidad de gastos de este tipo sin implicaciones en el IRPF. Esta calificación se basaría en la doble suposición de que se comparte un derecho de uso sobre un inmueble que presenta una capacidad excedentaria para satisfacer las necesidades de consumo de su titular y de que lo único que persigue éste con la contraprestación exigida sería ajustar sus gastos a dichas necesidades, lo que representaría una paladina manifestación de consumo colaborativo. Desde este punto de vista podría considerarse, en definitiva, que el titular del derecho de uso del inmueble no explota un recurso para obtener una renta que posteriormente puede destinar alternativamente al consumo o al ahorro, sino que únicamente persigue una minoración o compensación de sus gastos de consumo que no entrañaría variación alguna de su riqueza.

33. Así, según la resolución de la DGT DGT V1478-08, de 15 de julio de 2008, “las rentas derivadas del alquiler de habitaciones a estudiantes a que se refiere la consultante, tanto si se trata de una habitación en su vivienda habitual como de otra vivienda que alquile por habitaciones, en ambos casos con derecho a cocina, se calificarán como rendimientos íntegros del capital inmobiliario, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 22 de la Ley del Impuesto”.

Ahora bien, aun si así fuera, cabría considerar que quien comparte un bien de consumo a cambio de una suma dineraria obtiene una ventaja cifrada en el ahorro de la parte de los costes de titularidad o de uso que le compensan otros usuarios y, por tanto, una ganancia patrimonial³⁴. No obstante, el supuesto también podría considerarse irrelevante desde el punto de vista de la imposición sobre la renta de las personas físicas atendiendo al artículo 33.5.b) LIRPF, según el cual no son computables las pérdidas debidas al consumo (MONTESINOS, 2016:51), debiendo tenerse en cuenta que, de lo contrario, se produciría la paradoja de que la renta gravada sería mayor que si procediera calificar el supuesto como de obtención de un rendimiento neto por la diferencia entre los ingresos percibidos y los gastos necesarios para su obtención que, según la calificación que correspondiese al rendimiento, resultarían deducibles.

Por otra parte, tal caracterización quizás resulte válida en relación con otro supuesto similar que también ha adquirido notoriedad en el contexto del consumo colaborativo como es el de compartición de vehículos particulares para realizar trayectos en común³⁵, donde el titular del derecho de uso no sólo comparte el vehículo con otros pasajeros que compensan parte de sus gastos, sino también una misma finalidad de consumo, es decir, la realización de un desplazamiento idéntico. En cambio, podría no ser adecuada en relación con el alojamiento en habitación de vivienda particular que ahora nos ocupa, pues, lo que se produce en este caso es, en puridad, una cesión temporalmente limitada de un derecho de uso sólo sobre una parte de un bien divisible para la realización de un consumo que es, además, de diversa naturaleza al que corresponde a su titular, lo que induce a pensar que se trata de supuestos distintos, no sólo desde el punto de vista económico, sino también a efectos jurídicos, incluidos los tributarios.

34. Véase, en este sentido, el ejemplo numérico que propone MACHANCOSES (2017:8, nota a pie de página 22).

35. Así, en relación con este supuesto entienden BILBAO y ANTÓN (2016:22) que, en principio, no se genera renta si el precio cobrado a los usuarios no excede del coste. Por otra parte, dando por supuesto que bajo tal supuesto de equivalencia entre ingresos y gastos no se genera un rendimiento, estos autores se plantean si, no obstante ello, se produce “un enriquecimiento por la disminución de patrimonio que no se materializa (*damnum cesans*) merced a la compartición de gastos” y, por tanto, la posibilidad de valorar “su calificación como ganancia patrimonial debida al consumo, a sensu contrario del no cómputo de las pérdidas debidas al consumo, *ex* artículo 33.5 de la Ley del IRPF”, si bien entienden que no debería ser sometida a gravamen, “a semejanza de la no posibilidad de computar las pérdidas debidas al consumo, al menos hasta una determinada cuantía”. Para un supuesto en detalle de la fiscalidad del consumo colaborativo de vehículos vid. MACHANCOSES (2017).

Lo cierto es que en el caso de alojamiento en habitación de casa particular nos encontramos ante un acuerdo de hospedaje que, sea cual sea su calificación y régimen jurídico desde otros puntos de vista, implica prestaciones recíprocas de diversa naturaleza, lo que obliga a plantear si se generan rendimientos derivados de la cesión de un derecho de uso sobre un bien inmueble, algo que no puede descartarse apriorísticamente, desde luego, bajo aquella suposición de que el titular no incurre en costes para obtener ingresos, sino que, a la inversa, obtiene éstos sólo para minorar el importe de determinados gastos de consumo en los que incurrirá de todos modos. Pues bien, aunque la conclusión de que se trata de un supuesto de generación de rendimientos nos parece bastante obvia, conviene realizar las siguientes consideraciones.

Debe tenerse en cuenta, en primer lugar, que no cabe hablar de compartición de un bien o de comunidad de gastos de consumo, desde luego, si el anfitrión no utiliza personalmente el inmueble con ningún fin de esta naturaleza, en cuyo caso es evidente que la cesión, aun recayendo sólo sobre una parte del mismo que no excluye el uso simultáneo del resto por el titular cedente, es susceptible de generar un rendimiento sujeto al IRPF cuya calificación y cuantificación será la que corresponda de acuerdo con los criterios ya expuestos en el apartado anterior. En la práctica, esto supone que, aun si fuera genéricamente posible esta hipótesis de mera compartición de gastos de consumo, quedarían excluidas de la misma los supuestos de alojamiento en cualquier inmueble que no sea utilizado por el anfitrión como vivienda habitual, al resultar imposible más allá de este caso, o al menos harto difícil, dilucidar de forma jurídicamente relevante si se trata o no, efectivamente, de un bien de consumo para el mismo, aunque permanezca a su disposición por la parte no ocupada en cada momento.

En segundo lugar, aunque se trate de la vivienda habitual del anfitrión, si obtiene una contraprestación dineraria o en especie por alojar a terceros tampoco cabe duda de que lo hace con causa onerosa, lo que supone una diferencia no desdeñable con el simple alojamiento hospitalario en el que no se produce incremento de riqueza alguno para aquél, como ocurre, a juicio de la DGT, en los casos de cesión gratuita de inmuebles a título de comodato³⁶.

36. Es doctrina reiterada de la DGT (consultas V0425-08, V2549-10, V0594-12, V1823-14, V1190-15 y V2049-15), que la cesión gratuita de bienes inmuebles encaja en la figura regulada en los artículos 1.740 a 1.752 del Código civil con el nombre de comodato. Tomando en consideración los artículos 6.5, 22, 40.1 y 85.1 de la LIRPF, entiende la DGT que conforme a estos preceptos "si se prueba que la cesión del local se realiza de forma gratuita, la consultante no obtendría por tal cesión rendimientos del

En tercer lugar, el título jurídico que ostente el anfitrión sobre la vivienda no afecta al juicio acerca de si este supuesto es susceptible o no de generar rendimientos sujetos al impuesto. Así, resulta irrelevante que se trate del propietario o titular de un derecho real de uso sobre la vivienda que arrienda o, en cambio, de un simple arrendatario que sólo dispone de un derecho personal y que subarrienda a un tercero, sin perjuicio, obviamente, de los problemas que este segundo supuesto puede presentar desde el punto de vista jurídico civil si no se cuenta con el consentimiento del arrendador de acuerdo con el artículo 8 de la LAU. Desde la óptica tributaria la diferencia únicamente afectará, si se entiende efectivamente que puede generarse un rendimiento, a su concreta calificación de acuerdo con lo ya dicho en relación con la cesión de vivienda completa³⁷ y, en el primer caso, a la proporción en que el propietario de la vivienda podrá practicar la deducción por inversión en vivienda habitual si mantiene este derecho de acuerdo con la ya citada disposición adicional 18ª LIRPF³⁸.

En cuarto lugar, la sujeción o no a gravamen en el IRPF no puede hacerse depender tampoco ni de la finalidad con la que se cede el alojamiento de corta duración, es decir, de si se persigue simplemente minorar los gastos de consumo de la vivienda habitual ajustándolos a las propias necesidades, ni, por tanto, de si se da o no una correspondencia, siquiera sea aproximada, entre el importe exigido al huésped y los gastos correlacionados con su alojamiento, algo que sólo podrá constatarse de forma jurídicamente relevante, en todo caso, en el momento de determinar el rendimiento neto, lo que presupone que existe un hecho, acto o negocio jurídico susceptible de generarlo.

Pues bien, hechas las anteriores precisiones, a nuestro juicio es evidente que en estos casos no puede hablarse de una simple compartición de un bien o de una comunidad de gastos de consumo de vivienda, puesto que no sólo no existe unidad

capital inmobiliario pero sí debería efectuar la imputación de rentas inmobiliarias establecida en el artículo 85, ya que se trataría de un inmueble urbano que no genera rendimientos del capital inmobiliario”.

37. En el primer caso se tratará de rendimientos del capital inmobiliario y en el segundo del capital mobiliario, aunque no cabe descartar la calificación de rendimiento de actividad económica en ambos casos de acuerdo con los criterios señalados en el subapartado anterior. Obviamente, lo que no parece tener mucho sentido en este caso es la calificación como actividad económica cuando se cuenta con una persona empleada con contrato de trabajo y a jornada completa para la gestión de arrendamientos de bienes inmuebles.

38. Vid. al respecto las resoluciones de la DGT V2476-05, de 9 de diciembre de 2005 y V1478-08, de 15 de julio de 2008.

de fin entre anfitrión y huésped en cuanto al consumo realizado, sino que tampoco se parte de un supuesto de cotitularidad sobre la fuente generadora de los gastos o, al menos, -aunque esto seguiría siendo problemático-, de un acuerdo previo de reparto que permita constatar *a priori* una equivalencia entre el importe percibido por el primero y los gastos de consumo que se ahorraría bajo tal hipótesis.

En definitiva, este supuesto de alojamiento de corta duración sigue suponiendo, como en el caso de cesión de una vivienda completa, que el titular de un derecho de uso sobre la misma, ya sea de naturaleza real o personal, desgaja otro derecho personal de uso con un contenido más limitado, -no sólo por su duración en el tiempo, sino también físicamente-, con la finalidad de cederlo a un tercero a cambio de una contraprestación que se abona, además, para satisfacer una necesidad de consumo diversa a la del anfitrión, aspecto este que, con independencia de si tiene o no suficiente entidad jurídica, permite diferenciar, al menos desde un punto de vista económico, el supuesto aquí analizado del de compartición de vehículos para realizar en común un mismo desplazamiento.

Así, aunque el anfitrión también haya adquirido su derecho de uso con una finalidad de consumo, difícilmente puede hablarse de simple compartición de gastos de este tipo cuando los títulos jurídicos son diversos, derivando uno del otro, y cuando dan lugar materialmente a dos consumos de diversa naturaleza. Se trata, simplemente, de que el anfitrión aprovecha un bien o servicio sobre el que ostenta un título más amplio para obtener unos ingresos que, obviamente, puede destinar a enjuagar los gastos en los que incurre para adquirirlo y disfrutarlo, pero también a cualesquiera otros fines, sin que a la hora de establecer los criterios de sujeción al impuesto la norma atienda a circunstancia alguna relacionada con las íntimas finalidades de su perceptor, con la relación en que se encuentren su importe y el de los gastos asociados a su obtención o con el destino dado a los mismos tras su percepción. Cuestión distinta es que, si el importe de la contraprestación exigida a los cesionarios sólo tiende, efectivamente, a cubrir la teórica cuota parte de los gastos correspondientes a su aprovechamiento del bien, tanto en sentido físico como temporal, esto determinará que el rendimiento sea nulo o incluso negativo. Pero éste es un resultado de la aplicación de las normas sobre determinación del rendimiento sin una eficacia retrospectiva sobre el hecho imponible determinante de no sujeción al impuesto de los hechos o actos potencialmente generadores de renta.

Todo ello sin perjuicio de que se postule la exención, o alguna otra medida específica, en relación con las eventuales rentas generadas de este modo por utili-

zarse para ello la propia vivienda habitual, de forma sólo ocasional o por importes de escasa relevancia, y bajo la suposición de que estas circunstancias constituirían un indicio relevante de que no existe ánimo de obtener un beneficio, cuestiones sobre las que volveremos en el último apartado del trabajo.

4.3. Supuestos de intercambio de alojamiento

4.3.1. Introducción: posibles analogías con el intercambio de derechos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico

Sin perjuicio de las dificultades que plantea el supuesto anterior, al ubicarse ya en la frontera entre el mero alquiler de viviendas realizado con ánimo de lucro y el alojamiento colaborativo puro, son estos supuestos de intercambio, donde la común finalidad de consumo de todos los usuarios partícipes resulta indiscutible, los que suscitan, a nuestro juicio, más dudas acerca de su sujeción a gravamen y, en su caso, sobre la calificación de la renta³⁹. Además, cabe apreciar diferencias entre los supuestos de intercambio directo y los de intercambio indirecto.

Es evidente, en primer lugar, que las prestaciones intercambiadas no requieren de proceso productivo alguno de carácter profesional que suscite su posible calificación como rendimiento de una actividad económica, al no entrañar, en modo alguno, una intervención en la producción o distribución de bienes o servicios en el mercado. Sin embargo, de esto tampoco se sigue que no se obtenga una utilidad en contraprestación de una cesión de derechos de uso también susceptible de generar alguna renta de otro tipo⁴⁰.

39. Las diferencias de calificación han sido puestas de manifiesto también en relación con el IVA por el Dictamen del Comité IVA antes citado cuando señala lo siguiente: “The assessment of such elements as the purpose of obtaining income or the continuity will not be the same in the case of individuals swapping houses once a year during a holiday period and individuals offering several holiday apartments throughout the year” (p. 8).

40. Señala RUSSO (2014: 119) que el turismo colaborativo puro “no implica una transacción o un beneficio financiero, y también se conforma a necesidades y aspiraciones personales, como la comodidad, la curiosidad o el deseo de extender la red de relaciones sociales”, pero, como reconoce previamente, su lógica puede ser todavía el “egoísmo” (relacionado con la satisfacción de la utilidad individual). Obviamente, la norma tributaria no puede valorar las motivaciones, sino el resultado objetivo, debiendo tenerse en cuenta que las “utilidades” que tengan su fuente en el capital también generan rendimientos, si bien la doctrina entiende que dicho término, todavía utilizado en la definición legal de los rendimientos del capital, ha perdido aptitud calificadora en la actualidad (RUIZ, 28-29).

Por otra parte, como también hemos apuntado, estos supuestos podrían presentar alguna analogía con los servicios de intercambio prestados en el mercado de los contratos de aprovechamiento por turno de inmuebles de uso turístico; no, obviamente, por su régimen jurídico, pero sí, al menos, por su relevancia desde el punto de vista de la capacidad económica manifestada.

El funcionamiento de dicho contrato de intercambio, definido actualmente en el artículo 6 LCAT conforme a la Directiva 2008/122/CE, puede describirse, de acuerdo con LORA-TAMAYO y ARRIETA (2012: 814), del siguiente modo: “Es una práctica muy extendida en que, previo pago de una cuota, la persona que adquiere un derecho de aprovechamiento por turno sobre un alojamiento, adherido generalmente a alguna cadena de intercambio, puede intercambiarlo por otro período de tiempo, en otro lugar diferente”. Es decir –prosiguen los citados autores–, “los titulares del aprovechamiento por turno, a través de la interposición de una empresa de intercambio, proveedora del servicio y cobradora de la cuota, se ceden recíprocamente, el uso o utilización de alojamientos durante un tiempo determinado”.

A efectos de la localización de los servicios prestados por la empresa de intercambio dicha práctica ha sido caracterizada por la sentencia del TJUE de 3 septiembre 2009, (caso RCI *Europe* contra *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*, asunto C-37/08). En esta sentencia se afirma que, de acuerdo con dicho sistema, el propietario que desea intercambiar su derecho de aprovechamiento por turno con el de otro no entra en contacto directo con éste, sino con la empresa mediadora y que el usuario no paga por una prestación vacacional, sino por el servicio prestado por esta última al facilitar el intercambio de su derecho relativo a un inmueble particular. De manera que el inmueble al que se vincula la prestación de servicios es aquel sobre el cual el propietario que desea intercambiar posee su derecho. Esto supone, según una sentencia del Tribunal Supremo de 20 de mayo de 2010 (RJ 2010,3667), que no resulta aplicable a estas empresas intermediarias el régimen especial de agencias de viaje, puesto que no actúan en nombre propio y utilizando prestaciones de servicios de otras empresas⁴¹.

Pues bien, aunque no queda del todo claro, dado que estas resoluciones no se refieren directamente a la relación entre los usuarios que intercambian sus respectivos derechos, parece inferirse de ellas que el intercambio se produce en tales

41. Vid. también la resolución del TEAC de 24 de abril de 2012 (JT 2012,590).

casos de forma directa entre dos titulares de aprovechamiento por turno del uso de inmuebles, limitándose la empresa mediadora a facilitarlos, por lo que el modelo de plataforma colaborativa que se asemejaría a esta operatoria sería el que hemos identificado como de intercambio directo o recíproco. En cambio, en el intercambio indirecto no parece darse esta configuración, puesto que consiste en la adquisición por un usuario de un derecho de uso garantizado por la plataforma como contraprestación de su cesión a otros usuarios que no tienen por qué ser, a su vez, cedentes a favor de aquél, sino que pueden serlo de cualquier usuario.

Téngase en cuenta, en cualquier caso, que no nos referimos aquí a la mera titularidad de un derecho de aprovechamiento por turnos, sino al supuesto de que tal derecho se intercambie con el de otro titular. Si por la mera titularidad procede la imputación de una renta inmobiliaria si el derecho es real y su duración excede de dos semanas por año (art. 85.3 LIRPF), el intercambio de tal tipo de derechos es un negocio jurídico adicional que, como en el intercambio de viviendas con fines turísticos, podría merecer una calificación distinta.

4.3.2. Intercambio directo o recíproco

Desde el punto de vista de la LIRPF, y suponiendo que el inmueble cedido no es la vivienda habitual del cedente del derecho de uso, podría pensarse que la facultad de disfrute que éste representa, -y que en este caso es objeto de mero intercambio con otro derecho de la misma naturaleza-, queda debidamente sujeto a gravamen a través de la ya mencionada imputación de renta inmobiliaria (art. 85 LIRPF), es decir, una renta de disfrute que no responde a un flujo de renta real y que ha llegado a calificarse de renta ficticia cuyo gravamen debería considerarse inconstitucional⁴².

Podría llegarse a la fácil conclusión, por ello, de que quien cede temporalmente tal disfrute sobre un inmueble propio a cambio de un derecho de la misma naturaleza sobre inmueble ajeno no experimenta ningún incremento de riqueza adicional que deba comportar un gravamen distinto, como ocurre en los supuestos de alojamiento hospitalario a los que ya nos hemos referido. Pero es evidente de nuevo que, a diferencia de este caso, se recibe algo a cambio.

Por otra parte, si bien tal razonamiento no serviría en el caso de que la vivienda cedida fuera la habitual del contribuyente o de que éste no ostentara sobre la

42. Para una revisión crítica de este régimen especial vid. RAMOS (2008).

misma un derecho de propiedad o un derecho real de disfrute, -pues en tales casos no procede imputación de renta inmobiliaria de acuerdo con el citado artículo 85 LIRPF-, la conclusión debería ser idéntica, es decir, inexistencia de un gravamen adicional o diferente al que ya corresponde en el impuesto al derecho de uso utilizado en el intercambio, que es simplemente, en tales casos, que no procede computar renta alguna. Lo contrario implicaría un tratamiento desigual de situaciones que pueden considerarse idénticas.

Ahora bien, si invertimos el razonamiento, el caso de cesión de la vivienda habitual pone de manifiesto, de forma aún más evidente, que el intercambio con fines turísticos genera una situación diferencial respecto de su simple utilización o disponibilidad que, además, no está en tal caso sujeta a gravamen dentro del IRPF.

Por otra parte, para mantener el criterio de que no se genera una capacidad económica adicional a la que representa, en su caso, la imputación de renta inmobiliaria, deberían dissociarse causalmente las dos cesiones que se producen en el intercambio y considerar, en consecuencia, que ambas se realizan a título gratuito o de comodato, supuesto en el que considera la DGT que no corresponde al cedente más gravamen que el derivado, en su caso, de dicho régimen de imputación.

Sin embargo, difícilmente puede aceptarse el carácter gratuito de la cesión cuando existe una clara conexión sinalagmática entre dos cesiones recíprocas. Además, si así fuese, de acuerdo de nuevo con la doctrina de la DGT, ambos sujetos experimentarían como cesionarios una adquisición patrimonial a título gratuito sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁴³, que es, por cierto,

43. Así, en alguna de dichas resoluciones de la DGT citadas en la nota anterior (V0425-08, V1547-11) mantiene este centro directivo en relación con el comodatario que por parte de éste “se ha producido la adquisición de un derecho por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito “intervivos”, lo que constituye el hecho imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones definido en la letra b) del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (BOE del día 19 de diciembre de 1987)”, “la adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico, a título gratuito e inter-vivos” y que, en tal caso “la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, según dispone la letra b) del artículo 9 de su Ley, estará constituida por el valor neto del derecho adquirido, entendiéndose como tal el valor real del derecho minorado por las cargas y deudas que sean deducibles de acuerdo con los artículos 16 y 17”. Téngase en cuenta también que, en relación con otro supuesto típicamente incluido en la economía colaborativa como el micro-mecenazgo o *crowdfunding*, una reciente resolución de la DGT de 25 de abril de 2016 (V1811-16) considera sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones los donativos (contraprestación no obligada) recibidos por un informático que pone una herramienta informática de código abierto a disposición a

lo que puede entenderse en caso de alojamiento hospitalario, siendo cuestión distinta si es realista o no defender su efectiva sujeción a gravamen, como luego se comentará respecto de los supuestos de consumo colaborativo puro en general.

En suma, no se trata de dos actos jurídicos unilaterales con causa gratuita, sino de un único negocio bilateral con causa onerosa y en el que negar la generación de renta sujeta al IRPF sólo cabría, quizás, si consideráramos que los usos intercambiados o permutados tienen siempre idéntico valor para las partes, cuando lo cierto es, no sólo que la posibilidad de consumo cedida y la recibida son distintas, sino que, desde un punto de vista económico, el intercambio sólo tiene sentido si el derecho de uso adquirido tiene para cada una de ellas un valor superior al del uso cedido, aunque tengan el mismo valor como potenciales usos turísticos o de estancia corta desde un punto de vista puramente objetivo. Lo mismo ocurre, a nuestro juicio, en el caso de intercambio de derechos de aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico con el que el intercambio directo *p2p* de viviendas turísticas muestra, como ya hemos señalado, una notable similitud.

Pues bien, suponiendo que es así, ¿cuál sería la calificación de dicha renta a efectos del IRPF?

El artículo 85 LIRPF excluye la imputación de renta inmobiliaria, además de en el caso ya señalado -vivienda habitual-, en otros que no presentan interés a estos efectos (inmuebles en construcción o no susceptibles de uso), y cuando se trata de inmuebles afectos a actividades económicas, -lo que raramente será del caso⁴⁴-, o que generan rendimientos del capital.

Pues bien, una vez hemos descartado que el único gravamen aplicable a cada cedente sea el que correspondería, en su caso, por la imputación de renta inmobiliaria, sólo caben dos alternativas: o bien considerar que se genera un rendimiento del capital inmobiliario, que es la solución a la que ya apunta dicho precepto, o bien una ganancia o pérdida como consecuencia de una alteración patrimonial, lo que, de acuerdo con su tenor literal, no excluiría la imputación de renta inmobiliaria por el período de cesión, algo que nos permite intuir la invia-

través de una plataforma, aunque los donantes obtengan algún beneficio por su uso, en cuyo caso se tratará de una donación especial del artículo 619 del Código civil que tributará por la diferencia según el artículo 29 de la ley del impuesto.

44. Podría darse en algún caso que una vivienda afecta a una actividad de arrendamiento se utilizara ocasionalmente para un intercambio, supuesto en el que nos encontraríamos, a nuestro juicio, con un autoconsumo generador de renta de la actividad.

bilidad de esta segunda alternativa de calificación, pues supondría, sobre la letra de la ley, un doble gravamen dentro del mismo impuesto.

La cuestión queda resuelta teniendo en cuenta, sencillamente, que el carácter residual que atribuye el artículo 33.1 LIRPF a la categoría de las ganancias y pérdidas patrimoniales impide esta calificación, al poder subsumirse el supuesto en una de las otras categorías de renta que delimita de forma analítica la LIRPF, que es lo que ocurre en este caso, pues es evidente que nos encontramos ante un rendimiento del capital derivado de la cesión de un derecho o facultad de uso o disfrute sobre un inmueble, “sin que importe su denominación o naturaleza”, que puede ser, en consecuencia, tanto dinerario como en especie (art. 21.1 LIRPF).

En definitiva, en estos casos de intercambio lo que se obtiene es una retribución en especie, definida genéricamente en el artículo 42.1 LIRPF como aquella que deriva de la utilización, “consumo” u obtención, para fines particulares, de bienes, derechos o servicios de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, aun cuando no supongan un gasto real para quien las conceda⁴⁵.

Ninguna duda cabe, a nuestro juicio, de que así es en los casos de intercambio de alojamiento, sin que pueda entenderse que el consumo obtenido es equivalente siempre al uso cedido y, por ello, renunciado. Ni siquiera cabe entender que el “precio” abonado es el valor objetivo de mercado de la cesión que se realiza entendiendo por tal el que tiene para cualquier tercero distinto del cedente, sino, en todo caso, su coste de producción –*id est*, el importe de los gastos deducibles según la LIRPF-. De lo contrario habría que entender igualmente, por referirnos al ejemplo más significativo, que las retribuciones en especie del trabajo no son susceptibles de generar renta neta en la medida en que su valor puede considerarse equivalente al de la prestación de servicios personales que retribuyen.

Obsérvese, además, que el resultado en términos de renta es el mismo que se daría en caso de cesión de la vivienda propia mediante contraprestación dineraria a precio de mercado con dedicación del rendimiento así obtenido al alquiler de otra ajena para consumo turístico, sin que en tal caso pueda obviarse la aplicación del impuesto sobre la renta generada y posteriormente consumida, pues no cabe computar como pérdidas patrimoniales las debidas al consumo (art. 33.5.b) LIRPF).

45. Téngase en cuenta, en cualquier caso, que la señalada definición de las rentas en especie no lo es de una categoría específica de rentas, sino que es una genérica definición de utilidades o contraprestaciones íntegras que pueden merecer diversa calificación (rendimientos del trabajo, del capital o de actividades económicas) y que requiere, ulteriormente, de la aplicación de las reglas de cuantificación que correspondan a ésta.

Por lo que se refiere a la determinación del rendimiento íntegro habría que estar, de acuerdo con el artículo 43.1 LIRPF, a su valor de mercado, criterio aplicable en defecto de otro de carácter específico, sin que proceda tomar en consideración, obviamente, el criterio especial previsto para la utilización de vivienda del pagador de rendimientos del trabajo en el 43.1.1.º.a) LIRPF, es decir, el resultante de aplicar el porcentaje anual legalmente establecido sobre el valor catastral. De dicho importe resultarán deducibles, en principio, los mismos gastos y con los mismos criterios que si se tratara de rendimientos dinerarios, si bien entendemos que no podrán deducirse en ningún caso gastos ocasionales como los de conservación o reparación, salvo que éstos últimos se hubiesen generado con ocasión de la cesión.

Por último, si la cesión y la utilización efectiva de la vivienda ajena no se produjesen dentro del mismo período impositivo podrían plantearse dudas en cuanto a la imputación temporal de la renta. Según el artículo 14.1.a) LIRPF, los rendimientos del capital deben imputarse en el período impositivo en que resulten exigibles para su perceptor, que sería, en teoría, aquel en que se haya concretado de forma vinculante el disfrute de la vivienda ajena, que podría ser anterior al de la cesión de la propia. No obstante, dado que la determinación de esta circunstancia podría ser problemática, lo lógico sería la imputación en el período de disfrute efectivo.

Hasta aquí la teoría. En la práctica, la aplicación del régimen de los rendimientos del capital inmobiliario en especie a este caso se antoja compleja si no imposible. Y no nos referimos ahora a las múltiples dificultades que podría comportar el control administrativo del cumplimiento por parte de los contribuyentes del deber de declarar esta renta, sino a las que entrañaría determinar en cada caso el valor de mercado de la contraprestación en especie, sobre todo en los supuestos en que el contribuyente residente del IRPF haya sido cesionario de una vivienda en el extranjero. Por otra parte, si se llevara al extremo esta calificación, en caso de intercambio de la vivienda habitual podría resultar aplicable el criterio mantenido por la DGT según la ya mencionada resolución V2472-07, de 19 de noviembre de 2017, en relación con la pérdida de tal condición en caso de arrendamiento, lo que, sin duda, podría considerarse desproporcionado.

4.3.3. Intercambio indirecto

A diferencia del caso anterior, calificar jurídicamente este supuesto como de permuta entre dos usuarios de la plataforma, aunque es evidente que existe también

un nexo causal entre el derecho de uso recibido y el aportado a la plataforma, se nos antoja harto complicado, puesto que según el artículo 1538 del Código civil, la permuta es un contrato por el cual cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa para recibir otra. En la permuta se da, por tanto, reciprocidad en sentido estricto, pues cada uno de los permutantes “se obliga a entregar una cosa o derecho a cambio de recibir otra de su contraparte” (ÁLVAREZ MORENO y ORÓN MORATAL, 2014).

Cabe preguntarse, no obstante, si cabe hablar de una permuta entre cada usuario y la plataforma y, en definitiva, de si esta última pasa de ser simple comisionista en nombre y por cuenta ajena a convertirse jurídicamente en cesionaria y cedente de cada uno de los aprovechamientos aportados a la plataforma⁴⁶, algo que, como hemos señalado, no parece darse tampoco en los contratos de intercambio de derechos de aprovechamiento por turnos a tenor de la jurisprudencia señalada. Mucho nos tememos, sin embargo, que las plataformas que realizan este tipo de intercambios únicamente cobran por acceso o intermediación y que no se consideran, en ningún caso, cesionarias de derechos de uso por parte de sus usuarios.

Para estos últimos, la renta percibida tendría, en cualquier caso, la misma calificación y régimen jurídico que en el caso anterior, es decir, rendimientos del capital inmobiliario en especie, si bien aquí lo habitual será que no se produzca coincidencia en el tiempo de la cesión de uso y de la contraprestación. Huelga decir que las dificultades de valoración y de control administrativo o las implicaciones de la cesión en relación con la deducción por inversión en vivienda habitual son similares a las ya señaladas.

El corolario de todo lo anterior es que, más allá de los supuestos de alojamiento a cambio de contraprestación dineraria se abre un abismo de incertidumbres, comenzando por las relativas a la viabilidad de sujetar a gravamen efec-

46. Como señala NAVARRO (2017:537), a efectos del IVA esto se traduciría en la diferencia que se deduce del artículo 11.Dos.15ª entre las operaciones de mediación y las de agencia o comisión cuando el agente o comisionista actúe en nombre ajeno (intercambio directo) y aquellas en las que actúe en nombre propio y medie en una prestación de servicios, en las que se entenderá que ha recibido y prestado por sí mismo los correspondientes servicios (intercambio indirecto). Tal esquema de calificación nos parece incuestionable, en cualquier caso, cuando la plataforma permita adquirir derechos de uso mediante una contraprestación monetaria si no se dispone de ellos por no haber puesto a disposición de otros usuarios la vivienda propia, salvo que se trate de una mediación en un alquiler vacacional con contraprestación dineraria para el cedente y no para la plataforma, que únicamente cobraría una comisión sobre el precio exigido por este último. Sobre los problemas relativos a si la plataforma actúa como prestador directo de un servicio, es decir en nombre y por cuenta propia, o, en cambio, como simple comisionista en operaciones realizadas directamente entre sus usuarios, vid. FALCÓN (2014).

tivo las eventuales rentas en especie que generen los intercambios y a la propia existencia de voluntad administrativa de hacerlo si es que entiende, como hemos hecho aquí, que éstas, en efecto, se producen de acuerdo con la LIRPE.

De ser así, las dificultades para fiscalizar dichas rentas, en la medida en que no se producen flujos dinerarios entre los usuarios de la plataforma serían, obviamente, mayores. Sin embargo, la función intermediadora de las plataformas podría aprovecharse igualmente para obtener información, cuestión a la que nos referiremos en el siguiente apartado. Mayores rémoras pueden suponer, sin embargo, la dificultad de valorar las rentas en especie originadas, y, en general, el hecho de que la relación coste-beneficio de los procedimientos de fiscalización sería, quizás, desalentadora de cualquier pretensión de la Administración al respecto.

5. El consumo colaborativo de alojamiento en el proyecto de reforma del RGIT: implantación del deber de informar por parte de las plataformas

Como hemos señalado, el arrendamiento o cesión de uso de viviendas para estancias turísticas o de corta duración a través de plataformas electrónicas viene siendo objeto de atención por parte de la Administración tributaria desde hace ya algún tiempo, habiéndose evacuado ya algunas consultas por parte de la DGT a las que hemos hecho oportuna referencia que resultan aplicables a los supuestos de alquiler con contraprestación. De momento, la Administración tributaria no parece plantearse la necesidad de modificar las normas tributarias sustantivas, pudiendo deducirse, por ello, que las normas vigentes se consideran suficientes para abordar la fiscalidad de este fenómeno.

Lo que sí preocupa a la Administración tributaria es, en cambio, el control del cumplimiento de las obligaciones fiscales que se generan en este entorno, estando previsto el establecimiento de una nueva obligación de informar a cargo de las plataformas intermediarias mediante una reforma del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria (RGIT)⁴⁷.

47. Real Decreto XX/2017, DE XX, 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,

Partiendo de este proyecto normativo podemos hacernos una idea de cuáles son las operaciones por las que muestra particular interés la Administración tributaria, en el bien entendido, en cualquier caso, de que tal regulación no tendrá virtualidad calificadora alguna en relación con los datos a la que se refiere.

Así, en el preámbulo de este proyecto de Real Decreto se justifica esta reforma del siguiente modo: *“Con fines de prevención del fraude fiscal se establece una obligación de información específica para las personas o entidades, en particular, las denominadas “plataformas colaborativas”, que intermedien en el arrendamiento o cesión de uso de viviendas con fines turísticos. Quedan excluidos de este concepto el arrendamiento o subarrendamiento de viviendas tal y como se definen en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, y los alojamientos turísticos regulados por su normativa específica como establecimientos hoteleros, alojamientos en el medio rural, albergues y campamentos de turismo, entre otros. Asimismo, queda excluido el derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles”*.

Es decir, sólo se incluyen dentro del ámbito objetivo de la futura obligación de informar las cesiones de inmuebles con fines turísticos no sujetas a alguno de los regímenes tradicionales de alojamiento turístico, tal y como queda confirmado posteriormente por la proyectada regulación de esta obligación de informar. Queda por determinar, sin embargo, si ésta alcanzara a cualquiera de los supuestos de cesión a los que acabamos de referirnos, mostrando al efecto el proyecto normativo cierta ambigüedad.

Así, el epígrafe del proyectado nuevo artículo 54 ter del RGIT se refiere a la obligación de informar sobre el “arrendamiento” de viviendas con fines turísticos, término que únicamente abarcaría, en principio, las operaciones realizadas mediante contraprestación. Así lo confirmaría el apartado 2 cuando entiende por uso de viviendas con fines turísticos *“la cesión temporal de uso de la totalidad 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 lucra-*

y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente. Disponible en

<http://www.minhfp.gob.es/ca-ES/Normativa%20y%20doctrina/NormasEnTramitacion/Paginas/tramitesinformacionaudienciacerrados.aspx>.

No haremos referencia aquí a las fórmulas de intercambio de información entre Administraciones tributarias que, sin duda, adquiere también enorme relevancia en el entorno telemático y, por tanto, globalizado en el que se desarrolla la economía de plataforma y, sobre todo, en relación con la tributación de las propias plataformas. A este respecto pueden consultarse MACHANCOSES (2017) y SELMA (2017).

tiva u onerosa”, en términos similares a como se define este negocio jurídico en la normativa autonómica sectorial sobre turismo a la que ya hemos hecho referencia. Como puede apreciarse, no sólo se excluyen las cesiones de habitación, al circunscribirse a los supuestos de cesión de la totalidad, sino que también se exige que la cesión se realice con finalidad lucrativa u onerosa. La diferencia más significativa es, sin embargo, que no se alude a la habitualidad, lo que no carece, ciertamente, de relevancia.

Por otra parte, entre los datos que deberán consignarse en la declaración informativa, se incluyen, según el apartado 4 d) del proyectado artículo, el “importe” percibido por el titular cedente del derecho por la prestación del servicio de cesión de la vivienda con fines turísticos. Sin embargo, deberá indicarse alternativamente, en su caso, “su prestación gratuita”, referencia con la que parece referirse el proyecto a los supuestos de intercambio, pues tal expresión sólo resulta compatible con la existencia de finalidad lucrativa u onerosa en el cedente que se establece como regla general si se interpreta como equivalente a prestación a cambio del derecho de disfrute de otra vivienda.

En cualquier caso, debe insistirse en que este proyecto de reforma reglamentaria no afectará en modo alguno a la calificación de los distintos supuestos de cesión o intercambio colaborativo de viviendas a efectos de su sujeción a gravamen. Dicho en otros términos, aunque deba entenderse que algunos de tales supuestos no se incluyan en el ámbito objetivo de la obligación de informar, de ello no se seguirá que carezcan de relevancia tributaria, tal y como hemos argumentado anteriormente. Cuestión distinta es si las dificultades señaladas en orden a su efectiva tributación u otras razones aconsejan el establecimiento de algún régimen singular.

6. Conclusiones y consideraciones finales: ¿merece el alojamiento colaborativo un tratamiento fiscal especial?

De lege lata cabe concluir que el consumo colaborativo de alojamiento turístico o de corta duración es susceptible de generar rentas sujetas a gravamen en el IRPF con la única excepción del de carácter gratuito u hospitalario, debiendo descartarse que las modalidades basadas en el intercambio no originen actualmente más consecuencias a efectos de este impuesto que las ya derivadas, si procede, del régimen de imputación de rentas inmobiliarias.

Así, es indiscutible, por obvio, que, el alojamiento mediante contraprestación dineraria es susceptible de generar rentas sujetas a gravamen en el IRPF como cualquier arrendamiento o cesión de uso de inmuebles, incluido el caso de alojamiento en habitación de la vivienda habitual del anfitrión, que difícilmente puede catalogarse, a nuestro juicio, como un supuesto de mera compartición de gastos de consumo. En estos casos no se plantea ninguna duda acerca de la finalidad del cedente, que es obtener ingresos ofertando un servicio en el mercado del mismo modo que lo haría a través de canales convencionales, pero contando, además, con las ventajas añadidas a tal fin por las plataformas electrónicas. Desde el punto de vista de su sujeción a gravamen es irrelevante, además, que la renta obtenida por el cedente no llegue a merecer la calificación tributaria de renta empresarial porque actúe como un particular en sentido estricto y no como un profesional del sector.

Tal conclusión resulta más discutible, en cambio, en el caso del alojamiento colaborativo puro, es decir, el basado en el intercambio entre particulares que actúan con una estricta finalidad de consumo y, por tanto, como auténticos pares o iguales desde un punto de vista jurídico. Aunque es posible mantener que en estos casos se generan rendimientos en especie del capital inmobiliario, somos conscientes de que esta calificación puede resultar controvertida y, sobre todo, de que fiscalizar y cuantificar dichas rentas no sólo se muestra harto complicado, sino que abocaría, probablemente, a resultados recaudatorios poco óptimos en términos de coste-beneficio. No obstante, debe tenerse en cuenta que razones de este tipo nunca han impedido al legislador sujetar formalmente a gravamen negocios o actos realizados entre particulares, igualmente difíciles de controlar, como las transmisiones onerosas o lucrativas de bienes no inscribibles en registros públicos y de escaso valor, a efectos, respectivamente, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Negocios o actos que, por cierto, también se dan en otros casos de economía colaborativa como el de las plataformas de compraventa entre particulares de bienes de segunda mano o en el de alojamiento hospitalario al que aquí nos hemos referido.

No obstante, *de lege ferenda* cabe plantear, en la línea sugerida por algunos autores (DOMÉNECH, 2014:75, KAPLAN y NADLER, 2015:110, MACHAN-COSES, 2017:14) o presente en algunos proyectos normativos pendientes de aprobación o ya aprobados en otros países, algún tipo de régimen especial como el de exención de la obligación de declarar las rentas generadas mediante un

sistema de pagos a cuenta liberatorio, el establecimiento de un mínimo exento específico como el previsto en el Reino Unido para el alquiler habitacional (*The Rent a Room Scheme*)⁴⁸ o el establecimiento de un gravamen específico para las rentas de la economía colaborativa que no superen un determinado importe, como prevé la proposición de ley italiana a la que ya hemos hecho referencia. Propuestas como éstas podrían resultar admisibles desde el punto de vista constitucional, en principio, por razones prácticas o de índole extrafiscal, sobre todo si se tiene en cuenta la extraordinaria libertad de configuración reconocida por el Tribunal Constitucional al legislador tributario⁴⁹. Sin embargo, su razonabilidad sería mayor o menor, a nuestro juicio, según su alcance sobre la obligación tributaria correspondiente al IRPF y según el tipo de consumo colaborativo al que afecten.

Así, alguna medida de exención podría admitirse con relativa facilidad en los casos de consumo colaborativo puro, es decir, a condición de que sólo resultara aplicable a consumidores actuando recíprocamente como tales, en relación con cualquier supuesto de intercambio de bienes o servicios con fines de consumo y, por supuesto, con independencia de que el mismo se concierte o no a través de plataformas electrónicas, evitándose así un tratamiento singular que no puede justificarse, siquiera, por el hecho de que tal tipo de transacciones se concierten normalmente, en la actualidad, a través de dicho medio. La inexistencia de ánimo de obtener ingresos dinerarios susceptibles de dedicación a un consumo de naturaleza distinta, el carácter normalmente ocasional de este tipo de intercambios y, sobre todo, las dificultades que entraña la comprobación y cuantificación de

48. Vid. <https://www.gov.uk/rent-room-in-your-home/the-rent-a-room-scheme>. Dicho mínimo ha sido recientemente incrementado desde 4.500£ hasta 7.500£. El Gobierno británico ha anunciado, además, la aplicación a partir de abril de 2017 de un nuevo mínimo exento (*tax allowance*) de 1.000£ para alquileres colaborativos distintos al de vivienda, como el de vehículos, y para el supuesto de realización de trabajos ocasionales (vid. <https://www.gov.uk/government/news/budget-2016-some-of-the-things-weve-announced>).

49. Así, como afirma el TC en su sentencia 183/2014, de 6 noviembre (RTC 2014\183), nada impide al legislador, de acuerdo con la libertad de configuración que le reconoce la Constitución y en el marco de sus principios, “el uso de los tributos como un instrumento de política económica sobre un determinado sector (STC 7/2010, de 27 de abril [RTC 2010, 7], FJ 5), esto es, con fines de ordenación o extrafiscales [STC 53/2014, de 10 de abril (RTC 2014, 53), FJ 6 c)]”, debiendo tenerse en cuenta que el TC también ha tenido en cuenta razones de orden práctico en la gestión de los tributos para avalar tratamientos que, en principio, podrían considerarse contrarios al principio de capacidad económica, como en la STC 214/1994, de 14 de julio (RTC 1994,214), en relación con la limitación de los gastos deducibles para determinar los rendimientos netos del trabajo en el IRPF.

las eventuales rentas en especie generadas podrían ser motivos razonables para una exclusión expresa de gravamen, clarificándose así un panorama normativo en el que su sujeción al IRPF podría considerarse controvertida.

No puede ignorarse, sin embargo, que por esta vía se podría estar renunciando al gravamen de supuestos de consumo de bienes y servicios a precio inferior al de mercado que pueden llegar a ser económicamente significativos, como puede ocurrir, precisamente, en el caso aquí analizado de intercambio de viviendas con fines turísticos. A nuestro juicio, sólo sería aceptable, por ello, si se tratara de una exención cuantitativamente limitada, salvaguardándose así la posibilidad de gravar supuestos en los que se podrían producir ventajas significativas a favor de contribuyentes con una capacidad económica comparativamente alta por tener mayor y mejor disponibilidad de inmuebles o de otros bienes o servicios de elevado valor susceptibles de intercambio⁵⁰, debiendo tenerse en cuenta, además, la necesidad de valorar cualquier medida específica que se proponga al respecto en el marco de la estructura global del IRPF.

Así, el posible establecimiento de una medida de exención limitada en relación con los supuestos de consumo colaborativo puro obliga a plantear si no merecerían también un tratamiento similar todos o algunos de los supuestos de alojamiento a cambio de contraprestación dineraria y, en general, cualquier otro supuesto similar que pueda darse en relación con otros bienes o servicios, siempre que se trate, en definitiva, de intercambios de escasa relevancia por su importe, por su carácter ocasional o por basarse en un bien de consumo indiscutible, como sería el caso también abordado aquí del alojamiento en habitación de la vivienda habitual.

Pues bien, entendemos que, en línea de principio, no existe justificación alguna, ni siquiera de orden práctico, para establecer un régimen fiscal específico, ni en relación con supuestos concretos de consumo colaborativo como el aquí abordado ni respecto de la economía colaborativa en general.

50. No gravar al contribuyente que satisface sus necesidades o deseos de alojamiento turístico y los de su familia por esta vía porque dispone por cualquier título de una vivienda que puede ceder a tal fin, supone, en cualquier caso, brindarle un tratamiento comparativamente ventajoso respecto de aquel otro que, no pudiendo convertirse en oferente por motivos varios, o bien no pueda satisfacer aquellas necesidades por insuficiente poder adquisitivo o bien tenga que satisfacerlas por vías convencionales sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. Obsérvese que el segundo, de acuerdo con lo dicho, no puede deducir el detrimento patrimonial que le supone el consumo, mientras que el primero, si no tributa por la renta equivalente al ahorro que le supone acceder al mismo por precio inferior al de mercado, estará, de hecho, deduciéndolo.

No cabe aducir, en primer lugar, que se trata en muchos casos de rentas reveladoras de una capacidad económica escasamente significativa, aunque así sea efectivamente en una consideración aislada de las percibidas por cada contribuyente a través de este tipo de plataformas. El carácter personal del IRPF y el concepto de renta extensivo que subyace a este impuesto implican que cualquier renta subsumible en su hecho imponible debe acumularse al resto de las percibidas por el contribuyente en cada período impositivo de acuerdo con las reglas de integración, compensación y gravamen que establece la LIRPF. Sin perjuicio de algunas minoraciones aplicables en la determinación de las distintas rentas en particular, y que, obviamente, también pueden ser aplicables en algunos casos de rentas obtenidas en el entorno de la economía de plataforma⁵¹, debe tenerse en cuenta que, una vez computadas todas las rentas del contribuyente o, en su caso, de la unidad familiar de la que forme parte y con la que tribute conjuntamente, el mecanismo idóneo para evitar que tributen los sujetos con una renta global reducida es el mínimo personal y familiar que contempla la LIRPF, sea cual sea su fuente y con independencia, por tanto, de si la misma se genera o no en un entorno que puede ser, además, sólo nominalmente colaborativo.

Conviene recordar, por otra parte, que las normas reguladoras de la exención del deber de declarar el impuesto ya delimitan los supuestos de obtención de renta que, a juicio del legislador, o bien pueden quedar sujetos a gravamen definitivo a través del sistema de pagos a cuenta (art. 96.2, párrafo primero, y 3), -sin perjuicio del derecho a declarar, cuando proceda, para obtener su devolución total o parcial-, o bien presentan muy escasa significación económica y pueden quedar al margen de la aplicación del impuesto, incluso totalmente si no procede

51. Debe tenerse en cuenta que, incluso con carácter previo, la LIRPF ya toma en consideración la especial naturaleza de algunas fuentes de renta reconociendo minoraciones que se insertan en la base de determinación del rendimiento neto y que, obviamente, también resultarán aplicables cuando el mismo derive de una actividad realizada a través de plataformas eléctricas. Por su particular relación con otro fenómeno típico de la economía de plataforma como es la prestación de servicios de escasa entidad económica a otros usuarios de la plataforma puede señalarse la reducción aplicable por los perceptores de rendimientos de actividades económicas de acuerdo con el artículo 30.2.3º LIRPF. Con independencia de la problemática que rodea a este tipo de plataformas desde el punto de vista laboral, esta reducción a la que se suma posteriormente la aplicación del mínimo personal y familiar supondrá, en la práctica, que los trabajadores autonomizados y precarizados por esta vía no llegarán a tributar normalmente por IRPF, salvo que tengan, obviamente, otras fuentes de renta. Por otra parte, que una minoración de este tipo no esté prevista en relación con los contribuyentes cuya fuente principal de rentas no sea el capital se justifica porque, a diferencia de las rentas del trabajo, las del capital son rentas fundadas, lo que justifica su desigual tratamiento desde dicho punto de vista.

ningún pago a cuenta, de acuerdo con el artículo 96.2, párrafo segundo, de la LIRPF, a cuyo tenor, “[e]n ningún caso tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, de capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros”.

Tampoco nos parecen ni necesarias ni justificables, por las mismas razones, las propuestas de establecimiento de un gravamen específico sobre los rendimientos procedentes de la actividad no profesional realizada a través de plataformas electrónicas, como la incluida en el citado proyecto de ley italiano sobre economía colaborativa. Como señala PASTOR (2017:553), este proyecto “contempla el doble tratamiento tributario de las actividades colaborativas, ocasionales o habituales, estableciendo tipos diferenciales de gravamen en función del volumen de ingresos”. No se comprende, sin embargo, por qué este criterio cuantitativo habría de servir para los intercambios realizados en el marco de la economía colaborativa, definida de forma harto genérica en dicho proyecto como la “economía generada por la asignación optimizada y compartida de los recursos de espacio, tiempo, bienes y servicios a través de plataformas electrónicas”⁵², y no, en cambio, para cualquier actividad que implique un intercambio económico, sea cual sea el canal a través del que se realice y ya se haga o no de forma habitual, algo que, por lo demás, no tiene en cuenta el legislador para ponderar la mayor o menor capacidad económica del perceptor de una renta. Salvo que se entienda que la economía de plataforma comporta algún beneficio diferencial en términos de interés general, lo que nos lleva a considerar, por último, posibles razones extrafiscales para conceder un trato de favor a este fenómeno.

Tal parece ser, finalmente, el trasfondo de las propuestas que se van formulando en torno a la fiscalidad de la economía colaborativa. Se trataría, en palabras de PASTOR (2017:561-562), de adoptar “medidas de estímulo de este tipo de actividades, mediante tributación más favorable, atendiendo a umbrales de actividad, sin descuidar por otro lado el cumplimiento de las obligaciones tributarias resultantes, a través del refuerzo de mecanismos de obtención de información”, a fin de no desaprovechar –prosigue esta autora– “la posibilidad de fomentar adecuadamente este tipo de actividades para obtener los amplios beneficios que pueden conllevar”.

52. En el original en italiano: “*economía generata dall’allocazione ottimizzata e condivisa delle risorse di spazio, tempo, beni e servizi tramite piattaforme digitali*” (art. 1).

Sin embargo, entendemos que la etiqueta “colaborativa” no es suficiente a tal efecto, o no, al menos, mientras no se clarifique qué merece tal calificativo y qué no, cuál es el marco regulatorio en cada caso y, sobre todo, mientras no queden empíricamente avalados sus teóricos efectos benéficos en todos los órdenes.

Resulta indiscutible que la economía de plataforma a la que se asocia dicho calificativo de forma a veces inopinada está generando ciertas dinámicas de indudable interés económico asociadas a la puesta a disposición en el mercado de algunos recursos ociosos de los particulares. Ahora bien, de momento al menos, tal impacto económico sólo ha adquirido cierta relevancia en el caso de los bienes de consumo duradero infrautilizados de mayor valor, como viviendas y vehículos de turismo, o en el de la oferta de ciertos servicios personales por parte de ciudadanos desempleados.

Por otra parte, si bien es cierto que lo que se persigue en muchos casos por los usuarios de estas plataformas es paliar una situación de penuria económica, tampoco puede ignorarse, además de lo ya dicho sobre las medidas existentes en el IRPF para adecuar el gravamen a las circunstancias personales y familiares de los contribuyentes, que, al menos en el caso aquí analizado, se trata de transacciones sobre bienes que pueden alcanzar un valor elevado y que los beneficios de la economía de plataforma desde otros puntos de vista, como el social o el medioambiental, no sólo no están demostrados, sino que son, además, discutibles⁵³, como parece ocurrir, singularmente, en el caso del alquiler de alojamiento turístico a través de plataformas electrónicas.

En suma, el inopinado reconocimiento de un trato de favor a los intercambios realizados a través de plataformas electrónicas podría suponer, por ello, la concesión de ventajas comparativas para situaciones, que, como ha señalado algún autor, pueden representar, en realidad, “nuevas formas de consumo (acrítico, depredador) que hacen uso de estrategias colaborativas aprovechando las nuevas tecnologías de información” y que “se constituyen en islas no sustentables de consumo para unas élites privilegiadas (consumismo colaborativo)” (CALLE y CASADEVENTE, 2015: 52). Y, en el caso aquí analizado, la realidad parece decantar el balance en este sentido, como se desprende de las denuncias de *turistificación* o *gentrificación* que el alquiler de alojamiento turístico a través de plataformas electrónicas parece estar generando, planteándose, al contrario, no sólo

53. Sobre los distintos impactos de la economía colaborativa en general vid. GORDO, DE RIVERA y CASSIDY (2017).

la necesidad de regular adecuadamente esta actividad, sino de sujetarla a impuestos turísticos existentes o de nueva creación a fin de internalizar los costes sociales y ambientales que acarrea⁵⁴.

Por lo demás, aunque la viabilidad constitucional de los beneficios tributarios establecidos con fines de carácter extrafiscal resulta indiscutible a estas alturas, debe tenerse en cuenta que, como tiene dicho el TC, “la exención, como quiebra del principio de generalidad que rige la materia tributaria al neutralizar la obligación tributaria derivada de la realización de un hecho revelador de capacidad económica, es constitucionalmente válida siempre que responda a fines de interés general que la justifiquen (por ejemplo, por motivos de política económica o social, para atender al mínimo de subsistencia, por razones de técnica tributaria, etc.), quedando, en caso contrario, proscrita, desde el punto de vista constitucional, por cuanto la Constitución a todos impone el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos en función de su capacidad económica (STC 96/2002, de 25 de abril , F. 7), no debiendo olvidarse que los principios de igualdad y generalidad se lesionan cuando «se utiliza un criterio de reparto de las cargas públicas carente de cualquier justificación razonable y, por tanto, incompatible con un sistema tributario justo como el que nuestra Constitución consagra en el art. 31» (STC 134/1996, de 22 de julio , F. 8)”⁵⁵. Siendo así, nos parece cuando menos controvertido entender que el alquiler de alojamiento turístico o de corta duración a través de plataformas jurídicas es genéricamente merecedor de un tratamiento fiscal de favor en el IRPF por alguna de las razones señaladas por el TC.

Más allá de la problemática relativa a la tributación de las propias plataformas electrónicas que operan a nivel internacional recurriendo a esquemas de planificación fiscal típicamente utilizadas por las empresas multinacionales en el entorno de la economía digital, a nuestro juicio el gran dilema que plantea la economía de plataforma desde el punto de vista tributario es que propicia nuevos o más extendidos nichos de economía informal que obligan al legislador a decidir si resultan o no relevantes desde el punto de vista de la capacidad económica y, en su caso, si es viable su control y efectiva sujeción a gravamen. Ahora bien, de acuerdo con

54. Sobre los impuestos que gravan las estancias turísticas en las Comunidades Autónomas de Cataluña e Islas Baleares y, en particular, sobre su aplicación al alojamiento turístico colaborativo, vid. BORJA (2017: 9-10).

55. STC 10/2005, de 20 de enero, fdo. jco. 5º (RTC 2005,10).

lo señalado, la normativa del IRPF contiene los expedientes técnicos que permiten ponderar adecuadamente estos dos aspectos, sin perjuicio de que pueda plantearse una elevación de los límites cuantitativos excluyentes del deber de declarar según el artículo 96.2, párrafo segundo, de la LIRPF en atención, si se quiere, a que en el entorno de la economía de plataforma resulta más frecuente que los ciudadanos sin una fuente estable de renta recurran a la economía informal que propicia para aliviar su precaria situación económica mediante la obtención de ingresos que, por su importe, no sólo no conllevarán normalmente un gravamen efectivo, sino que, siendo así, su declaración tampoco reportaría beneficios considerables desde el punto de vista de su control administrativo. Por esta vía se tomaría suficientemente en cuenta la economía colaborativa evitando, al mismo tiempo, un tratamiento formalmente diferenciado de la economía de plataforma que, a nuestro juicio, no está justificado, siquiera sea por los difusos contornos que todavía presenta la delimitación de estos conceptos, por la necesidad de clarificar previamente el marco regulatorio en cada caso afectado y porque sus impactos reales de todo tipo no han sido todavía, a nuestro juicio, suficientemente contrastados.

Bibliografía

- ÁLVAREZ MORENO, M.T. y ORÓN MORATAL, G. (2014): “El contrato de permuta”, en *VVAA* (2014).
- ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I. (2016): “El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad”, documento de trabajo nº 26/2016, Instituto de Estudios Fiscales, N.I. P. O.: 634-16-077-X.
- BORJA SANCHIS, A. (2017): “Los impuestos sobre estancias turísticas en España”, *Quincena Fiscal*, nº 18, BIB 2017\13196.
- CALLE COLLADO, A. y CASADEVENTE, J.L. (2015): “Economías sociales y economías para los Bienes Comunes”, *Otra Economía*, vol. 9, nº 16, págs. 44-68.
- CODAGNONE, C. y MARTENS, B. (2016): *Scoping the Sharing Economy: Origins, Definitions, Impact and Regulatory Issues*, JRC Technical Reports, Institute for Prospective Technological Studies (European Commission), Digital Economy Working Paper 2016/01.
- DOMÉNECH PASCUAL, G. (2015): “La regulación de la economía colaborativa (El caso “Uber contra el taxi””, *Revista CEFLEGAL*, CEF, núms. 175-176, págs. 61-104.
- EXCELTUR (2015): “Impactos sociales y económicos sobre los destinos españoles derivados del exponencial aumento del alquiler de viviendas turísticas de corta duración, impulsado por los nuevos modelos y canales de comercialización P2P”, en <http://www.exceltur.org/wp-content/uploads/2015/06/Alojamiento-tur%C3%ADstico-en-viviendas-de-alquiler-Impactos-y-retos-asociados.-Informe-completo.-Exceltur.pdf> (consultado el 13-10-16).
- FALCÓN Y TELLA, R. (2014). «La tributación de Uber (plataforma de servicios de transporte en vehículos articulados)», *Quincena Fiscal*, nº 13, Thomson Reuters Aranzadi BIB 2014\2229.
- GONZÁLEZ ORTIZ, D. (2004): “Fiscalidad del alojamiento turístico”, *Nueva Fiscalidad*, nº 1, págs. 71-101.

- GORDO LÓPEZ, A., DE RIVERA, J. y CASSIDY, P. (2017): “La economía colaborativa y sus impactos en la era del capitalismo digital”, en Cotarelo, R. y Gil, J., *Ciberpolítica: gobierno abierto, redes, deliberación, democracia*, Capítulo X, págs. 198-208.
- GUILLÉN NAVARRO, N.A. (2015): “La vivienda de uso turístico y su incidencia en el panorama normativo español”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 45-46, págs. 101-144.
- GUILLÉN NAVARRO, N.A. y IÑIQUEZ BERROZQUE, T. (2016): “Acción pública y consumo colaborativo. Regulación de las viviendas de uso turístico en el contexto p2p”, *Pasos. Revista de Turismo y Patrimonio Cultural*, Vol. 14, nº 3, Special Issue, págs. 751-768.
- GUTIÉRREZ LOUSA, M. (2005): “Determinación de la capacidad económica sometida a gravamen: determinación de la base imponible y liquidable del IRPF”, en VVAA (2005) *Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, pp. 329 y ss.
- KAPLAN, R.A. y NADLER, M.L.: “Airbnb: A Case Study in Occupancy Regulation and Taxation”, *University of Chicago Law Review Dialogue*, nº 82, págs. 103-115.
- MACHANCOSES GARCÍA, E. (2017): “Economía de plataforma en los servicios de transporte terrestre de pasajeros: Retos tributarios de la imposición directa sobre el usuario y la plataforma”, *Quincena fiscal*, nº 15, BIB 2017\12770.
- MONTESINOS OLTRA, S. (2016): “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del Derecho tributario”, *Economía Industrial*, nº 402, págs. 47-54.
- NAVARRO EGEA, M. (2017): “La economía colaborativa ante la Hacienda Pública”, en VVAA (2017), págs. 523-543.
- NÚÑEZ IGLESIAS, A. (2010): “Tipología de los contratos de alojamiento turístico extrahotelero”, *Actualidad civil*, nº 12, Thomson-Reuters Aranzadi, BIB 2010\1844.
- OCDE (2015): *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, lectura accesible en <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>
- PAIS, I. y PROVASI, G. (2015). “Sharing Economy: A step towards the Re-Embeddedness of the Economy?”, *Stato e mercato*, nº 105, págs. 347-377.

- PASTOR DEL PINO, M.C. (2017): “La economía colaborativa desde las Instituciones Comunitarias: implicaciones fiscales”, en VVAA (2017), págs. 545-563.
- RAMOS PRIETO, J. (2008): *La imputación de rentas inmobiliarias en la imposición sobre la renta de las personas físicas*, CEF, Madrid.
- RUIZ GARIJO, M. (2003): *Los rendimientos del capital inmobiliario en el nuevo IRPF*, EDERSA.
- RUSSO, A.P. (2014): “La explosión del turismo colaborativo y los retos para el modelo turístico español”, en VVAA, *20 retos para el turismo en España*, Pirámide, Madrid, págs. 113-133.
- SELMA PENALVA, V. (2017): “Empresas de economía colaborativa y control de cumplimiento de obligaciones tributarias: intercambio de información fiscal en la Unión Europea”, en VVAA (2017), págs. 565-583.
- VVAA (2009): *El impuesto sobre la renta de las personas físicas* (coord Javier Galán Ruiz, Manuel Gutiérrez Lousa; Teodoro Cordón Ezquerro (dir.), José Antonio Rodríguez Ondarza (dir.), 2009, Civitas.
- VVAA (2014): *Contratos civiles, mercantiles, públicos, laborales e internacionales, con sus implicaciones tributarias* (dir. Mariano Yzquierdo Tolsada), Thomson Reuters-Aranzadi, Cizur Menor (Navarra), tomo I.
- VVAA (2017): *Retos jurídicos de la economía colaborativa en el contexto digital* (Rosalía Alfonso Sánchez y Julián Valero Torrijos, dirs.), Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

LA POLÉMICA IMPLANTACIÓN DEL NUEVO RÉGIMEN FISCAL *PER LOCAZIONI BREVI* EN ITALIA: NUEVAS OBLIGACIONES PARA LOS INTERMEDIARIOS Y LAS PLATAFORMAS DE ALOJAMIENTO

María Teresa Mories Jiménez

Prof. Titular Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Córdoba

RESUMEN

En el trabajo se analiza el nuevo y polémico régimen fiscal *per locazioni brevi* implantado en Italia por el Decreto Ley de 24 de abril de 2017, núm. 50 que ha entrado en vigor el pasado 1 de junio de 2017 y que ha sido convertido en Ley núm. 96 de 21 de junio 2017. Este nuevo régimen afecta a los alquileres de viviendas a corto plazo (menos de 30 días), estableciendo la obligación de retener sobre las rentas obtenidas e imponiendo otras obligaciones de información a los intermediarios que intervienen en este tipo de operaciones, y de manera expresa a las plataformas online que operan en el ámbito del alojamiento.

Con dicho régimen se pretende que afloren de la economía sumergida rentas procedentes del alquiler de este tipo de inmuebles (en su mayor parte con fines turísticos), obligando a los operadores que actúan como intermediarios entre los propietarios de los inmuebles y los inquilinos que acceden a ellas, a practicar e ingresar una “retención directa” de un 21% del Impuesto sobre la Renta sobre el importe del alquiler, que se considera pago del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en relación con estas rentas inmobiliarias (*cedolare secca*) o pago a cuenta del mismo. Se imponen además nuevas obligaciones de carácter informativo para los intermediarios que actúan entre los propietarios y los inquilinos (incluidas las plataformas de alojamiento) así como sanciones para el caso de posibles incumplimientos.

Aunque la implantación del nuevo régimen ha generado una gran controversia, y se ha visto rechazado por los operadores online, especialmente por Airbnb, retrasando su efectiva aplicación hasta el 16 de octubre de 2017, el establecimiento de estas nuevas obligaciones para las plataformas online y sus repercusión en el IREPF italiano, representa la apertura de un nuevo sistema de control sobre estos agentes y estas rentas derivadas del alquiler de inmuebles con fines turísticos (tan de moda en estos últimos tiempos), que podría servir como referencia para otros países de nuestro entorno, como podría ser España.

PALABRAS CLAVE: Economía colaborativa, alquileres de bienes inmuebles a corto plazo, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, retención, sustitución, plataformas digitales, Airbnb.

CLAVES ECONLIT: H24 (Income Tax); K34 (Tax Law); O35 (Social innovation); Z30 (Tourisme Economic General).

THE CONTROVERSIAL INTRODUCTION OF THE RECENT ITALIAN TAX SCHEME FOR SHORT-TERM RENTALS: NEWS OBLIGATIONS FOR INTERMEDIARIES AND ONLINE ACCOMMODATION PLATFORMS

ABSTRACT

This paper analyses the Italian recent tax scheme implemented by Decree Law No 50 of 24 April 2017, which entered into force on 1 June 2017 and became Law No 96 of 21 June 2017. The aforementioned tax scheme affects short-term rentals (rentals of less than 30 days) by providing for withholding on the earnings derived from those rentals and by imposing some other information obligations, especially for online platforms engaged in work related to accommodation and involved in the realization of rental contracts.

This regime of taxation aims that incomes from the letting of immovable property (mostly because of tourism reasons) go out of the black economy by requiring platforms acting as intermediaries between property owners and tenants to retain a withholding tax of 21% on the amount of the rent. This amount withheld will be directly considered as the property owner's payment of personal income tax in relation to that immovable property (*cedolare secca*), or a payment on account. Moreover, there are also new information obligations for those intermediaries as well as sanctions in the event of non-compliance.

Despite the fact that the implementation of this new regulation is being surrounded by a great controversy since large operators have reacted to it by delaying its application and, thus, postponing its first payment until 16 October 2017, the imposition of these new obligations on intermediaries (including online platforms), which affect Italian personal income tax, represents the opening up of a new means of control over the activity and the incomes derived from the letting of immovable property for tourist use that could serve as a reference for other countries like Spain.

KEY WORDS: Sharing economy, short-term real estate rentals, Personal Income Tax, withholding tax, replacement, online platforms, Airbnb.

SUMARIO¹

1. Introducción. 2. La economía colaborativa como nueva fórmula de negocio: la búsqueda de un equilibrio entre su desarrollo y una adecuada regulación. 3. Análisis del régimen introducido por el artículo 4 del Decreto-Ley n. 50, de 24 de abril de 2017 aplicable a los alquileres de viviendas de corta duración. 3.1. Inmuebles afectados por el nuevo régimen fiscal. 3.2. Nuevas obligaciones a cargo de los intermediarios en la celebración de estos contratos de locazioni brevi. 4. Dificultades de la entrada en vigor del nuevo régimen fiscal. 4.1. Cronología de la entrada en vigor del nuevo régimen fiscal. 4.2. Un nuevo frente abierto por las plataformas digitales: ¿problemas de competencia entre plataformas, violación del Derecho de la UE o una nueva estrategia para retrasar el cumplimiento de las nuevas obligaciones impuestas por el nuevo régimen? 5. Reflexión final. Bibliografía.

1. Introducción

Son muchos los problemas que plantea el análisis del régimen fiscal de los alquileres de inmuebles por parte de particulares en Italia, pues en cuanto se acerca uno a su normativa se observa que, tras un conglomerado de normas de diversos impuestos relacionadas entre sí, en muchas ocasiones se favorecen ciertas operaciones a través de las cuales los contribuyentes buscan la manera de evitar el pago de dichos impuestos.

Ello no es algo propio de aquel ordenamiento sino una situación común en la mayoría de los países de nuestro entorno, ya que son muchos los propietarios que no declaran los rendimientos que obtienen a través de dichos alquileres, sobre todo cuando se trata de estancias cortas y, como veremos seguidamente, cuando se utilizan intermediarios que, en algunos casos, pueden dificultar aún más la labor de control y la posterior tributación de estos rendimientos.

1. Este trabajo tiene su origen en una estancia de investigación cofinanciada a través del Plan Propio de Investigación de la Universidad de Córdoba 2017 y del Programa Operativo de fondos FEDER Andalucía, realizada en la Università degli Studi di Padova, desde el 27 de abril al 30 de mayo de 2017, coincidiendo con la aprobación del Decreto Ley 50/2017, de 27 de abril que será objeto de nuestro estudio. Quiero agradecer al profesor Dr. Roberto Schiavolin, la ayuda que en todo momento me ha prestado en la elaboración del mismo, ya que sin su colaboración no hubiera podido llevarse a cabo.

Es evidente que el control de las posibles rentas que se deriven de estos alquileres dependerá de que la Administración conozca su propia existencia, para lo cual se imponen obligaciones de registro a los propietarios que alquilan inmuebles. Ahora bien, cuando dichas obligaciones afectan a los alquileres por periodos breves de tiempo estas son menos estrictas o incluso inexistentes lo que determina que, en la mayor parte de los casos, las rentas procedentes de dichos alquileres se mantengan ocultas

Ante esta situación, el Gobierno italiano ha utilizado la vía del Decreto ley para introducir un nuevo régimen fiscal que afecta principalmente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante IRPEF) – aunque tras su conversión en Ley, también al *imposta di soggiorno* o impuesto sobre estancias turísticas, y que va a tener como fundamental objetivo controlar no solo los rendimientos que obtienen los propietarios de estos inmuebles, sino también a los intermediarios que hacen posible que éstos lleguen a materializarse, entre los cuales están incluidas las plataformas on-line que permiten contactar a propietarios de viviendas con posibles usuarios de las mismas².

En concreto, el artículo 4 del Decreto Ley de 24 de abril de 2017, numero 50 (en adelante, DL n. 50/2017, convertido en Ley n.96, de 21 de junio³), en vigor a partir del 1 de junio de 2017, ha establecido un nuevo régimen fiscal *per locazioni brevi* que afecta a los alquileres de inmuebles con un uso como vivienda (residencial) y de corta duración (inferiores a 30 días) imponiendo nuevas obligaciones de información y conservación de datos, y la obligación de practicar una retención del 21% sobre el importe del alquiler en relación con el IRPEF, a los sujetos que intervienen realizando labores de intermediación entre propietarios e inquilinos y cobrando su importe, siempre que dicho alquiler se realice al margen de cualquier tipo de actividad empresarial.

El nuevo régimen se hace extensible a las plataformas online que se dedican al alojamiento y prestan sus servicios a los particulares (Airbnb, Booking, Home-Away...). De hecho en Italia el nuevo régimen se conoce popularmente como

2. En este sentido se manifiestan BALZANELLI, M. y VALCARENGHI, G, “La locazioni brevi sotto la lente del Fisco”, en *Il Fisco*, n. 22/2017, p. 1-11.

3. Vid. Decreto-ley 24 abril 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*. (17G00063) (GU Serie Generale n.95 del 24-04-2017 - Suppl. Ordinario n. 20), convertido con modificaciones en Ley 21 junio 2017, n. 96 (in S.O. n. 31, G.U. 23/06/2017, n. 144).

“*tassa Airbnb*”⁴, evidenciándose desde el principio, pero aún más en el proceso de su conversión en Ley que, sin duda, uno de sus principales objetivos es implantar un mayor control sobre este tipo de actividades que en la mayoría de los casos ocultan rentas, sometiendo a los intermediarios, que frecuentemente suelen ser operadores que vienen desarrollando desde hace unos años estas nuevas fórmulas de economía colaborativa en el ámbito del alojamiento, a estas nuevas obligaciones. Por ello entendemos que, antes de efectuar el comentario de este nuevo régimen fiscal, conviene hacer unas breves precisiones en torno a esta nueva forma de economía colaborativa en el ámbito del alojamiento, aludiendo en qué medida tiene efectos en relación con el supuesto de alquileres breves, en su mayor parte con fines turísticos.

4. En efecto, en la prensa italiana las primeras crónicas que se refieren y comentan este nuevo régimen lo han bautizado como “*tassa Airbnb*”, pensando en que es posible que sea la plataforma que más fuertemente se vea afectada. En relación concretamente con Airbnb, el Documento de Trabajo adjunto a la Comunicación de la Comisión de la UE sobre agenda de Economía Colaborativa de 2 de junio 2016 (SWD (2016) 184 final), enumera algunos datos interesantes sobre esta plataforma, teniendo en cuenta que de los cerca de 2 millones de propiedades que gestiona en 191 países en todo el mundo, el 60% de estos están en Europa, concretamente seis de las diez principales ciudades de la plataforma por ingresos son europeas, encabezando el ranking París con más de 54.000 propiedades. Su modelo de negocio consiste en la obtención de ingresos adicionales por parte de los propietarios (anfitriones), utilizando un espacio de su propia casa o de otra propiedad, para un tipo de cliente que generalmente va buscando una experiencia de viaje auténtica, la oportunidad de vivir como una persona residente en aquel país o ciudad y ahorrar algún dinero, ello le permite permanecer más tiempo en el país que visitan y gastar más que los visitantes que se alojan en hoteles. El modelo de ingresos de Airbnb funciona cobrando una comisión plana de los anfitriones y una tarifa de transacción de los viajeros. Como principales factores de crecimiento y expansión, se recogen los siguientes: la popularidad de destinos urbanos entre los turistas internacionales; el ajuste cultural y la apertura de la población para extender su espacio libre a un huésped; infraestructura digital y alfabetización de la población; “boca a boca” positiva; un entorno regulador que permita el alquiler de alojamientos a corto plazo. Como tendremos oportunidad de analizar en las páginas siguientes, el hecho de que esta plataforma –a diferencia de otras– gestione los pagos realizados entre anfitriones y huéspedes, la somete de lleno a este nuevo régimen fiscal implantado en Italia que le va a suponer un incremento de sus obligaciones, de ahí su gran rechazo. Véase también el trabajo de SANZ GÓMEZ, R. “Airbnb, ¿economía colaborativa o economía sumergida? Reflexiones sobre el papel de las plataformas de intermediación en la aplicación de los tributos”, borrador de la *Comunicación presentada para la Jornada “Fiscalidad de la Economía colaborativa: especial mención a los sectores del alojamiento y transporte”*, IEF, 16 de junio 2017, págs. 1-17. En relación con las condiciones del servicio que Airbnb presta en Italia, resulta interesante la información que dicha plataforma facilita en su página web: https://www.airbnb.it/terms/privacy_policy?source=tos

2. La economía colaborativa como nueva fórmula de negocio: la búsqueda de un equilibrio entre su desarrollo y una adecuada regulación

Es un hecho constatado que, desde hace unos años, la economía colaborativa en todos los ámbitos y especialmente en el referente al alojamiento, está expandiéndose de forma vertiginosa desarrollándose en un entorno económico carente de una adecuada regulación que se adapte a estas nuevas fórmulas de negocio y que pueda dotar de garantías a los distintos operadores que intervienen en ella. Se hace preciso en este punto, articular mecanismos que hagan compatibles el claro impacto positivo en la competitividad y crecimiento económicos de diversos sectores y la incidencia positiva para los consumidores que pueden tener un acceso a diversos servicios prestados por estos agentes de forma más fácil y económica, con un control sobre las actividades que este tipo de agentes viene realizando, sobre todo cuando conllevan un claro ánimo de lucro y una importante gestión de datos a nivel informativo que podrían ser usados por las Administraciones, para garantizar el cumplimiento de diversas obligaciones que afectan a dichas plataformas y a aquellos usuarios de las mismas que obtienen un claro beneficio con la gestión que le prestan las mismas⁵.

La “economía colaborativa” ha existido siempre; es algo innato al ser humano la idea de compartir bienes y servicios de forma generosa y ocasional a veces, y otras intercambiando bienes o prestaciones de servicios obteniendo un claro beneficio con ello. El interés generado en estos años por el estudio y análisis de este fenómeno, radica en que se ha producido un *crecimiento exponencial* del mismo al poner a su servicio el desarrollo de la tecnología informática y la adaptación de ésta, en base a diversas aplicaciones y plataformas digitales que han facilitado a los diversos agentes que intervienen en este tipo de procesos acceder de forma rápida, cómoda y eficaz a múltiples servicios que, en muchos casos, han pasado de ser ocasionales a convertirse –sobre todo en estos años de crisis- en una fórmula

5. En este sentido también se manifiesta MONTESINOS OLTRA, S. “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del Derecho Tributario”, *Economía Industrial*, núm. 402, 2016, págs. 47 y 48.

alternativa de generar ingresos en un marco que hasta ahora no tiene una adecuada regulación que pueda hacer frente a la nueva situación generada con ello⁶.

Ante esta situación la UE, se viene interesando desde hace algunos años por el impacto y las consecuencias de la irrupción de este tipo de economía en su territorio, contemplándola como un reto en estos nuevos tiempos y marcando ciertos objetivos que debieran ser considerados por los distintos países a la hora de acometer el desarrollo legal de estos nuevos modelos de negocios. Así lo vuelve a plantear en el Informe del Parlamento Europeo sobre una Agenda Europea para la economía colaborativa de 11 de mayo de 2017⁷, destacando algunos aspectos problemáticos que se están generando tales como la “existencia de numerosas dudas en cuanto a los derechos del consumidor y el régimen de protección de este en lo que respecta a cuestiones delicadas que afectan a la confidencialidad de los datos, la transparencia y la fiabilidad de la información facilitada a los consumidores, los regímenes de responsabilidad de las plataformas colaborativas, la equidad algorítmica y las posibles formas de discriminación”. O, el “riesgo de que se rebajen las normas mínimas, especialmente en las transacciones entre pares (P2P), en comparación con las normas de aplicación cuando servicios similares son prestados por profesionales”, y también el hecho de que “el rápido despliegue de las plataformas colaborativas ha derivado en algunos sectores en un riesgo de competencia desleal a través de la creación de nuevos monopolios y mecanismos de cautividad de los usuarios”, lo cual entraña “graves dificultades en lo que

6. A este crecimiento exponencial de estas nuevas fórmulas de negocio derivadas de la realidad actual de la economía colaborativa se refiere MACHANCOSÉS GARCÍA, E., en “Economía de plataforma en los servicios de transporte terrestre de pasajeros: retos tributarios de la imposición directa sobre el usuario y la plataforma”, *Quincena Fiscal*, 15-16/2017, pág. 46; también pueden consultarse en relación con los problemas que plantean estas nuevas fórmulas de economía colaborativa los trabajos de: SÁNCHEZ HUETE, M.A., “Cuestiones tributarias y economía colaborativa”, *Quincena Fiscal*, 18/2017, págs. 89-115; ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I., “El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad”, *IEF DOC. Nº 26/2016*; y de ALFONSO SÁNCHEZ, R., “Economía colaborativa: un nuevo mercado para la economía social”, *XVI Congreso de Investigadores en Economía Social y Cooperativa, Economía Social: crecimiento económico y bienestar*, CIRIEC, 16-21 octubre 2016. <http://ciriec.es/wp-content/uploads/2016/07/COMUN-215-T10-Rosalia-Alfonso-Sanchez-ok.pdf> (última consulta 23 de septiembre 2017).

7. Vid. *Informe del Parlamento Europeo sobre una Agenda Europea para la economía colaborativa* de 11 de mayo de 2017 (2016/0000(INI), A8-0195/2017). Esta misma línea continua en el *Dictamen del Comité Europeo de las Regiones: Economía colaborativa y plataformas en línea: una visión compartida de ciudades y regiones* (DOC185/24, de 9 de junio 2017) y *Resolución del Parlamento Europeo: una Agenda Europea para la economía colaborativa, de 15 de junio de 2017* (2017/2003 (INI)).

respecta al cumplimiento de las obligaciones tributarias y la recaudación, a pesar de la mayor trazabilidad de las transacciones económicas”.

Por ello, considera el Parlamento Europeo que hay que velar por la libre circulación, la portabilidad y la interoperabilidad de los datos que manejan estos nuevos operadores, para desarrollar una competencia abierta y leal y capacitar a los usuarios de las plataformas colaborativas al tiempo que se tienen en cuenta los legítimos intereses de todos los agentes del mercado y se protege la información de los usuarios y sus datos personales. En todo momento hay que evitar que este nuevo modelo de negocio se utilice como medio para eludir las obligaciones tributarias, por lo que hay que potenciar la colaboración entre las autoridades competentes y las plataformas colaborativas en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y la recaudación de impuestos. Se requiere que los Estados miembros aclaren y cooperen en lo referente a la información que los diferentes agentes de la economía colaborativa deben comunicar a las autoridades fiscales en el contexto de sus obligaciones de información fiscal. Y, es evidente, que si hay negocio, habrá que imponer obligaciones tributarias a estos agentes que intervienen en ellos, funcionalmente similares a las que se exigen a las empresas que prestan servicios comparables en el ámbito de la economía tradicional.

Ante esta situación, las respuestas y reacciones de los distintos Estados miembros han venido siendo muy variadas reflejando los distintos enfoques a la hora de hacer frente a los desafíos que plantea el modelo de negocio de la economía colaborativa que pueden generar problemas de fragmentación del mercado unitario y de competencia entre las plataformas colaborativas y las empresas tradicionales (como pueden ser, en el ámbito del turismo, los hoteles, o en el ámbito del transporte, los taxis)⁸.

En este contexto, llama la atención el interés que viene mostrando el legislador italiano por establecer una regulación en materia de economía colaborativa, porque ha sido Italia el primer país en la UE que ha planteado la elaboración de un texto normativo que regule de forma general aspectos básicos de la economía colaborativa, a través de un Proyecto de Ley que pretende disciplinar

8. Al respecto hay que indicar que los distintos Estados no están contemplando un régimen uniforme, como así se indica en el Documento de trabajo adjunto a la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité de las Regiones sobre la Agenda de la Economía colaborativa, de 2 de junio 2016 en el que se abordan algunas de estas cuestiones. (SWD (2016) 184 final) <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/10102/2016/EN/SWD-2016-184-F1-EN-MAIN-PART1.PDF> (consulta: 26 septiembre 2017).

la actividad de las plataformas digitales en el ámbito de la economía colaborativa, al que se alude bajo la denominación *Sharing Economy Act*⁹.

Aunque la iniciativa legislativa se presentó en enero de 2016 y actualmente se sigue tramitando sin que estén programadas fechas para una futura aprobación de la norma, resulta interesante ya que pone de manifiesto el interés existente en dicho ordenamiento en relación con la regulación de este sector emergente y, en caso de su definitiva aprobación, sin duda podría suponer un referente a seguir en otros países de nuestro entorno, teniendo en cuenta que regula aspectos ciertamente interesantes en materias como la fiscalidad de los rendimientos que dichas plataformas obtienen¹⁰.

Concretamente en el ámbito de la fiscalidad, el art. 5 del Proyecto establece que las rentas percibidas por los usuarios operadores que actúan a través de plataformas digitales pasan a denominarse “rentas de actividad de economía compartida no profesional”, estableciendo que las mismas deberán ser incluidas en una sección específica en la correspondiente declaración de la renta. Es decir, creando un nuevo tipo de rendimientos, al margen de los rendimientos de capital inmobiliario, de las rentas diversas o de las de naturaleza empresarial lo cual, aunque podría resultar interesante de cara al establecimiento de un mayor control y un régimen específico sobre las mismas, si al final resulta más gravoso y si en otros países del entorno no se regula de esta forma, podría suponer una salida de este tipo de operadores de Italia con la consiguiente menor prestación de servicios con consecuencias negativas para los consumidores.

Con relación a los tipos que resultarán de aplicación a estas rentas, en el citado proyecto de Ley, el legislador opta por efectuar una distinción cuantitativa: a las rentas de hasta 10.000 euros se les aplica un tipo fijo del 10%, y para las que superan dicha cifra, se establece que estas se sumarán a las rentas de trabajo por

9. Cfr. Proyecto ley n. 3564, presentado el 27 de enero de 2016, que tiene por objeto la regulación de la “*Disciplina delle piattaforme digitali per la condivisione di beni e servizi e disposizioni per la promozione dell’economia della condivisione*” (<http://www.camera.it/leg17/126?idDocumento=3564> –última consulta 23 septiembre 2017-).

10. Pueden verse al respecto los trabajos de JARNE MUÑOZ, P., “Italia se lanza a regular la economía colaborativa: a propósito del proyecto de ley disciplina delle piattaforme digitali per la condivisione di beni e servizi e disposizioni per la promozione dell’economia della condivisione”, *Democracia Digital e Governo Eletrónico*, Florianópolis, n° 14/2016, págs. 83-95; y COPPOLA, P., “La sharing economy: il tramonto dei tradizionali modelli di tassazione delle attività economiche indipendenti”, *Innovazione e Diritto. Rivista di Diritto Tributario e dell’Economia*, 4/2016, págs. 13-20.

cuenta ajena o de trabajo autónomo, aplicándose a las mismas el tipo que corresponda¹¹.

Con estos intentos de regular este sector, entendemos que no se quiere ir en contra de la utilización de este tipo de servicios encuadrados en el ámbito de la economía colaborativa, pues si esto fuera así, Italia estaría articulando una legislación en un sentido contrario al que ha manifestado la UE que anima a los Estados miembros a que sigan simplificando y clarificando la aplicación de las normas fiscales a la economía colaborativa e insta a las plataformas colaborativas a que presten su total colaboración con las autoridades nacionales para registrar la actividad económica y facilitar la recaudación de impuestos¹². No obstante, dar un paso adelante en solitario dentro de la UE y establecer ciertas trabas en el control de este tipo de operadores, puede generar problemas (de hecho, los está

11. Para JARNE MUÑOZ (2016, cit., págs. 90-92), esta distinción resulta interesante porque, además de ser un instrumento de lucha contra la economía sumergida, permite diferenciar “las genuinas actividades colaborativas, necesariamente ocasionales, de aquellas utilizations impropias y con ánimo de lucro de este tipo de plataformas”, estableciendo ese tipo privilegiado del 10% para cantidades inferiores a 10.000 euros. Por otro lado, en relación con la actividad de los gestores de las plataformas digitales, el legislador estima que operan en calidad de *sustitutos tributarios*, por lo que se prevé que los gestores cuya sede o residencia se encuentre en el extranjero deban disponer de un establecimiento permanente en Italia. Respecto a la relación que las plataformas digitales mantienen con la Administración, se establece la obligación de comunicar a la Agencia Tributaria (*Agenzia delle Entrate*) toda transacción económica que se produzca a través de estas plataformas, aún en el caso de que los usuarios operadores no perciban beneficio alguno de la actividad desarrollada.

12. En relación con la regulación de este sector, hay que hacer referencia a una cierta postura liberalizadora manifestada por la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, que en las conclusiones preliminares sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa, de marzo 2016, planteaba ciertas dudas en relación a la conveniencia de dotar al consumo colaborativo de una normativa propia. En la Consulta pública sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa (<https://blog.cnmc.es/2016/03/18/economia-colaborativa-resultados-preliminares-y-consulta-publica/> última consulta 23 septiembre 2017) la CNMC, declaró, entre otras cosas, lo siguiente: “En relación con la necesidad de regulación, hay que tener en cuenta que muchos de los fallos de mercado, especialmente los problemas de información, se pueden resolver o paliar sin recurrir a acciones regulatorias, mediante mecanismos existentes en el propio mercado tales como las compras repetidas, la compartición de información entre consumidores, las garantías y la certificación de calidad por parte de los oferentes, o la correcta publicidad de los productos y servicios. La eficacia y disponibilidad de estos mecanismos no regulatorios es mucho mayor en la actualidad, dadas las herramientas que las tecnologías de la información, e internet en particular, ponen a disposición de los consumidores. Para que una regulación se pueda considerar como adecuada, no solo debe ser necesaria, sino que debe ser proporcional en el sentido de ser el instrumento más adecuado para la consecución del objetivo que se persigue al no existir otras medidas menos restrictivas y distorsionadoras de la competencia que permitan obtener el mismo resultado”.

generando ya en Italia, como seguidamente veremos), y derivar en un rechazo a esta nueva regulación, y una búsqueda de mecanismos que permitan seguir manteniendo los modelos de negocio sin adoptar esas medidas. Si a ello le añadimos el nuevo régimen establecido en el ordenamiento italiano para el régimen de alquileres breves, la polémica está servida.

Por lo que se refiere a España, hemos de indicar que aún no existe una regulación específica en materia de economía colaborativa, y tampoco en el ámbito de los alquileres de inmuebles con fines turísticos. Por otra parte, tampoco en nuestro país estamos ante una actividad nueva, pues ha existido desde siempre, piénsese en las diversas fórmulas utilizadas por los propietarios para alquilar el típico apartamento de playa en verano: anuncios en los mismos inmuebles, teléfonos facilitados por los porteros, agencias inmobiliarias..., que, en su mayoría, por ser ciertamente ocasionales no se declaraban y escapaban de su control por parte de la Administración tributaria. Ahora bien, el hecho de que con el uso de estas plataformas que operan online esta actividad se haya desarrollado y crecido de forma exponencial en los últimos años, entrando en competencia directa con los operadores tradicionales en este ámbito, ha determinado que las distintas Administraciones que puedan verse afectadas por la misma, traten de ocuparse de garantizar unos niveles de seguridad para usuarios y consumidores así como, a través de acceso a la información de las operaciones que se llevan a cabo, ejercer un mayor control sobre la importante bolsa de rentas ocultas que en este ámbito se está generando.

En el ámbito de la Administración tributaria, desde hace ya algunos años las Directrices del Plan Anual de Control Tributario¹³ vienen refiriéndose expresamente a la necesidad de controlar, investigar y obtener una mayor información sobre estos nuevos modelos de negocios y el desarrollo de colaboración con otras Administraciones Tributarias, como instrumento de lucha contra la economía sumergida que genera este sector. Por otra parte, se destaca la necesidad de difundir información específica en la página web de la Agencia Tributaria para informar sobre las obligaciones de quienes realicen operaciones de comercio electrónico, tratando sobre las cuestiones que más dudas suscitan para asegurar que los distintos agentes implicados en este negocio cumplan adecuadamente con sus obligaciones tributarias.

13. Véase Resolución de 19 de enero de 2017, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2017.

Por lo que respecta al alquiler de inmuebles a través de plataformas digitales, hemos de decir que ante esa falta de regulación específica hay que aplicar la normativa vigente en general para el arrendamiento de inmuebles destinados a viviendas y, en concreto, a los de temporada, que se contiene en la Ley de Arrendamientos Urbanos, Ley 29/1994, de 24 de noviembre, modificada por la Ley 4/2013, de 4 de junio, de medidas de flexibilización y fomento del mercado del alquiler de viviendas. En su artículo 3.2) se refiere a los arrendamientos de fincas urbanas celebrados por temporada, sea ésta de verano o cualquier otra, como arrendamientos para un uso distinto al de vivienda, y en su artículo 5.e) expresamente excluye de su aplicación “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”, que sería el caso de los alquileres que nos ocupan, que van a quedar regulados por normativa sectorial específica, o por el régimen propio de los arrendamientos de temporada que no sufre modificación alguna por la Ley 4/2013.

Como acertadamente señala SANZ GÓMEZ¹⁴, esta modificación de la LAU pone de manifiesto que el legislador es consciente de que la irrupción de este tipo de operadores digitales que permiten el uso a través del alquiler de viviendas privadas para el turismo, como es el caso de Airbnb, puede generar problemas de diversa índole en un sector realmente importante para nuestra economía (caso de competencia desleal, baja calidad en el servicio proporcionado), y es por eso, que remite a una regulación específica, desarrollada como veremos en el ámbito de las CCAA, o en último extremo a la aplicación del régimen propio de los arrendamientos de temporada, convertido así en un régimen subsidiario.

Como bien indica GUILLÉN NAVARRO¹⁵ habrá que atender al modo de comercialización de la vivienda, la condición de empresario dada la habitualidad

14. Vid. ob. cit. 2017, pág. 8.

15. Vid. el trabajo de GUILLÉN NAVARRO, N.A. e ÍÑIGUEZ BERROZPE, T., “Acción pública y consumo colaborativo. Regulación de las viviendas de uso turístico en el contexto p2p”. *Pasos: Revista de turismo y patrimonio cultural*, vol. 14, nº 3, p. 751-768, 2016, en especial pág. 760. Resulta interesante el análisis que realiza SANZ GÓMEZ, R. (ob. cit., 2017, págs. 5-10), en materia de la exención del IVA para estos arrendamientos, en el que se plantea la posibilidad de eliminar la exención del IVA para el alquiler en este tipo de viviendas que no tienen como finalidad el uso prolongado como tal, sino que tienen una finalidad turística. Al respecto el citado autor, pone de manifiesto como el alquiler a corto plazo de inmuebles está sujeto y no exento en determinados países de la UE y bajo determinadas condiciones: República Checa, Dinamarca, Alemania y Malta. No así el caso de Italia.

que se asocia a la actividad y, sobre todo, al ofrecimiento de servicios turísticos para proceder a la exclusión del arrendamiento de temporada al encontrarnos ante una actividad turística a la que asociar otra tipología contractual muy utilizada en este ámbito como es el contrato de alojamiento turístico o de hospedaje, contrato mixto en el que se combina el arrendamiento de cosa con el arrendamiento de servicios y que por su atipicidad, sí que históricamente se ha moldeado a través de normas turísticas.

Como hemos señalado anteriormente, han sido las CCAA las que han tomado la iniciativa en esta materia y han procedido a aprobar una normativa aplicable, entre otras cuestiones, al alquiler de viviendas de uso turístico¹⁶ intentando poner un poco de orden en este ámbito en general, y tratando de garantizar el buen uso que se pueda realizar en estos casos, garantizando los derechos de los consumidores y usuarios.

Así, en algunas CCAA se viene exigiendo para este tipo de inmuebles su inscripción en Registros de viviendas turísticas y el cumplimiento de ciertos requisitos que varían en función del tipo de uso, duración, o incluso en el caso de que el alquiler solo afecte a algunas habitaciones de la vivienda habitual, de esta forma se trata de que emerja toda una fuente de economía sumergida que en estos últimos años se ha desarrollado en localidades con una gran demanda turística y

16. Así, Andalucía (Decreto 28/2016, de 2 de febrero, de las viviendas con fines turísticos y de modificación del Decreto 194/2010, de 20 de abril, de establecimientos de apartamentos turísticos), Aragón (Decreto 80/2015, de 5 de mayo del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el Reglamento de las viviendas de uso turístico en Aragón), Principado de Asturias (Decreto 34/2003, de 30 de abril, de viviendas vacacionales), Islas Baleares (Ley 8/2012, de Turismo de Illes Balears, y Decreto 20/2015, de 17 de abril, de principios generales y directrices de coordinación en materia turística; de regulación de órganos asesores, de coordinación y de cooperación del Gobierno de las Illes Balears, y de regulación y clasificación de las empresas y de los establecimientos turísticos, dictado en desarrollo de la Ley 8/2012, de 19 de julio, de Turismo de las Illes Balears) Canarias (Decreto 113/2015, de 22 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento de las viviendas vacacionales de la Comunidad Autónoma de Canarias), Castilla y León (Decreto 3/2017, de 16 de febrero, que regula los establecimientos de alojamiento en la modalidad de vivienda de uso turístico); Cataluña (Decreto 159/2012, de 20 de noviembre, de establecimientos de alojamiento turístico y de viviendas de uso turístico), Galicia (art. 65 bis Ley 7/2011, de 27 de octubre, del Turismo de Galicia y Decreto 12/2017, de 26 de enero, por el que se establece la ordenación de apartamentos turísticos, viviendas turísticas y viviendas de uso turístico en la Comunidad Autónoma de Galicia), Comunidad de Madrid (Decreto 79/2014, de 10 de julio, del Consejo de Gobierno, por el que se regulan los apartamentos turísticos y las viviendas de uso turístico de la Comunidad de Madrid), Comunidad Valenciana (Decreto 92/2009, de 3 de julio, por el que se aprueba el reglamento de alojamientos turísticos y empresas gestoras de la Comunidad Valenciana), País Vasco (arts. 53 y 54 de la Ley 13/2016, de 28 de julio de Turismo de País Vasco).

a la vez, garantizar que dichas viviendas cumplan con un mínimo de requisitos que permitan una protección al usuario, al medio ambiente y al propio sector turístico. En otros casos se ha dado un paso más, y se han establecido impuestos que directamente gravan las estancias turísticas como es el caso de Cataluña (Ley 5/2012, del 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas) o Baleares (Ley 2/2016, de 30 de marzo, del Impuesto sobre estancias turísticas en las Illes Balears y de medidas de impulso del turismo sostenible) que, en la medida en que pueden afectar, junto con la actividad turística desarrollada por los operadores tradicionales en establecimiento de hostelería, a la que se desarrolla a través de este tipo de plataformas digitales, van a suponer un mayor control sobre este tipo de inmuebles y sobre los agentes que intervienen en ella¹⁷.

3. Análisis del régimen introducido por el artículo 4 del Decreto-Ley n. 50, de 24 de abril de 2017 aplicable a los alquileres de viviendas de corta duración

El régimen fiscal establecido para los alquileres de viviendas de corta duración por el artículo 4 del D.L. n. 50/2017, ha sido confirmado en sus aspectos fundamentales por la Ley de conversión del D.L., n. 96/2017, de 21 de junio. Al respecto hay que aclarar que no se trata del establecimiento de un nuevo tributo, sino de la aplicación de un régimen opcional existente en el ordenamiento italiano desde el año 2011, “*cedolare secca*” a estos inmuebles¹⁸.

17. En relación con estos impuestos puede consultarse el trabajo de BUENO GALLARDO, E. Y URBANO SÁNCHEZ, L. “Naturaleza, fines y constitucionalidad de los impuestos catalán y balear sobre estancias turísticas”, en *La delimitación de los elementos esenciales del tributo ante el impacto de las reformas legales*, dir. GARCÍA BERRO, F., Aranzadi, 2017, págs. 81-114.

18. Son escasos los autores que se han ocupado de analizar este régimen al hilo de los acontecimientos que se han venido produciendo en relación con el mismo desde su aprobación por el DL 50/2017, aunque haremos mención a sus aportaciones a lo largo de las páginas siguientes recogemos en este punto los principales trabajos que hemos consultado: BALZANELLI, M. e VALCARENGHI, G., “Le locazioni brevi sotto la lente del Fisco”, *Il Fisco*, n. 22 del 2017, pág. 1-11; BERETTA, G., “Regime fiscale delle locazioni brevi: intermediari e piattaforme responsabili anche per l'imposta di soggiorno”, *Il Fisco* n. 28 del 2017, pág. 1-27; SPAZIANI TESTA, G., “Ritenuta alla fonte per gli intermediari nelle locazioni brevi”, in *Corriere Tributario* n. 23 del 2017, pag. 1-15; TELCH, F., “Il nuovo regime fiscale e sanzionatorio per le locazioni brevi”, *Pratica fiscale e professionale*, n. 21 del 2017, pág. 1-6.

En los epígrafes siguientes analizaremos cómo el nuevo régimen implantado va a implicar directamente en las tareas de recaudación del IRPEF a los intermediarios en la realización de estos contratos cuando realicen sus cobros, convirtiéndolos en sustitutos con retención o retenedores, en función de que estos opten o no por el régimen de la “*cedolare secca*” en el citado impuesto personal sobre la renta y, en relación con el impuesto sobre estancias turísticas, transformándose en responsables de su ingreso. Por otro lado, nos detendremos en el impacto que van a tener las nuevas obligaciones de suministro de información y conservación de datos referidos a estos contratos para las plataformas mediadoras en relación con este impuesto, y su posible incidencia en la efectiva aplicación del mismo.

Como se analizará, el novedoso régimen fiscal plantea los dos frentes de batalla que consideramos fundamentales para que este nuevo modelo de negocio se someta a las reglas generales del juego que, al menos hasta que se cambien, son las que existen en nuestros ordenamientos. Nos referimos a la colaboración por parte de las plataformas digitales en tareas de recaudación de impuestos de un lado, y de otro, a la realización de obligaciones de suministro de información y conservación de datos relacionados con este tipo de operaciones a las Administraciones tributarias competentes, en un entorno en el que consideramos que la colaboración de estos agentes con dichas Administraciones es fundamental. Como posteriormente se pondrá de manifiesto, la realización de ambas tareas no está siendo nada pacífica en Italia.

3.1. Inmuebles afectados por el nuevo régimen fiscal

Según establece el apartado 1 del artículo 4 de la Ley n.96/2017¹⁹, el régimen que a continuación analizaremos se aplica solo para aquellos inmuebles destinados a un alquiler por un espacio breve de tiempo y con un uso habitacional, es decir, como vivienda. Para aclarar el contenido de la Ley 96/2017 se ha aprobado una Circular de la Agencia Tributaria n. 24/E de 12 de octubre de 2017, que especifica algunos conceptos recogidos en la Ley n. 96/2017, solo cuatro días antes, como luego señalaremos, de que se debiera producir –tras varios aplazamientos- de

19. Aunque en Italia cuando se alude al nuevo régimen de *locazioni brevi* se hace referencia al DL n.50/2017, puesto que fue convertido en Ley, nosotros nos referiremos en el texto a la Ley 96/2017, sin perjuicio de que se hagan referencia a los cambios experimentados en dicho texto original tras su conversión en la citada Ley.

manera efectiva el primer ingreso por este concepto por parte de las citadas plataformas que intervienen en dichas operaciones, el día 16 de octubre 2017.

Lo primero que se define en el citado apartado 1, del artículo 4, es la consideración de “*alquileres de corta duración*”. Bajo esa denominación se está aludiendo a aquellos contratos de alquileres de inmuebles que teniendo por objeto un uso habitacional (es decir, uso como viviendas no afecto a ningún otro uso, como pueda ser un alquiler de negocio), estipulan una duración no superior a 30 días. No se limita un número máximo o mínimo de días al año, solo se exige que el alquiler no supere los 30 días. La citada circular entiende que, aunque la duración inferior a 30 días se refiere a contratos individuales, si se encadenasen en un mismo año varios contratos para un mismo sujeto, no sería de aplicación este régimen²⁰.

Por lo que se refiere en sí, a los alquileres de corta duración, hay que indicar que ya se veían gravados por el IRPEF, de manera que el rendimiento obtenido a través de ellos debía ser declarado por sus propietarios utilizando una de las siguientes alternativas: el régimen de la “*cedolare secca*” (que, como seguidamente veremos, funcionaba como pago sustitutivo del IRPEF para este tipo de rentas), o incluyendo las rentas procedentes de los mismos en el cómputo de su base imponible como “rentas inmobiliarias” (*redditi fondiari*)²¹ y sometiénolas al tipo de gravamen progresivo establecido por este impuesto.

No obstante, en muchos casos estos alquileres para estancias cortas escapaban de cualquier control ya que el sistema precedente no establecía ningún tipo de obligación de registro desde el punto de vista fiscal y, por tanto, ningún tipo de tasa o canon recaía sobre ellos²². Dicha situación viene siendo muy criticada por

20. Aunque no expresamente referido a este régimen de alquileres de inmuebles, sino para el impuesto de registro, *l’Agenzia delle Entrate* (Agencia tributaria italiana) había precisado que se deben sumar todos los contratos de alquileres –aunque sean de duración inferior al mes– celebrados en el mismo año con el mismo inquilino. Vid. *Circolare del 16/01/1998 n. 12 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. IV Legge 27 dicembre 1997, n. 449, articolo 21, commi 18, 19 e 20 - Disciplina dei contratti di locazione e di affitto dei beni immobili ai fini dell’imposta di registro*.

21. En el caso de que el inmueble se sitúe en el extranjero, la Circular citada de 12 de octubre de 2017, expresamente establece que el régimen no resulta de aplicación ya que en estos casos las rentas que se obtienen derivados de su arrendamiento tienen la consideración de “rentas diversas”, al que no resulta de aplicación el nuevo régimen que sólo afecta a rentas inmobiliarias y rentas derivadas del subarriendo o cesión de un derecho de disfrute del inmueble por parte del comodatario.

22. Cfr. Art. 5 D.P.R. 26 de abril 1986, n. 131, *Testo unico delle disposizioni concernenti l’imposta di registro* (T.U.R.).

parte de los operadores que desarrollan tradicionalmente las actividades de alojamiento turístico: hoteles, pensiones, etc., pues consideran que ejercen su actividad en una situación más ventajosa que ellos. Ante esta situación se hacía preciso reaccionar de alguna forma y esto es lo que se ha intentado realizar con este nuevo régimen.

Ahora bien, en la nueva norma se contienen dos novedades en cuanto a la extensión de este régimen a otros inmuebles pues, de una parte, expresamente se indica que siguen teniendo ese carácter aquellos contratos de alquiler que incluyen la prestación de servicios tales como el cambio de ropa de cama o limpieza, o servicio de internet o teléfono realizados directamente por el propietario o contratados con personas físicas que los lleven a cabo, siempre al margen de cualquier tipo de actividad empresarial. Es importante indicar que en el caso de que estas actividades accesorias fuesen el principal objeto del contrato, o se refieran a otras actividades propiamente desarrolladas en el ámbito del turismo tales como, desayuno o almuerzo, puesta a disposición de vehículos, guías o intérpretes... entonces este régimen no resulta de aplicación, pues la actividad se consideraría como un contrato de servicios prestado por empresas, con independencia del nombre o forma de contrato utilizado, o de que se realice de forma habitual u ocasional, y sería gravado como renta de actividad empresarial, sujeta a IVA. Lo que ocurre es que no siempre es fácil delimitar cuándo estamos ante una actividad empresarial, o cuando es meramente un servicio accesorio.

El Parlamento no ha tenido en cuenta las consideraciones realizadas por el director de la *Agenzia delle Entrate*²³ en relación con el DL 50/2017, en el sentido de plantearse un eventual modificación normativa que prevea la aplicación de este régimen fiscal a todos aquellos casos en los que la prestación de este tipo de servicios accesorios se realiza fuera del ejercicio de una actividad de empresa, incluyendo casos de *bed and breakfast* ocasional –calificados como “rentas diversas”– y prescindiendo de la calificación jurídica utilizada en el contrato. En parte, se ha desaprovechado la oportunidad al amparo de este nuevo régimen, de haber regulado e incluso haber hecho extensible el mismo a figuras tales como los *bed and breakfast* ocasionales, pero ello no ha sido así.

23. Vid. *Commissioni riunite bilancio Camera dei Deputati e Senato della Repubblica. Audizione del Direttore dell’Agenzia delle Entrate. Attività conoscitiva sulle misure correttive di cui al decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, recante 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*. Roma, 4 mayo 2017 <http://www.camera.it/temiap/allegati/2017/05/04/OCD177-2871.pdf> (última consulta: 23 septiembre 2017).

La otra novedad que incluye el nuevo régimen es la extensión del régimen de la *cedolare secca*, según establece el apartado 3 del art. 4 Ley n. 96/2017, a los rendimientos derivados de los contratos de subarrendamiento y a las rentas que pudieran derivarse de contratos realizados por “comodatarios” en favor de terceros, siempre que se mantengan las condiciones de temporalidad a que antes nos referíamos. En el caso del subarriendo, hay que indicar que hasta ahora dichas rentas no se sometían al régimen de la *cedolare secca*, pues son gravadas dentro de lo que en el IRPEF se consideraban “rentas diversas” y no como rentas inmobiliarias. Y en el caso del comodato, entendemos que habrá que tenerse en cuenta la regulación del Derecho privado que regula las obligaciones del comodatario en relación con la propiedad, entendiendo que al mantener el titular del inmueble la propiedad, las rentas debieran imputarse a él²⁴.

3.2. Nuevas obligaciones a cargo de los intermediarios en la celebración de estos contratos de *locazioni brevi*

Sin duda alguna, las principales novedades introducidas por este régimen vienen constituidas por una serie de obligaciones que van a afectar a los sujetos que intervienen en la celebración de estos contratos, realizando labores de intermediación entre los titulares de los inmuebles (y también subarrendadores, comodatarios) y los usuarios de los mismos. Son los apartados 4 y 5-ter del art. 4 de la Ley n.96/2017, los que se refieren a esas nuevas obligaciones que son de dos tipos:

- a) De carácter informativo: para aquellos casos en los que dichos intermediarios intervienen en la celebración del contrato, sin realizar labores de cobro, estos sujetos deberán comunicar y conservar los datos referidos a las citadas operaciones.

24. BERETTA (2017, “*Il regime fiscale...*”, pág. 3) realiza una llamada de atención respecto a los contratos de subarrendamiento y comodato, en los que sólo se extiende el régimen de la sustitución de la *cedolare secca*, sin que ello comporte también el traslado de las eventuales obligaciones declarativas que les afectan. Es decir, que en caso de que no se opte por la aplicación de la *cedolare secca*, las respectivas rentas percibidas del subarrendamiento y del comodatario continuarían siendo declaradas como “rentas diversas”. El citado autor considera que, en el caso de los alquileres a través de plataformas telemáticas, no es extraño que el sujeto que publica el anuncio no sea realmente el propietario o titular del inmueble, a veces es un tercero que gestiona esa actividad, por lo que resulta interesante la extensión del nuevo régimen a este tipo de situaciones.

- b) De carácter sustantivo: para aquellos casos en los que dichos intermediarios realicen tareas de cobro de las rentas que se deriven de los citados contratos de arrendamiento o cesión del derecho sobre los inmuebles, deberán practicar una retención del 21% sobre el importe de la renta percibida y conservar los datos relativos a dichas operaciones.

Evidentemente, si los citados contratos no cumplen las características de temporalidad a que hemos hecho referencia, se realizan en el marco de una actividad que se considere empresarial, tienen por objeto inmuebles que no puedan ser utilizados como viviendas...estas obligaciones no serán exigibles en ningún caso.

Dichas obligaciones a las que haremos referencia, sólo se refieren a contratos celebrados a partir del día 1 de junio de 2017, entendiéndose que la fecha relevante a estos efectos será la de la conclusión del contrato entre las partes, independientemente de cuándo se haya efectuado el pago. En el caso de contratos celebrados a través de intermediarios, se consideraría como fecha de celebración del contrato, el momento en el que el arrendatario confirma la reserva.

3.2.1. La nueva obligación impuesta al intermediario que interviene en la realización del contrato de alquiler en relación con el IRPEF: su papel como sustituto d'imposta

El apartado 1 del artículo 4 de la Ley n. 96/2017, se refiere a los sujetos que van a verse afectados por el nuevo régimen fiscal indicando que los contratos a los que resultará de aplicación serán:

- a) Aquellos estipulados directamente por *personas físicas, al margen de una actividad empresarial*.
- b) Aquellos en los que intervienen *sujetos que ejercen una actividad de intermediación inmobiliaria*. Aunque inicialmente se hacía referencia a la posibilidad de que esta intermediación se realizase “a través de portales online”, tras la conversión en Ley del DL se ha eliminado esa referencia, y se ha sustituido por la siguiente letra c). Ahora bien, cabría la posibilidad de que estos agentes inmobiliarios que no son los propietarios de los inmuebles utilicen portales online, en cuyo caso serán ellos (agentes inmobiliarios) los que cuando cobren cantidades por parte de los inquilinos tengan la obligación de efectuar la retención a la que nos referiremos seguidamente.

- c) Aquellos en los que intervienen *sujetos que gestionan portales online poniendo en contacto a personas que buscan una vivienda con aquellas otras que disponen de un inmueble para alquilar*. De esta forma queda perfectamente claro que este tipo de operadores van a quedar sujetos por estas nuevas obligaciones establecidas en la nueva normativa.

Pues bien, es el apartado 2 del art. 4 Ley n. 96/2017, el que establece esta nueva obligación sobre las rentas obtenidas a través de esos contratos de alquiler de viviendas para estancias breves que consistirá en la práctica de una retención del 21 por ciento sobre el importe del alquiler. Dicha retención servirá para hacer efectivo el régimen opcional previsto en el IRPEF conocido como “*cedolare secca*”²⁵ que funciona como un impuesto sustitutivo del IRPEF para estas rentas inmobiliarias o, en caso de que el propietario no hubiera optado por la aplicación de la “*cedolare secca*”, funcionará como retención a cuenta de la obligación principal del IRPEF.

Es decir, con este nuevo régimen los intermediarios que realizan gestiones de cobro de las cantidades objeto del alquiler van a actuar como sustitutos con retención o como retenedores (en función del régimen que hayan elegido en el IRPEF), detrayendo en ambos casos el importe correspondiente a dichas obligaciones, siempre que estos alquileres no se lleven a cabo en el ámbito de una actividad empresarial y el arrendador haya comunicado al intermediario un número de IVA para la correspondiente factura. Además, como veremos posteriormente, estos sujetos se encontrarán obligados a informar a la Administración tributaria sobre estas operaciones y certificar a los propietarios sobre su realización. Ahora bien, en caso de que no realicen gestiones de cobro, y se limiten a mediar simple-

25. Dicho régimen de la “*cedolare secca*” está regulado por el artículo 3 del Decreto Legislativo n. 23, de 14 de marzo 2011, *Disposizioni in materia di federalismo fiscale municipale* (GU Serie Generale n.67 del 23-03-2011). Aunque de forma muy breve, indicaremos que el origen del término “*cedolare secca*”, procede de una antigua regulación aplicable a los dividendos distribuidos por las sociedades que aunque inicialmente funcionaba como una retención a cuenta, del Impuesto sobre Sociedades, tal y como se establecía en la Ley de 29 diciembre 1962, n. 1745, se transformó por la Ley de 12 abril 1964, n. 191, en un pago definitivo de dichos impuestos, denominándose así porque se hacía a través de un bono o recibo del que se desprendía un comprobante. Tras diferentes cambios sufridos en su regulación, el régimen se elimina por el artículo 5 de la Ley 16 diciembre 1977, n. 904, que modifica el régimen de tributación de la doble imposición de dividendos. No obstante, el nombre se recupera para el régimen opcional previsto en el IRPEF, porque se entiende que es bastante ilustrativo de lo que se pretende con él. Vid. BARUZZI, STEFANO, “*Cedolare secca sulle locazioni abitative: proposte di estensione per una disciplina ormai collaudata*”, *Il Fisco*, n. 2 del 2017, pág. 133.

mente entre propietarios e inquilinos, no tendrán obligación de realizar ninguna obligación relativa al ingreso de ninguna cantidad, aunque sí de informar sobre la celebración de dichos contratos en caso de que hayan dado algún soporte técnico para el perfeccionamiento del contrato y conservar los datos relativos a dichas operaciones.

Para que se exija esta nueva obligación, se requiere que el intermediario realmente lleve a cabo acciones de cobro del importe del alquiler, incluso utilizando servicios de terceros que permitan la realización del pago, generando una mayor seguridad entre los sujetos intervinientes en la celebración del contrato, sería el caso de que se utilizaran medios de pago electrónicos, por delegación del intermediario, que sería el único obligado a practicar la efectiva retención. Entendemos en este punto, que la Circular de la Agencia Tributaria de 12 de octubre de 2017, hace bien en aclarar que en el caso de que el pago se realice a través de cheque bancario, los citados intermediarios no tienen posibilidad de efectuar la retención material, aunque hayan intervenido en la celebración del contrato.

Para comprender mejor el alcance de esta nueva obligación, debemos hacer referencia al funcionamiento en general de la *cedolare secca* en el ámbito del IRPEF. Se trata de un régimen opcional que pueden utilizar aquellas personas físicas titulares de un derecho de propiedad o derecho real de uso o disfrute sobre inmuebles, siempre que realicen el alquiler fuera del ámbito de una actividad económica²⁶. La opción puede realizarse para cualquier inmueble recogido en las categorías catastrales A1-A11²⁷ alquilado como vivienda. Dicho impuesto sustitutivo se calcula aplicando un tipo del 21 por ciento sobre el canon arrendaticio anual establecido por las partes. No obstante, se aplica un porcentaje reducido para los contratos de arrendamientos destinados a uso habitacional o vivienda en aquellos Ayuntamientos “carentes de disponibilidad de viviendas” (art. 1.a) y b) del DL 551/1988) o aquellos otros con “*alta tensione abitativa*”, como sería el caso de todas las capitales de provincias, según se establece por la Comisión interministerial para Asuntos económicos que depende del Gobierno –CIPE-, para los que el tipo será del 15%, reducido al 10% para los años 2014-2017.

26. Pueden consultarse LEO MAURIZIO, *Le Imposte sui Redditi nel Testo Unico*, Giuffrè Editore, 2014, Tomo I-II; MELIS, GIUSEPPE, *Lezioni di Diritto Tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2015; BEGHIN, MAURO, *Diritto Tributario*, Wolters Kluwer, 3 ed., 2017.

27. Con exclusión de la A10 referida a viviendas que se utilizan como despachos profesionales, vid. http://www.amministrazionicomunali.it/imu/categorie_catastali.php (consulta 30 mayo 2017).

Dicha *cedolare secca* se aplica, no solo como un impuesto sustitutivo del IRPEF, sino también del resto de impuestos que gravan el arrendamiento de inmuebles (independientemente de la duración del mismo y aunque el contrato sea verbal). En efecto, si se opta por la aplicación de este régimen, el momento de efectuar la opción es importante, pues la comunicación de dicha opción se debe realizar cuando se procede por parte del contribuyente a efectuar el registro de dicha operación ante la Administración, quedando excluido el contribuyente en ese preciso instante también del pago del Impuesto de Registro y el Impuesto del “*Bollo*” (equivalente a nuestro AJD) que se exigen por el registro inicial, resolución y prórroga de los contratos de alquiler. Si la opción se efectúa en un momento posterior, es probable que el Impuesto de Registro, ya haya sido exigido, sobre todo en el caso del primer año. La elección por la aplicación de este impuesto sustitutivo implica la renuncia a la facultad de actualización del canon arrendaticio, mientras se mantenga dicha opción.

Como puede verse es un régimen que puede ser beneficioso para los propietarios pues, en caso de optar por éste y aplicar la deducción del 21 por ciento de la *cedolare secca*, dichas rentas inmobiliarias no se suman al resto de las rentas a declarar en el IRPEF anual, pues habrían tributado por el régimen opcional que sustituye a este impuesto, evitando así la aplicación de un tipo progresivo mayor en el IRPEF.

No obstante, hay que indicar que en el caso de los alquileres de inmuebles por periodos inferiores a 30 días, el ordenamiento italiano –como hemos indicado anteriormente- no impone la obligación de registro de los mismos, y aunque pudiera pensarse que dicha opción por el régimen de la *cedolare secca* no es aplicable a este tipo de contratos, el apartado 2 del artículo 3 del Decreto Legislativo n. 23/2011 establece que: “... la *cedolare secca* puede ser aplicada también en el caso de los contratos de alquiler para los que no existe la obligación de registro”, por lo que se entiende que dicho régimen podía aplicarse en el caso de contratos de duración inferior a 30 días, si era esa la opción manifestada por el propietario.

Aunque parece claro que lo que se persigue con este nuevo régimen fiscal es evitar supuestas prácticas de elusión fiscal, ha desaparecido ese inciso expresamente incluido en la redacción inicial del apartado 5, del citado art. 4 DL 50/2017, tras su conversión en Ley, habiéndose introducido algunas modificaciones en el mismo, haciendo expresa mención a los sujetos no residentes que operen en Italia que, en la medida en que operen como intermediarios en estos contratos, quedarán sometidos a este nuevo régimen.

Por lo tanto, en relación con la obligación de los sujetos intermediarios podemos distinguir:

- a) La obligación de los *sujetos residentes* que realizan cualquier actividad de intermediación en este tipo de contratos de alquileres de inmuebles, o que gestionan portales online para poner en contacto a propietarios y usuarios, gestionando los cobros y pagos entre ellos, consistente en la detracción del 21 por ciento del importe del alquiler en el momento del pago al beneficiario, correspondiente a la *cedolare secca* actuando dichos sujetos como sustitutos en el IRPEF, o como retenedores en caso de que la retención se realice a cuenta de la obligación principal²⁸. En relación con los subarrendamientos, hay que indicar que en el caso de que no se opte por el régimen de la *cedolare secca*, la retención del 21% deberá realizarse, en cualquier caso, por parte del intermediario, pero la renta que se obtenga de dichos inmuebles se considerará no como renta inmobiliaria, sino dentro del grupo de otras rentas (“rentas diversas”) en el IRPEF (art. 4 apartado 5 Ley n.96/2017)
- b) Tras la conversión del DL en Ley, se ha añadido un nuevo apartado 5-*bis* al artículo 4 de la Ley 96/2017, estableciendo que los *sujetos no residentes que operen en Italia a través de un establecimiento permanente* y que realicen gestiones

28. Aunque no es este el objeto de nuestro trabajo, entendemos que puede resultar oportuno para comprender mejor el nuevo sistema analizado, hacer una breve referencia a los distintos tipos de sustitutos previstos en el ordenamiento italiano. Comenzaremos indicando que el sustituto en Italia se define como aquel sujeto obligado al pago de impuesto o de una cantidad a cuenta del impuesto en lugar de otro, por hechos o situaciones referidos al sujeto al que sustituye. Para evitar el enriquecimiento injusto de este sujeto sustituido, se prevé el derecho a reembolso de las cantidades abonadas por el sustituto. Existen tres tipos de sustitutos en Italia: sustituto total con retención y derecho de reembolso facultativo; sustituto total con retención y derecho de reembolso obligatorio (*cedolare secca*) y sustitución parcial con reembolso obligatorio (retención a cuenta). Son los dos últimos supuestos los que pueden aparecer en el nuevo régimen fiscal que venimos comentando. En el caso de la *cedolare secca*, el hecho de que el sustituto haya practicado la retención cuando recibe los cobros de ciertas cantidades convierte al sustituto en un mero intermediario en la recaudación del impuesto, generando una serie de obligaciones y deberes entre el sustituido, el sustituto y la Administración que debe recibir el citado ingreso. Por su parte, cuando el sustituto actúa practicando una retención a cuenta de un determinado impuesto, surge una obligación distinta de la principal (obligación a cuenta), generando una serie de relaciones entre el sustituto-retenedor y el ente público y el sustituido-contribuyente y el ente público fundamentales para la correcta práctica del ingreso a cuenta y del ingreso de la obligación tributaria principal. (Vid. FALSITTA, G., *Manuale di Diritto Tributario, Parte Generale*, Décima Edición, Wolters Kluwer-CEDAN, 2017, págs. 260-267; PARLATO, ANDREA, “Il responsabile ed il sostituto d’imposta” e AMATUCCI, ANDREA, *Trattato di Diritto Tributario*, Anuario CEDAM, 2001, págs. 847-904.

de cobro en relación con los pagos de las rentas procedentes de estos contratos sobre dichas viviendas, cumplirán con las obligaciones de este régimen fiscal a través de dicho establecimiento permanente. Por su parte, en caso de que operen sin un establecimiento permanente, vendrán obligados a nombrar a un representante que, actuará como responsable en relación con la citada obligación. Esta obligación podría vulnerar la libre prestación de servicios en el marco del Derecho comunitario según algunos pronunciamientos recientes del TJUE, que no consideran imprescindible que para cumplir con las obligaciones de asistencia en la recaudación e información sea indispensable el nombramiento de dicho representante legal²⁹.

Además, en este punto pudiera plantearse un problema en el caso de que intervieran en una misma transacción varios sujetos, por ejemplo, en el caso de Airbnb, que opera en Italia por medio de una sociedad controlada (*Airbnb Italy*) que, según su propio Estatuto, se ocupa sólo del “marketing para los anuncios relativos a inmuebles, apartamentos habilitados para la realización de estancias turísticas”, mientras que el contrato entre los usuarios y la plataforma es gestionado por una sociedad irlandesa (*Airbnb Ireland*), y el servicio de pago a su vez es gestionado por una sociedad inglesa (*Airbnb Payments UK Ltd*). En estos casos, la sociedad italiana, pese a ser residente, no interviene en la gestión del pago, por lo que no es a ella a la que deben exigírsele las obligaciones de este régimen. Serán las sociedades del grupo domiciliadas en Irlanda e Inglaterra, las que mediante su representante deberán hacer frente a la obligación material, pudiendo nombrar como tal a la sociedad del grupo residente en Italia, que entendemos que sería lo más cómodo y fácil. Eso sí, todas las sociedades que intervienen tendrán –como seguidamente veremos– la obligación de suministrar información en relación con los datos referentes a la operación efectuada.

El ingreso derivado de esta nueva obligación, tanto en el caso de los sujetos intermediarios residentes como en el de los no residentes, se efectuará antes del día 16 del mes siguiente, según el régimen establecido en el art. 17 del Decreto legislativo n. 241/1997, de 9 de julio, que contiene las normas en materia de pago único y de compensación de deudas y créditos en relación con distintos tributos, entre los que se encuentra el IRPEF. Al respecto hay que indicar que

29. En este sentido véase MACHANCOSES, cit. 2017, págs. 74-75, que recoge las SSTJUE de 5.5.2011 (TJCE 2011, 116), C-267-09 y de 11.12.2014 (TJCE, 2015, 66), C678/11.

con fecha de 5 de julio 2017, la Agencia Tributaria ha aprobado una Resolución n. 88/E, (Roma, 05/07/2017) que ha asignado el *codice tributo* (número de referencia del ingreso), para efectuar el pago utilizando el modelo F24 de la retención y, en su caso, obtener la devolución en caso de exceso del importe de las cantidades retenidas.

En cuanto al importe de la retención, señalaremos que según indica la Circular de la Agencia de 12 de octubre de 2017, éste debe comprender el importe de la renta pactada en el contrato de alquiler, sin incluir, fianzas o garantías en caso de daños que pudieran ocasionarse, ya que estas serían cantidades distintas al importe debido por el alquiler. Si existen gastos que son a cargo del arrendatario por servicios accesorios y así se recoge en el contrato, estos también se tendrán en cuenta para el cálculo del importe de la retención.

Por último, y aunque la Ley n.96/2017, no hace referencia alguna a las posibles sanciones en caso de falta o aplicación incorrecta del régimen de retenciones, hay que entender que serán de aplicación las sanciones previstas para el caso de los incumplimientos de las obligaciones por parte del sustituto de impuesto en relación con la “retención a cuenta”, reguladas en el artículo 14 del Decreto legislativo n. 471/1997, de 18 de diciembre, que supone el pago del 20 por ciento del importe no retenido.

3.2.2. Obligaciones de información y conservación de datos por parte de los intermediarios

Además de las obligaciones de retención e ingreso a las que hemos hecho referencia cuando el intermediario realiza el cobro del importe del alquiler, el apartado 4 de la Ley n. 96/2017, establece la obligación por parte de los sujetos intermediarios en este tipo de contratos de alquiler de viviendas por periodos cortos, incluidos los gestionados a través de plataformas online, de transmitir la información relativa a dichos contratos efectuados mencionando el contenido de los apartados 1 a 3 del citado art. 4 de la Ley, a efectos de que se controle la realización de los mismos por parte de la Administración³⁰.

30. Respecto a esta obligación de información que afecta a las plataformas que gestionan viviendas para uso turístico, hay que señalar que en España, el pasado 30 de junio 2017, se ha sometido a trámite de información pública un documento del Ministerio de Hacienda que tiene por objeto la aprobación de un Real Decreto xx/2017, de xx, 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 proce-

Creemos que la obtención de información a través de estos operadores es una fórmula que permite a la Administración conocer la realización de actividades sujetas al impuesto y claramente puede suponer que afloran a la luz determinadas rentas que hasta ahora ha permanecido ocultas. En este sentido, se viene manifestando la UE que hace patente la necesidad de aumentar la cooperación entre las plataformas y las distintas Administraciones públicas, y el hecho de transmitir una adecuada información sin duda puede lograr una mejora en el cumplimiento de las obligaciones fiscales. En algunos países como el nuestro, existe la obligación de transmitir la información con transcendencia tributaria al amparo del artículo 93 LGT, y se sanciona su incumplimiento de forma general aplicando los artículos 198 y 199 de la LGT. Lo que hace Italia es establecer una obligación específica de suministro de información en este régimen que pone de manifiesto la importancia de la colaboración de los agentes implicados en este nuevo fenómeno de la economía colaborativa.

En este punto, la Circular de la Agencia Tributaria de 12 de octubre 2017, aclara que la obligación de información sólo surge si se perfecciona el contrato, y si la plataforma que actúa como intermediario accede a esos datos, lo cual no ocurre por ejemplo en casos en los que la misma sólo indica la localización del inmueble, y luego los datos relacionados con la celebración del contrato se transmiten de forma directa entre el titular del mismo y el usuario o arrendatario de la vivienda alquilada³¹. No obstante, en el caso de que los intermediarios estén

dimientos 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. En su EDM expresamente se indica que con fines de prevención del fraude fiscal se prevé establecer una obligación de información específica para las personas o entidades, en particular, las denominadas “plataformas colaborativas”, que intermedien en el arrendamiento o cesión de uso de viviendas con fines turísticos. Para ello se introduce un nuevo artículo 54 *ter* en el RGGIT, con el título de “Obligación de informar sobre el arrendamiento de viviendas con fines turísticos”, que afectaría a todas las personas o entidades que presten el servicio de intermediación entre cedente y cesionario del uso de una vivienda que se considere destinada a fines turísticos, incluidas las plataformas colaborativas que intermedien en la cesión de uso de esos bienes, y en cualquiera de los casos, aunque la intermediación se realice a título oneroso o gratuito. Habrá que estar pendientes de la aprobación definitiva de este Reglamento que puede determinar un mayor control de estas plataformas también en España. El trámite de información pública finalizó el 21 de julio de 2017.

<http://www.minhafp.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/Reglamento%20general%20de%20aplicaci%C3%B3n%20de%20los%20tributos%20-%20Informaci%C3%B3n%20P%C3%BAblica.pdf> (última consulta 14 diciembre 2017).

31. BALZANELLI y VALCARENGHI (2017, op. cit., pág. 7), indica que la norma sólo obligaría a aquellos sujetos que desarrollan en relación con estas viviendas una actividad remunerada o no desinte-

obligados por intermediar en el cobro de los pagos, a practicar la retención, y a certificar y declarar la retención efectuada según establece el art. 4 del Decreto del presidente de la República de 22 de julio de 1998, n.322, la obligación de comunicar los datos se entiende realizada con el certificado de la retención efectuada.

En relación con los datos que deben transmitirse, el Reglamento de 12 de julio de 2017 que desarrolla lo establecido en el citado artículo 4, apartado 6 de la Ley n.96/2017, especifica qué datos concretamente deben ser transmitidos por los sujetos intermediarios: el nombre y apellidos y código fiscal del propietario (anfitrión, en la terminología de las plataformas digitales), la duración del contrato, el importe de la renta que se ha obtenido por el alquiler y la dirección del inmueble. En caso de los contratos relativos al mismo inmueble y al mismo propietario, la comunicación de los datos puede ser efectuada en forma agregada.

La transmisión de los datos, según establece la citada Resolución, se efectuará a través de los servicios de la Agencia tributaria, utilizando las aplicaciones técnicas que serán publicadas en su página web³².

En el caso de que los sujetos que intervengan en la celebración del contrato no sean residentes, transmitirán los datos a través de su establecimiento permanente, si así actúan en Italia, o bien, a través de su representante fiscal, en caso de que actúen sin dicho establecimiento, que tendrá que solicitar su número de identificación fiscal.

El plazo para efectuar la transmisión de todos estos datos y cumplir con la obligación de información establecida en este nuevo régimen fiscal, después de la modificación introducida por el Parlamento en la conversión en ley del apartado 4 del DL, deberá efectuarse antes del 30 de junio del año siguiente (es decir, para los contratos celebrados a partir del 1 de junio de 2017 y 31 de diciembre de

resada, por lo que si un portal de internet simplemente se ocupara de realizar la promoción turística de una determinada zona mostrando viviendas, pero sin que se demuestre que conoce de la efectiva celebración del contrato, no se encontraría sometido a dicha obligación, pues no podría transmitir unos datos que desconoce. Quizá esta sea una vía de evitar la carga que supone la transmisión de todos los datos anteriormente referidos, y sea la vía que utilicen estas plataformas para operar al margen de este régimen, exigiendo por sus servicios de promoción de zonas en las que existen inmuebles, un pago fijo al margen de que se celebren los contratos o no (de esta forma es como ha venido funcionando HomeAway). Si no hay gestión de pagos, no hay obligación de retener, y si no se conocen los datos del contrato no hay obligación de transmitir información al respecto.

32. Vid. http://ricerca.agenziaentrate.gov.it/Wrapper/entrate/?q=locazioni+brevi&_l=it&fq=type:text/html (última consulta 26 noviembre 2017). Hasta la fecha no se ha publicado nada al respecto.

2017, antes del 30 de junio de 2018), y será el desarrollo reglamentario de la norma el que prevea en qué términos deberá efectuarse ésta.

La omisión de dicha obligación, la información incompleta o incorrecta de dichos datos será sancionada según el art. 11.1 del Decreto legislativo n. 471/1997, de 18 de diciembre. En concreto, con la imposición de sanciones pecuniarias de 250 a 2000 euros. No obstante, se prevé una reducción de la sanción en un 50 por ciento si dichos datos se transmiten en los quince días siguientes al devengo, o incluso si en el último día se efectúa la transmisión correcta de los datos. La Circular de 12 de octubre 2017, expresamente se detiene en considerar que los intermediarios pueden encontrarse con dificultades para comprobar la veracidad de los datos que les deben transmitir los arrendadores, siendo sólo responsables de efectuar correctamente la tasación y el cálculo de la obligación material y de la transmisión de los datos relativos a la operación. En ocasiones, incluso van a acceder a datos a raíz de la celebración del contrato, que puedan determinar que no están obligados por este nuevo régimen fiscal, por ejemplo, en los casos en los que el alquiler se produzca en el ámbito de una actividad empresarial y el arrendador le comunica su sujeción al IVA. En los casos, en que el intermediario sea una agencia inmobiliaria que utiliza portales de internet para localizar inmuebles, pero sea a través de la citada agencia cómo se formalice el contrato y se efectúen los pagos, será la agencia la obligada a efectuar la retención y la transmisión de información de los datos que afecten a esa operación.

En el apartado 5 de la Resolución del Director de la Agencia, se establece que los intermediarios que intervengan en la realización de estos contratos de alquiler, incluidos aquellos que actúen a través de plataformas online, deberán conservar los datos que sirven de base a la información comunicada a la Agencia Tributaria, así como los datos que afectan al ingreso de la retención que hayan debido de efectuar, durante el período previsto en el art. 43 del decreto del Presidente de la República de 29 de septiembre de 1973, n.600.

3.2.3. Breve referencia a la configuración de los intermediarios como responsables del pago del Impuesto sobre las estancias turísticas (imposta di soggiorno)

La Ley n.96/2017, introduce un nuevo apartado 5-ter en el artículo 4, que establece una nueva obligación para los sujetos que cobran cualquier tipo de renta derivada del alquiler de estos inmuebles, convirtiéndolos en responsables del pago del Impuesto sobre las estancias turísticas (*imposta di soggiorno*) establecido en

algunas ciudades (Roma, Venecia, Florencia, Milán), que tras el cese del sistema de transferencias del Estado a los entes locales, constituye un instrumento destinado a la fiscalidad de dichos entes, por lo que es a ellos a quienes compete su regulación, y lo único que hace la Ley n.96/2017 es referirse a dicha obligación sin extenderse a entrar en más detalles, por lo que nosotros tampoco entraremos en esta cuestión que no es objeto del presente trabajo. La propia Circular de la Agencia Tributaria de 12 de octubre 2017 que venimos citando, expresamente excluye cualquier referencia a esta materia ya que la propia Agencia no tiene competencia sobre esos impuestos que gravan las estancias turísticas.

Por eso de forma breve, indicaremos que esta nueva obligación que no se contenía en la redacción original del DL n. 50/2017, se introduce en la Ley definitiva con la finalidad de utilizar a los sujetos que intervienen en este tipo de actividades como “responsables” del pago del citado impuesto sobre las estancias turísticas y de paso controlar aún más las actividades que desarrollan y que les suponen un enriquecimiento que deberá verse gravado. Es importante destacar en este punto, la diferencia entre el agente que cobra al huésped la tasa o impuesto turístico, por ejemplo, en el caso de los hoteles y albergues, que se configura como mero agente colaborador en la recaudación del mismo y el sujeto nombrado responsable –en el régimen de los alquileres breves- que, incluso en el caso de que el huésped no quisiera pagar dicho tributo, se vería obligado a realizar el ingreso.

Resulta carente de justificación este desigual tratamiento en estos casos, tanto desde el punto de vista de principios como el de igualdad o capacidad económica, como desde la tutela de la libertad de empresa y libre competencia, estableciendo un régimen más gravoso para los intermediarios que operan a través de plataformas que para aquellos que realizan una actividad regulada en el sector turístico³³, que se limitan a acreditarse correctamente para operar en el portal telemático habilitado en relación con los citados impuestos sobre estancias turísticas, realizar el ingreso que cobran previamente a sus clientes, y que en caso de que éstos rechacen su pago, deben comunicar dicho comportamiento a efectos de no incurrir en ningún tipo de infracción con la consiguiente sanción que deri-

33. En relación con esta medida hay que indicar que el operador Airbnb, está intentando llegar a acuerdos con algunos municipios como Génova o Milán, para definir el papel que deben realizar en relación con la recaudación e ingreso de estos tributos municipales al igual que ya lo vienen haciendo en otras ciudades de otros países de Europa, como Ámsterdam, París, Lisboa.

varía de ella. Deben además conservar los datos correspondientes al ingreso de dicho impuesto durante cinco años y comunicar a la Administración comunal, las actividades desarrolladas al efecto³⁴.

Para completar esta nueva obligación se añade en la conversión en Ley un nuevo apartado 7 en la Ley n.96/2017, que establece expresamente que durante el año 2017 los entes con competencias para el establecimiento y regulación de los impuestos sobre estancias turísticas deberán introducir las modificaciones oportunas para recoger esta nueva figura, incluyendo la misma y regulando el sistema de ingreso de los mismos.

4. Dificultades de la entrada en vigor del nuevo régimen fiscal

Sin duda alguna, la entrada en vigor de este nuevo régimen está generando una alta dosis de polémica en el país vecino. La rapidez con la que se ha pretendido implantar la nueva regulación, la inicial ausencia de comunicación con los operadores que se ven afectados por el mismo, junto con la falta de un adecuado desarrollo normativo desde un principio que hubiera permitido su correcta aplicación, ha determinado un claro descontento por parte de los principales operadores en Italia, fundamentalmente Airbnb, que hasta la fecha (septiembre 2017) no ha aplicado el nuevo régimen.

34. En nuestro país, tanto en el Impuesto Catalán sobre estancias turísticas (Ley 5/2012, de 20 de marzo) como en el Balear (Ley 2/2016 de 30 de marzo), se considera como contribuyente a las personas físicas que realizan la estancia en los establecimientos turísticos, y en el caso catalán, también a la “persona jurídica a cuyo nombre se entrega la correspondiente factura o documento análogo por la estancia de personas físicas” (en el caso Balear, este último tiene la consideración de representante del contribuyente). Ambos impuestos coinciden en considerar sustitutos del contribuyente a los titulares de las empresas turísticas de alojamiento sujetas al impuesto, con obligación de ingresar su importe y de consignar en la factura que emitan a sus contribuyentes de forma desglosada el importe de su estancia y el del impuesto que les habrá sido repercutido, de manera que la Administración se dirigirá a ellos en la aplicación del impuesto. Junto a estos sujetos pasivos, en ambos impuestos nos encontramos con la figura del responsable, en el caso de las personas o entidades mediadoras que contraten las estancias con los sustitutos en nombre y por cuenta de los contribuyentes, con una diferencia: en el caso catalán se configura como un supuesto de responsabilidad solidaria, mientras que en el caso balear, la responsabilidad es de tipo subsidiario (Vid. BUENO Y URBANO, ob.cit. 2017, págs. 86-90).

Hay que indicar que tras la conversión en Ley del DL ha desaparecido la referencia que el apartado 7 en su redacción inicial³⁵, contenía en relación con la posibilidad de que la Agencia tributaria italiana efectuara algún tipo de Acuerdos con los sujetos que operasen en Italia a través de estos portales de intermediación on-line en aras a concretar la modalidad de colaboración con ellos, para poder hacer un seguimiento o supervisión de los contratos que se formalizasen a través de estos portales on-line, sin que en ningún caso puedan llegar a suponer una minoración de los ingresos para el Estado.

Aunque era un apartado que se criticó en el primer momento de la aprobación del DL, porque no concretaba nada y hubiera necesitado de un desarrollo mucho más preciso de aspectos tales como: la forma, el procedimiento y el contenido de este tipo de Acuerdos; quizá dejaba entrever la dificultad que se preveía a la hora de hacer realidad en la práctica por parte de estos operadores digitales el nuevo régimen, como de hecho así está ocurriendo, y abría la puerta a una mayor cooperación por parte de este tipo de operadores y la Administración tributaria, que hubiera podido articularse a través, por ejemplo, de un código de buenas prácticas tributarias.

Por todo ello, creemos conveniente dedicar un apartado a plantear los problemas que la aplicación del nuevo régimen viene ocasionando desde su entrada en vigor el pasado 1 de junio 2017.

4.1. Cronología de la entrada en vigor del nuevo régimen fiscal

Según establece el apartado 2 del artículo 4 de la Ley n. 96/2017, este nuevo régimen fiscal debía comenzar a aplicarse a las rentas obtenidas por contratos de

35. En su lugar, nos encontramos con un nuevo apartado 7 que, como hemos visto, se refiere a la necesaria adaptación de la regulación de los impuestos sobre estancias turísticas a la nueva obligación establecida para el intermediario que opere en estos alquileres que va a ser considerado “responsable” de su pago; y un segundo apartado, 7-bis, que contiene una referencia sorprendente, a nuestro juicio al régimen de los “impatriados”, regulado en artículo 16, apartado 4 del Decreto legislativo n. 147, de 14 de septiembre de 2015, *Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese* (GU Serie Generale n.220 del 22-09-2015) al establecer que los sujetos que opten por el citado régimen que supone la tributación sólo por el 50% de su renta, se van a ver obligados a mantener la residencia en Italia durante al menos dos años, de lo contrario se pierde el citado beneficio y se gravan las rentas en su totalidad con las correspondientes sanciones e intereses. Resulta sorprendente, como hemos dicho, que en un artículo que hace referencia a un régimen aplicable a los alquileres de corta duración, se incluya esta referencia a una cuestión que nada tiene que ver con ella, cuando hubiera sido más adecuado una modificación expresa de la regulación de la misma.

alquileres de viviendas de corta duración celebrados a partir del día 1 de junio 2017. Teniendo en cuenta que el DL se aprueba el 24 de abril, la fecha de 1 de junio se introdujo con la intención de permitir a los operadores e intermediarios que intervienen en este tipo de contratos que conocieran el nuevo régimen y articularan los mecanismos necesarios para cumplir con estas nuevas obligaciones que se derivan de dicho régimen fiscal. Es evidente, que tras el análisis de dichas obligaciones nos parece reducido el plazo dado originariamente por la norma para efectuar correctamente las mismas, sobre todo teniendo en cuenta, la falta de desarrollo normativo para la implementación correcta del mismo.

Sin embargo, no fue ésta la opinión que manifestaba la Agencia Tributaria, pues consideraba que al ser un régimen que sólo se aplica a alquileres inferiores a 30 días, el plazo inicialmente concedido bastaba para dicho conocimiento y puesta en marcha del nuevo sistema. Así lo manifestó el Director de la Agencia Tributaria en una intervención realizada el 4 de mayo en la Comisión presupuestaria³⁶, indicando que la normativa aprobada en el Decreto Ley permitía su aplicación el 1 de junio 2017, porque la misma contenía suficientes indicaciones a su juicio para ello, por lo que no consideraba necesaria ningún tipo de suspensión o prórroga que afectase a su entrada en vigor, aunque pudiera ser que en su tramitación como Ley se introdujesen pequeñas modificaciones.

En dicha intervención el Director de la Agencia remitía el desarrollo del contenido de la norma a través de una Reglamento de la propia Dirección de la Agencia que debía elaborarse en los 90 días siguientes a la entrada en vigor del DL el 1 de junio (tal y como se establece en el apartado 6 del artículo 4 del DL), esperando así que el DL fuese convertido en Ley, como de hecho ocurrió el 21 de junio 2017, y así poder hacer referencia al texto definitivo en esa Resolución, que se aprueba con fecha de 12 de julio 2017.

En el apartado 4.2 de dicho Reglamento, se establece expresamente como plazo para el ingreso de las retenciones que efectúen los intermediarios afectados por este nuevo régimen fiscal, el día 16 del mes siguiente a aquel en que estas hayan sido efectuadas. Nótese que la Resolución se dicta el 12 de julio, y que el plazo para efectuar el primer ingreso finalizaba sólo 4 días después. Al respecto hay que indicar que en una Resolución de la Agencia Tributaria del 5 de julio 2017

36. http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/file/Nsilib/Nsi/Agenzia/Agenzia+comunica/Comunicati+Stampa/Conferenze+e+audizioni/Audizione+del+Direttore+04+05+2017/20170405_Audizione_Direttore.pdf (última consulta 24 de septiembre) págs. 19-21.

se había aprobado el modelo a utilizar para efectuar el ingreso o devolución del exceso de retención efectuada y el correspondiente (*codice tributo*) al que afecta.

En esos momentos iniciales (primeros días de julio) de un cierto desconcierto ante la aplicación del nuevo régimen fiscal, y de rechazo por parte de los principales operadores (fundamentalmente Airbnb³⁷, HomeAway y de la Fiaip – Federación italiana de agentes inmobiliarios profesionales-), algunos autores apuntan a que, dado el carácter tan amplio de la norma, algunas cautelas previstas en el Estatuto del Contribuyente pudieran verse afectadas. En efecto, el art. 3 apartado 2 de la Ley n. 212, de 27 de julio de 2000, “*Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente*”³⁸, prevé la posibilidad de que, en todos los casos, en los que las disposiciones tributarias no permitan el cumplimiento de las obligaciones a cargo del contribuyente, se establezca un periodo de cadencia de 60 días desde la entrada en vigor de la norma o de la adopción de las Resoluciones de actuaciones expresamente previstas. Volvemos a recordar que, en el caso que nos ocupa, la Resolución del director de la Agencia se publica tan sólo cuatro días antes de que acabe el primer plazo para efectuar el ingreso de la retención.

En estas circunstancias empieza a hacerse referencia, sobre todo en los medios, de la “*falsa partenza*” del nuevo régimen dado que resulta complicado su aplicación, y los grandes operadores se niegan a poner en marcha el mismo, pese al régimen sancionador que hemos comentado en páginas anteriores. Ante esta situación, los operadores se acogen al citado art. 3, apartado 2 del Estatuto del Contribuyente, considerando los 60 días comenzarían a computarse, desde el 12 de julio, fecha en la que se publican las instrucciones para cumplimentar correctamente las nuevas obligaciones en la Resolución del director de la Agencia Tributaria.

De esta forma, los incumplimientos (no efectuar la retención o no ingresarla), quedan sin sanción efectiva, hasta el próximo día 16 de octubre 2017, fecha en la que si finalizaría definitivamente el primer plazo para efectuar el ingreso de la

37. Alega Airbnb que para ellos es muy complicado cumplir con esta obligación teniendo en cuenta el escaso tiempo que media entre la publicación de la Resolución del director de la Agencia tributaria (12 de julio) y el primer ingreso (16 de julio), indicando que cuentan con más de 120 mil anfitriones en Italia, y que dado que este nuevo régimen fiscal se aplicaría sólo a los que ejercen el alquiler de inmuebles al margen de la actividad empresarial, tendría que verificar caso por caso quienes están en dicha situación y quienes quedarían al margen.

38. Gazzetta Ufficiale n. 177 del 31 julio 2000.

retención del importe obtenido a partir del 12 de septiembre de 2017, fecha en la que se consideraría obligado el primer cumplimiento efectivo de la nueva normativa³⁹. De forma presunta, se considera que si estos se acogen a dicho plazo del art. 3.2 del Estatuto no habrá sanción, pero se permite que quien tenga posibilidad efectúe el cumplimiento de sus obligaciones. Al respecto hay que indicar que pequeños operadores (italianos) o particulares, sí han cumplido con este nuevo régimen⁴⁰.

Desde la óptica del daño que se le pudiera causar a la Agencia por este retraso, se indica que puesto que se trata de un pago anticipado que tiene carácter opcional (*cedolare secca* o retención del IRPEF) y que, por lo que respecta a las obligaciones de información en relación con los contratos celebrados en 2017, éstas deben efectuarse antes del 30 de junio del año 2018, no parece que nos encontremos ante un perjuicio irreparable.

Ante esta nueva situación, en los primeros días de septiembre ha tenido lugar una reunión entre el presidente de los agentes inmobiliarios (Fiamp), Paolo Righi, con el nuevo director de la Agencia Tributaria (Ernesto Maria Ruffini), acordándose el inicio de cursos de forma urgente y de programas de e-learning, para ayudar en el adecuado cumplimiento de las nuevas obligaciones que comporta el nuevo régimen fiscal. Desde el Ministerio de Economía y finanzas se plantea la posibilidad de incluir en la nueva Ley de Presupuestos Generales para 2018 alguna

39. En prensa algún autor, justo después de la finalización del primer plazo de ingreso de las retenciones (16 de julio 2017), se planteaba qué consecuencias podía tener para el intermediario y el propietario la falta de ingreso de la retención. Vid. FOSSATI, S. (“Casa, ecco che cosa succede se non è stata pagata la tassa Airbnb”, *Il Sole 24 ore*, 21 julio 2017) considera que para el intermediario (particular, agencia o plataforma), la obligación de efectuar la retención se produce en el momento del pago del inquilino, cumplimentando el modelo F24. Pero si no efectúa tal retención, porque no ha tenido “tiempo” de explicárselo al propietario que alquila el inmueble, podría alegar la incerteza objetiva de la norma, ante un posible acto inquisitivo por parte de la Agencia, que podría efectuarse hasta el 31 de diciembre de 2023. En relación con las obligaciones de información, no existe tal problema, porque como hemos visto el plazo para efectuar el cumplimiento en relación con los contratos efectuados en 2017, finaliza el 30 de junio de 2018. Por lo que se refiere al arrendador del inmueble (propietario, subarrendador o comodatario) no se establece ninguna obligación en relación con la retención que debe efectuar el intermediario, salvo la de soportar su práctica, por lo que no se prevé una sanción al respecto. El propietario, deberá recibir la certificación de la retención practicada por el intermediario (o en su caso, la *cedolare secca*) y cumplimentar su autoliquidación del IRPEF con arreglo al régimen que corresponda.

40. Es el caso de *Property Managers Italia* (*associazione nazionale de categoria dei professionisti delle locazioni brevi e della recettività extra-alberghiera*) que ha respetado la norma, y desde el día 1 de junio ha efectuado la retención sobre las cantidades abonadas en concepto de estos alquileres breves.

norma al respecto para evitar el vacío normativo surgido en estos meses. Además, no podemos olvidar el problema que también se genera en relación con la responsabilidad del pago de los impuestos sobre estancias turísticas que también afecta a estos intermediarios, donde además entran en juego las diversas previsiones de ámbito municipal.

4.2. Un nuevo frente abierto por las plataformas digitales: ¿problemas de competencia entre plataformas, violación del Derecho de la UE o una nueva estrategia para retrasar el cumplimiento de las nuevas obligaciones impuestas por el nuevo régimen?

Como hemos puesto de manifiesto en las páginas anteriores, desde un principio los operadores que, a través de plataformas online se dedican a la actividad de alquiler de viviendas con fines turísticos en Italia e intermedian en los pagos que realizan estas y sus usuarios, comandados por el gigante Airbnb, han venido mostrando su rechazo a la aplicación de todo el compendio de nuevas obligaciones derivadas del mismo.

Tal es así, que la plataforma citada en septiembre planteó un recurso ante el *Tar* (Tribunal Administrativo Regional)⁴¹ de la región del Lazio, solicitando la suspensión urgente de la normativa del nuevo régimen fiscal y su posterior anulación, y demandando al Tribunal un juicio antes del 15 de octubre (no olvidemos que el primer plazo para efectuar el ingreso del importe de los alquileres efectuados desde el 12 de septiembre 2017, finalizaba el 16 de octubre 2017). En el citado recurso Airbnb alegaba que el nuevo régimen podía generar una distorsión en la competencia entre distintos operadores, perjudicando a aquellos que realizan intermediación en el pago entre propietarios y clientes, siendo necesario desarrollar tareas organizativas para las que según indicaban no han podido efectuar.

El *Tar*, no adopta ningún tipo de medida cautelar al respecto y el 18 de octubre de 2017⁴², ha desestimado dicha suspensión pues ha considerado prioritario el

41. Vid. SANTELLI, F., "Airbnb fa ricorso al Tar contro la tassa sugli affitti: viola il diritto UE" publicado en *La Repubblica Economia*, el pasado 22 de septiembre 2017.
http://www.repubblica.it/economia/2017/09/22/news/airbnb_ricorso_tar_cedolare_secca-176204616/

42. Vid. Decreto cautelare nº 05390 del 16/10/2017, TAR Lazio, Sezione Seconda Ter, Ordinanza nº 5442 del 18/10/2017, TAR Lazio, Sezione Seconda Ter (www.giustizia-amministrativa.it última consulta 14 diciembre 2017).

interés público frente a los intereses de la plataforma, considerando que debe mantenerse el citado régimen que los pequeños operadores ya están cumpliendo, aunque indica que la Administración podrá, valorar la oportunidad de conceder al recurrente un breve plazo para efectuar el cumplimiento del pago ante la expiración del plazo del 16 de octubre.

Ahora bien, el pasado 27 de noviembre, la *Autorità Garante della Concorrenza e del Mercato* (órgano italiano equivalente a nuestra Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia)⁴³, emite un informe en el que se muestra contraria a la aplicación del régimen fiscal que venimos comentando en los relativo a las obligaciones de practicar la retención y el ingreso de las cantidades que cobren los intermediarios que actúen en los alquileres de inmuebles tanto si actúan con establecimiento permanente como si lo hacen sin él, en cuyo caso se les obliga a nombrar un representante fiscal (apdos. 5 y 5 *bis* del art. 4 Ley n. 96/2017). Ello en base a entender que la introducción de estas nuevas obligaciones no parece proporcionada con la finalidad que se persigue con la medida, que no es otra que la lucha contra la evasión fiscal, que a su juicio puede alcanzarse utilizando otros mecanismos que no produzcan distorsiones en la competencia entre los operadores que realizan tareas de intermediación en el pago y los que no las realizan.

Nos parece interesante, el hecho de que la citada Autorità destaque que el régimen es único en el panorama europeo –como así hemos puesto de manifiesto en las páginas anteriores-, e indique que el mismo puede incidir en este nuevo modelo de negocio que además de prestar servicios para alquilar inmuebles, garantiza que los pagos realizados a través de estas plataformas online sean seguros, de cara a posibles problemas que pudieran producirse en relación con la efectiva prestación del servicio. Esto que es una garantía comercial para el usuario, que proporciona seguridad y confianza, por ejemplo, en caso de devoluciones o reembolsos, de alguna manera se penaliza con el nuevo régimen implantado, lo que pudiera dar lugar a un efecto perverso, nos referimos, a que estas plataformas dejen de prestar estos servicios no intermediando en los pagos, generando un impacto negativo en la demanda por parte de los usuarios.

El hecho de que este régimen sólo afecte a aquellas plataformas online que se dedican al alquiler de inmuebles por periodos cortos, intermediando en los pagos, y no se aplique a otras plataformas que no realizan esas labores de intermedia-

43. Vid. AUTORITÀ GARANTE DELLA CONCORRENZA E DEL MERCATO, *Bollettino Settimanale*, Anno XXVII, n. 45, pubblicato sull sito www.agcm.it, 27 nov. 2017.

ción⁴⁴ o que se dedican a prestar otro tipo de servicios (por ejemplo, los relacionados con el transporte, o los de intercambio de casas...) puede crear una posible asimetría en los modelos de negocio en el ámbito de los diversos sectores de la economía digital, que sería conveniente que se sometiera a una regulación uniforme teniendo en cuenta la continua evolución de la oferta y la demanda en los diversos sectores.

Por todo ello la Autorità en materia de competencia, considera que para alcanzar la finalidad que persigue este régimen fiscal novedoso, se deberían utilizar medidas menos gravosas para los sujetos afectados, que también se recogen en la regulación del mismo, como son las referidas a las obligaciones de información para con la Administración tributaria que afectan a los intermediarios y gestores de las plataformas inmobiliarias online, que sí parecen proporcionadas con la libre competencia en este sector y que, no perjudicaría la opción de algunas de ellas de facilitar al consumidor la realización de pagos vía digital.

Como hemos dicho anteriormente, resulta interesante que la Autorità destaque el hecho de que este nuevo régimen fiscal es único en Europa, porque consideramos que ese paso dado de forma unilateral por Italia para regular una materia que sin duda merece una atención específica en estos momentos, puede plantear más problemas que ventajas. Pues, aunque la efectividad de las medidas que propone podrían, sin duda, tener efectos en un mejor control de las rentas que se obtienen utilizando los servicios de estas plataformas, si no se extiende de forma generalizada por todos los países de la UE, los efectos se pueden transformar en perniciosos para unos nuevos modelos de negocios que desde la UE se defienden y se incentivan, generando un peor servicio para los usuarios.

Pero además podrían plantearse dudas también respecto de la obligación de nombrar un representante fiscal en el caso de que las plataformas no sean resi-

44. Según parece Booking ha escrito a diversos propietarios para advertir que deberán cobrar en efectivo el importe del alquiler directamente de los huéspedes o inquilinos, de esta forma, al no gestionar ningún pago el intermediario no tendría la obligación de efectuar la retención impuesta por el nuevo régimen fiscal. Con esta previsión, Booking, también evitaría el cumplimiento de la obligación principal de este régimen, al menos hasta que se aclaren algo más las circunstancias que rodean al mismo, y seguiría operando como lo viene haciendo en los últimos años, permitiendo contactar a propietarios y posibles inquilinos, y tan solo facilitar aquellos pagos que sólo pueden hacerse online con algunos clientes. Vid. SANTELLI, F. "Non trasferiamo più il pagamento" publicado en *La Repubblica Economia*, el 19 de septiembre.

http://www.repubblica.it/economia/2017/09/19/news/booking_evita_cedolare_secca_affitti_turistici-175844859/?ref=search (consulta 19 septiembre).

dentes, en relación con una vulneración de la libre prestación de servicios en el marco del derecho comunitario, al amparo de algunos pronunciamientos del TJUE, pues no está demasiado claro en qué circunstancias se debe exigir el nombramiento de un representante fiscal residente. Como bien ha puesto de manifiesto MACHANCONSES GARCÍA⁴⁵, de la jurisprudencia comunitaria “se infiere que el establecimiento de la obligación de información y/o retención sobre los usuarios residentes en otro estado miembro no es contraria a la libre prestación de servicios en tanto no se articule de forma que suponga una restricción no justificada por razones de interés general”. Así mismo sería admisible con el derecho comunitario “el establecimiento de obligaciones de suministro de información y la de colaboradores en la recaudación (sustitutos, retenedores o asistentes en la recaudación), tanto a residentes como a no residentes, siempre que no se articulen de forma que suponga una restricción a las libertades fundamentales, como sería el hecho de nombrar un representante fiscal (...) para el caso de entidades no residentes”. Este sería el caso planteado en la normativa italiana, que abundaría en lo ya señalado por la Autorità de la competenza.

Como puede verse, la situación sigue sin ser pacífica y realmente no se sabe muy bien cómo terminará. La esperanza de Airbnb es que en la Ley de Presupuestos para 2018 el Gobierno corrija esta normativa que, a su juicio, perjudica a los intermediarios que gestionan los pagos entre los clientes de la plataforma y los inquilinos de las viviendas. Sin embargo, no parece que sea esa la dirección que siga el Gobierno que entiende que con esta medida se lucha contra el fraude fiscal y, en última instancia se avanza en hacer que estos grandes operadores online tributen por las rentas que obtienen en su territorio.

5. Reflexión final

En las páginas precedentes, hemos querido poner de manifiesto como uno de los sectores en los que, en estos últimos años, con mayor amplitud ha encontrado su desarrollo la economía colaborativa ha sido el sector inmobiliario y, en particular, el relacionado con el de los alojamientos para estancias turísticas por periodos

45. Vid. ob. cit. 2017, págs. 74-75. Cita los siguientes pronunciamientos: Sentencia Comisión contra España, C-678/2011, de 11 de diciembre de 2014; Sentencia Comisión contra Portugal, C-267/09, y National Grid Indus, C-371/10.

breves de tiempo. En dicho sector se ha pasado de un sistema de intercambio de casas entre propietarios particulares, a un sistema en el que proliferan las plataformas colaborativas *on-line* que permiten que los propietarios de bienes inmuebles destinados a su alquiler se pongan en contacto con particulares interesados en alquilarlos, facilitando y gestionando los correspondientes pagos entre anfitrión y huésped, y cobrando por la prestación de tales servicios. De esta forma, se benefician los propietarios y las plataformas que cobran por sus servicios, y los clientes que encuentran un alojamiento a veces, más barato que un hotel y otras, más auténtico o más cómodo, buscando la sensación de vivir como los lugareños.

En el caso del alquiler de inmuebles con fines turísticos, al ser periodos de tiempo más reducidos (casi siempre inferiores al mes), se ha generado una bolsa de economía sumergida difícil de controlar por parte de las Administraciones Tributarias y no exenta de polémica pues, el elevado uso de este tipo de alternativas para encontrar alojamiento, ejerce una fuerte competencia en el sector de los operadores turísticos tradicionales que sí son fuertemente sometidos a controles por parte de la regulación administrativa y tributaria.

Por todo ello, poco a poco, se está procediendo a regular algunos aspectos de estas nuevas fórmulas de negocio en el ámbito de la economía colaborativa a través de plataformas digitales, sin olvidar que, desde la UE y los principales observadores económicos, se aboga por conseguir un equilibrio entre estas nuevas formas de desarrollo económico que rompen con el tradicional modelo económico y ciertos límites en su expansión para garantizar una calidad de los servicios, un respeto a los derechos de los consumidores y un cumplimiento con estructuras administrativas y fiscales que puedan afectarlas⁴⁶.

46. En el ámbito de la UE, por parte de algunos países se insta a la necesidad de encontrar una solución global para que las grandes empresas digitales paguen impuestos mostrando ciertas reservas ante la propuesta impulsada por Francia para crear un impuesto sobre la facturación, apoyada por España, Alemania e Italia, cuya recaudación sirva para compensar las cantidades que estas compañías estarían dejando de pagar al fisco en el Impuesto sobre Sociedades. En la reunión informal del ECOFIN, celebrada en Tallin el 15 y 16 de septiembre 2017, los Ministros de Economía y Finanzas de la Unión Europea, aplazan la solución que debiera alcanzarse en el próximo Consejo de Ministros que se celebrará en diciembre, deberá buscar un equilibrio difícil entre la existencia de unos nuevos modelos de negocios que han puesto en marcha este tipo de operadores digitales, y la necesidad de avanzar en unas nuevas líneas en un nuevo modelo de tributación global que también sea adoptado por los países de la OCDE. <https://www.eu2017.ee/political-meetings/ECOFIN> (consulta 20 septiembre) Cerrando estas páginas, tenemos noticia de la reunión del ECOFIN celebrada el día 5 de diciembre, en el que se ha aprobado la aportación de la UE a los debates a nivel internacional sobre la “fiscalidad digital”, de cara a la propuesta

El hecho de que Italia haya procedido de forma aislada a la implantación de regímenes fiscales como el que hemos analizado en este trabajo, que pretende someter a un mayor control este tipo de rentas que escapan de la tributación, estableciendo por una parte, nuevas obligaciones a los sujetos intermediarios que gestionan los pagos entre anfitriones y huéspedes en el IRPEF a través de retenciones, y de otra, exigiendo la transmisión de información de los datos que afectan a este tipo de operaciones por parte de los intermediarios, y transformando a estos últimos en responsables en la recaudación de los impuestos sobre estancias turísticas, supone la apertura de nuevas posibilidades que podrían utilizarse por otros países –como pudiera ser el nuestro– para hacer frente a la nueva realidad derivada de este nuevo modelo de negocio.

Ahora bien, la adopción de medidas unilaterales por parte de Italia en un ámbito tan importante como es el de los alquileres de viviendas turísticas puede ser un arma de doble filo que perjudique a los usuarios de las mismas, ya que la excesiva presión fiscal para las plataformas puede generar una huida de su territorio de los principales operadores que ofertan este tipo de servicios, perjudicando a los usuarios de las mismas y generando mayores problemas en materia de seguridad jurídica. Sería conveniente, y así lo vienen planteando algunos autores⁴⁷, la aprobación de una Directiva Comunitaria que establezca las obligaciones de suministro de información que con carácter general pudieran afectar a este tipo de plataformas, y si se quiere, una mayor implicación de las mismas en diversas tareas de recaudación de determinados impuestos. La práctica de la retención en el régimen italiano, si se extendiera y se aplicara en los demás países, supondría una clara mejora en el efectivo cobro de rentas derivadas de esas actividades y en un Impuesto como el de la Renta de las Personas Físicas, facilitaría el control de los beneficios obtenidos tanto por parte de las plataformas como por parte de los propietarios de los bienes que son objeto de los alquileres. En tanto esto no se produzca, la realidad es que los distintos Estados van parcheando en algunos aspectos de dichas actividades generando en ocasiones, impactos negativos en materia de libre competencia.

que la Comisión realice a principios de 2018, tras haber lanzado una consulta pública en materia de fiscalidad justa para la economía digital, disponible hasta el 3 de enero de 2018.
https://ec.europa.eu/info/consultations/fair-taxation-digital-economy_en (última consulta: 14 diciembre 2017).

47. Vid. MACHANCOSES, cit. 2017, pág. 76; SANZ GÓMEZ, R., cit. 2017, pág. 17.

Es evidente que con el compromiso y la colaboración de estos intermediarios, en materia de intercambio de información y en tareas de gestión y recaudación, se conseguiría controlar estas actividades y, en definitiva, someter a tributación una fuente de riqueza que supone un enriquecimiento para los propietarios y para ellos mismos nada desdeñable. Quién sabe si este nuevo modelo de tributación pudiera ser utilizado como referente e implantado en otros países de nuestro entorno.

Bibliografía

- ANTÓN ANTÓN, ÁLVARO y BILBAO ESTRADA, IÑAKI, “El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad”, Universidad CEU Cardenal Herrera *IEF DOC. N.º 26/2016*, págs. 1-40.
- ALFONSO SÁNCHEZ, ROSALIA, “Economía colaborativa: un nuevo mercado para la economía social”, XVI Congreso de Investigadores en Economía Social y Cooperativa, Economía Social: crecimiento económico y bienestar”, CIRIEC, 16-21 octubre 2016. <http://ciriec.es/wp-content/uploads/2016/07/COMUN-215-T10-Rosalía-Alfonso-Sanchez-ok.pdf>
- BALZANELLI, MATTEO e VALCARENGHI, GIOVANNI, “Le locazioni brevi sotto la lente del Fisco”, *Il Fisco*, n. 22 del 2017, pág. 1-11.
- BARUZZI, STEFANO, “Cedolare secca sulle locazioni abitative: proposte di estensione per una disciplina ormai collaudata”, *Il Fisco*, n. 2 del 2017, págs. 133 y ss.
- BEGHIN, MAURO, *Diritto Tributario*, Wolters Kluwer, 3 ed., 2017.
- BERETTA, GIORGIO, “Regime fiscale delle locazioni brevi: intermediari e piattaforme responsabili anche per l’imposta di soggiorno”, *Il Fisco* n. 28 del 2017, págs. 1-27.
- “Il regime fiscale delle locazioni brevi”, *Diritto Bancario*, mayo 2017, págs. 1-12.
- BERNABEI, GUGLIELMO, “Tributi immobiliari locali. Difficile sviluppo di un sistema di autonomia tributaria degli enti local”, in *Diritto e Pratica Tributaria* n. 2 del 2017, págs. 496 y ss.
- BUENO GALLARDO, ESTHER Y URBANO SÁNCHEZ, LUCÍA “Naturaleza, fines y constitucionalidad de los impuestos catalán y balear sobre estancias turísticas”, en *La delimitación de los elementos esenciales del tributo ante el impacto de las reformas legales*, dir. GARCÍA BERRO, F., Aranzadi, 2017, págs. 81-114.
- CAPOLUPO, SAVERIO, “La cedolare secca sui canoni di locazione”, *Il Fisco*, n. 16 del 2011, parte 1, 2498 (commento alla normativa)

- COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y LA COMPETENCIA, “Conclusiones preliminares sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa”, marzo, 2016, disponible online: (<https://docs.google.com/document/d/1n65MjUaTmRLuZCqTllqyWvobVqreRiAasz1mhxy2y0/edit?pref=2&pli=1>)
- COPPOLA, PAOLA, “La sharing economy: il tramonto dei tradizionali modelli di tassazione delle attività economiche indipendenti”, *Innovazione e Diritto. Rivista di Diritto Tributario e dell’Economia*, 4/2016, págs. 1-23.
- DE LA ENCARNACIÓN, ANA M^a, “El alojamiento colaborativo: viviendas de uso turístico y plataformas virtuales”, *Revista de Estudios de la Administración Local y Autonómica. Nueva época*, núm. 5/2016, págs. 1-26.
- FALSITTA, GASPARE, *Manuale di Diritto Tributario, Parte Generale*, Décima Edición, Wolters Kluwer-CEDAN, 2017.
- GUILLÉN NAVARRO, N.A. e ÍÑIGUEZ BERROZPE, T., “Acción pública y consumo colaborativo. Regulación de las viviendas de uso turístico en el contexto p2p”. *Pasos: Revista de turismo y patrimonio cultural*, vol. 14/2016, nº 3, págs. 751-768.
- JARNE MUÑOZ, P., “Italia se lanza a regular la economía colaborativa: a propósito del proyecto de ley Disciplina delle piattaforme digitali per la condivisione di beni e servizi e disposizioni per la promozione dell’economia della condivisione”, *Democrazia Digital e Governo Elettronico*, Florianópolis, nº 14/2016, págs. 83-95.
- LEO MAURIZIO, *Le Imposte sui Redditi nel Testo Unico*, Giuffrè Editore, 2014, Tomo I-II
- MACHANCOSES GARCÍA, ESTER., en “Economía de plataforma en los servicios de transporte terrestre de pasajeros: retos tributarios de la imposición directa sobre el usuario y la plataforma”, *Quincena Fiscal*, 15-16/2017, págs. 41-82.
- MELIS, GIUSEPPE, *Lezioni di Diritto Tributario*, G. Giappichelli Editore, Torino, 2015.
- MONTESINOS OLTRA, SALVADOR. “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del Derecho Tributario”, *Economía Industrial*, núm. 402, 2016, págs. 47-54.
- PARLATO, ANDREA, “Il responsabile ed il sostituto d’imposta” e AMATUCCI, ANDREA, *Trattato di Diritto Tributario*, Anuario CEDAM, 2001, págs. 847-904.

- SÁNCHEZ HUETE, M.A., “Cuestiones tributarias y economía colaborativa”, *Quincena Fiscal*, 18/2017, págs. 89-115.
- SANZ GÓMEZ, RAFAEL, “Airbnb, ¿economía colaborativa o economía sumergida? Reflexiones sobre el papel de las plataformas de intermediación en la aplicación de los tributos”, Borrador comunicación presentada para la Jornada “*Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transporte*” (Instituto de Estudios Fiscales, 16 de junio de 2017), págs. 1-17.
- SPAZIANI TESTA, GIORGIO, “Ritenuta alla fonte per gli intermediari nelle locazioni brevi”, *Corriere Tributario* n. 23 del 2017, pág. 1-15
- TELCH, FRANCESCO, “Il nuovo regime fiscale e sanzionatorio per le locazioni brevi”, *Pratica fiscale e professionale*, n. 21 del 2017, págs. 1-6.
- TESAURO, FRANCESCO, *Istituzioni di Diritto Tributario*, UTET Giuridica, Décima edición, 2016, vol. 2.

ASPECTOS TRIBUTARIOS DEL *COHOUSING* O COVIVIENDA

Manuel Lucas Durán

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alcalá (Madrid)

RESUMEN

En relación con el *cohousing* debe plantearse cómo tributarán tales contratos en el ámbito de la imposición indirecta y, particularmente, en lo que concierne al IVA y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y no sólo desde la perspectiva de los cesionarios de tales derechos de usufructo o habitación, sino también desde la perspectiva de las sociedades titulares de los mismos. En lo que respecta a la imposición directa, deben examinarse las repercusiones de tales negocios jurídicos tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el IRPF; y algo similar cabría indicar en lo que respecta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el Impuesto sobre el Patrimonio. Y todo lo anterior debe plantearse tanto en un contexto nacional como internacional. Por último, resulta interesante examinar qué efectos tributarios tiene el *cohousing* en relación con las haciendas autonómicas y locales.

PALABRAS CLAVE: Cohousing o covivienda; imposición directa e indirecta; fiscalidad internacional; cooperativas.

CLAVES ECONLIT: H31 Fiscal Policies and Behavior of Economic Agents: Household; K34 Tax Law; O18 Economic Development: Urban, Rural, Regional, and Transportation Analysis; Housing; Infrastructure; R21 Urban, Rural, Regional, Real Estate, and Transportation Economics: Housing Demand; R31 Housing Supply and Markets.

COHOUSING FISCAL ASPECTS

ABSTRACT

Until now, Tax Law has usually analysed fiscal effects of housing acquisitions and rentals, rather than cohousing related aspects based on licencing rights of usufruct and occupancy. So it is desirable to study more deeply this last figure. This paper will try to analyse how those contracts should be taxed in indirect taxation (VAT and Stamp & Duties Tax) from the licensor and the licensee perspective. From the point of view of the licensor, Corporate Income Tax needs to be examined as well, mainly when cooperatives companies own housing utilities. And from the point of view of the licensee, duties referred to Personal Income Tax and Capital Income Tax –as well as to Inheritance or Wealth taxes– are worth to be commented. International taxation should also be analysed when there are some transnational elements in the cohousing contract. Finally, regional or local taxes are also important to be considered.

KEY WORDS: Cohousing; direct taxes; indirect taxes; international taxation; cooperatives.

SUMARIO¹

1. Introducción. 2. Fiscalidad indirecta y *cohousing*. 2.1. Impuesto sobre el Valor Añadido. 2.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. 2.3. Canarias, Ceuta y Melilla. 3. Fiscalidad directa y *cohousing*. 3.1. Impuesto sobre Sociedades. 3.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 3.3. Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones. 4. Fiscalidad internacional. 5. Tributos autonómicos. 6. Tributos locales. 6.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles. 6.2. Impuesto sobre Actividades Económicas. 6.3. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. 6.4. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. 6.5. Tasas y contribuciones especiales locales. 7. Conclusiones. Bibliografía.

1. Introducción

En todas las épocas han existido comunidades de personas que aprovecharon recursos comunes en relación con su vivienda, de entre los que podríamos destacar desde monasterios medievales cuyo modelo, con modificaciones, perdura en nuestros días, hasta los “beguinatos” o “beaterías” de Flandes del siglo XIII, posteriormente extendidos en el tiempo y el espacio². Adicionalmente, supuestos de viviendas pequeñas con uso comunitario de determinados servicios (como baños o cocinas) han sido habituales en los siglos XVII, XVIII y XIX, sobre todo entre clases populares de bajos recursos que no podían permitirse mejores solu-

1. Comunicación presentada a las Jornadas “Consumo cooperativo y colaborativo de vivienda: aspectos fiscales” que tuvieron lugar los días 27 y 28 de abril de 2017 en Valencia. El presente trabajo se ha realizado en el marco del proyecto de investigación “La fiscalidad de la colaboración social” (DER2015-70960-REDT) cuyo investigador principal es el Prof. José Pedreira Menéndez.

2. Como es sabido, tal fenómeno consistía en mujeres religiosas sin votos, viudas o solteras, que optaban por vivir en comunidades para orar, realizar obras de caridad y el cuidado de pobres y enfermos, pero rechazando la clausura. Tales beguinas, que habitualmente provenían de familias acomodadas, vivían en casas distribuidas alrededor de un patio y se ganaban la vida realizando labores textiles o gracias a benefactores que pagaban para que rezaran por ellos, y constituyeron una importante innovación social a favor de la independencia de las mujeres en tiempos medievales. *Vid.* sobre el particular, entre otros, Simons (1989) y Muñoz Mayor (1998).

ciones habitacionales: desde las “corralas” de Madrid o ciudades de las dos castillas y Andalucía, hasta los “conventillos” o “inquilinos” de grandes núcleos urbanos de Suramérica. Incluso hoy son frecuentes tales supuestos en determinados grupos sociales, habitualmente desfavorecidos, ya sea por generación espontánea o desde la institucionalidad de determinados servicios sociales³.

Sin embargo, los antecedentes históricos recientes de lo que se conoce propiamente como *covivienda*, *cohabitación* o –utilizando el término anglosajón acuñado internacionalmente para este tipo de experiencias sociales– *cobousing*, se remontan a unas cinco décadas atrás. Tiene sus orígenes en Dinamarca de los años 60, y se encuentra especialmente vinculado a familias de jóvenes profesionales, con hijos y ambos progenitores trabajando fuera de casa, que querían mantener instalaciones comunes para propiciar una educación colectiva y más colaborativa de su descendencia⁴. Tal movimiento se extiende a partir de los años 80 a Norteamérica (McCamant y Durrett, 1988).

Aunque no es una característica necesaria de dicha figura, suelen producirse supuestos de *covivienda* cuando existen intereses o necesidades comunes de un determinado grupo social (progenitores jóvenes con hijos menores, pacientes de determinadas enfermedades y sus familiares, personas mayores, etc.)⁵.

3. *Cf.* García Calvente (2016: 219).

4. El origen del *cobousing* contemporáneo se suele ubicar en la Dinamarca a mediados de los años 60, en un contexto social inspirado por el ensalzamiento de las ideas comunitarias que pronto se expandió a otros países nórdicos. Indica Williams (2005: 201), que mientras en Dinamarca y Holanda la motivación de la *covivienda* era mejorar las relaciones personales e incrementar el sentido de comunidad, en Suecia la idea rectora tuvo tintes feministas como vía de reducir la carga doméstica para las mujeres y mejorar la vida de las parejas con hijos en las que ambos miembros trabajaban. Por su parte, Sagirson (2010: 2), entre otros, relaciona dicho fenómeno con cambios sociales a raíz de los cuales la mujer cobra un mayor protagonismo y que coincidieron con la publicación de algunos artículos relevantes de la época: por un lado, el de la periodista Bodil Graae titulado “Los hijos deberían tener cientos de padres” (en lengua danesa: “Børn skal have hundrede forældre”, *Politiken*, Århus, 1967) y, por otro lado, por el arquitecto y psicólogo Jan Gudmand-Høyer, titulado “El eslabón perdido entre la Utopía y la obsoleta casa unifamiliar” (en lengua danesa: “Det manglende led mellem utopi og det forældede i familiehús”, *Information*, 26 June 1968).

5. Así por ejemplo, la empresa Living Cohousing S.L. (<http://livingcohousing.com>, consultado el 1-4-2017) contempla tres tipos de comunidades de *cobousing*: las familiares (normalmente familias jóvenes con descendientes menores que quieren compartir el ocio), las relacionadas con la salud (personas con discapacidad y familiares que tienen necesidades especiales) y las *senior* (personas mayores). Con especial referencia a las comunidades de personas mayores *vid.*, entre otros, Bamford (2005), Durrett (2009), así como, en relación con nuestro país, Zaragoza Pascual (2013) y López y Estrada (2016).

De cualquier modo, parece adecuado indicar que los supuestos de cohabitación, tanto en el pasado más lejano como en el más cercano, siempre han corrido parejos a corrientes de innovación social y, hasta cierto punto, revolucionarias, imbuidas en muchos casos por el propósito de salvar obstáculos sociales en el ámbito de la vivienda e independencia personal. Sin embargo, el matiz diferencial de los fenómenos actuales de *covivienda* a los que nos referiremos en el presente trabajo tiene que ver con que se trata de “comunidades intencionales” (Jarvis 2011: 564), queridas por sus cualidades por parte de quienes pretenden vivir en ellas (esto es, por opción) y no tanto consecuencia de la escasez económica de sus miembros (supuestos de *covivienda* por necesidad de los siglos XVII a XIX y que aún perduran en nuestros días en algunos ámbitos).

De acuerdo con diversos autores⁶, el *cohousing* en el sentido que aquí utilizaremos se caracteriza por una serie de ideas bien definidas: así, por un lado, los vecinos participan activamente en el proceso de creación del espacio de viviendas; por otro lado, se produce un diseño intencional del espacio habitable y, sobre todo, de las zonas comunes que constituyen una parte esencial de la comunidad; en otro orden de cosas, la gestión de la comunidad deviene en una importancia vital, de manera que los vecinos se reúnen de forma regular para tomar decisiones y no existen jerarquías jurídicas entre ellos (igualdad de voto), siendo así que a menudo trabajan en pequeños grupos ocupados de diversos aspectos comunes con grandes dosis de interacción social; por último, los ingresos de los distintos miembros de la comunidad están separados (no se trata de una suerte de *comuna*), aunque no es infrecuente que exista propiedad o derechos de explotación de elementos comunes que pueden cederse onerosamente a terceros, normalmente para gestionar instalaciones que pueden beneficiar a la comunidad (supermercado, cafetería/bar, gimnasio, servicios médicos o asistenciales, centros de ocio, guarderías, etc.).

Dicho lo anterior, si bien pueden presentarse comunidades de *cohousing* con distintas formas jurídicas de vinculación con la vivienda (*v. gr.* en régimen de propiedad privada unifamiliar o propiedad horizontal, así como arrendamientos), lo acaso más adecuado para los fines pretendidos es un régimen de cesión de uso (ya sea en usufructo⁷, uso o habitación⁸), permanente (vitalicio e incluso trans-

6. *Cfr.* Lietaert (2010: 577-578), Scotthanson y Scotthanson (2005: 3-5); Jarvis (2011: 561-565).

7. *Cfr.* arts. 467-522 del Código Civil y normativa foral, en su caso.

8. *Cfr.* arts. 523-529 Código Civil y normativa foral, en su caso.

ferible en casos de usufructo) o bien temporal⁹, radicando la titularidad de los bienes en una sociedad mercantil o –más habitualmente– cooperativa¹⁰. Sin embargo, habida cuenta de la variedad de supuestos que pueden presentarse, a lo largo del presente trabajo nos referiremos genéricamente a “comunidad de *cohousing*” para aludir a todas las formas jurídicas de titularidad de derechos reales que gestionarán los complejos inmobiliarios propios de tales fenómenos sociales¹¹. Dichas entidades, titulares generalmente de los bienes inmuebles destinados a viviendas, dispondrán, por lo general, de sus propias normas de gestión de los mismos¹².

Por las razones aludidas, será común que la creación y gestión de comunidades de *covivienda* se produzcan en entornos que no se extinguen con la entrega de la vivienda (como es el caso habitual de las cooperativas de vivienda), sino que se prolongan en el tiempo para gestionar el proyecto¹³. Tales entes gestores se encuentran en muchos casos especialmente beneficiados por la normativa estatal o de otros entes territoriales, lo cual conllevará ciertas particularidades en el ámbito fiscal.

Ciertamente, la idea de *cohousing* tiene un elevado contenido ideológico e innovador en cuanto que se participa por lo general en el diseño y gestión del lugar de habitación y sus extensiones o zonas comunes, normalmente desde entidades de economía social como sería el caso de sociedades cooperativas. Ello no

9. Sobre la regulación jurídica de tales cuestiones *vid.* Lambea Rueda (2011).

10. Conocido como modelo Andel, muy extendido entre los países escandinavos. *Cfr.* Etxezarreta y Merino (2013: 111-114), Agüero Ortiz y Lérica Nieto (2015), así como Etxezarreta Etxarri, Cano Fuentes y Merino Hernández (2016).

11. Sobre los distintos tipos de cooperativas de viviendas de gestión, *vid.* el ya citado trabajo de Etxezarreta y Merino (2013).

12. Así, por el ejemplo, el art. 89.3 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, recoge: “La propiedad o el uso y disfrute de las viviendas y locales podrán ser adjudicados o cedidos a los socios mediante cualquier título admitido en derecho.

Cuando la cooperativa retenga la propiedad de las viviendas o locales, los Estatutos establecerán las normas a que ha de ajustarse tanto su uso y disfrute por los socios, como los demás derechos y obligaciones de éstos y de la cooperativa, pudiendo prever y regular la posibilidad de cesión o permuta del derecho de uso y disfrute de la vivienda o local con socios de otras cooperativas de viviendas que tengan establecida la misma modalidad”.

13. García Calvente (2014: 48) y (2016: 225-227) refiere que, a diferencia con nuestro país, la característica de permanencia es común en las cooperativas de viviendas de algunos países como Canadá.

es óbice, sin embargo, de que existan otros supuestos similares (*v.gr.* sociedades anónimas o limitadas de gestión de espacios habitacionales para personas mayores u otros colectivos, a quienes ceden derechos reales sobre los inmuebles habitables), que sin encontrarse plenamente insertos en la idea original tendrán desde una perspectiva tributaria grandes parecidos en lo que concierne a las consecuencias fiscales de sus actos jurídicos y que, sin duda, representan modelos lícitos de negocio.

Por otro lado, a diferencia de los regímenes conocidos como de *multipropiedad*, más habituales en el caso de viviendas turísticas, el *cohousing* está por lo general concebido para pasar una estancia prolongada o indefinida en lo que podría entenderse como vivienda habitual, aun cuando se presentan algunas similitudes con la fiscalidad de los inmuebles de aprovechamiento por turnos tal y como se expone en su momento.

Dicho lo anterior, resulta preciso indicar que la climatología apacible de nuestro país y unos precios más asequibles que los existentes en otras latitudes, viene propiciando desde hace épocas que muchas personas de naciones más frías del centro y norte de Europa acaben adquiriendo su última morada de retiro en España. Por ello, precisamente, el desarrollo y captación de comunidades de *cohousing* de jubilados es una oportunidad que nuestro país no debería dejar escapar y, para ello, es necesario examinar la fiscalidad que puede predicarse de los negocios jurídicos relacionados con las mismas.

El presente trabajo versa sobre los aspectos fiscales que rodean a las comunidades de *cohousing*, en relación con los distintos sujetos intervinientes (esencialmente comunidades y cohabitantes) y en relación con los distintos tributos que han de satisfacerse. Por ello se tratará, en el epígrafe 2 siguiente, la fiscalidad indirecta (básicamente IVA e ITPAJD) para pasar, en el epígrafe 3, a analizar las cuestiones más relevantes que afectan a los distintos sujetos en el ámbito de la fiscalidad directa (IS, IRPF, IP, ISD). En el epígrafe 4 se desarrollarán cuestiones fiscales cuando exista algún elemento internacional, y en los epígrafes 5 y 6 se referirán particularidades en lo que respecta a tributos autonómicos y locales. En el epígrafe 7 se recogen, finalmente, unas conclusiones recapitulativas.

2. Fiscalidad indirecta y *cohousing*

La fiscalidad indirecta es, acaso, una de las cuestiones más relevantes en relación con la figura del *cohousing* habida cuenta de que es de las primeras que habrá

de afrontar una persona física interesada en esta figura de cohabitación. Habida cuenta de que no existen impuestos especiales que graven la adquisición de derechos sobre viviendas y, por otro lado, que los impuestos especiales y aduaneros tienen en tales procesos una importancia marginal (más allá de adquisición de productos energéticos o extracomunitarios para la construcción o gestión de tales comunidades), nos referiremos esencialmente al IVA y al ITPAJD. De hecho, en relación con el primero de los tributos citados se incidirá con carácter exclusivo en las operaciones de adquisición de los derechos que otorgan la posibilidad de uso de vivienda en comunidades de *cohousing* y no tanto en las particularidades que tiene dicho impuesto en otras operaciones habituales que pueden llevar a cabo las referidas comunidades.

2.1. Impuesto sobre el Valor Añadido

En lo que respecta al IVA resulta importante determinar si los negocios jurídicos por los que se adquieren el uso, disfrute o propiedad de las viviendas están o no exentos de dicho tributo y, de no estarlo, cuál sería el tipo de gravamen aplicable, así como la base imponible que habría de considerarse. Se trata de una cuestión en absoluto baladí para las sociedades que gestionan las comunidades de *cohousing* pues, en la medida en que tales negocios de adquisición de derechos sobre la vivienda se encuentren exentos, tales sociedades no podrán deducirse (o al menos no íntegramente) las cuotas de IVA soportadas en la construcción y administración del complejo de viviendas.

Obviamente, las respuestas a las anteriores preguntas dependerán del negocio jurídico a través del que se ha instrumentado la adquisición de uso y disfrute o propiedad de la vivienda.

Así, por un lado, si la sociedad que construye la comunidad de viviendas cede su entera propiedad –supuesto más habitual hasta ahora en las cooperativas de viviendas–, tales operaciones resultarían gravadas en el IVA al 10 por 100 (4 por 100 si se tratara de viviendas de protección oficial) sobre el valor de mercado de tales inmuebles¹⁴. Y lo mismo ocurrirá en relación con los pagos anticipados a

14. *Vid.* arts. 79.5 y 91.1.7º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA en adelante).

cuenta siempre que se conozcan todos los elementos relevantes de la futura entrega o prestación¹⁵.

Sin embargo, cuando lo que se ceda sea el derecho de usufructo, uso o habitación o, eventualmente, se alquilen las viviendas a los distintos vecinos (aun con anexos como trastero y garaje), otras habrán de ser las consideraciones que se realicen. Así, por un lado, en el supuesto del arrendamiento las operaciones estarían exentas de IVA por mor del art. 20.Uno 23º LIVA, a no ser que se tratara de “arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al impuesto” o bien “cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos”. Por otro lado, en los supuestos de cesión de uso y/o habitación de viviendas se estará, asimismo, a la misma exención¹⁶. Ello se debe a que, de acuerdo con la jurisprudencia del TJUE, el principio de neutralidad en el ámbito del IVA exige que situaciones similares sean tratadas de forma equivalente; y en este sentido parece que existe una equivalencia económica entre cesión de uso y alquiler¹⁷.

Hasta aquí lo referido a las adquisiciones de los derechos que permiten el uso –o atribuyen la propiedad– de las viviendas en comunidades de *cohousing*.

Lógicamente, en relación con el IVA, con la rica problemática que encierra, podrían discutirse muchas más cuestiones relacionadas con la cesión de uso de partes del inmueble que constituye la comunidad de coviviendas (*v. gr.* locales comerciales donde se prestarán algunos servicios decididos por los vecinos o bien los propios servicios –de comidas, limpieza y lavado de ropa, ocio, sanitarios, de

15. *Cfr.* en relación con los pagos anticipados, las SSTJUE de 21 de febrero de 2006, *BUPA Hospitals y Goldsborough Developments*, C 419/02, apartado 48; de 16 de diciembre de 2010, *MacDonald Resorts*, C 270/09, ap. 31; de 3 de mayo de 2012, *Lebara*, C 520/10, apartado 26; de 19 de diciembre de 2012, *Orfey Balcaria EOOD*, C 549/11, ap. 28; de 13 de marzo de 2014, *FIRIN OOD*, C 107/13, ap. 36. *Vid.* asimismo Bonet Sánchez (2012: 10) así como jurisprudencia y doctrina allí citada.

16. *Cfr.* Bonet Sánchez (2012: 11) así como jurisprudencia y doctrina allí citada; *vid.* asimismo, contes-tación a consulta vinculante DGT núm. V0267/11 de 7 febrero (JUR 2011\103094).

17. *Cfr.* STJUE de 4 de octubre de 2001, *Goed Wonen*, C 326/99, apartado 56, en la que el Tribunal de Justicia justificó su decisión de asimilar la concesión de un derecho como el usufructo de arrendamiento y alquiler en “el respeto del principio de neutralidad del IVA” y la “necesidad de que las disposiciones de la Sexta Directiva se apliquen de forma coherente y, en particular, la aplicación correcta, simple y uniforme de las exenciones previstas”. En un sentido similar *vid.* STJUE de 11 de junio de 1998, *Fischer*, C 283/95, apartado 28.

dependencia, formación, deportivos, etc.— cuando sea la propia comunidad de *cohousing* quien los preste a los cohabitantes), operaciones que conllevarán habitualmente la repercusión del IVA al correspondiente tipo en función de lo dispuesto en los arts. 90 y 91 LIVA. O bien su exención, cuando la comunidad gestora de las viviendas eventualmente tuviera la condición de “entidad de carácter social” según lo dispuesto en el art. 20.tres LIVA. Adicionalmente, cabría indicar que la sociedad gestora de comunidades de *cohousing* tendrá normalmente derecho a la deducción parcial de las cuotas de IVA soportadas (conforme a la prorrata que resulte de las operaciones exentas y no exentas realizadas), lo cual variará lógicamente de año en año. Para ello habría que contemplar las operaciones de mantenimiento (obras de reparación, mejora, etc.), gestión, etc., por la que se repercutirán a las sociedades gestoras de tales comunidades las respectivas cuotas de IVA y en función de los tipos previstos en el art. 91 LIVA en función de las características (mayor o menor aporte de materiales, etc.)¹⁸. Lógicamente, las anteriores cuestiones desbordan el objeto de este estudio, por lo que quedan meramente indicadas.

2.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Como es sabido, el ITPAJD viene constituido por varias figuras impositivas de las que son particularmente relevantes: (i) el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITPO), (ii) el Impuesto sobre Operaciones Societarias (IOS); y (iii) el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados en su modalidad de documentos notariales (IAJD). Pues bien, dicho tributo tendrá asimismo incidencia para la fiscalidad de los negocios jurídicos asociados al *cohousing*.

En lo que respecta, por un lado, al ITPO, habida cuenta de que —como se indicó más atrás— las cesiones de uso de derechos reales sobre viviendas se encuentran exentos del IVA, tales transmisiones habrán de tributar para los cohabitantes que adquieran tales derechos en el ámbito del ITPO al tipo previsto en la Comunidad Autónoma donde radique el inmueble (habitualmente entre el 4 al 8 por 100), el cual se aplicará sobre el valor real del derecho transmitido, lo cual —como es habitual en el tributo aludido— puede plantear problemas de valora-

18. *Cfr.* Ruiz Garijo (2012: 187-218).

ción¹⁹. Al respecto, las mayores dificultades acontecerán en el ámbito de la valoración de tales derechos reales, cuestión general en el ámbito del tributo examinado. Pues bien, al tratarse de derechos sobre bienes inmuebles, resultarán sin duda de gran ayuda los valores de referencia que pueden proporcionarse por las comunidades autónomas de acuerdo con lo dispuesto en el art. 90 LGT. Y en lo que concierne a la concreta cuantificación de los derechos –en porcentaje respecto del derecho de propiedad– habrá que estar a lo dispuesto en la normativa aplicable²⁰.

Por otro lado, en el supuesto de que se permitiera por el negocio jurídico fundacional del *cohousing* el alquiler de los bienes inmuebles insertos en la comunidad (o en las condiciones previstas por tal negocio jurídico), debe tenerse en cuenta la tributación de tal negocio jurídico de arrendamiento por el ITPO según la escala o tipo aplicable²¹. Y algo similar cabría decir cuando se adquieran los derechos de propiedad de viviendas aun cuando el condominio ostente zonas comunes, como por otro lado es habitual en el régimen de propiedad horizontal: en tales casos la venta (en segunda o posterior transmisión) de tales derechos de propiedad sobre tales viviendas tributarán generalmente por el ITPO a tipos de entre 4 y 8 por 100, como se ha indicado más atrás, con los problemas valorativos ya comentados previamente²².

Y lo mismo ocurrirá en relación con los terrenos adquiridos por la sociedad que gestione la comunidad de *cohousing* para realizar las oportunas edificaciones, salvo que exista la posibilidad de renuncia de la exención conforme a lo previsto en el art. 20. Dos LIVA o bien que, sin tal posibilidad, se trate de cooperativas especialmente protegidas en relación con las operaciones de adquisición de bienes

19. Así, el art. 10 TRLITPAJD recoge una serie de porcentajes sobre el valor real de la propiedad en función de las circunstancias concurrentes (usufructo vitalicio o temporal, edad de la persona usufructuaria con usufructo vitalicio, derechos de uso o habitación, etc). Ello no obstante, la referencia en el citado precepto a un concepto indeterminado como lo es el “valor real” conlleva habitualmente una alta litigiosidad entre Administración y contribuyentes, al no aceptar en muchos casos aquella la valoración de estos cuando sobrepasen determinados umbrales fijados por las respectivas Comunidades Autónomas.

20. *Cfr.* art. 10 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante TRLITPAJD).

21. *Cfr.* art. 12 TRLITPAJD así como normativa autonómica reguladora de tales aspectos, en su caso.

22. *Vid.* nota 19 anterior.

y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios²³.

En otro orden de cosas, y en lo que respecta al **IAJD** (modalidad documentos notariales), se seguirá el régimen normal previsto en el **TRLITPAJD**. En consecuencia, la documentación en escritura notarial de las adquisiciones de derechos de uso sobre viviendas no tributará por la cuota proporcional del **IAJD** cuando hayan tributado por el **ITPO**, conforme a lo indicado en el párrafo anterior. Sin embargo, por un lado, tal incompatibilidad no existirá cuando se haya adquirido el derecho de propiedad de la vivienda en primera transmisión (gravado por el **IVA**); y, por otro lado, cuando se firmen escrituras públicas de préstamos hipotecarios, contraídos para la adquisición de tales derechos. En los referidos casos, la documentación en escritura pública de la adquisición de viviendas o de préstamos hipotecarios para la adquisición de derechos reales sobre viviendas tributará tanto por la cuota fija como por la proporcional de acuerdo con lo exigido por la normativa autonómica respectiva. Y lo mismo ocurrirá en el caso de las sociedades que gestionen la comunidad de *cobhousing* a no ser –claro está– que se documente la constitución y cancelación de préstamos de una cooperativa fiscalmente protegida o respecto de las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines, en cuyo caso no tributarán respecto de tales actos jurídicos por la cuota proporcional de **IAJD**²⁴. Del mismo modo estarán exentos del **IAJD** los actos de constitución y ampliación de capital de sociedades cooperativas protegidas, aunque no los que comporten una liquidación de las mismas.

Dicho lo anterior, lo cierto es que respecto de las dos modalidades impositivas previamente citadas (**ITPO** e **IAJD**), las comunidades autónomas podrán fijar los beneficios fiscales que estimen oportunos para potenciar las transmisiones de derechos de uso sobre *coviviendas*.

Finalmente, en lo que concierne al **IOS**, tal modalidad impositiva no tiene gran relevancia en el caso que nos ocupa, pues los actos de aportación de capital a sociedades (como sería el caso de las aportaciones de capital a las cooperativas

23. Art. 34.1 de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (LRFC en adelante). Por tal ventaja fiscal podría interesar a una cooperativa de *cobhousing* adquirir separadamente los terrenos para edificar viviendas y los destinados al cumplimiento de sus fines sociales (pistas deportivas o de ocio, etc.). Sobre la naturaleza de las cooperativas de *cobhousing* como sociedades cooperativas protegidas o especialmente protegidas se volverá más adelante (epígrafe 3.1), adonde ahora nos remitimos.

24. Art. 33.1 LRFC.

gestoras de coviviendas) no se gravarán; así, únicamente habrá de tributarse al 1 por 100 respecto de la devolución de aportaciones por separación de socios o por extinción de la sociedad²⁵.

2.3. Canarias, Ceuta y Melilla

Como es conocido, determinados territorios españoles ultraperiféricos presentan particularidades en el ámbito de la fiscalidad indirecta. Habida cuenta de que se trata, de territorios que vierten al mar, con un clima apacible, precios bajos y con una tributación indirecta más reducida, los mismos pueden resultar interesantes a fin de constituir comunidades de *cohousing* para determinados colectivos (*v. gr.* personas retiradas o enfermas).

Así, por un lado, en **Canarias** no se recauda el IVA sino el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), con tipos de gravamen inferiores a los existentes en la Península Ibérica y en Baleares²⁶. Así, mientras que el tipo general para las entregas de viviendas y derechos sobre las mismas es del 7 por 100, sin embargo existe uno del 3 por 100 cuando se trate de ejecuciones de obras o entregas de viviendas de protección oficial de régimen general, o bien ejecuciones de obra consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor-constructor y el contratista que tengan por objeto la autoconstrucción de viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial; también existe un tipo del 2,75 por 100 para el caso de determinadas entregas de viviendas de coste reducido²⁷; e incluso el tipo de gravamen será del 0 por 100 en determinados supuestos de especial protección pública²⁸. Sin embargo, debe entenderse que

25. Art. 45.I.B.11º y 12º TRLITPAJD.

26. *Cfr.* art. 51 y ss. de la Ley canaria 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

27. Particularmente, las entregas de determinadas viviendas en los términos previstos en el artículo 2 de la Ley 11/2011, de 28 de diciembre, de medidas fiscales para el fomento de la venta y rehabilitación de viviendas y otras medidas tributarias, siempre que se cumplan los requisitos previstos en tal norma (como que la base imponible, incluyendo vivienda, garaje y anexos, no sea superior a 150.000 euros, incluidos los pagos anticipados que en su caso se hubieran realizado).

28. Particularmente las entregas de viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública cuando se efectúen por sus promotores, o bien las ejecuciones de obras como consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor o las Administraciones públicas con el contratista y que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de las viviendas calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial.

la cesión de derechos de uso y disfrute sobre viviendas tributarían al tipo general del 7 por 100. Debe tenerse en cuenta lo ya indicado previamente en relación con el IVA: dado que los arrendamientos de bienes inmuebles destinados a viviendas están exentos del IGIC²⁹, entendiéndose que las cesiones de uso y disfrute de los mismos tienen una equivalencia económica con el supuesto anterior deberían entenderse igualmente exentas.

Por lo demás, en **Ceuta y Melilla** tampoco se recauda el IVA sino un impuesto sobre la producción, los servicios y la importación que grava al 4 por 100 las construcciones y primeras transmisiones inmobiliarias salvo que hayan sido calificadas administrativamente como de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, que tributarán al tipo del 0,5 por 100³⁰. Por lo demás, también es preciso indicar que la cuota del ITPAJD en sus distintas modalidades está bonificada en un 50% cuando el inmueble transmitido (o sobre el que versen la documentación de actos jurídicos documentados) se encuentre radicado en Ceuta o Melilla³¹.

3. Fiscalidad directa y *cohousing*

Una vez examinada, siquiera escuetamente, la fiscalidad indirecta de las adquisiciones de derechos de uso y disfrute de viviendas en comunidades de *cohousing*, así como algunas operaciones que tales entes pueden realizar a lo largo de su vida, corresponde a este epígrafe analizar la repercusión en el ámbito de la imposición directa diversos actos y negocios jurídicos que pueden realizarse en el término

29. *Cfr.* art. 50.1.23º.b) de la Ley canaria 4/2012, de 25 de junio, de medidas administrativas y fiscales.

30. *Cfr.* art. 33.Tres de la ordenanza fiscal reguladora del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación en la ciudad de Ceuta según acuerdo adoptado por la asamblea de la ciudad autónoma de Ceuta en sesión extraordinaria celebrada el día 27 de junio de 1997; y anexo 1 del Decreto núm. 44 de fecha 23 de diciembre de 2014, relativo a aprobación definitiva de la ordenanza fiscal reguladora del impuesto sobre la producción, los servicios y la importación (operaciones interiores), que también contempla gravados al 0,5 por 100 la construcción y la ejecución de obras inmobiliarias, consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista, que tengan por objeto la construcción de edificaciones destinadas principalmente a viviendas.

31. *Cfr.* art. 57 bis TRLITPAJD.

territorial de nuestro país. Por ello se analizará la repercusión de tales supuestos en el IS, IRPF, IP, ISD³².

3.1. Impuesto sobre Sociedades

Las comunidades de *cohousing* normalmente estarán gestionadas por algún tipo de ente, que habitualmente tendrá naturaleza societaria y en muchas ocasiones carácter cooperativo. Dicho ente, bien gestionará un patrimonio inmobiliario común de los cohabitantes de dicha comunidad (a modo de una administración de fincas), o bien será el titular del mismo y concederá derechos de uso (usufructo, uso, habitación o arrendamiento), en muchos casos por el carácter de socios cooperativistas de la sociedad titular de los derechos de propiedad.

Pues bien, en tales circunstancias el ente que gestiona o es titular de derechos reales sobre las viviendas, tributará generalmente por el IS según las reglas contempladas en la normativa aplicable: Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS en adelante) y Real Decreto 634/2015, de 10 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS).

Sin embargo, cuando las sociedades titulares de los derechos de propiedad sobre las viviendas sean cooperativas, se aplicarán las normas previstas para dicho ámbito en la LRFC³³. En relación con dicho régimen es preciso destacar el art. 15 LRFC, referido a la valoración de las operaciones cooperativizadas para el caso que nos ocupa (*v. gr.* cesión de derechos reales sobre viviendas) a un importe que “no resulte inferior al coste de tales servicios y suministros, incluida la parte correspondiente de los gastos generales de la entidad”. Por otro lado, se recogen una serie de beneficios fiscales contenidos en los arts. 33 y 34 LRFC que aluden: (i) a un tipo de gravamen para los resultados cooperativos del 20 por 100 frente

32. Por razones obvias de espacio sólo se considerará la normativa de territorio común, sin las especialidades previstas en territorio foral (País Vasco y Navarra) o ultraperiféricas. Ello no obstante, se recuerda que las normas sobre fiscalidad directa suelen contemplar una bonificación del 50 por 100 para rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (arts. 68.4 LIRPF; 33 LIS; 23 bis LISD; y, por otro lado, que Canarias dispone de un régimen especial para beneficiar las inversiones en su territorio (*cf.* Ley 19/1994, de 6 de julio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias).

33. *Vid.*, entre otros, Barberena Belzunce (1992); Crespo Miegimolle (1999); Alguacil Marí (2001); Montero Simó (2005); García Calvente (2005b); Martín Fernández y Rodríguez Márquez (2006), Arana Landín (2012); Tejerizo López (2010) y Gutiérrez Bengoechea (2014).

al 25 por 100 general para el resto de resultados (extracooperativos); (ii) a la “libertad de amortización de los elementos de activo fijo nuevo amortizable, adquiridos en el plazo de tres años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de Cooperativas y Sociedades Anónimas Laborales del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, o, en su caso, de las Comunidades Autónomas”; y, finalmente, (iii) a una bonificación del 50 por 100 en la cuota sólo para las cooperativas especialmente protegidas.

Habida cuenta de la probable valoración a coste de producción de los derechos de usufructo y habitación en una cooperativa de *cohousing*, ciertamente se tendrá que la tributación por resultados cooperativos será mínima, de manera que las principales ventajas fiscales se centrarán en la reducción de la tributación de los resultados extracooperativos con figuras tales como la libertad de amortización citada cuando obtengan determinados ingresos en los primeros años de funcionamiento de la misma por cesión de espacios a terceros justo en el momento en que los gastos de adquisición de elementos nuevos de activo serán más habituales; o bien, esencialmente, con la bonificación del 50 por 100 de la cuota tributaria.

Por lo anterior, una cuestión de extrema relevancia en el ámbito de las cooperativas de *cohousing* será determinar su carácter de cooperativa protegida o especialmente protegida, pues a ambos supuestos se les atribuyen diferentes beneficios fiscales. Y esencialmente en las referidas cooperativas pueden calificarse de viviendas (que la LRFC parece incluir entre las protegidas, pero no entre las especialmente protegidas) o de consumidores y usuarios (incluidas por la LRFC entre las especialmente protegidas). Ciertamente, no tiene en mi opinión sentido alguno tal contraposición por cuanto que los destinatarios de las cooperativas de viviendas son habitualmente consumidores de un determinado producto (vivienda), de manera que nada impide ostentar ambas condiciones, del mismo modo que podría ocurrir también que el socio cooperativo fuera un inversor que no ostente la condición de consumidor. Sin embargo, la Administración tributaria ha negado habitualmente el carácter de especialmente protegida de las cooperativas de viviendas³⁴, aun cuando el desarrollo normativo autonómico de las cooperativas (como sería el caso de Andalucía) ha llevado a que en ocasiones se entienda que las cooperativas de vivienda pueden ser, al tiempo, de consumidores y usuarios,

34. *Cfr.* contestaciones a consultas vinculantes núm. V1326-07, de 20 de junio de 2007 y núm. V1856-14, de 11 de julio de 2014.

lo cual abriría la puerta a esta consideración incluso con carácter general³⁵. Ciertamente una opción legislativa más clara en este ámbito mejoraría notablemente el tratamiento fiscal de las cooperativas de *cohousing*, como ha destacado por otro lado la doctrina³⁶.

3.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Además de las sociedades gestoras de la comunidad de *cohousing*, también las personas físicas que la habitan pueden obtener rentas que tienen que ver con su covivienda y que resultan gravadas en nuestro ordenamiento.

Así, por un lado, podrían obtenerse **rendimientos de capital inmobiliario**. Aunque no será lo más habitual, en la medida en que las comunidades de *cohousing* están pensadas para constituir un hogar permanente a sus vecinos, pudiera darse que –en la medida en que la normativa de la comunidad así lo permitiera– los cohabitantes puedan ceder, siquiera temporalmente, sus derechos reales sobre los bienes inmuebles o bien arrendarlos. También ocurriría en el supuesto de que la comunidad de bienes cediera el uso de inmuebles comunes a terceros y atribuyera tales rentas a los comuneros. En tales casos resultarían aplicables las normas de determinación de rendimientos previstas en la LIRPF³⁷. Más difícil sería obtener rentas imputadas inmobiliarias del art. 85 LIRPF, al constituir habitualmente tales inmuebles la vivienda habitual del contribuyente, la cual no devenga este tipo de imputaciones, aunque no podría excluirse de plano pues dependerá de las normas jurídicas de la comunidad de *cohousing* en particular, que podrían excepcionalmente contemplar el destino turístico.

35. *Vid.* sobre el particular Bonet Sánchez (2012: 8) –y doctrina allí citada– así como Alguacil Marí y Romero Civera (2011 y 2013). De hecho, el TSJ Andalucía ha considerado que las cooperativas de viviendas bajo la legislación andaluza son cooperativas de consumidores y usuarios, particularmente desde su sede de Granada [(Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª) en sentencia de 14 julio de 2014, rec. núm. 2196/2008] y de Málaga [(Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) en sentencias de 30 de noviembre de 2015, rec. núm. 130/2013, y de 31 de marzo de 2016, rec. núm. 40/2013], entendiéndose por ende que las cooperativas de viviendas según la ley de cooperativas andaluza son de consumidores y usuarios y, por ende, especialmente protegidas desde la perspectiva de la LRFC.

36. *Cfr.* Bonet Sánchez (2012: 8); García Calvente (2016: 227-228).

37. *Cfr.* arts. 22 a 24 LIRPF y 13 a 16 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF).

Adicionalmente, también podrían obtenerse **retornos cooperativos o repartos de ingresos obtenidos por la comunidad de propietarios**. Ello ocurrirá cuando se alquilen o cedan por la sociedad gestora de la comunidad zonas comunes de la misma destinadas a dar servicios a los cohabitantes (v. gr. supermercados, zonas de ocio, servicios médicos o de cuidados, etc.). Pues bien, el tratamiento de tales rentas para los socios de la sociedad gestora, de ser personas físicas, serán calificados como rendimientos de capital mobiliario (o bien del capital inmobiliario en el supuesto de entidades de atribución de rentas como las comunidades de bienes), con las oportunas obligaciones de retención e información a la Agencia tributaria, en su caso³⁸. En el caso de percibirse retornos cooperativos resultaría aplicable para los socios una deducción del 10 por 100 (cooperativas protegidas) o del 5 por 100 (cooperativas especialmente protegidas)³⁹.

Finalmente, también podrán realizarse **ganancias o pérdidas patrimoniales** por la venta de derechos reales sobre la vivienda por parte de los cohabitantes, o bien cuando la comunidad de bienes que gestione el *cobousing* transmita derechos reales sobre elementos comunes y los atribuya a sus miembros. En tales casos se seguirán las reglas previstas en la normativa aplicable para tales tipos de rentas⁴⁰.

Si bien el fenómeno del *cobousing* es aún tan reciente que no existen prácticamente previsiones legales en el ámbito tributario, lo cierto es que tanto a nivel estatal como autonómico podrían fijarse algún tipo de beneficios fiscales en el IRPF (por ejemplo, en relación con la adquisición de derechos de uso de viviendas o su transmisión) para incentivar desde instancias públicas este tipo soluciones habitacionales.

3.3. Impuestos sobre el Patrimonio y sobre Sucesiones y Donaciones

En lo que toca a los impuestos más propiamente patrimoniales, es preciso contemplar de forma escueta el IP y el ISD. En relación con el primero, habida cuenta de su configuración actual como un tributo de grandes patrimonios y, por otro lado, existiendo una exención respecto de la vivienda habitual hasta un

38. *Cfr.* arts. 25 a 26, 99 a 101 y 105 LIRPF, así como arts. 17 a 21, 90 a 94 RIRPF o, eventualmente, modelo 184 de la AEAT.

39. *Cfr.* art. 32 LRFC.

40. *Cfr.* arts. 33 a 39 LIRPF y 40 a 42 RIRPF.

importe máximo de 300.000 euros⁴¹, no parece que exista una incidencia relevante del citado IP en relación con los derechos en sociedades o comunidades de *cohousing*. En todo caso podrían plantearse problemas de valoración, que habrían de resolverse de acuerdo con el tenor de los arts. 10 y 20 LIP, o bien por una combinación de ambos preceptos⁴².

Ahora bien, en el caso de que los derechos de usufructo, uso o habitación puedan ser transmisibles *inter vivos* o *mortis causa* cabría, asimismo, la posibilidad de que se devengue el ISD. Tales transmisiones, según el régimen previsto en la entidad que gestiona los derechos reales sobre los bienes inmuebles, podrá realizarse a personas de la sociedad (cooperativa o no) que tengan las características marcadas por ella, o bien a terceras personas. La problemática que podría derivarse de tales negocios lucrativos tiene que ver esencialmente –de nuevo– con la valoración de los bienes transmitidos, con posibilidad de consulta vinculante a las Comunidades Autónomas donde se encuentren radicados tales inmuebles⁴³ y tomando en consideración, en su caso, la valoración de los derechos reales de uso y disfrute de tales bienes, así como la acumulación de donaciones y otros supuestos que podrían presentarse⁴⁴.

Obviamente, y al igual que se indicó respecto del ITPAJD y del IRPF, en el ámbito del IP y del ISD podrían contemplarse beneficios fiscales estatales o autonómicos para algunas formas de titularidad o de transmisión de derechos sobre covivienda, a modo de incentivo de las mismas, siempre que existieran motivaciones objetivas, razonables y proporcionadas que las justificasen.

41. Cfr. art. 4.nueve de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio (LIP).

42. *Vid.* no obstante, para el supuesto de participaciones en sociedades cooperativas de *cohousing*, las especialidades previstas en el art. 31 LRFC en la medida en que resultaran aplicables. Y para derechos de aprovechamiento por turnos –y en la medida en que pudieran ser extensibles tales valoraciones al caso que nos ocupa por entenderse una “fórmula similar”– *cfr.* las vicisitudes estudiadas por la doctrina: Pelegrí Girón y Pelegrí Girón (1987), Casana Merino y Mories Jiménez (1997); Prados Pérez (1999); Arribas León (2000); Bahía Almansa (2005); García Calvente (2005a, y 2007).

43. *Cfr.* art. 90 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

44. *Cfr.* arts. 26 a 28 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD). En relación con los beneficios de adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual (o derechos sobre la misma) *vid.* el art. 20.2.c) LISD así como la normativa autonómica aplicable.

4. Fiscalidad internacional

Una vez analizados desde una perspectiva meramente interna los aspectos más relevantes de la fiscalidad en relación con el *cohousing*, tanto en lo que concierne a los tributos indirectos como directos que pueden afectar a tal fenómeno, corresponde examinar, siquiera brevemente, las consecuencias jurídicas que se derivarán de la adquisición, titularidad y transmisión de derechos reales sobre viviendas en comunidades de cohabitación cuando se presente algún elemento supranacional.

Tal análisis resulta especialmente interesante para nuestro país dado que, como se ha indicado más atrás, la climatología en España puede permitir el desarrollo de no pocas comunidades de cohabitación con personas retiradas procedentes de otras partes de Europa o países terceros con temperaturas más frías.

Así, primeramente, en relación con la fiscalidad indirecta, es preciso indicar que no habrá grandes problemas, habida cuenta de que la radicación indubitada de los inmuebles evitará por lo general que existan problemas en relación con los puntos de conexión con el ITPAJD, el IVA u otros impuestos indirectos ya citados, siempre y cuando se ubiquen las viviendas en España⁴⁵.

Por otro lado, habida cuenta de que las comunidades de *cohousing* proveen generalmente una vivienda habitual a sus vecinos, lo habitual será que, estando los inmuebles en España, las personas físicas que los habitan sean residentes en nuestro país, con lo que no se plantearían grandes problemas en un ámbito supranacional y habría que estar a lo indicado en el epígrafe 3.2.

En otro orden de cosas, si las comunidades de *cohousing* sobre las que se poseen derechos no constituyen una vivienda permanente (o sólo lo hacen durante determinadas épocas del año pero sin constituir residencia habitual), pudiera ocurrir que residentes en nuestro país obtuvieran rentas relacionadas con la convivencia de fuera del territorio español o viceversa. En el primero de los casos habrían de actuar la deducción para evitar la doble imposición contenida en la normativa del IRPF⁴⁶ o, en su caso, el respectivo convenio para la eliminación de la doble

45. *Cfr.* art. 6 TRLITPAJD, así como arts. 68.Dos.3º y 70.Uno.1º.a) LIVA.

46. *Cfr.* art. 80 LIRPF.

imposición. En el segundo de los casos referidos, habría de estarse a lo dispuesto en la normativa del IRNR⁴⁷ y los tratados fiscales aplicables⁴⁸.

Obviamente habría que realizar consideraciones similares en relación con las entidades titulares de los derechos reales sobre las comunidades de *cohousing* si existiera algún elemento internacional, aplicándose en tal caso las previsiones oportunas de la LIS, LIRNR o de los convenios para evitar la doble imposición.

En lo que respecta al ISD, ciertamente pueden producirse igualmente situaciones internacionales cuando los derechos sobre la *covivienda* resulten transmisibles *inter vivos* o *mortis causa* y se produzca tal cesión por negocios lucrativos por (o a) no residentes. En tales supuestos, se devengará la oportuna obligación real o personal de acuerdo con la normativa aplicable⁴⁹.

Finalmente, y en lo que respecta al IP, en la medida en que el sujeto titular de los derechos en el *cohousing* estuviera sujeto al mismo (lo cual ocurrirá únicamente cuando se ostenten grandes patrimonios), habrá que estar a lo previsto en la deducción por doble imposición internacional⁵⁰ y en lo dispuesto en los convenios aplicables para evitar la doble imposición⁵¹.

47. Así, el art. 13.1 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante TRLIRNR), considera obtenidos en territorio español en su letra g) los “rendimientos derivados, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos”; y del mismo modo considera en su letra i) obtenidos igualmente en territorio español las ganancias patrimoniales cuando “procedan, directa o indirectamente, de bienes inmuebles situados en territorio español o de derechos relativos a éstos”. Así pues, conforme el art. 25.1.a) TRLIRNR, los rendimientos inmobiliarios tributarán al 24 por 100 (o 19 por 100 si se trate de contribuyentes residentes en otro Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria); sin embargo, conforme al art. 25.1.f) TRLIRNR, las ganancias patrimoniales obtenidas por no residentes tributarán al 19 por 100 en todo caso. En relación con el Gravamen Especial sobre Bienes Inmuebles de Entidades no Residentes *vid.* arts. 40 a 45 LIRNR y art. 20 del Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (RIRNR).

48. De acuerdo con los arts. 6 y 13 del modelo de convenio de la OCDE para eliminar la doble imposición en renta y patrimonio –así como la gran mayoría, por no decir todos, de los convenios firmados por España para atenuar la doble imposición– reconocen la competencia de gravamen del Estado donde se ubica el inmueble respecto de los rendimientos y ganancias patrimoniales derivados del mismo.

49. *Cfr.* arts. 6, 7, 23 y disposición adicional segunda LISD, así como las normas autonómicas en el ámbito del ISD y los pocos convenios bilaterales para evitar la doble imposición en el ámbito de las sucesiones (con Francia, Grecia y Suecia).

50. *Cfr.* art. 32 LIP.

51. *Cfr.* art. 22 del modelo de convenio de la OCDE para eliminar la doble imposición en renta y patrimonio.

5. Tributos autonómicos

Habida cuenta de que el estado descentralizado español otorga grandes competencias tributarias a las Comunidades Autónomas (en adelante CCAA), es preciso hacer una escueta mención a los impuestos que las mismas gestionan, ya sean los mismos propios o cedidos por (o, mejor, compartidos con) el Estado.

En lo que respecta a los **tributos propios**, pocos afectan a inmuebles con destino a viviendas salvo, acaso, algunos relacionados con viviendas deshabitadas que tendrán poca incidencia, por lo general, en el caso que nos ocupa⁵².

Sin embargo, en lo que respecta a los **tributos cedidos** o compartidos (*v. gr.* ITPAJD o ISD), ya se ha indicado anteriormente las particularidades que habrían de tenerse en cuenta. Sin embargo, las CCAA ostentan grandes posibilidades en dicho ámbito de establecer beneficios fiscales que podrían favorecer que determinadas operaciones de convivencia se concentraran en algún territorio particular. Así, por ejemplo, del mismo modo que ahora se potencian tributariamente algunos proyectos de protección especial o autonómica, cabría igualmente beneficiar fiscalmente complejos de *cohousing*, transmisión de derechos sobre las viviendas, etc., en la medida en que se pretenda apoyar públicamente determinadas fórmulas de innovación social en el ámbito de la cohabitación.

6. Tributos locales

En el ámbito local existen varios tributos que pueden inferir en las comunidades de *cohousing* y los titulares de los derechos sobre las viviendas. Ello es así porque varios de tales tributos inciden sobre la propiedad inmobiliaria (IBI, ICIO o IIVTNU, además de tasas y contribuciones especiales); por otro lado, existe asimismo un impuesto que grava las actividades económicas de las sociedades cuando superen un determinado umbral de facturación (IAE). A todo ello nos referimos seguidamente.

6.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

A tenor del art. 61 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales

52. *Cfr.*, por todos, Ruiz Garijo (2016).

(en adelante TRLHL), constituye el hecho imponible del IBI la titularidad de determinados derechos reales, entre los que se encuentran el usufructo y la plena propiedad, siendo así que en caso de existir un usufructo sobre bienes inmuebles será el usufructuario quien resulte sujeto pasivo del tributo.

Pues bien, mientras que en el caso de que los cohabitantes ostenten la plena propiedad de las viviendas no se plantea una especial problemática en el impuesto examinado (al menos no más que cualquier otro supuesto de propiedad de viviendas), en lo que concierne a las sociedades cooperativas de cesión de uso y disfrute de viviendas u otras sociedades mercantiles que sigan el mismo modelo, lo cierto es que a los efectos del cálculo del IBI habrá que estar a la figura jurídica en virtud de la cual se realiza la cesión de uso. Así, si la cesión de uso se lleva a cabo a través del usufructo, serán los usufructuarios los obligados a satisfacer el impuesto como contribuyentes, mientras que si se utilizaran otras figuras jurídicas (*v. gr.* uso o habitación) sería la sociedad de *cohousing* la obligada al pago frente a la Hacienda Local, sin posibilidad jurídica, además, de repercutir tales cuotas tributarias a los cohabitantes.

Por lo demás, resulta interesante estudiar las bonificaciones existentes en el IBI que podrían tener alguna incidencia en relación con el fenómeno del *cohousing*. Si bien no existen en el citado tributo beneficios fiscales para cooperativas de viviendas, sí se contempla una bonificación obligatoria del 50 por 100 en la cuota íntegra del impuesto para las viviendas de protección oficial y equiparables durante los 3 años siguientes al otorgamiento de la calificación, beneficio fiscal que podrá ser extendido en el tiempo por los ayuntamientos a partir del cuarto año si así lo decidieran⁵³.

Pero quizá el beneficio fiscal más relevante en relación con el *cohousing* y el impuesto examinado sea el previsto para los “inmuebles en los que se desarrollen actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento de empleo que justifiquen tal declaración”, que puede ascender a una bonificación de hasta el 95 por 100 y cuya aprobación corresponderá al pleno de la corporación por voto favorable de la mayoría simple de sus miembros⁵⁴. Pues bien, habida cuenta de que un determinado municipio puede priorizar

53. *Cfr.* art. 73 TRLHL.

54. *Cfr.* art. 74.2 *quater* TRLHL.

proyectos de convivencia como exponente de innovación social deseable y de interés para la corporación, habría que estar a lo dispuesto en la respectiva ordenanza municipal.

6.2. Impuesto sobre Actividades Económicas

El IAE es un tributo debido al municipio (y un recargo sobre el mismo a la provincia) por el mero ejercicio de actividades empresariales, de manera que la sociedad gestora de la comunidad de *cohousing* y normalmente propietaria de los bienes inmuebles –o bien la sociedad promotora de las viviendas que son posteriormente vendidas a los cohabitantes– podrían resultar obligadas al pago del referido impuesto por la venta o explotación de las viviendas en régimen de cesión de uso.

Sin embargo, la relevancia del IAE será probablemente menor –o incluso nula– habida cuenta de las siguientes circunstancias: (i) por un lado, sólo cuando las sociedades tengan una cifra de negocios igual o superior a 1 millón de euros habrán de satisfacer referido impuesto⁵⁵; (ii) en los dos primeros años de ejercicio de la actividad (que será previsiblemente cuando se deriven los mayores ingresos por venta de viviendas o de derechos de usufructo, uso o habitación) las sociedades resultarán exentas⁵⁶; (iii) en los 5 años siguientes a los dos primeros que resultan exentos según lo indicado anteriormente se practicará una bonificación del 50 por 100 de la cuota del IAE, siendo así los municipios pueden establecer en dicho plazo de tiempo una bonificación de hasta el 50 por 100, de manera que podría darse en los 7 primeros años de ejercicio de la actividad una exención o casi exención del IAE, según los casos⁵⁷; (iv) las cooperativas protegidas (entre las que se encuentran las cooperativas de viviendas) se benefician de una bonificación del 95 por 100 en la cuota del IAE⁵⁸; (v) existe la posibilidad de bonificación de hasta el 95 por 100 de la cuota del IAE para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y “desarrollen actividades económicas que sean declaradas de

55. Pues de otro modo resultará un supuesto de exención contemplado en el art. 82.1.c) TRLHL.

56. *Cfr.* art. 82.1.b) TRLHL.

57. *Cfr.* art. 88 apartados 1.b) y 2.a) TRLHL.

58. *Cfr.* art. 33.4.a) LRFC.

especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales...”, en línea con el beneficio fiscal comentado en relación con el IBI⁵⁹.

6.3. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

El ICIO es otro impuesto municipal que puede tener relevancia en las comunidades de *cohousing* dado que deberán realizarse las oportunas obras –con licencia municipal– para construir las viviendas de una comunidad de *cohousing*.

Pues bien, aunque será contribuyente la sociedad que ordene la construcción del complejo de coviviendas, lo cierto es que existirán una serie de bonificaciones en la cuota que podrán practicarse, cuando así lo hayan decidido los ayuntamientos en sus respectivas ordenanzas municipales, en los siguientes supuestos:

- cuando se hayan declarado tales obras “de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales...”, en línea con el beneficio fiscal ya comentado en relación con el IBI y el IAE, en cuyo caso se podrá reconocer una bonificación hasta el 95 por 100⁶⁰.
- cuando “se incorporen sistemas de aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía solar” cabrá reconocer una bonificación de hasta el 95 por 100⁶¹, lo cual será muy probable en comunidades de *cohousing* habida cuenta de la vinculación de tales soluciones habitacionales con la ecología.
- cuando se trate de obras “vinculadas a los planes de fomento de las inversiones privadas en infraestructuras” podrá bonificarse la cuota en hasta el 50 por 100⁶², lo cual puede ser factible si los entes públicos territoriales priorizan el fenómeno de covivienda.
- cuando las obras se refieran a viviendas de protección oficial cabe una bonificación de hasta el 50 por 100⁶³.

59. *Cfr.* art. 88.2.e) TRLHL.

60. *Cfr.* art. 103.2.a) TRLHL.

61. *Cfr.* art. 103.2.b) TRLHL.

62. *Cfr.* art. 103.2.c) TRLHL.

63. *Cfr.* art. 103.2.d) TRLHL.

- cuando las obras “favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados” podrá reconocerse una bonificación de hasta el 90 por 100⁶⁴, lo cual será común en la medida en que algunas de las comunidades de *cohousing* pueden ser, precisamente, para personas enfermas, con discapacidades o de la tercera edad.

6.4. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

El IIVTNU es un tributo que grava “el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos”⁶⁵. El anterior párrafo hace referencia a los distintos supuestos que podrían presentarse en las comunidades de *cohousing* dado que, como se indicó más atrás, los cohabitantes podrían ostentar la titularidad de los bienes inmuebles o únicamente de un derecho real sobre los mismos (usufructo, uso o habitación), perteneciendo la propiedad a la sociedad de convivencias.

En lo que a nosotros concierne, mientras que la transmisión de propiedad de viviendas se encontrará con la problemática habitual en relación con el IIVTNU, en el supuesto de la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos de dominio habrá que estar al valor catastral del suelo, pero multiplicado por los porcentajes contemplados en la normativa del ITPAJD⁶⁶.

Por lo demás, existiría la posibilidad para los municipios de establecer bonificaciones de hasta el 95 por 100 para las transmisiones realizadas *mortis causa* a favor de descendientes y adoptados, cónyuges, ascendientes y adoptantes⁶⁷, lo cual podría tener alguna incidencia en el supuesto que ahora contemplamos, aunque sea marginal; y, asimismo, cuando se desarrollen en los terrenos actividades económicas “que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por

64. *Cfr.* art. 103.2.e) TRLHL.

65. *Cfr.* art. 104.1 TRLHL.

66. *Cfr.* art. 107.2.b) TRLHL y art. 10.2 TRLITPAJD.

67. *Cfr.* art. 108.4 TRLHL.

concurrir circunstancias sociales...”⁶⁸, en línea con lo ya referido previamente respecto del IBI, IAE e ICIO.

6.5. Tasas y contribuciones especiales locales

Las comunidades de *cohousing* y sus cohabitantes pueden estar asimismo sujetos a tributos municipales distintos a los impuestos antes indicados.

Así, por un lado, podrían cobrarse **tasas** por prestación de servicios municipales o por el uso privativo o aprovechamiento especial de dominio público, salvo en los supuestos en que legalmente se prevé la imposibilidad de tal cobro⁶⁹. En tales supuestos, serán de aplicación las disposiciones de la TRLHL y de las respectivas ordenanzas municipales en lo que respecta a su cuantificación, sujeción pasiva y gestión.

Únicamente quisiera destacarse una particularidad en lo que concierne a la sujeción pasiva, habida cuenta de la incidencia que puede tener en el caso que nos ocupa: a tenor del art. 23 TRLHL, si bien los contribuyentes de las tasas son quienes utilicen el dominio público o bien soliciten o resulten beneficiarias o afectadas por los servicios o actividades que presten las entidades locales, existen una serie de supuestos en los que se nombra al propietario (que podría ser la sociedad gestora del *cohousing*) sustituto del contribuyente con posibilidad de repercutir al mismo tales tributos. Referidos casos son los siguientes:

- “En las tasas establecidas por el otorgamiento de las licencias urbanísticas previstas en la normativa sobre suelo y ordenación urbana, los constructores y contratistas de las obras”⁷⁰. Tal circunstancia podría afectar a las obras de construcción de las coviviendas, si bien se trataría de un supuesto similar al ya contemplado en relación con el ICIO. Y aunque nada se indica sobre la posibilidad de repercutir tales tasas al propietario del inmueble, se trata de una circunstancia lógica habida cuenta de las relaciones económicas existentes entre quien encarga una obra y quien la lleva a cabo.

68. *Cfr.* art. 108.5 LHL.

69. *Cfr.* arts. 20 y 21 TRLHL.

70. *Cfr.* art. 23.2.b) TRLHL.

- “En las tasas establecidas por razón de servicios o actividades que beneficien o afecten a los ocupantes de viviendas o locales, los propietarios de dichos inmuebles, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas a los respectivos beneficiarios”⁷¹. Ello podría afectar a, por ejemplo, determinadas tasas como las de recogida de basuras que se cobrarían a la comunidad de *cohousing* y luego ésta podría repercutirlas a los cohabitantes.
- “En las establecidas por la utilización privativa o aprovechamiento especial por entradas de vehículos o carruajes a través de las aceras y por su construcción, mantenimiento, modificación o supresión, los propietarios de las fincas y locales a que den acceso dichas entradas de vehículos, quienes podrán repercutir, en su caso, las cuotas sobre los respectivos beneficiarios”⁷². Ello podría ser relevante en las comunidades de *cohousing* respecto de los vados permanentes para acceso de vehículos.

En relación con los dos últimos supuestos mencionados sí se prevé legalmente la posibilidad de repercusión de las tasas cobradas a la comunidad de *cohousing*, de manera que difícilmente podrá oponerse el titular del derecho de uso de la vivienda a satisfacer tales cuantías.

Por otro lado, también podrían devengarse **contribuciones especiales** cuando se obtenga por la sociedad gestora de la comunidad de *cohousing* o sus cohabitantes un beneficio o un aumento del valor de sus bienes “como consecuencia de la realización de obras públicas o el establecimiento o ampliación de servicios públicos, de carácter local, por las entidades respectivas”⁷³. Habida cuenta de la poca frecuencia con que tal tributo municipal se presenta en la actualidad, no van a realizarse mayores referencias al mismo.

7. Conclusiones

En los epígrafes anteriores se ha puesto de manifiesto que el desarrollo de fenómenos de *cohousing* tiene ineludibles consecuencias fiscales en el ámbito de

71. *Cfr.* art. 23.2.a) TRLHL.

72. *Cfr.* art. 23.2.d) TRLHL.

73. *Cfr.* art. 28 TRLHL y ss. en lo que respecta a la regulación de tal figura.

la fiscalidad indirecta y directa en nuestro país, en función de la forma jurídica en que se instrumenten y transmitan los derechos sobre las viviendas.

En todo caso parece que, desde una perspectiva estatal, mejoraría mucho la tributación de las sociedades gestoras de coviviendas y los cohabitantes el hecho de que se reconociera indubitadamente la naturaleza de cooperativas de consumidores y usuarios a las cooperativas de cesión de derechos sobre viviendas. Del mismo modo, se podrían beneficiar fiscalmente en el IRPF, ISD, IS, ITPAJD determinados negocios jurídicos referidos a los derechos sobre viviendas en comunidades de *cohousing* como incentivo público a este tipo de innovaciones sociales que pueden resultar beneficiosos para determinados colectivos, así como para una mayor integración y colaboración ciudadana en uno de los sectores claves del desarrollo vital personal: el alojamiento. Adicionalmente, es preciso tener en cuenta que nuestro país está configurado como lugar de destino de determinados colectivos de otros países (*v. gr.* personas retiradas).

La existencia, por lo demás, de distintos regímenes tributarios por razón del territorio donde pueden ubicarse las comunidades de *cohousing* podría propiciar incentivos de radicación en unos u otros lugares de nuestro país, lo cual puede ser tenido como una oportunidad para determinados territorios especialmente beneficiados desde una perspectiva climatológica.

Así, por su parte, las comunidades autónomas, de acuerdo con las competencias normativas que tienen asignadas en materia de impuestos cedidos (y esencialmente en el IRPF, ISD, IP, ITAJD), podrían reconocer beneficios fiscales para los negocios gravados en el ámbito de la covivienda.

De otra parte, también los entes locales gozan de una amplia configuración de bonificaciones potestativas que podrían usar para atraer a sus términos municipales determinados proyectos de *cohousing* que, a la postre, pueden resultar beneficiosos para sus ciudadanos ya sea de una forma directa (como residentes) o indirecta (por los servicios que requerirán los cohabitantes).

Bibliografía

- Agüero Ortiz, A. y Lériada Nieto, P. (2015), *La cesión de uso de viviendas: ¿es realmente una alternativa habitacional más beneficiosa?*, Centro de estudios de consumo de la UCLM.
(*cfr.* <https://previa.uclm.es/centro/cesco/pdf/trabajos/34/100.pdf>, consultado el 30-3-2017).
- Alguacil Marí, P. (2001), “Beneficios tributarios de las cooperativas tras la ley estatal 27/1999”, *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública*, vol. 51, núm. 262, págs. 915-986.
- Alguacil Marí, P. y Romero Civera, A.
- (2011), “Requisitos para la aplicación del régimen fiscal especial de cooperativas”, *Quincena Fiscal* num. 21/2011, págs. 15-45.
 - (2013), “Diferencias territoriales en el concepto de cooperativa protegida y especialmente protegida”, *REVESCO: revista de estudios cooperativos* núm. 110, págs. 7-42.
- Arana Landín, S. (2012), *Régimen fiscal de las cooperativas: encrucijada entre la neutralidad fiscal y su función social*, Universidad del País Vasco, Leioa (Bizkaia).
- Arribas León, M. (2000), *Derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles: aspectos fiscales. Novedades en la tributación de la “multipropiedad”*, Comares, Granada.
- Bahía Almansa. B. (2005), “Consideraciones acerca de la tributación del régimen de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles en España”, *Revista de información fiscal* núm. 72, págs. 49-82.
- Bamford, G. (2005), “Cohousing for older people: housing innovation in the Netherlands and Denmark”, *Australasian Journal on Ageing*, Vol. 24 Issue 1, págs. 44-46.
- Barberena Belzunce, I. (1992), *Sociedades cooperativas, anónimas laborales y agrarias de transformación. Régimen fiscal*, Aranzadi, Pamplona.
- Bonet Sánchez, P.
- (2012), “Problemas fiscales de las cooperativas de viviendas”, *VII Congreso Internacional Rulescoop, Economía social: identidad, desafíos y estrategias*, Valencia-Castellón (España), 5-7 de septiembre de 2012.

- (2014), “La fiscalidad de las cooperativas de viviendas”, en Fajardo García, G. (coord.), *Las cooperativas de viviendas en la comunidad valenciana. Constitución y funcionamiento*, CIRIEC-ESPAÑA, Valencia.
- Casana Merino, F. y Mories Jiménez, M. T. (1997), *Aspectos tributarios de la multipropiedad*, Marcial Pons, Madrid, 1997.
- Durrett, C. (2009), *The Senior Cohousing Handbook. A Community Approach to Independent Living*, 2nd Edition, New Society Publishers, Gabriola Island, Canada.
- Crespo Miegimolle, M. (1999), *Régimen fiscal de las cooperativas*, Aranzadi, Pamplona.
- Etxezarreta Etxarri, A. y Merino Hernández, S. (2013), “Las cooperativas de vivienda como alternativa al problema de la vivienda en la actual crisis económica”, *REVESCO: revista de estudios cooperativos* núm. 113 (Ejemplar dedicado a: Crisis económica actual y sus posibles repercusiones en la economía social), págs. 92-119.
- Etxezarreta Etxarri, A., Cano Fuentes, G., y Merino Hernández, S. (2016), “Las cooperativas de cesión de uso y el cohousing en España”, ponencia al XVI Congreso de Investigadores en Economía Social y Cooperativa, Valencia, 19 a 21 de octubre de 2016.
- Economía Social: crecimiento económico y bienestar
García Calvente, Y.,
 - (2005a), *Régimen jurídico-tributario de los inmuebles en multipropiedad*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
 - (2005b), “Fiscalidad de las cooperativas de vivienda”, *Consultor inmobiliario: Revista mensual de actualidad para profesionales* núm. 58, 2005, págs. 3-21.
 - (2007), *Aspectos tributarios del turismo residencial*, Editorial Bosch, Barcelona.
 - (2014) “Innovaciones sociales en materia de vivienda y Economía Social: reflexiones desde el Derecho Financiero y Tributario”, *Revista vasca de economía social = Gizarte ekonomiaren euskal aldizkaria*, núm. 11, págs. 25-57.
 - (2016), “Innovaciones sociales en vivienda. Cuestiones pendientes desde la perspectiva fiscal”, en García Calvente, Y., Ruiz Garijo, M. y Soto Moya, M^a M., *Innovaciones Sociales en Materia de Vivienda: Perspectiva Tributaria*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).
- García Calvente, Y., Ruiz Garijo, M. y Soto Moya, M^a M. (2016), *Innovaciones Sociales en Materia de Vivienda: Perspectiva Tributaria*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor (Navarra).

- Gutiérrez Bengoechea, M.A. (2014), “Aspectos tributarios de las cooperativas de viviendas: ¿están suficientemente protegidas a nivel fiscal?”, *Nueva fiscalidad* núm. 3, 2014, págs. 9-37.
- Jarvis, H. (2011), “Saving space, sharing time: integrated infrastructures of daily life in cohousing”, *Environment and Planning A*, volume 43, pág. 560 – 577.
- Lambea Rueda, A. (2011), “Los derechos de uso y habitación desde una nueva perspectiva: cesión de inmuebles”, *Revista crítica de derecho inmobiliario* núm. 728, págs. 3105-3150.
- Lietaert, M. (2010), “Cohousing’s relevance to degrowth theories”, *Journal of Cleaner Production* 18, págs. 576–580.
- López, D. y Estrada, M. (2016), “¿Cómo avanzan las dinámicas de senior cohousing en España?”, en Ezquerro, S., Salanova, M. P., Pla, M. y Subirats J. (eds.), *Edades en transición. Envejecer en el siglo XXI*, Ariel, Madrid, págs. 227-237.
- Martín Fernández, F. J. y Rodríguez Márquez, J. (2006), *Cuestiones tributarias y contables de las cooperativas*, Iustel, Madrid.
- McCamant, K. y Durrett, C. junto con Hertzman, E. (1988), *Cohousing: A Contemporary Approach to Housing Ourselves*, Habitat Press., Berkeley, California.
- McCamant, K. y Durrett, C. (2011), *Creating Cohousing: Building Sustainable Communities*, New Society Publishers, Gabriola Island, Canada.
- Montero Simó, M. (2005), *Análisis jurídico tributario de la sociedad cooperativa*, Desclée de Brouwer, Bilbao.
- Muñoz Mayor, M. J. (1998), “Beguinias: esas otras mujeres del medievo” en Gómez Acebo, I. (ed.), *Mujeres que se atrevieron*, Desclée de Brouwer, Bilbao, págs. 115-156.
- Pelegrí Girón, F.J. y Pelegrí Girón, J. (1987), “La naturaleza jurídica de la multipropiedad y sus aspectos fiscales”, *Cuadernos de derecho y comercio*, núm. 2, 1987, págs. 107-122.
- Prados Pérez, E. (1999), “Aspectos jurídicos y fiscales de los derechos de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles de uso turístico”, en *Gestión de hoteles y empresas turísticas*, ISSN 1134-7759, núm. 3, págs. 16-23.
- Ruiz Garijo, M.
- (2012), “El tipo de gravamen”, en Chico de la Cámara, P. y Galán Ruiz, J. (eds.), *Comentarios a la Ley y Reglamento del IVA*, Vol. 2, Thomson Reuters Civitas, Cizur Menor (Navarra), págs. 187-218.

- (2016), “Derecho a una vivienda e impuestos autonómicos sobre viviendas vacías en España. Una perspectiva constitucional”, *Crónica Tributaria* núm. 161, págs. 185-207.
- Sargisson, L. (2010), “Cohousing: a Utopian Property Alternative?”, *CSSGJ Working Paper Series*, WP014.
- Scotthanson, C. y Scotthanson, K. (2005), *The Cohousing Handbook. Building a Place for Community*, New Society Publishers, Gabriola Island.
- Simons, W. (1989), “The Beguine Movement in the Southern Low Countries: A Reassessment”, *Bulletin de l’Institut Historique Belge de Rome* núm. 59, págs. 63-106.
- Tejerizo López, J. M. (2010), “Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas”, *CIRIEC - España. Revista de economía pública, social y cooperativa*, núm. 69 (Ejemplar dedicado a: *El régimen fiscal de las sociedades cooperativas*), págs. 53-72.
- Williams, J. (2005), “Designing Neighbourhoods for Social Interaction: The Case of Cohousing”, *Journal of Urban Design*, Vol. 10. No. 1, págs. 195-227.
- Zaragoza Pascual, G. (2013), “Cooperativismo, viviendas para mayores y Servicios Sociales”, *Revista vasca de economía social = Gizarte ekonomiaren euskal aldizkaria* núm. 10, págs. 53-70.

EL ACCESO A LA VIVIENDA A TRAVÉS DE APORTACIONES COLECTIVAS: ESPECIAL REFERENCIA A SUS CONSECUENCIAS TRIBUTARIAS

María del Mar Soto Moya

Dra. Derecho Financiero y Tributario (Acreditada Contratada Doctora)
Universidad de Málaga

RESUMEN

El derecho a la vivienda es un derecho fundamental para la vida en sociedad, constituyendo no solo un bien material, sino el lugar donde se desarrolla la familia. La crisis económica ha puesto de manifiesto las deficiencias de nuestro sistema en relación a la protección de este derecho, y la necesidad de apertura a nuevas formas de financiación de la vivienda. La financiación participativa, como instrumento de innovación social, ha adquirido importancia en la consecución del objetivo de la vivienda digna, a través de la participación de la colectividad. Al análisis de estas cuestiones se dedicará el presente trabajo, a través del cual se intentará concluir además si la actual configuración normativa de esta figura protege adecuadamente el derecho a la vivienda y si existen suficientes incentivos para su utilización, tanto por las personas que necesitan financiación como por quienes la aportan.

PALABRAS CLAVE: Financiación participativa, derecho a la vivienda, tributación, incentivos fiscales.

CLAVES ECONLIT: A13, H21, K34, O35.

ACCESS TO HOUSING THROUGH COLLECTIVE CONTRIBUTIONS: SPECIAL REFERENCE TO ITS TAX CONSEQUENCES**ABSTRACT**

The right to housing is a fundamental right for life in society, constituting not only a material good, but the place where the family develops. The economic crisis has highlighted the shortcomings of our system in relation to the protection of this right, and the need to open up new forms of housing finance. Collaborative financing, as an instrument of social innovation, has acquired importance in achieving the goal of decent housing, through the participation of the community. In the analysis of these issues, the present paper will be dedicated, through which it will be tried to conclude in addition if the current normative configuration of this figure adequately protects the right to housing and if there are enough incentives for its use, both by the people who need and by those who contribute it.

KEY WORDS: Collaborative financing, right to housing, taxation, tax relief.

SUMARIO

1. Introducción.
2. La protección de la vivienda a través de la innovación social.
3. Financiación de la vivienda a través de fórmulas alternativas: la financiación colectiva.
4. Aspectos tributarios de las aportaciones para la financiación de la vivienda.
5. A modo de síntesis. Bibliografía.

1. Introducción

El derecho a la vivienda ha sido uno de los derechos más perjudicados por la crisis económica que, sin duda, ha puesto de manifiesto algunas deficiencias de las que adolece nuestro ordenamiento jurídico y, en concreto, nuestro sistema financiero. Prueba de ello ha sido la aprobación sucesiva en los últimos años de normativas que, con más o menos éxito, han establecido mecanismos de protección de la vivienda y en concreto de los deudores hipotecarios¹.

La problemática no solo se centra en las dificultades para el mantenimiento de la vivienda, sino también en los obstáculos, y en ocasiones incluso la imposibilidad, de acceder a una vivienda, ya sea en propiedad o a través de un arrendamiento, como consecuencia de los elevados precios en ambas modalidades². Esta circunstancia, asociada a la importante restricción del crédito a través de los instrumentos tradicionales que se ha producido en los últimos años, ha generado

1. Real Decreto-ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos; Ley 1/2013, de 14 de mayo, de medidas para reforzar la protección a los deudores hipotecarios, reestructuración de deuda y alquiler social; Real Decreto-ley 1/2015, de 27 de febrero, de mecanismo de segunda oportunidad, reducción de carga financiera y otras medidas de orden social; y más recientemente, Real Decreto-ley 5/2017, de 17 de marzo, por el que se modifica el Real Decreto -ley 6/2012, de 9 de marzo, de medidas urgentes de protección de deudores hipotecarios sin recursos, y la Ley 1/2013, de 14 de mayo, de medidas para reforzar la protección a los deudores hipotecarios, reestructuración de deuda y alquiler social.

2. La llamada “burbuja del alquiler” comienza a ser una cuestión preocupante en ciudades como Madrid, Barcelona, Valencia o Málaga, en las que el aumento exponencial de las viviendas con usos turísticos han reducido drásticamente la disponibilidad de alquileres de larga duración. Sobre este particular, *vid.* DELGADO TRUYOLS, A.: “El gran dilema del alquiler vacacional (I): problemas sociales, económicos y jurídicos”, *El notario del siglo XXI*, N° 73, 2017, págs.. 40-43.

verdaderas trabas al ejercicio efectivo del derecho a la vivienda en condiciones dignas para numerosas familias.

Así, ante la problemática de la carencia de vivienda, o la puesta en peligro de la misma, han ido surgiendo figuras alternativas de financiación o incluso de acceso directo. En efecto, en la actualidad existe una tendencia al alza en relación a la búsqueda de fuentes de financiación alternativas. Estas son diversas, desde colaboraciones de familiares o amigos hasta fórmulas innovadoras que van más allá de la finalidad meramente económica, incorporando también objetivos sociales. Sin duda, de entre los diferentes instrumentos de financiación alternativa, el que mayor repercusión ha tenido, tanto a nivel global como en nuestro país, ha sido el denominado crowdfunding o financiación colectiva.

Ahora bien, debemos preguntarnos si el crowdfunding es realmente un instrumento idóneo para la financiación en el ámbito inmobiliario, y, si es así, cuáles son las consecuencias fiscales que el mismo conlleva. La respuesta a la primera de estas cuestiones ha de ser, evidentemente, afirmativa. El crowdfunding puede también aplicarse en la financiación de la vivienda, y sus efectos tributarios serán diferentes según se trate de una u otra modalidad de financiación.

2. La protección de la vivienda a través de la innovación social

El artículo 25.1 de la *Declaración Universal de Derechos Humanos* dispone que “toda persona tiene derecho a un nivel de vida adecuado que le asegure, así como a su familia, la salud y el bienestar, y en especial la alimentación, el vestido, la vivienda, la asistencia médica y los servicios sociales necesarios; tiene asimismo derecho a los seguros en caso de desempleo, enfermedad, invalidez, vejez y otros casos de pérdida de sus medios de subsistencia por circunstancias independientes de su voluntad”.

La Constitución Española preceptúa en su artículo 47 que “todos los españoles tienen derecho a disfrutar de una vivienda digna y adecuada”. Igualmente, exhorta a los poderes públicos a promover las condiciones necesarias y establecer las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general y para impedir la especulación.

Es un hecho que en los años previos a la crisis económica ha existido especulación, se ha producido una verdadera mercantilización de la vivienda, ya que en

muchas ocasiones se ha perdido el sentido de vivienda como lugar en el que vivir, como condición necesaria para el acceso al resto de derechos y para la consecución de una vida digna.

La crisis ha puesto de manifiesto las carencias e incluso la posible injusticia que trae consigo la aplicación del sistema existente hasta el momento, pues han sido numerosas las familias que, a través de las fuentes de financiación tradicionales no han podido acceder, mantener o, incluso, han perdido su vivienda.

La constatación de esta problemática se recoge en la *Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de la financiación empresarial*, que señala que “Los efectos de esta fuerte bancarización se han dejado notar en la economía española en los últimos años. Durante la última etapa de expansión, el crédito a las empresas no financieras y los hogares creció a tasas que triplicaban el crecimiento económico. Desde el año 2009 se ha producido, sin embargo, una muy acusada reducción del crédito, que se ha intensificado en los años 2012 y 2013”.

Estas dificultades han dado lugar a un fenómeno que, si bien se ha venido repitiendo a lo largo de la historia, se ha manifestado con mayor crudeza en el entorno de crisis económica que estamos atravesando: la llamada exclusión financiera³.

Tal y como expone ESTEVILL “cabría empezar por constatar que la exclusión tiene que ver con la insatisfacción, el malestar que tiene cualquier ser humano cuando se encuentra en situaciones en las que no puede realizar aquello que desea y aspira para sí y para quienes estima⁴”. En efecto, si bien se tiende a asemejar el concepto de exclusión con el de pobreza, las diferencias son palpables, ya que en el caso de la exclusión, el término no conlleva per se la connotación de humildad⁵.

En sentido contrario, los sectores financieros incluyentes brindan servicios no solo a hogares y empresas, sino a la economía en general. Tal y como ha puesto

3. Sobre este particular, SOTO MOYA, M.M.: “Aproximación a la banca ética como alternativa a los problemas actuales del sector inmobiliario”, 2014. Disponible en: https://cit2014.sciencesconf.org/conference/cit2014/pages/COMUNICACION_CONGRESO_PARIS.pdf.

4. ESTEVILL, J.: *Panorama de la lucha contra la exclusión social: conceptos y estrategias*, Organización Internacional del Trabajo, 2003.

5. El Diccionario de la RAE se refiere al pobre como “humilde, de poco valor o entidad”.

de manifiesto la propia Asamblea de Naciones Unidas, la disponibilidad de los servicios financieros debe ser parte de las estrategias de desarrollo nacional⁶.

Como puede observarse, en un contexto como el actual, la inclusión financiera se deviene imprescindible, ya que, en virtud de lo indicado anteriormente, estamos en condiciones de afirmar que la exclusión financiera, en la mayoría de las ocasiones, da lugar a la exclusión social.

Ante esta panorámica, resultan imprescindibles nuevos instrumentos que aporten soluciones alternativas a la problemática económica, y más concretamente, a la problemática del acceso a la vivienda. Los mismos han de desarrollarse en un ámbito que permita soluciones cuyo objetivo no sea únicamente el económico, sino que otorgue importancia a la creación de valor social, y este contexto es, sin duda, el de la innovación social. Esta innovación supone la creación de valor social mediante una nueva forma, intencional, de abordar los retos de la sociedad. Se trata de alternativas originales, novedosas, y normalmente colectivas, para el impulso de proyectos que, de otra forma, no se podrían completar⁷.

En relación con ello, MULGAN, ha definido la innovación social en el sentido de nuevas ideas que funcionan para el cumplimiento de objetivos sociales⁸. A nuestro entender, ha de tratarse de innovaciones que además de ser beneficiosas para la sociedad, mejoren la capacidad de la propia sociedad para actuar⁹. Ha sido la Comisión Europea la que ha enfatizado la implementación de las ideas no solo para satisfacer necesidades, sino con el objetivo de crear colaboraciones y redes que mejoren la interacción de los participantes. Así lo establece en su

6. Vid. Asamblea General de Naciones Unidas: «La construcción de sectores financieros incluyentes para el desarrollo», 2008. [Visitada el 5 de septiembre de 2014]. Disponible en: https://www.iom.int/jahia/webdav/shared/shared/mainsite/policy_and_research/un/63/es/A_63_159_ES.pdf.

7. En este sentido, GARCÍA CALVENTE, Y.: «Innovaciones sociales en materia de vivienda y economía social: reflexiones desde el Derecho Financiero y Tributario», *Revista Vasca de Economía Social*, N° 11, 2014, págs. 25-57.

8. MULGAN, G., ALI, R., TUCKER, S.: *Social innovation: what it is, why it matters, how it can be accelerated*, Said Business School, Oxford, 2007.

9. Como indica MURRAY, la innovación social se define como: “nuevos productos, servicios o modelos que simultáneamente satisfacen necesidades sociales y crean nuevas relaciones o colaboraciones sociales”, en MURRAY, R.; CAULIER-GRICE, J.; MULGAN, G.: *The open book of social innovation*. NESTA, 2010, pág. 3.

Guía para la Innovación Social, cuando determina que “Son innovaciones que no sólo son buenas para la sociedad, sino también para mejorar la capacidad de las personas para actuar”¹⁰.

Entre las demandas sociales actuales se encuentra, sin duda, la necesidad de una vivienda digna y adecuada, demanda que no ha sido satisfecha de forma efectiva por los poderes públicos ni por el mercado, por lo que se hacen imprescindibles nuevas fórmulas de financiación.

3. Financiación de la vivienda a través de fórmulas alternativas: la financiación colectiva

Una vez señalada la problemática existente en torno a las dificultades de financiación con las que se encuentran las familias para el acceso y el mantenimiento de la vivienda, cabe preguntarse si es posible un escenario más favorable en el que el derecho a la vivienda sea un derecho efectivo. Si el crédito queda restringido por las entidades tradicionales, y el acceso a la vivienda se basa, fundamentalmente, en la obtención de financiación, es imprescindible la apertura a innovadoras formas de financiación a través de las cuales puedan desarrollarse los proyectos.

Si no es posible, o resulta verdaderamente difícil conseguir el crédito externo necesario de las entidades financieras tradicionales, ¿pueden los ciudadanos optar por otras vías de financiación alternativas? La respuesta a este interrogante ha de ser afirmativa: la vivienda puede financiarse a través de figuras de innovación social, mediante alternativas que den paso a una concepción menos determinista que no gravite únicamente alrededor del desarrollo económico, sino que impulse un modelo que aúne junto con el crecimiento económico, el social y el cultural.

La característica fundamental de los nuevos instrumentos de financiación es la participación ciudadana, ya que los mismos tienen su origen en movimientos sociales que se han intensificado a raíz de la crisis económica mundial que no sólo afecta al entorno financiero, sino que ha tenido nefastas consecuencias en el sector social.

10. COMISIÓN EUROPEA: *Guide to social innovation*, 2013, pág.6 . Disponible en: <http://s3platform.jrc.ec.europa.eu/documents/10157/47822/Guide%20to%20Social%20Innovation.pdf>.

Ante el agotamiento de los sistemas tradicionales se han ido creando comunidades con base social en las que el ciudadano ha asumido un nuevo papel de participación ante los proyectos, aportando no solo financiación, sino un valor adicional: el valor social¹¹. Como destaca ZAMAGNI, la economía de mercado en el mundo moderno ha ido asumiendo la forma de un capitalismo agresivo, en que el individuo busca su propio beneficio en competencia con los otros, olvidando su dimensión relacional y de colaboración¹².

Se produce una desintermediación de los actores tradicionales de financiación, que en la mayoría de los casos han sido los bancos. Es decir, la innovación no consiste en que la entidad que concede el préstamo lo haga con condiciones más favorables como es el caso del microcrédito, sino que en la financiación alternativa los actores son los propios ciudadanos, personas físicas que no actúan a través de entidades financieras, sino que participan directamente en la financiación del empresario, por su propia cuenta y riesgo, por lo que nos encontramos ante auténticos modelos de innovación social.

Entre los mismos pueden destacarse los fenómenos del crowdfunding, business angels, las figuras del mecenazgo y micromecenazgo, entre otros. Todos estos instrumentos se han ido creando en torno a las necesidades de financiación existentes en nuestra sociedad contemporánea, tomando como base fundamental el apoyo de los ciudadanos, ya actúen estos como persona física o en calidad de empresarios o comunidad, como es el caso, por ejemplo, del business angel. De hecho, la clave para la obtención de la financiación, como afirma RIVERA BUTZBACH “no está únicamente basada en la solvencia financiera del promotor, la clave está sobre todo en el interés que genera el producto o servicio que se ofrece y el proyecto que se promueve”¹³.

11. RODRÍGUEZ DE LAS HERAS BALLELL, en referencia a un instrumento concreto de innovación social como es el crowdfunding, afirma que el mismo “crea valor porque consigue superar la simple emulación funcional de los modelos de financiación existentes”, RODRÍGUEZ DE LAS HERAS BALLELL, T.: «Las plataformas de financiación participativa (crowdfunding) en el Proyecto de Ley de Fomento de la Financiación Empresarial: Concepto y funciones», *Revista de Derecho del Mercado de Valores*, Nº 15, 2014, pág. 3.

12. LATORRE, J.I. y CAIRE, M.: «Stefano Zamagni: “Por una economía del bien común”», *Revista Mensaje*, Nº 629, 2014, págs. 42-45.

13. RIVERA BUTZBACH, E.: *Crowdfunding: La eclosión de la financiación colectiva. Un cambio tecnológico, social y económico*, Microtemas, 2012, pág. 10.

El contexto de crisis económica que ha promovido el uso de instrumentos de innovación social ha venido acompañado de una particularidad sin la que hubiera sido imposible el aumento exponencial de este tipo de figuras: las redes electrónicas que han posibilitado las relaciones entre los sujetos participantes. Las redes P2P (people to people o peer to peer) y P2B (people to business) son redes informáticas entre iguales que conectan a los usuarios participantes de la red y que permiten un intercambio directo de información entre los mismos. El movimiento de peer to peer permite que millones de usuarios de Internet se conecten directamente, formando grupos y colaborando¹⁴.

Todo ello ha dado lugar a la posibilidad de formación de comunidades cuyo objeto principal es el apoyo a las personas que necesitan financiación. Estos colectivos exceden además el ámbito de lo económico, pues si bien en su origen estos modelos socialmente innovadores tenían como objetivo fundamental la financiación de proyectos, en su desarrollo y evolución se ha rebasado el límite de lo monetario, conformándose verdaderas redes de apoyo y solidaridad, en las que los miembros aportan sus conocimientos, su tiempo o sus contactos, llegándose a actuar como verdaderos mentores. Se produce así un desarrollo no solo económico, sino también social, e incluso, ético de los agentes implicados¹⁵.

Y es que, ciertamente, en un contexto económico como el actual, se hace necesario el apoyo social, financiero, y también jurídico a las nuevas formas de financiación que surgen como alternativas a la tradicional, ya que solo de esta forma se podrá fomentar el ánimo emprendedor que conlleva ventajas potenciales tanto

14. Para una información más detallada de este tipo de plataformas *vid.* STEINMETZ, R. y WEHRLE, K.: *Peer to peer systems and applications*, Springer, 2005.

15. Como indica BUSTAMANTE DONAS, "El desarrollo social y moral del ser humano no ha sido nunca opaco al desarrollo de las realidades técnicas científicas. Dichas realidades se constituyen en condición de posibilidad para el cambio social, la emergencia de nuevos valores, la aparición de nuevos paradigmas éticos y, en definitiva, el advenimiento de nuevas formas de organización social. Es por esa razón que resulta necesario reflexionar constantemente y sobre el sentido de la relación entre los desarrollos técnicos y el entorno humano. Resulta evidente constatar que la tecnociencia está presente como uno de los hechos configuradores de la realidad actual, y que el mundo ha cambiado de forma sustancial a partir de ese impulso. Pero también debemos entenderlo como un fenómeno multidimensional que proyecta su influencia de una manera directa sobre las realidades morales, psicológicas y sociales, BUSTAMANTE DONAS, J.: «Hacia la cuarta generación de Derechos Humanos: repensando la condición humana en la sociedad tecnológica», *Revista Iberoamericana de Ciencia, Tecnología Sociedad e Innovación*, N° 1, 2001, pág. 3.

para la creación de empleo como para el desarrollo social y, por qué no, para la protección del derecho a la vivienda.

Estamos de acuerdo con MARTÍNEZ MUÑOZ cuando afirma que “en esta coyuntura, la evolución de la economía española, así como la de otros países de nuestro entorno, reclama un cambio de cultura social y económica que abandone la idea de que la financiación necesaria solo puede obtenerse acudiendo a las entidades específicamente destinadas a tal fin, así como fomentar jurídicamente otras formas de financiación que han ido surgiendo como alternativa a la financiación bancaria; nos referimos a la financiación que, de un modo informal, aportan particulares o entidades de una forma individual o colectiva”¹⁶.

Llegados a este punto, debemos preguntarnos si en la actualidad este tipo de medidas, entre las que destacan la financiación colectiva o el intercambio entre pares, tienen cabida en nuestro ordenamiento jurídico como instrumento de protección del derecho a la vivienda y, en caso afirmativo, la conveniencia del fomento de las mismas a través del Derecho, y más en concreto, por el Derecho Financiero y Tributario.

La respuesta a esta cuestión ha de ser, evidentemente, afirmativa, y así se constatará a lo largo del presente artículo. El Derecho debe adaptarse a los cambios sociales y económicos que se están produciendo, objetivo que puede conseguirse introduciendo normas, o modificando las ya existentes, que protejan los derechos de los ciudadanos, entre los que se encuentra el derecho a la vivienda.

4. Aspectos tributarios de las aportaciones para la financiación de la vivienda

De entre los diferentes instrumentos de financiación alternativa, el que mayor repercusión ha tenido, tanto a nivel global como en nuestro país, ha sido el denominado crowdfunding, término que puede traducirse como financiación colectiva. En principio, la configuración de esta nueva figura es sencilla: un sujeto que necesita financiación, publica su proyecto en una plataforma electrónica a través de la cual la colectividad puede conocer tal proyecto y financiarlo mediante sus

16. MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: «El tratamiento fiscal del crowdfunding», *Quincena Fiscal*, N° 14, 2015, pág. 60.

aportaciones¹⁷. El elemento diferenciador de esta intermediación respecto de la tradicional es la plataforma de financiación participativa¹⁸.

Con base en esta conceptualización, puede determinarse que, dentro de la innovación social tiene cabida esta fórmula de financiación colectiva, ya que si tenemos en cuenta la definición de innovación social como una nueva fórmula, intencional de solucionar problemas sociales, el crowdfunding cumple, sin duda, todos los requisitos para ser considerado innovación social. En efecto, el crowdfunding supone una nueva forma de conseguir financiación para un proyecto, financiación que, de otra forma, no podría haberse logrado. De hecho, una de las causas fundamentales por las que el crowdfunding ha crecido exponencialmente en los últimos años, ha sido la restricción del crédito por parte de las fuentes tradicionales. Esta circunstancia, unida al desarrollo de comunidades con base en Internet, ha hecho que, en la actualidad, pueda afirmarse que la financiación colectiva ya no es un método de financiación alternativo, sino que está plenamente implantado en la sociedad.

El factor social supone la base fundamental del crowdfunding, ya que para que la financiación en masa pueda materializarse, se hace necesaria la acción comunitaria, es decir, la intervención del *crowd*, que posibilita que pequeñas inversiones individuales a priori de poca importancia, se conviertan en una gran inversión que permita la puesta en marcha del proyecto en cuestión. Es tal la importancia de la comunidad en relación a este fenómeno, que en un primer momento las inversiones se realizaban solo en forma de donación para el desarrollo de iniciativas creativas e innovadoras que contribuyeran al bien común y que por lo tanto generaran oportunidades para la sociedad.

Esta es la diferencia entre la financiación colectiva y la financiación tradicional. En la primera de ellas se posibilita que los sujetos se relacionen y que los

17. SOTO MOYA, M.M.: “Marco jurídico actual de la financiación colectiva como solución a la problemática de la restricción del crédito bancario”, en VALENCIA SÁIZ, A. (Coord.): *Investigaciones en ciencias jurídicas: desafíos actuales del Derecho*, Eumed, 2014, pág. 588.

18. La accesibilidad para los sujetos participantes ha sido puesta de manifiesto por LISI y VIOLANTE: “L’idea del *crowdfunding* è molto semplice: mettere in contatto soggetti che hanno necessità di reperire capitali, per sviluppare un’idea, un progetto, un prodotto o avviare un’impresa, con un’ampia platea di finanziatori attraverso l’impiego del *web*, dei *social media* e dei sistemi di pagamento elettronici”, en LISI, P. y VIOLANTE, E.: «Crowdfunding: Implicazioni IVA dei modelli con ritorno nono finanziario», *Il Fisco. Rassegna Tributaria*, N° 27, 2016, pág. 2645.

aportantes coadyuvan a la consecución de los objetivos de los promotores. El emprendedor considera a los aportantes que invierten en su proyecto como personas afines al proyecto, a sus inquietudes y como sus mejores prescriptores de su propio producto o servicio ya que ambas partes trabajan para un objetivo común de éxito.

El crowdfunding, fundamentalmente en su tipología de las donaciones¹⁹, puede convertirse en una importante herramienta para la tutela del derecho a una vivienda digna, ya que a través de campañas de microdonaciones, pueden financiarse viviendas para personas o familias en riesgo de exclusión social, que no pueden acceder a la vivienda de otro modo²⁰. Incluso puede llegar a producirse la donación de una vivienda a través de la plataforma electrónica, pues nada obsta a que a través de crowdfunding se realicen aportaciones que no sean dinerarias, si bien, en la gran mayoría de las ocasiones, lo son.

En la modalidad de donaciones el aportante no espera conseguir ningún tipo de retribución o recompensa, sino que participa en la campaña de crowdfunding con ánimo de liberalidad. En algunas ocasiones, la distinción entre esta tipología y la de recompensas implica algunas dificultades, sobre todo en aquellos casos en los que la recompensa otorgada a cambio de la aportación tiene un valor reducido. Debe estarse al caso concreto para determinar el valor de la aportación, pero estamos de acuerdo con SANZ GÓMEZ Y LUCAS DURÁN en que el valor de la recompensa en relación con la aportación realizada debería ser inferior al 5 por 100 para que pudiera calificarse el negocio como donación y no como compraventa, ya que entienden este porcentaje como suficientemente reducido para determinar que existe ánimo de donación²¹.

Este tipo de operaciones se encuentran reguladas según lo establecido en la normativa aplicable a las donaciones *inter vivos*, tanto en el ámbito civil como a lo que sus implicaciones tributarias se refiere.

19. Debe recordarse que dentro del crowdfunding pueden diferenciarse cuatro grandes modalidades: donaciones, recompensas, préstamos y participación en el capital.

20. La plataforma GOTEIO ha intermediado en la financiación de proyectos cuyo objetivo ha sido la financiación de viviendas a personas o familias en riesgo de exclusión social. Ejemplo de ello ha sido la campaña "Entra. Una vivienda ayuda. Un hogar recupera", del año 2017. Puede consultarse en: <https://www.goteio.org/project/entra---una-vivienda-ayuda-un-hogar-recupera>.

21. SANZ GÓMEZ, R.J. LUCAS DURÁN, M.: «Implicaciones tributarias del crowdfunding o financiación colectiva», *Quincena Fiscal*, Nº 9, 2015, pág. 26.

Por lo tanto, en lo que respecta al ámbito tributario, el crowdfunding basado en donaciones debe regirse por la norma general reguladora de las donaciones, que es la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD).

Además, habrá que tener en cuenta otros tipos impositivos en función de si los promotores son personas físicas o jurídicas, ya que el régimen fiscal establecido será diferente según se trate de uno u otro. Así, en el tratamiento fiscal del donatario será aplicable el ISD en el caso de las personas físicas y el Impuesto sobre Sociedades (IS) si el promotor fuera una persona jurídica. De hecho, en muchas ocasiones, organizaciones o asociaciones vinculadas al Tercer Sector ponen en marcha campañas de crowdfunding para recaudar fondos que ayuden al cumplimiento de sus objetivos sociales, entre los que se encuentra el acceso a la vivienda para personas que lo necesitan.

En este último caso, habrá que diferenciar a las entidades sin ánimo de lucro, que cuentan con un régimen específico en relación al resto de sociedades²², y entrarían dentro del denominado *civic crowdfunding*²³. La justificación de esta singular regulación radica, tal y como expresa PEDREIRA MENÉNDEZ, en que a través del progreso en la obtención de sus fines, colaboran en la consecución de los principios rectores de la política social y económica contenidos en la Constitución²⁴.

El beneficio más relevante que establece la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (en adelante Ley 49/2002), es la exención, contenida en su artículo 6, que determina que quedan exentas del IS las rentas derivadas de los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad.

22. Estas actividades de interés general versan sobre materias diferentes, entre las cuales encontramos: la protección de la familia (artículo 39 de la Constitución), el progreso social y económico (artículos 40, 41 y 42 de la Constitución), el acceso a la cultura (artículo 44 de la Constitución) o el derecho a la vivienda (artículo 47 de la Constitución), entre otros. Como se ha indicado anteriormente, los tributos no solo son medios para la recaudación de ingresos públicos, sino que pueden, y deben servir como instrumentos de progreso, no solo económico, sino también social.

23. DAVIES, R.: *Civic Crowdfunding: Participatory Communities, Entrepreneurs and the Political Economy of Place*, Center for Work, Technology and Organizations; MIT Center for Civic Media, 2014.

24. PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo», *Quincena Fiscal*, Nº 11, 2015, pág. 64.

Además, estarán parcialmente exentas del IS aquellas entidades sin ánimo de lucro que no estén incluidas en el Título II de la Ley 49/2002, en los términos previstos en el Capítulo XIV de la LIS. En concreto, el artículo 110.1.b) de la LIS se refiere a las rentas derivadas de adquisiciones y de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica²⁵. En caso de no ser aplicable la exención, o ser aplicable solo a determinadas rentas recibidas por la entidad, el resto de rentas tributarán según lo dispuesto en el artículo 29.3 de la LIS, que prevé un tipo reducido del 10 por 100.

En el ámbito de la Hacienda Local, la Ley declara la exención del IBI para aquellos inmuebles que se declaren afectos al ejercicio de la actividad en el cuidado de los intereses generales, pero no para aquellos que estén vinculados al ejercicio de explotaciones económicas. La Ley 49/2002 establece asimismo exenciones en el IAE y el IIVTNU²⁶.

En caso de no ser aplicable la exención, o ser aplicable solo a determinadas rentas recibidas por la entidad, el resto de rentas tributarán según lo dispuesto en el artículo 29.3 de la LIS, que prevé un tipo reducido del 10 por 100.

Una vez realizada esta puntualización, y teniendo en cuenta que los beneficios señalados solo pueden aplicarse a aquellas entidades que persigan un bien de interés general, debe señalarse la problemática actual existente en el ámbito del ISD y que afecta al resto de promotores de proyectos de crowdfunding donaciones. Se trata de la cuestión relativa a las reducciones y a la diferente regulación establecida por cada Comunidad Autónoma, que ha sido, sin duda, uno de los aspectos más discutidos del régimen fiscal de las donaciones y sucesiones, y ha dado lugar al planteamiento de numerosas reformas por gran parte de la doctrina, abogándose incluso por la supresión del Impuesto. La disparidad de las regulaciones autonómicas ha generado problemas no solo en relación a nuestra legislación interna, sino que colisiona también con la normativa de la Unión

25. Sobre este particular, UCELAY SANZ, I.: «Sujetos pasivos exentos y entidades parcialmente exentas. Guía del Impuesto sobre Sociedades», CISS, 1996; CRUZ AMORÓS, M.: «Las entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades: las entidades sin fin de lucro», en GALÁN RUIZ, J. (Coord.): *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007*, Civitas, 2006; BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Cuestiones conflictivas de las exenciones subjetivas y entidades parcialmente exentas en el IS (Arts. 9, 120 a 122 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades)», *Quincena Fiscal*, N° 4, 2011, págs. 107-140.

26. Artículo 15 de la Ley 49/2002.

Europea, ya que nuestra regulación actual determina una posición jurídica muy dispar para el sujeto pasivo en función del territorio en el que se encuentre²⁷.

Este particular resulta especialmente importante en el caso del crowdfunding, ya que la plataforma electrónica posibilita el contacto entre dos personas que, en la mayoría de las ocasiones, se encuentran en territorios diferentes, pudiendo además tener la consideración de no residentes. Además, esta disparidad se ve acentuada en los casos en los que el bien donado es un inmueble.

Según los criterios de conexión establecidos por la Ley 22/2009, en el caso de que el objeto de la donación consista en un bien inmueble, la Comunidad Autónoma competente para la exacción del impuesto será aquella en cuyo territorio radique el mismo. Por ello, si a través de una campaña de crowdfunding se dona un bien inmueble que se encuentra situado en España, habrá que estar a la normativa establecida por la Comunidad Autónoma en la que radique el inmueble, con los beneficios aplicables en su caso²⁸.

Así, para el cálculo del impuesto, el promotor del proyecto, que en este caso será la persona que necesita financiación para la vivienda o incluso directamente un bien inmueble, debe aplicar las reducciones generales establecidas por el artículo 20 de la LISD y las dispuestas a este respecto por cada Comunidad Autónoma, ya que no se han previsto reducciones que puedan aplicarse con carácter general a las donaciones realizadas a través de crowdfunding.

En cuanto a las primeras, los apartados 6 y 7 del artículo 20 de la LISD determinan una reducción del 95 por 100 del valor de adquisición en los casos de transmisión de participaciones *inter vivos*, en favor del cónyuge, descendientes o adoptados, de una empresa individual, un negocio profesional o de participaciones en entidades del donante y una reducción del 95 por 100 para las donaciones de bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español o del Patrimonio Histórico o Cultural de las Comunidades Autónomas.

27. Autores como GARCÍA DE PABLOS abogan por la necesaria modificación del ISD, refiriéndose a una verdadera degradación del mismo, por su entrada en conflicto con los principios de generalidad e igualdad, al depender el gravamen de la residencia habitual del causante o donatario, en GARCÍA DE PABLOS, J.F.: «La urgente reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España a la luz del Derecho comunitario», *Quincena Fiscal*, Nº 18, 2014, págs. 133-152.

28. Tras la STJUE de 3 de septiembre de 2014, la situación de los no residentes (pero residentes en UE), queda equiparada a la de los residentes, pudiendo tributar de acuerdo con la normativa de la Comunidad Autónoma con la que estén conectados según lo establecido por la Disposición Adicional Segunda de la LISD.

Ninguna de estas dos reducciones son aplicables (al menos en la generalidad de los casos) a las donaciones realizadas a través de crowdfunding, ya que el promotor lo que pretende a través de su campaña es la consecución de aportaciones de personas a las que no conoce, y a las que de otra manera, no hubiera tenido acceso. Así, las relaciones de parentesco en el crowdfunding son prácticamente inexistentes, lo que supone una carga fiscal mayor para los promotores del proyecto que para los sujetos que sí pueden verse beneficiados por sendas reducciones²⁹.

Si bien estas reducciones tienen escasa aplicación en el crowdfunding, los promotores deben tener en cuenta las aprobadas por la Comunidad Autónoma con la que se hallen conectados, según lo establecido anteriormente. Debe advertirse ya que, al igual que en el caso de los estatales, los beneficios autonómicos van a estar centrados, fundamentalmente, en el criterio del parentesco, por lo que se tornan difícilmente aplicables en el caso del crowdfunding.

En efecto, si se realiza una comparativa general de las reducciones establecidas por las diferentes Comunidades Autónomas para el cálculo de la base liquidable, puede concluirse que las mismas determinan un criterio prácticamente unánime en cuanto a los requisitos de los donatarios para poder beneficiarse de las reducciones. Este criterio es el del parentesco.

Ahora bien, sí que pueden encontrarse ejemplos, aunque sean puntuales, de Comunidades Autónomas que han aprobado reducciones directamente aplicables al crowdfunding donaciones, y cuyo objetivo es la promoción de actividades y el emprendimiento.

Por ejemplo, la Comunidad Autónoma de Aragón ha establecido una reducción del 30 por 100 de las adquisiciones lucrativas *inter vivos* que se destinen a la creación de una empresa, sea individual, negocio profesional o entidad societaria, siempre que se emplee al menos a un trabajador y se mantenga la actividad durante cinco años³⁰.

29. Además de las reducciones contempladas en la LISD, hay que tener en cuenta las aplicables a las transmisiones de explotaciones agrarias y forestales que se establecen en la *Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias*. Las mismas se elevan del 50 al 100 por 100 según el terreno de que se trate y la actividad que se pretenda ejercer en él.

30. Art. 132-4 del Decreto Legislativo 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos.

Incluso, algunas Comunidades Autónomas han aprobado legislaciones específicas en relación con el mecenazgo, que pueden también aplicarse en el caso del crowdfunding. En este sentido, puede destacarse la normativa de la Comunidad Autónoma de Islas Baleares, la Ley 3/2015, de 23 de marzo, por la que se regula el consumo cultural y el mecenazgo cultural, científico y de desarrollo tecnológico, y se establecen medidas tributarias. La misma contiene beneficios específicos en el IRPF e IS para los donantes en las donaciones realizadas a determinados sujetos. La Comunidad Valenciana también cuenta con una regulación concreta del mecenazgo, materializada a través de la Ley 9/2014, de 29 de diciembre, de la Generalitat, de impulso de la actividad y del mecenazgo cultural en la Comunitat Valenciana. Su objetivo fundamental es el fomento de las actividades de mecenazgo y las inversiones con fines culturales, docentes, de investigación o deportivas.

Sin embargo, para poder disfrutar de la mayoría de las reducciones, el donatario, o, en su caso el bien inmueble o la empresa, han de estar situados en el territorio de la Comunidad Autónoma de que se trate.

Esto supone, a nuestro juicio, una desincentivación de esta herramienta alternativa de financiación, tanto desde la perspectiva del donante como del donatario. Se trata de una pérdida de oportunidad para la realización efectiva del derecho a la vivienda a través de otras vías.

En otro orden de cosas, debe hacerse referencia a otra muy novedosa fórmula de financiación participativa de la vivienda a través de crowdfunding, pero en este caso a través de la modalidad de préstamos. Se trata de la apertura del crowdfunding inmobiliario a la vivienda social.

Dentro de las formas de financiación participativa se encuentra el crowdfunding basado en préstamos (*crowdlending*) que consiste en la concesión de préstamos por parte de los inversores (prestamistas) a los promotores del proyecto (prestatarios), a cambio de un interés pactado en las condiciones del contrato. Teniendo en cuenta esta forma de proceder, la operación ha de calificarse, irrefutablemente, como un préstamo de los recogidos en el artículo 1740 del CC: “Por el contrato de préstamo, una de las partes entrega a la otra, o alguna cosa no fungible para que use de ella por cierto tiempo y se la devuelva, en cuyo caso se llama comodato, o dinero u otra cosa fungible, con condición de devolver otro tanto de la misma especie y calidad, en cuyo caso conserva simplemente el nombre de préstamo. El comodato es esencialmente gratuito. El simple préstamo puede ser gratuito o con pacto de pagar interés”.

En concreto, la *Ley 5/2015* establece que entra dentro del concepto de financiación participativa “la solicitud de préstamos, incluidos los préstamos participativos, en cuyo caso se entenderá por promotor a las personas físicas o personas jurídicas prestatarias”. Puede tratarse tanto de préstamos entre particulares (P2P) como entre particulares y empresas (P2B)³¹. Además, dentro de este tipo, los aportantes, si bien pretenden la obtención de un rendimiento en forma de interés, pueden tener una finalidad diversa, surgiendo así, por ejemplo, los llamados préstamos sensibles o sociales³².

Por lo tanto, los inversores en este tipo de proyectos, obtienen un interés a cambio de la aportación otorgada. En este ámbito ha tenido especial desarrollo el crowdfunding inmobiliario, cuyo objetivo no es, en principio, proveer de vivienda a las personas que lo necesitan, sino que los inversores obtengan la rentabilidad debida. En efecto, en esta modalidad, junto con el *equity crowdfunding*, el inversor realiza su aportación al proyecto sin *animus donandi*, sino con la finalidad de obtener una remuneración.

El funcionamiento del crowdfunding inmobiliario a través de préstamos es sencillo, el inversor realiza una aportación, que normalmente tiene un mínimo de cincuenta euros, y participa en una Sociedad Limitada que es la que compra el inmueble. El capital necesario para llevar a cabo el proyecto es aportado por los inversores que prestan el capital bajo el contrato de préstamo que determina los derechos de los inversores y determina los beneficios en función del interés que se haya pactado en la subasta correspondiente.

Los inmuebles posteriormente pueden alquilarse o venderse, y será en este punto en el que el inversor obtiene rentabilidad. Como puede observarse, la finalidad fundamental de este tipo de proyectos es la obtención de una remuneración económica en forma de interés.

31. Entre las plataformas de crowdfunding basado en préstamos en España pueden destacarse, entre otras: Arboribus (préstamos a empresas), Loanbook (préstamos a empresas), Comunitae (cuyo objetivo es mixto, es decir, préstamos tanto a empresas como a particulares) o Zank (préstamos entre particulares). Como puede observarse, las modalidades son diversas, si bien deben respetarse las condiciones establecidas en la *Ley 5/2015*.

32. Una de las primeras plataformas de crowdlending fue “Zopa”, en Reino Unido, que nació en el año 2005 y que se dedica a los préstamos P2P, de persona a persona, de igual a igual, en definitiva sin intermediarios financieros. Esta plataforma se caracteriza por realizar operaciones de préstamo pero basados no solo en criterios financieros, sino también en un enfoque ético y social, por lo que ha sido definida como una plataforma honesta, de confianza, ética, sensible e innovadora. Este tipo de préstamos puede consultarse en: <https://www.zopa.com>.

Sin embargo, en los últimos meses, esta tipología de crowdfunding se ha abierto a otro tipo de objetivos, en concreto a la vivienda social, con el objetivo de coadyuvar a la consecución de una vivienda digna para familias en riesgo de exclusión social.

Ejemplo de esta novedad, que puede considerarse como una nueva innovación social, ha sido la llevada a cabo por la plataforma Housers, dedicada al crowdfunding inmobiliario, en colaboración con la asociación Provivienda. Se ha abierto la posibilidad de adquirir inmuebles a través de financiación participativa, que posteriormente se dedicarán al alquiler social. La rentabilidad para los aportantes en este caso es menor que en el crowdfunding inmobiliario que venía practicándose hasta el momento, con una rentabilidad en torno al 1,5%³³.

Evidentemente, la finalidad de los inversores en este tipo de crowdfunding no es simplemente la obtención de rentabilidad, sino otorgar una oportunidad a personas que necesitan una vivienda en condiciones adecuadas.

Este tipo de inversiones tienen implicaciones tributarias, ya que, en el caso de que se trate de personas físicas, la obtención de la contraprestación en forma de intereses debe considerarse a efectos fiscales como un rendimiento de capital mobiliario, al ser un rendimiento obtenido de la cesión a terceros de capitales propios³⁴.

En el caso del crowdfunding, la contraprestación a través de los intereses siempre va a estar presente, y en caso de no conocerse la retribución, la aportación se presume retribuida, salvo prueba en contra³⁵. Este particular debe tenerse en cuenta no solo cuando no se conozca la retribución o no esté determinada, sino

33. Si se realiza una comparativa de las plataformas más importantes dedicadas a la modalidad de préstamos, se observa que el porcentaje medio de rentabilidad suele estar en torno al 6-7%, pero puede llegar incluso a un 12-15%, lo que sitúa el interés muy por encima del obtenido por el crowdfunding inmobiliario de carácter social. Plataformas consultadas: Housers, MytripleA, Tucrowdfundinginmobiliario, Privalore, Invesreal.

34. El artículo 25 de la LIRPF dispone que “Tienen esta consideración las contraprestaciones de todo tipo, cualquiera que sea su denominación o naturaleza, dinerarias o en especie, como los intereses y cualquier otra forma de retribución pactada como remuneración por tal cesión, así como las derivadas de la transmisión, reembolso, amortización, canje o conversión de cualquier clase de activos representativos de la captación y utilización de capitales ajenos”.

35. Así lo indica el art. 6.5 de la LIRPF, que establece que “Se presumirán retribuidas, salvo prueba en contrario, las prestaciones de bienes, derechos o servicios susceptibles de generar rendimientos del trabajo o del capital”.

también respecto de aquellas aportaciones en las que el interés pactado es inferior al normal de mercado³⁶. Esto es precisamente lo que ocurre, como se ha señalado, en la financiación de vivienda social, cuyo rendimiento es menor que el que normalmente se obtiene en el ámbito del crowdfunding inmobiliario. La presunción de onerosidad es *iuris tantum*, por lo que en caso de controversia, el contribuyente puede probar que realmente el interés pactado en estos casos es reducido³⁷.

El rendimiento íntegro obtenido será, por lo tanto, la cantidad económica recibida en forma de interés, debiendo tenerse en cuenta que el artículo 26 de la LIRPF dispone que, en relación con los rendimientos de capital mobiliario, podrán deducirse los gastos de administración y depósito. Estos gastos se refieren a aquellos importes que repercuten las empresas de servicios de inversión, entidades de crédito u otras entidades financieras que, de acuerdo con el *Real Decreto Legislativo 4/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Mercado de Valores* (en adelante, LMV), tengan por finalidad retribuir la prestación derivada de la realización por cuenta de sus titulares del servicio de depósito de valores representados en forma de títulos o de la administración de valores representados en anotaciones en cuenta.

Observados estos requisitos, debemos preguntarnos si las posibles comisiones que tuviera que pagar el inversor a la plataforma de financiación participativa, podrían considerarse como gastos deducibles³⁸. Hay que tener en cuenta que hasta que el contrato de préstamo no se otorgue, el intermediario, que es la plataforma electrónica, se considera como depositario de las provisiones. Asimismo, la plataforma de financiación participativa ejerce funciones de mediadora. Como recuerda CAMACHO CLAVIJO: “Se encarga de gestionar el cobro del promotor, las cuotas de amortizaciones del préstamo, de pagar al inversor, e informar a ambas partes de la situación de sus préstamos o de su cartera de inversión, y en caso

36. El art. 40 de la LIRPF dispone que en el caso de préstamos y operaciones de captación o utilización de capitales ajenos, se entiende por valor normal en el mercado el tipo de interés legal del dinero que se halle en vigor el último día del período impositivo.

37. En este sentido, Consulta Vinculante DGT de 19 de enero de 2017 (V0080-17).

38. Las plataformas de financiación participativa son calificadas por la propia *Ley 5/2015* como “empresas”, por lo que esta calificación conlleva ánimo de lucro por parte de las mismas. Sobre este particular, *vid.* ZUNZUNEGUI, F.: «Régimen jurídico de las plataformas de financiación participativa (crowdfunding)», *Revista de Derecho del Mercado Financiero*, Working Paper 3, 2015.

de impago gestionar el recobro, aunque en este último caso, no todas las plataformas de financiación participativa prestan el servicio³⁹.

Por la prestación de estos servicios la plataforma cobra al inversor un porcentaje sobre el capital pendiente de cobro, aunque algunas plataformas establecen que tal comisión no se cobrará al prestamista si el prestatario no efectúa el pago completo de una cuota mensual del préstamo.

La cuestión radica en determinar si la comisión pagada puede considerarse como gasto deducible por el inversor. Si tenemos en cuenta el tenor literal de la LIRPF, la respuesta debe ser negativa, pues el artículo 26.1.a) determina que serán deducibles los gastos de administración y depósito de valores negociables, por lo que el gasto no puede ser deducible en la modalidad de crowdfunding préstamos. Diferente es el caso del crowdfunding de participación en el capital, en el que en principio podría pensarse que el gasto debe ser deducible, ya que la plataforma actúa como intermediaria de participaciones. Sin embargo, la respuesta vuelve a ser negativa, ya que la propia Ley 5/2015 califica a las plataformas de financiación participativa como entidades diferenciadas de las empresas de servicios de inversión y las entidades de crédito. El artículo 26.1 de la LIRPF establece que la deducibilidad de los gastos se circunscribe a su repercusión por este tipo de entidades, por lo que no podría considerarse, en principio, que la comisión pagada a la plataforma de financiación participativa sea deducible⁴⁰. Es más, el artículo 61.1.c) de la Ley 5/2015 dispone expresamente que la plataforma de financiación participativa debe publicitar en su página web que no ostenta la condición de empresa de servicios de inversión, ni entidad de crédito y de que no está adherida a ningún fondo de garantía de inversiones o fondo de garantía de depósitos.

Sin embargo, podríamos preguntarnos si este tipo de plataformas se asemejan lo suficiente a las citadas entidades y, en caso de que la respuesta fuera afirma-

39. CAMACHO CLAVIJO, S.: «El crowdfunding: regimen juridico de la financiacion participativa en la Ley 5/2015 de Fomento de la financiacion empresarial», *REVESCO*, N° 17, 2016, pág. 96.

40. La DGT, en su Consulta Vinculante V 0593-15, de 16 de febrero de 2015, confirma que las plataformas de financiación participativa no pueden considerarse en ningún caso como entidades de crédito. La consulta, referida en concreto a una plataforma de *crowdlending*, no deja lugar a duda: «La Sociedad estudia el riesgo de morosidad, aprueba o no la operación y se encarga de gestionar la relación del prestamista con el prestatario durante la vigencia del préstamo. La Sociedad no tiene la consideración de entidad de crédito, al no cumplirse las características establecidas en la Ley 10/2014 de ordenación, supervisión y solvencia de entidades de crédito que definen este tipo de entidades».

tiva, si se podría aplicar la deducibilidad al gasto comentado. En nuestra opinión, las plataformas de financiación participativa realizan actividades análogas a las entidades referidas en el artículo 26 de la LIRPF, ya que desarrollan tareas administrativas tales como el análisis de los proyectos recibidos, determinando el riesgo que implica cada proyecto para el inversor, aunque la Ley 5/2015 dispone que la publicación y clasificación de esta información no constituye asesoramiento financiero. Asimismo, la plataforma es la encargada de habilitar canales de comunicación para el contacto entre promotores e inversores. También realiza la puesta a disposición de las partes de los modelos de contrato necesarios, como es, en este caso, el contrato de préstamo. E incluso transmite a los inversores la información facilitada por el promotor respecto de la evolución del préstamo.

Por último, la plataforma puede proceder a la reclamación judicial y extrajudicial de los derechos de crédito, actuando en representación de los inversores o en nombre propio si los inversores le cedieren su derecho de crédito⁴¹. Además, como se indicó anteriormente, el prestamista, debe depositar la cantidad dineraria a invertir en una cuenta virtual en la plataforma, por lo que la misma se convierte en depositaria del préstamo.

Teniendo en cuenta estas habilitaciones que la propia Ley 5/2015 otorga a las plataformas de financiación participativa, puede afirmarse que las mismas realizan tareas de gestión y administración y también de depósito, por lo que, en nuestra opinión, nada obsta para que puedan considerarse a efectos de la deducibilidad de la comisión como semejantes a las incluidas en el artículo 26 de la LIRPF.

Como en el caso de los inversores personas físicas, las personas jurídicas también van a quedar gravadas mediante imposición directa por el IS. Los intereses de préstamos son un ingreso para la sociedad, tal y como se especifica en el PGC, en el que aparecen dentro de la cuenta 762, correspondiente a los “Ingresos de crédito”.

La base imponible estará constituida por el importe de la renta obtenida en el período impositivo minorada por la compensación de bases imponibles negativas de períodos impositivos anteriores, pudiendo deducirse los gastos según lo previsto, y ya indicado *supra*, en los artículos 12 y siguientes de la LIS.

Ahora bien, respecto de las sociedades aportantes en los préstamos realizados a través de crowdfunding, hemos de detenernos en la determinación de la deducibilidad de las comisiones pagadas a la plataforma electrónica. Las mismas cons-

41. Apartados 1 y 2 del artículo 51 de la Ley 5/2015.

tituyen un gasto financiero específico, que se inserta dentro la cuenta 669, con la denominación “Otros gastos financieros”. Tal gasto será deducible siempre que esté debidamente justificado, ya que la correlación con el ingreso, como se afirmó en relación a las personas físicas, es indudable. Además, la propia LIS, en su artículo 15.h), confirma este extremo, ya que dispone la no deducibilidad de estos gastos cuando se deriven de deudas con entidades del grupo. A sensu contrario, sí pueden ser deducibles los que se contraigan con entidades que no sean del grupo, como ocurre en el caso del crowdfunding, ya que la plataforma electrónica que se beneficia de la comisión no es una entidad del grupo.

En cuanto al tipo de gravamen aplicable, el tipo general es de un 25 por ciento, pero puede ocurrir, aunque no es tan frecuente como en el caso de las sociedades promotoras, que la sociedad prestamista sea una empresa de nueva o reciente creación, aplicándose entonces un tipo de gravamen del 15 por ciento.

5. A modo de síntesis

La importancia de la financiación participativa en el ámbito de la vivienda en la actualidad resulta innegable. En un contexto de recesión en el que el acceso a la vivienda y el mantenimiento de la misma no ha sido cuestión baladí, se han hecho necesarias figuras innovadoras que permitan la obtención de financiación a través de nuevos métodos.

El crowdfunding, como medio de financiación participativa basado en la actuación colectiva, puede ser una buena solución a la problemática de la vivienda. Sin embargo, entendemos que resulta imprescindible una mayor promoción de los mismos por parte de nuestros poderes públicos, y en concreto en el ámbito del Derecho Financiero y Tributario. En nuestra opinión, el fomento de instrumentos de financiación alternativos como el crowdfunding a través de beneficios en forma de deducciones o incluso exenciones sería no solo positivo para nuestra economía, sino necesario e incluso, obligatorio por parte de nuestros poderes públicos.

El derecho a una vivienda digna merece una especial atención, por lo que debería ampliarse el ámbito de aplicación de las reducciones para donantes y donatarios a sujetos que no tengan relación de parentesco y que se encuentren en una situación de posible exclusión financiera. La propia Ley General Tributaria, establece en su artículo 2.1 que “Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir

como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución”.

Sin duda, entre los fines contenidos en la Constitución, se encuentra el derecho a disfrutar de una vivienda en condiciones adecuadas, lo que supone la necesidad del apoyo a la financiación para la consecución o mantenimiento de la vivienda. Como es sabido, la eficacia de los derechos sociales no depende solo de factores jurídicos, sino, muchas veces, de factores económicos. Si los poderes públicos no pueden otorgar una financiación directa a aquellas personas que lo necesitan, al menos deberían implementarse las medidas necesarias para que tal financiación pudiera conseguirse por otros cauces.

El Derecho es un instrumento cuyo poder de transformación social es indudable, y el Derecho Financiero y Tributario cuenta con las técnicas necesarias para poder llevar a buen término tales transformaciones, ya que, en lugar de “castigar” determinadas actuaciones que no entran dentro de los cauces económicos tradicionales, se abre la posibilidad de incentivar los comportamientos alternativos, que, en muchas ocasiones, resultan ser más beneficiosos, tanto en la vertiente económica como en la social.

En nuestra opinión, si realmente queremos que estos modelos de colaboración funcionen como alternativas viables, es necesario que el legislador articule una regulación que pueda potenciar la seguridad jurídica de los agentes implicados. La misma debe además completarse con un sistema de incentivos que tengan en cuenta el riesgo asumido por las partes, ya que la falta de regulación actual supone un impedimento para el aprovechamiento de estos instrumentos, en un contexto en el que la necesidad de financiación, la creación de empleo y la falta de ayudas sociales, resultan acuciantes.

Bibliografía

- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: «Cuestiones conflictivas de las exenciones subjetivas y entidades parcialmente exentas en el IS (Arts. 9, 120 a 122 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades)», *Quincena Fiscal*, N° 4, 2011.
- BUSTAMANTE DONAS, J.: «Hacia la cuarta generación de Derechos Humanos: repensando la condición humana en la sociedad tecnológica», *Revista Iberoamericana de Ciencia, Tecnología Sociedad e Innovación*, N° 1, 2001.
- CAMACHO CLAVIJO, S.: «El crowdfunding: regimen juridico de la financiación participativa en la Ley 5/2015 de Fomento de la financiación empresarial», *REVESCO*, N° 17, 2016.
- CEJUDO, A. y RAMIL, X.: *Crowdfunding: financiación colectiva en clave de participación*. Asociación Española de Fundraising, 2013.
- CRUZ AMORÓS, M.: «Las entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades: las entidades sin fin de lucro», en GALÁN RUIZ, J. (Coord.): *El Impuesto sobre Sociedades y su reforma para 2007*, Civitas, 2006.
- DELGADO TRUYOLS, A.: «El gran dilema del alquiler vacacional (I): problemas sociales, económicos y jurídicos», *El notario del siglo XXI*, N° 73, 2017, págs.. 40-43.
- ESTEVILL, J.: *Panorama de la lucha contra la exclusión social: conceptos y estrategias*, Organización Internacional del Trabajo, 2003.
- GARCÍA CALVENTE, Y.: «Innovaciones sociales en materia de vivienda y economía social: reflexiones desde el Derecho Financiero y Tributario», *Revista Vasca de Economía Social*, N° 11, 2014, págs. 25-57.
- GARCÍA DE PABLOS, J.F.: «La urgente reforma del impuesto sobre sucesiones y donaciones en España a la luz del Derecho comunitario», *Quincena Fiscal*, N° 18, 2014.
- LATORRE, J.I. y CAIRE, M.: «Stefano Zamagni: “Por una economía del bien común”», *Revista Mensaje*, N° 629, 2014.
- LISI, P. y VIOLANTE, E.: «Crowdfunding: Implicazioni IVA dei modelli con ritorno nono finanziario», *Il Fisco. Rassegna Tributaria*, N° 27, 2016.
- MARTÍNEZ MUÑOZ, Y.: «El tratamiento fiscal del crowdfunding», *Quincena Fiscal*, N° 14, 2015.

- MULGAN, G., ALI, R., TUCKER, S.: *Social innovation: what it is, why it matters, how it can be accelerated*, Saïd Business School, Oxford, 2007.
- MURRAY, R.; CAULIER-GRICE, J.; MULGAN, G.: *The open book of social innovation*. NESTA, 2010.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: «Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo», *Quincena Fiscal*, N° 11, 2015.
- RIVERA BUTZBACH, E.: *Crowdfunding: La eclosión de la financiación colectiva un cambio tecnológico, social y económico*, Microtemas, 2012.
- RODRÍGUEZ DE LAS HERAS BALLELL, T.: «Las plataformas de financiación participativa (crowdfunding) en el Proyecto de Ley de Fomento de la Financiación Empresarial: Concepto y funciones», *Revista de Derecho del Mercado de Valores*, N° 15, 2014.
- SOTO MOYA, M.M.: «Aproximación a la banca ética como alternativa a los problemas actuales del sector inmobiliario», 2014.
- «Marco jurídico actual de la financiación colectiva como solución a la problemática de la restricción del crédito bancario», en VALENCIA SÁIZ, A. (Coord.): *Investigaciones en ciencias jurídicas: desafíos actuales del Derecho*, Eumed, 2014.
- SANZ GÓMEZ, R.J. LUCAS DURÁN, M.: «Implicaciones tributarias del crowdfunding o financiación colectiva», *Quincena Fiscal*, N° 9, 2015.
- STEINMETZ, R. y WEHRLE, K.: *Peer to peer systems and applications*, Springer, 2005.
- UCELAY SANZ, I.: «Sujetos pasivos exentos y entidades parcialmente exentas. Guía del Impuesto sobre Sociedades», *CISS*, 1996.
- ZUNZUNEGUI, F.: «Régimen jurídico de las plataformas de financiación participativa (crowdfunding)», *Revista de Derecho del Mercado Financiero*, Working Paper 3, 2015.

REPENSAR LA POLÍTICA FISCAL SOBRE LA REHABILITACIÓN DE VIVIENDAS: PROPUESTA DE RÉGIMEN FISCAL PARA INICIATIVAS *COHOUSING*

M.ª Cristina Bueno Maluenda

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Zaragoza

RESUMEN

En los procesos de rehabilitación la iniciativa singular es ineficaz, por ello la iniciativa comunitaria que representan los proyectos *cohousing* resulta mucho más interesante. Debería valorarse hacerlas parte de la política de vivienda como agente activo de la rehabilitación, regeneración y renovación de la ciudad. Se examinan las medidas tributarias adoptadas hasta el momento y sus déficits; por ello, se plantea la posibilidad de establecer un régimen especial en Impuesto sobre Sociedades, incentivador de los procesos de rehabilitación, regeneración y renovación urbanos bajo la inspiración *cohousing*, en la medida en que nos sirve para conectar con los usuarios finales de las viviendas rehabilitadas.

PALABRAS CLAVE: Política de vivienda, *cohousing*, rehabilitación, incentivos fiscales, Impuesto sobre Sociedades.

CLAVES ECONLIT: K34 Tax Law, K20 General, K25 Real Estate Law, K29 Other.

RETHINKING FISCAL POLICY ON THE REHABILITATION OF HOUSING: PROPOSAL OF TAXATION FOR INITIATIVES COHOUSING**ABSTRACT**

In the process of rehabilitation, the singular initiative is ineffective, so the community initiative represented by cohousing projects is much more interesting. It should be considered as part of the housing policy as an active agent of the rehabilitation, regeneration and renovation of the city. It examines the tax measures of our system and it is proposed the possibility of establishing a special regime in Corporate Tax incentive of the processes of urban rehabilitation, regeneration and renovation under the cohousing inspiration to the extent that it serves us to connect with the end users of the rehabilitated dwellings.

KEY WORDS: Housing policy, cohousing, rehabilitation, tax incentives, tax deductions, Corporate tax.

SUMARIO

1. La promoción de la rehabilitación: políticas públicas y beneficios fiscales. 1.1. El contexto: introducción. 1.2 Las políticas públicas de promoción, rehabilitación: los planes de vivienda. 1.3 Los beneficios fiscales asociados a los planes de vivienda: la inversión en vivienda y en su rehabilitación. 1.4 Los incentivos fiscales a la rehabilitación como actividad económica. 2. Repensar la intervención pública: la regeneración urbana integrada. 3. ¿Cabría un régimen tributario especial para iniciativas *cohousing*? 4. Conclusiones. Bibliografía.

1. La promoción de la rehabilitación: políticas públicas y beneficios fiscales

1.1. El contexto: introducción

El tema de la vivienda en España tiene múltiples vertientes. Una de sus características más reconocidas es el predominio de la propiedad frente a otras formas jurídicas de uso, en especial, el alquiler. Junto a esta, el envejecimiento del parque inmobiliario, particularmente en los cascos viejos y su posterior abandono y con ello, la ruina y la degradación de barrios completos; por el contrario, en las últimas décadas se ha venido asistiendo al fenómeno inverso, la construcción residencial en zonas alejadas de los centros históricos de la ciudad, conllevando la dispersión de la ciudad (en extenso) y la necesidad de establecer los servicios básicos con mayor coste para las Administraciones públicas y, por ende, para el ciudadano. A estas áreas intermedias, fragmentadas y de baja densidad se las viene llamando en el contexto internacional como *sprawl*¹.

1. Fariña Tojo, J.: “Ciudad sostenible, rehabilitación arquitectónica y regeneración urbana”, en AA.VV. Tejedor Bielsa, J. (Ed.): *Rehabilitación y regeneración urbana en España. Situación actual y perspectivas, Monografías de la Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. XV, Zaragoza, 2013, p. 22. Puede consultarse un gráfico descriptivo de esta situación en Ministerio de Vivienda. Gobierno de España. *Informe sobre la situación del sector de la vivienda en España*, abril 2010, p. 14. Entre los datos destacables: el *stock* de vivienda sin vender al finalizar el año 2009 ascendía a 700.000 unidades (y no se contabiliza la vivienda consolidada no ocupada).

La profunda crisis financiera vivida y no superada todavía en nuestros días llevó a los poderes públicos a replantearse la sostenibilidad de la acción urbanística seguida hasta entonces y sus consecuencias. El olvido del deber de conservación y el fomento de la inversión en vivienda (como elemento de desarrollo de la economía) han sido dos causas fundamentales que explican el resultado final: centros históricos degradados/abandonados y periferias desmesuradas, desconectadas de la ciudad tradicional que provocan, en definitiva, un incremento del gasto público ya sea en forma de subvenciones para cubrir servicios deficitarios (v.gr. transporte escolar) ya sea para proporcionar el nivel adecuado de servicios públicos generales (transporte público, luz, colegios, servicios de seguridad, etc.).

En una sociedad en la que el gasto público representa casi un cien por cien de su producto interior bruto se debería reflexionar sobre el modo de utilizar de modo más eficiente los recursos públicos².

1.2. Las políticas públicas de promoción, rehabilitación: los planes de vivienda

La preocupación del Estado por la realización del derecho constitucional al disfrute de una vivienda digna (art. 47 CE) se ha venido concretando en sucesivos programas o planes de vivienda que comenzaron tempranamente tras la aprobación de la Constitución y sin interrupción hasta el todavía vigente (Plan 2013-2016) prorrogado hasta 31 de diciembre de 2017³.

En el año 1978 se sucedieron diversas normas para encauzar el evidente problema de oferta de vivienda asequible (protección oficial) y para la reactivación del sector constructivo⁴ que dio lugar, formalmente, a un primer programa

2. En junio de 2016 el porcentaje de deuda sobre PIB en España alcanzó el 101,10%. Fuente: Expansión: datosmacro.com. En el *Informe del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas, sobre el Grado de cumplimiento del objetivo de estabilidad presupuestaria y de deuda pública y de la regla de gasto del Ejercicio 2015*, de 15 de abril de 2016 (edición electrónica) se señala en su página 15 que: "Según los datos del Banco de España (BDE), la deuda pública para el conjunto de las Administraciones Públicas ha alcanzado el 99,2 por ciento del PIB, 2,5 puntos porcentuales por debajo del objetivo fijado en el 101,7 por ciento del PIB".

3. El Real Decreto 637/2016, de 9 de diciembre, proroga hasta el 31 de diciembre de 2017 el Plan aprobado por Real Decreto 233/2013, de 5 de abril.

4. El Real Decreto-Ley 31/1978, de 31 de octubre, sobre Política de viviendas de protección oficial fue justificado, como señala su exposición de motivos, por varias causas: la multiplicidad de regímenes de protección aplicables y su falta de apoyo financiero; el consecuente deterioro de la oferta de viviendas

de construcción de viviendas de protección oficial para el trienio 1981-1983⁵. En esta etapa inicial, la intervención del Estado estaba en directa conexión con la política de viviendas de protección oficial y otras actuaciones protegidas. Tímidamente se va introduciendo la rehabilitación como una intervención a proteger. Así, el Real Decreto-Ley 12/1980, de 26 de septiembre, sobre actuaciones del Estado en materia de vivienda y suelo, que extendió la protección oficial a la rehabilitación de viviendas existentes, así como el equipamiento comunitario primario. O el Real Decreto 2555/1982, de 24 de septiembre, que arbitró medidas para la rehabilitación integrada del patrimonio arquitectónico en centros urbanos, núcleos rurales y conjuntos histórico-artísticos⁶ en donde tempranamente se protegen las obras de mejora en las viviendas que den lugar a ahorro en el consumo energético.

Fue significativa la aprobación Real Decreto 2329/1983, de 28 de julio, de Protección a la rehabilitación del patrimonio residencial y urbano ya que en su Exposición de Motivos viene a reconocer males que todavía nos aquejan en la actualidad. Y así se decía: “El actual deterioro del patrimonio inmobiliario y la evidente pérdida de calidad ambiental del espacio habitado, tanto en el ámbito urbano como en el rural, así como los problemas de carencia y carestía de la vivienda (...)”, o bien, “La legislación española sobre urbanismo y vivienda se ha preocupado, casi exclusivamente hasta tiempos recientes de la extensión de las ciudades y de la construcción de nuevas viviendas (...)”, o bien, “(...) perentoria necesidad de contar con la instrumentación legal de un sistema de financiación que contemple

de protección oficial y la reactivación del sector de la construcción con altas cifras de desempleo. A través de esta norma, se estableció una única categoría de vivienda de protección oficial y un plan de apoyo financiero (antes inexistente) para promotores y adquirentes, “como transición hacia una nueva concepción del sistema financiero de la vivienda basado en la creación de un amplio mercado secundario de hipotecas” y, además, se estableció una ayuda económica personal para el acceso a la vivienda de las familias con más bajos niveles de renta. El Real Decreto 3148/1978, de 10 de noviembre, sobre Política de viviendas de protección oficial desarrolló el anterior, incluyendo la articulación de su financiación.

5. Real Decreto 2455/1980, de 7 de noviembre, sobre financiación y seguimiento del programa 1981-83 de construcción de viviendas de protección oficial.

6. Artículo Primero. Uno del citado Real Decreto-Ley 12/1980, de 26 de septiembre: “La protección oficial en materia de vivienda se extiende a la adquisición y preparación de suelo preferentemente residencial, el equipamiento comunitario primario, la rehabilitación de viviendas existentes, así como las obras de mejora que produzcan en las mismas ahorro en el consumo energético, siempre que reúnan los requisitos que se determinen por el Ministerio de Obras Públicas y Urbanismo, previo informe, en su informe, de los de Hacienda y Economía y Comercio”.

la mejora y rehabilitación tanto de la vivienda y los equipamientos como de los espacios urbanos con sus valores ambientales, arquitectónicos, histórico-artísticos, culturales y socioeconómicos”. La financiación de estos fines se conectará con el entonces vigente programa trienal de vivienda 1981-1983.

No obstante, los siguientes planes no continuaron con esta línea. La preocupación por la rehabilitación y la protección de medio ambiente no se retoma hasta el Plan 2005-2008.

El plan de 2005-2008⁷ partía de la experiencia de las etapas anteriores y aunque sustancialmente podía equipararse a los precedentes se diferenciaba por su vocación de contribuir al objetivo de un desarrollo urbano sostenible ligado directamente con los compromisos internacionales del Estado español como el protocolo de *Kyoto*, de protección del medio ambiente⁸ y en línea con la vinculación que la Ley del Suelo de 2007 –luego Texto Refundido 2/2008, de 20 de junio– realizaba entre el artículo 47 de la Constitución y la utilización racional de los recursos naturales: el territorio, el suelo y el patrimonio urbano y arquitectónico. Se apostaba por la protección del suelo como recurso natural que debía ser objeto de protección, usándolo además como medio para impedir la especulación⁹. Sin embargo, de acuerdo con los datos de parque de viviendas del Ministerio de Fomento¹⁰, este periodo (2005-2008) es el que experimenta el mayor crecimiento en el número de viviendas no principales de la serie 2001-

7. Regulado en el Real Decreto 801/2005, de 1 de julio, por el que se aprueba el Plan Estatal 2005-2008 para favorecer el acceso de los ciudadanos a la vivienda.

8. Por citar los más relevantes: el Protocolo de *Kyoto* (ONU, 1998) del que deriva la Directiva 2003/87/CE del Parlamento Europeo y del Consejo por la que se establece el régimen para el comercio de derechos de emisión de gases de efecto invernadero y el conjunto de medidas de la Unión conocido como paquete “20-20-20” de acuerdo con el cual a España le corresponde reducir las emisiones de los sectores difusos (residencial, comercial, institucional, entre ellos) para el año 2020 en – 10% respecto a 2005. *Vid.* López Mesa, B. y otros: “La rehabilitación y la mejora de la eficiencia energética de la vivienda social a examen”, en *Monografías de la Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. XV, Zaragoza, 2013, pp. 286-289.

9. Sobre las medidas adoptadas en este programa, véase Bueno Maluenda, M.C.: *La Vivienda Habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ed. La Ley, Madrid, 2009, pp. 38-42.

10. Según el INE, en su *Nota de prensa de 18 de abril de 2013, op. cit.*, “los años de mayor actividad fueron 2005 y 2006, con el 14,6% y el 13% del total del decenio, respectivamente. Por el contrario, los últimos años de la década fueron los de menor actividad, con menos del 6% tanto en 2010 como en 2011”, p. 23. El INE define como “vivienda principal”: la vivienda familiar que es la residencia habitual de sus ocupantes y como “vivienda secundaria”: la destinada a ser ocupada solo ocasionalmente (vacaciones o fines de semana) o se utiliza de forma continuada pero no estacional, sin ser residencia habitual, INE, en su *Nota de prensa de 18 de abril de 2013, op. cit.*, pp. 33-34.

2015 y el periodo anterior (2001-2005) el de mayor crecimiento en número de vivienda principal.

| <i>Período</i> | <i>Plan vigente</i> | <i>Incremento Nº total viviendas</i> | <i>Incremento Nº. viv. principal</i> | <i>Incremento Nº. viv. no principal</i> |
|----------------|------------------------------|--|--|---|
| 2001-2005 | PV 1998-2001 PV 2002-2005 | 1.893.623 | 1.812.737 | 80.886 |
| 2005-2008 | PV 2005-2008 | 1.642.333 | 1.400.037 | 242.296 |
| 2008-2012 | PV 2009-2012 | 812.700 | 715.637 | 97.063 |
| 2012-2015 | PV 2013-2016 | 159.500 | 863.581 | - 704.081 |

Fuente: elaboración propia con datos del Informe INE.

Este crecimiento quizás se correspondía con un incremento de la población española por la entrada de inmigrantes pero desde luego no era coherente con los objetivos de sostenibilidad del plan. En una población de unos 46 millones con un parque de vivienda disponible de unos 25 millones, el número de viviendas no parece ser el problema, sino otros, el alto precio, las condiciones de las zonas rurales, las zonas urbanas degradadas o con escasez de aparcamientos, etc.

El Real Decreto 2066/2008, de 12 de diciembre, del Plan Estatal de Vivienda y Rehabilitación 2009-2012, profundiza el cambio de tendencia. El plan pone en valor conceptos como la sostenibilidad y la eficiencia de toda actividad económica reconociendo como objetivos estratégicos de este plan: mejorar el acceso y uso de la vivienda a ciudadanos con dificultades; y el novedoso y ciertamente importante reconocimiento de la existencia de una producción sobrante de viviendas que es preciso asignar eficientemente para cubrir las necesidades de la población. El vigente plan¹¹ es el aprobado mediante el Real Decreto 233/2013,

11. Es interesante el cuadro cronológico de los planes de vivienda, con la información sobre su duración y Ministro responsable, elaborado por Hernández Aja, A.; García Madruga, C.: "Magnitudes de 20 años de planes y programas de rehabilitación y regeneración urbana", *Revista Ciudad y Territorio: Estudios Territoriales*, núm. 179, 2014, p. 184 (fig.1).

de 5 de abril, por el que se regula el Plan Estatal de Fomento del Alquiler de Viviendas, la Rehabilitación edificatoria y la Regeneración y Renovación urbanas, 2013-2016. Su contenido viene condicionado fundamentalmente por la situación de crisis económico-financiera, el *stock* inmobiliario de vivienda construida, nueva y sin vender –según la exposición de motivos, unas 680.000 viviendas–, y las dificultades de acceso a la financiación. Se pretende dar fin a la “expansión promotora” y atajar “el insuficiente mantenimiento y conservación del parque inmobiliario”. Para ello se prevén dos programas, el de ayudas para el acceso a vivienda de alquiler y el programa de fomento del parque público de vivienda de alquiler, que buscan implicar a todas las administraciones concurrentes, siendo su apoyo decisivo para poder llevar a buen término el objetivo.

Finalmente, el interés por la rehabilitación, regeneración y renovación urbanas se proyecta más allá de la problemática estricta relativa al derecho a la vivienda y se relaciona con la protección del derecho a un medio ambiente adecuado (art. 45 CE) y los compromisos de España (internacionales y europeos) para la reducción de la emisión de gases de efecto invernadero y otros. De ahí que la mayor parte de los programas del vigente Plan se centren en las nociones de rehabilitación, regeneración y renovación urbanas. Son el “Programa de rehabilitación edificatoria”, el “Programa de regeneración y renovación urbanas”, el “Programa de implantación del informe de evaluación de los edificios” y el “Programa para el fomento de ciudades sostenibles y competitivas”¹². Se trata de unos planes directamente conectados con la Ley 8/2013, de 26 de junio, de Rehabilitación, Regeneración y Renovación urbanas que en el momento de dictarse dicho Real Decreto solo estaba en fase de anteproyecto y a la fecha de la expiración del Plan (2017) se encuentra integrada en el Texto refundido de la Ley del Suelo y Rehabilitación Urbana aprobado por Real Decreto-legislativo 7/2015, de 30 de octubre (TRLSRU).

1.3. Los beneficios fiscales asociados a los planes de vivienda: la inversión en vivienda y en su rehabilitación

En el campo tributario, a lo largo de toda la historia de los planes de vivienda, la protección se ha venido brindando fundamentalmente en el ámbito de la impo-

12. El más novedoso de todos ellos, se dirige a impulsar proyectos de impacto en operaciones de rehabilitación o regeneración urbanas particularmente innovadoras que actúen como foco de atracción turística o de desarrollo económico.

sición directa: en el IRPF¹³ desde el año 1978, a través de la deducción –unas veces sobre la base otras sobre la cuota– por inversión de renta en vivienda habitual y la exención de las ganancias (plusvalías) patrimoniales derivadas de la transmisión de la vivienda habitual. Excepcionalmente, se han dado incentivos al alquiler¹⁴. Actualmente quedan vigentes¹⁵: la exención por reinversión en vivienda habitual –art. 38 Ley– y las exenciones por la transmisión de su vivienda habitual por mayores de 65 años o en situaciones de dependencia; con ocasión de la dación en pago del deudor o garante del deudor para la cancelación de deudas garantizadas con hipoteca o por la transmisión de la vivienda habitual en ejecuciones hipotecarias judiciales o notariales –art. 33.4 letras b) y d) de la Ley, respectivamente–.

La exención por reinversión en vivienda habitual es el único incentivo del vigente impuesto en el que se favorece la inversión en la rehabilitación de la vivienda. En el artículo 41.bis del Reglamento se considera vivienda habitual del

13. Poco después de la promulgación de la Constitución Española se dictaba la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, punto de origen de las sucesivas leyes de renta, en donde se han reproducido, en esencia, el mismo tipo de medidas desgravatorias sobre la vivienda: la deducción por inversión y las exenciones de las ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de la vivienda habitual.

14. El Acuerdo del Consejo de Ministros de 10 de mayo de 1991 adoptó un programa de actuaciones en materia de vivienda; entre ellas, que la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, creara una nueva figura de apoyo fiscal a quienes vivían de alquiler, que desapareció con la Ley 40/1998, de 9 de diciembre. La vigente Ley 35/2006 mantiene el régimen transitorio y ha visto cómo aparecía una deducción por alquiler de vivienda para rentas muy bajas (art. 68.7) que actualmente está derogada. No obstante, en el nivel autonómico no son pocas las Comunidades que regulan deducciones por alquiler de vivienda con diversidad de finalidades y requisitos. Resumidamente, por territorios, son las siguientes: Andalucía (alquiler de vivienda habitual para jóvenes), Aragón (alquiler de vivienda habitual si está vinculado a operaciones de dación de pago; y otra por alquiler de vivienda social), Asturias (alquiler de vivienda habitual; y otra por alquiler de vivienda habitual en el medio rural), Canarias (alquiler de vivienda habitual), Castilla-La Mancha (alquiler de vivienda habitual para jóvenes residentes en la Comunidad), Castilla y León (alquiler de vivienda habitual), Cataluña (alquiler de vivienda habitual para: jóvenes, desempleados, discapacitados, viudos de 65 años o de más edad o familias numerosas), Comunidad Valenciana (alquiler de vivienda habitual; y otra por alquiler de vivienda consecuencia de realizar actividades, por cuenta propia o ajena, en municipio distinto al que residía con anterioridad), Extremadura (alquiler de vivienda habitual), Islas Baleares (alquiler de vivienda habitual para jóvenes, discapacitados o familias numerosas), finalmente, Galicia y Madrid, ambas (alquiler de vivienda habitual para jóvenes). Véase los documentos elaborados por la AEAT sobre las medidas vigentes en tributos cedidos por cada Comunidad Autónoma: <http://www.minhfp.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/Tributacion-autonomica-medidas-2017.aspx>

15. A salvo del régimen transitorio: disposición transitoria 18ª de la LIRPF para la deducción por inversión y la 21ª para las obras de mejora en la vivienda habitual.

contribuyente “la edificación que constituya su residencia habitual durante un plazo continuado de, al menos, tres años” y “debe ser habitada de manera efectiva y con carácter permanente por el propio contribuyente, en un plazo de doce meses, contados a partir de la fecha de adquisición o terminación de las obras”. ¿Qué se entiende por rehabilitación? En resumen se trata de actuaciones similares a las descritas en la derogada deducción por vivienda¹⁶: de un lado, las de “reconstrucción cualitativa”, esto es, aquellas cuyo objeto es la reconstrucción de la vivienda por afectar las obras a las estructuras, fachadas o cubiertas y por ser la intervención de una magnitud considerable; y de otro, una rehabilitación conforme al plan de vivienda. A este respecto, cuando estaba vigente la deducción se exigía que la obra fuera “calificada o declarada como actuación protegida en materia de rehabilitación” en los términos del plan de vivienda; ahora lo que se pide es que “se trate de actuaciones subvencionadas en materia de rehabilitación de viviendas en los términos del Real Decreto 233/2013, de 5 de abril, del Plan Estatal (...)”. Con este pequeño cambio, tendríamos que hablar de “rehabilitación subvencionada”, con lo que parece admitirse que estará exenta toda rehabilitación en vivienda habitual por la que se obtenga subvención.

El problema es que el rango de actuaciones sujetas a subvención, de acuerdo con la descripción de los respectivos programas incluidos en el Plan Estatal, va más allá de las obras sobre una concreta vivienda de un concreto contribuyente. Así, el “Programa de fomento de la rehabilitación edificatoria”¹⁷ tiene por objeto determinadas obras en “edificios de tipología residencial colectiva” y sus espacios privativos comunes para su conservación, la mejora de la calidad y sostenibilidad y para realizar los ajustes razonables en materia de accesibilidad –art. 19 en conexión con el 20 del vigente Plan–. Es el programa más ajustado al concepto que el Impuesto tradicionalmente usaba para la aplicación del beneficio fiscal. Dada la remisión, entendemos que este concepto se ha ampliado para afectar no solo a la vivienda sino al conjunto del inmueble. Por ello, creemos que sería ajustado aplicar la exención cuando el contribuyente reinvierta rentas en la realización de estas obras aunque no afecten directamente a la vivienda que habita pero sí a

16. Sobre estos conceptos, *vid.* Bueno Maluenda, M.C.: *La Vivienda habitual ...*, *op. cit.*, pp. 324-331.

17. El plan venía ligado al Informe de Evaluación de los Edificios regulado en los artículos 29 y 30 del mismo. No obstante, la STC 5/2016, de 21 de enero, declara inconstitucionales y nulos, los artículos 21 y 22, la disposición adicional 3^a y las transitorias primera y segunda del Real Decreto-Ley 8/2011, de 1 de julio. La doctrina señala que, dada su semejanza, aquéllos también son inconstitucionales y nulos.

la edificación en la que se encuentra. Pero, de otro lado, esta coordinación con el plan trasladada al impuesto condicionantes a la aplicabilidad de la exención: por ejemplo, los edificios subvencionables solo son los anteriores a 1981 –aunque excepcionalmente se admiten otros, *vid.* art. 19–. O cuando, el artículo 20.2 *in fine* señala que en el conjunto de actuaciones pertenecientes al grupo de mejora de la calidad y sostenibilidad del edificio, para resultar subvencionables necesariamente deben concurrir una o varias de las mencionadas en las letras (a, b o c) del citado precepto y conseguir una reducción de la demanda energética anual global de calefacción y refrigeración del edificio, referida a la certificación energética, de al menos un 30% sobre la situación previa a dichas actuaciones”. Esto significa que si se invierte solo en actuaciones del resto de las letras (d, e, f, g o h) no cabrá subvención, ni tampoco si no se consigue ese 30 por ciento. Con ello, la remisión a este programa limita el alcance de la exención por reinversión pero, a su vez, extiende el objeto de intervención de la vivienda en sí al conjunto que la contiene.

Otros programas como el “Programa de fomento de la regeneración y renovación urbanas” y el “Programa para el fomento de las ciudades sostenibles y competitivas” precisarán de mayores matices. El primero de ellos se dirige a “la realización conjunta de obras de rehabilitación en edificios y viviendas, de urbanización o reurbanización de espacios públicos y, en su caso, de edificación en sustitución de edificios demolidos, dentro de ámbitos de actuación previamente delimitados” –art. 25–. Estas obras se realizarán con la “finalidad de mejorar los tejidos residenciales, y recuperar funcionalmente conjuntos históricos, centros urbanos, barrios degradados y núcleos rurales”. De entre los requisitos de este programa destacamos que la delimitación territorial del ámbito de actuación la realizará la Administración competente y comprenderá al menos 100 viviendas o inferior según acuerdo con la Comunidad Autónoma y que deberá tener como destino mayoritario el uso residencial de vivienda habitual. Así pues, en relación con las actuaciones protegidas, en parte coincidirán con las del programa de rehabilitación edificatoria; por ello, las ayudas de este programa son incompatibles con aquéllas –art. 28.3 del Plan–.

De cara a la aplicación de la exención por reinversión, no se ha previsto cuál, ni qué forma justificar el importe de las cantidades invertidas en dichas actuaciones. De acuerdo con el Plan, en el proyecto subvencionable se incluyen partidas como las mencionadas en su art. 26.2, “costes de los programas de realojo temporal de los ocupantes legales de inmuebles que deban ser desalojados de su vivienda

habitual” o “gastos de los equipos y oficinas de planeamiento, información, gestión y acompañamiento social de actuaciones subvencionables”. Si entendemos que los costes del proyecto subvencionable también son repercutidos sobre los beneficiarios del programa, ello supone aceptar un concepto de reinversión en vivienda de notable mayor amplitud que el que se desprende en el caso de reinversión por adquisición de una nueva vivienda habitual.

En cuanto al “Programa para el fomento de ciudades sostenibles y competitivas”, los problemas citados en el anterior son reproducibles pues se trata de un programa para la financiación de proyectos de renovación o regeneración urbanas de especial relevancia.

De forma indirecta, en el IRPF se regulan otras aplicaciones de renta relacionadas con la rehabilitación que actualmente gozan de deducción en la cuota del impuesto. Nos referimos al artículo 68.5 c) de la LIRPF para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial; en la medida en que se incentiva la adquisición de elementos como su conservación, reparación, restauración, difusión y exposición, “la rehabilitación de edificios, el mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas, así como la mejora de infraestructuras de su propiedad situados en el entorno que sea objeto de protección (...)”. No obstante, carecemos de desarrollo reglamentario que concrete dicha deducción, en particular, qué significado o alcance tiene el término rehabilitación.

Más activas han estado las Comunidades Autónomas quienes, en uso y con las limitaciones de sus competencias normativas sobre el Impuesto, se han dotado de incentivos conectados con la inversión en vivienda y/o la rehabilitación de esta. Cada una de estas medidas, con sus propios conceptos de inversión, de rehabilitación, con sus condicionantes acordes a los objetivos de política regional. Muchos de ellos son réplicas, más o menos similares a la desaparecida deducción por inversión en vivienda.

1.4. Los incentivos fiscales a la rehabilitación como actividad económica

Las actividades de rehabilitación, como actividad económica en sí misma considerada, no han gozado de ningún régimen especial en la imposición general sobre la renta, ámbito estatal. Tampoco las Comunidades autónomas han regulado nada al respecto. En el IRPF se contempla una deducción genérica por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva creación –sin

condicionar su objeto social— y por otro lado, son de aplicación, con leves matizaciones, los incentivos y estímulos a la inversión empresarial establecidos o que se establezcan en el Impuesto de Sociedades (art. 68 apartados 1 y 2, respectivamente de la Ley).

De otra parte, en el campo del gravamen de los rendimientos de capital inmobiliario sujetos al IRPF derivados del arrendamiento de bienes inmuebles debemos señalar que en el Impuesto es aplicable el incentivo por el que se reduce un 60 por ciento el rendimiento neto positivo del capital inmobiliario procedente del arrendamiento de vivienda; sin embargo, para el cálculo del rendimiento neto no se contempla la deducción de gastos por ampliación o mejora del inmueble aunque sí admite los estrictos de reparación, conservación y sustitución para mantener el uso normal de los bienes (pintado, revoco o arreglo de instalaciones) o sustitución de instalaciones (calefacción, ascensor, puertas de seguridad, etc.). Pero la instalación de un ascensor allí donde no lo había, por ejemplo, es considerado una mejora y, por tanto, un gasto no deducible. Ello excluye muchos de los objetivos perseguidos por el Plan de vivienda, lo que no contribuye a que se incremente la oferta inmuebles en alquiler ni que los que se ofrecen, mejoren sus condiciones. A ello se suma que el inmueble urbano que no constituye la vivienda habitual del contribuyente y que no está alquilado (también en el caso en que ofrecido en alquiler no esté ocupado) se verá penalizado por el régimen especial de imputación de rentas inmobiliarias —art. 85 de la Ley— que obliga a declarar una renta (ficticia) y de cálculo objetivo (un porcentaje sobre el valor catastral) impidiendo descontar los eventuales gastos realizados en el inmueble, que sí serían deducibles como hemos visto dentro de los rendimientos de capital inmobiliario.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, estas actividades —las de rehabilitación— tampoco gozan de ninguna deducción o incentivo —arts. 35 y ss. LIS— ni se regula ningún régimen especial para ellas. Desde el punto de vista del gravamen, no existe un tipo específico para las sociedades o entidades que realicen dichas actividades. En este campo, las Comunidades autónomas no pueden contribuir puesto que carecen de competencias normativas sobre este impuesto. Muy diferente es el tratamiento de la promoción de la actividad de arrendamiento de viviendas: con un tipo de gravamen reducido del 1 por ciento para las Sociedades y Fondos de inversión inmobiliaria —art. 29.4. letras c y d de la LIS— y régimen especial en los artículos 52 a 54 de la misma, que tengan por objeto exclusivo la “inversión en cualquier tipo de bien inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento” o la “promoción exclusivamente de viviendas para desti-

narlas a su arrendamiento”. El régimen especial de entidades dedicadas al arrendamiento de vivienda –arts. 48 y 49 LIS– incorporado a la Ley en el año 2003 y fuera de la misma, el régimen fiscal específico de las cooperativas, de larga tradición, y finalmente, la Ley 11/2009, de 26 de octubre, de las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario (SOCIMI) creada para el impulso del mercado inmobiliario de alquiler en España. En el artículo 2.a) de la citada Ley 11/2009 se establece que las SOCIMI tendrán como objeto social principal, “La adquisición y promoción de bienes inmuebles de naturaleza urbana para su arrendamiento. La actividad de “promoción” incluye, junto a objetos de tipo financiero (letras b a d del mismo artículo), la rehabilitación de edificaciones en los términos establecidos en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Como vemos, la actividad de rehabilitación no tiene una consideración independiente sino mediata, en la medida en que estas actividades sean necesarias para el alquiler del resultado final de la rehabilitación.

Por la parte que toca a los impuestos indirectos en nuestro país, en el IVA la actividad de rehabilitación¹⁸ viene contemplada y definida en el seno de la exención del artículo 20.Uno.22º de la Ley. Se declaran exentas las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación. En otro caso, la adquisición estará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

¿Cómo ha acompañado el ITPAJD a los planes de vivienda? En primer lugar, enlazando con lo anterior, debemos señalar que nunca se han regulado en la Ley del Impuesto beneficios fiscales para la adquisición de viviendas rehabilitadas ni tampoco para el arrendamiento de vivienda, haya sido o no previamente rehabilitada. En los últimos años, la acción de las Comunidades Autónomas ha cambiado algo esta situación con rebajas en los tipos de gravamen de las adquisiciones de viviendas realizadas por determinados colectivos como los jóvenes, las familias numerosas, para el asentamiento de población en el entorno rural, por situación de discapacidad, violencia o atentado, etc. Sin embargo, solo tres comunidades autónomas han introducido incentivos en materia de rehabilitación. Cantabria y La Rioja tienen tipos reducidos para la adquisición de viviendas que vayan a ser

18. Sobre el concepto de rehabilitación véase Rodríguez Márquez, J.: “El concepto de obras de rehabilitación de edificaciones en el IVA: su ampliación por obra del Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril”, *Crónica Tributaria*, núm. Extra 4, 2010, pp. 33-38.

objeto de inmediata rehabilitación – a estos efectos, esta última se remite al concepto de rehabilitación de la Ley del IVA–; Aragón, con un tipo reducido en actos jurídicos documentados por la constitución de préstamos hipotecarios para financiar actuaciones protegidas de rehabilitación y otro más bajo para los préstamos hipotecarios que financien la eliminación de barreras arquitectónicas y de adaptación funcional de la vivienda habitual de personas con discapacidad igual o superior al 65 por ciento¹⁹.

También podemos encontrar otros incentivos en el impuesto, por la transmisión total o parcial de viviendas a empresas inmobiliarias para venderlas en un plazo determinado. Así, en Cataluña se bonifica parcialmente la cuota del impuesto de transmisiones y en Murcia y en Madrid se aplica un tipo reducido a la transmisión²⁰. Y Valencia, Castilla-La Mancha, Canarias y Madrid tienen una bonificación de la cuota de Actos jurídicos documentados por la novación modificativa de créditos hipotecarios²¹.

En este impuesto las exenciones con mayor tradición han sido las relativas a las Viviendas de Protección Oficial, que afectan a las tres modalidades del Impuesto: para la construcción de edificios VPO se exime la transmisión de los terrenos y los préstamos para su adquisición, y las escrituras otorgadas relativas a la construcción y la constitución de sociedades o su ampliación cuando su objeto exclusivo sea la promoción o construcción de edificios en régimen VPO. Por otro lado, están exentas las escrituras otorgadas por la primera transmisión de las viviendas de protección oficial y la constitución de préstamos hipotecarios para la adquisición exclusiva de estas viviendas. Y finalmente, se exime la constitución de sociedades y la ampliación de capital, cuando tengan por objeto exclusivo la promoción o construcción de edificios en régimen de protección oficial –vid. art. 45.1 B) núm. 12º, letras a) a e)–. En este último caso, la exención se solapa con la genérica, introducida en 2010 en el marco de las medidas de reactivación económica – prevista en el número 11º– que declara exentas las operaciones societarias siguientes: la constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones de los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la

19. *Tributación Autonómica. Medidas 2016*. Secretaría General de Financiación Autonómica y Local. Subdirección General de Relaciones Tributarias con las Haciendas Territoriales, pp. 178, 183 y 195, respectivamente. Edición electrónica: en www.aeat.es

20. *Tributación Autonómica. Medidas 2016*. *Op. cit.*, pp. 166, 185 y 212, respectivamente.

21. *Tributación Autonómica. Medidas 2016*. *Op. cit.*, pp. 193, 200, 204 y 214, respectivamente.

sede de una sociedad previamente situada en un tercer país no europeo. Las Comunidades Autónomas, por su parte, han contribuido también en su mayoría a rebajar la presión sobre este tipo de vivienda protegida.

El mismo solapamiento se produce con las operaciones de constitución y aumento de capital de las Instituciones de Inversión Colectiva Inmobiliaria (IICI)²² que tengan por objeto social exclusivo la adquisición y la promoción, incluyendo la compra de terrenos, de cualquier tipo de inmueble de naturaleza urbana para su arrendamiento. Además cuentan, desde 2009, con una bonificación del 95 por ciento de la cuota del impuesto por la adquisición de viviendas destinadas al arrendamiento y por la adquisición de terrenos para la promoción de viviendas destinadas al arrendamiento, cumpliendo unos requisitos de permanencia en conexión con los que se exigen para que puedan tributar al tipo reducido del 1 por ciento en el IS.

De la misma época, 2009, y con unos beneficios fiscales similares a los de las IICI son los previstos en el número 22º para las SOCIMI. Estas sociedades de inversión pretenden desarrollar el mercado inmobiliario de alquiler y tienen como objeto principal la adquisición y promoción de bienes inmuebles de naturaleza urbana así como su rehabilitación para su arrendamiento. Sin embargo, obsérvese que se bonifica el 95 por ciento de la cuota por la adquisición de viviendas y por la adquisición de terrenos para la promoción de viviendas destinadas, en ambos casos, al arrendamiento. A nuestro juicio debe entenderse también exenta la adquisición de viviendas para ser objeto de rehabilitación y posterior arrendamiento.

Finalmente, en los impuestos locales²³ el Impuesto sobre Bienes Inmuebles establece una bonificación obligatoria para empresas de urbanización, construcción y promoción inmobiliaria, tanto de obra nueva como de rehabilitación, sobre la cuota del impuesto para el conjunto de los inmuebles que formen parte de su activo circulante u objeto de su actividad. Y una potestativa de hasta el 50 por ciento de la cuota del impuesto para los bienes inmuebles en los que se hayan instalado sistemas para el aprovechamiento térmico o eléctrico de la energía procedente del sol (mejora funcional de los inmuebles, limitadísima). Por su parte, en

22. Se regulan en el número 20.3 del artículo 45.B del TRLITPAJD.

23. Sobre este tema, vid. González Cuellar, M.L.: "Capítulo VIII. La vivienda en los tributos locales", en la obra colectiva *La fiscalidad de la vivienda en España*, ed. Civitas-Thomson Reuters, Pamplona, 2012.

Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras se incluye una bonificación potestativa sobre la cuota referente a viviendas de protección oficial y otra mayor para las construcciones, instalaciones y obras que sean declaradas de interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo.

En conclusión, no podemos decir que el legislador tributario haya llevado de su mano a los Planes de Vivienda en el sentido de organizar un sistema articulado global de incentivos relacionados con las actividades económicas subyacentes a los objetivos de los Planes de Vivienda y Rehabilitación. En su mayor parte, el incentivo fiscal predominante ha sido el vinculado con la adquisición de la vivienda habitual de las personas físicas (aplicación de renta) o con su transmisión (impuestos indirectos y gravamen de las plusvalías), mayor si esta vivienda era de protección oficial. Muy lejos queda la protección a los demandantes de vivienda en alquiler frente a los demandantes de vivienda en propiedad. Por otro lado, en los últimos años se está intensificando la promoción como actividad económica de las actuaciones inmobiliarias dirigidas a incrementar la oferta de vivienda en alquiler. La rehabilitación solo está protegida mediatamente en la medida en que se incorpore a un inmueble con destino a su alquiler. En tanto que las actividades de regeneración o renovación urbanas quedan fuera de toda protección en el sistema impositivo actual.

2. Repensar la intervención pública: la regeneración urbana integrada

En la exposición de motivos del vigente Plan de vivienda se dice: “El gobierno buscará activamente complementar las ayudas previstas en el Plan con medidas de otra naturaleza; en particular, de política fiscal y de búsqueda de vías de financiación adecuadas que puedan facilitar la efectiva realización de las actuaciones subvencionadas por el Plan”. A este respecto ya hemos dado cuenta, en el apartado anterior, del alcance que tal declaración de intenciones ha tenido. Urge replantear una concepción diferente del apoyo fiscal a las políticas de rehabilitación, regeneración y renovación urbanas.

De otra parte, hemos de considerar las nuevas tendencias en materia de urbanismo. En este sentido, un grupo de especialistas arquitectos, urbanistas y sociólogos han considerado la necesidad de evolucionar hacia una Rehabilitación

Urbana Integrada de cara a la recuperación de la ciudad, más sostenible y cohesionada²⁴. Todo ello en la idea de conseguir un planeamiento urbanístico sostenible, con miras más globales y estrategias a largo plazo, con objetivos que superen los límites territoriales administrativos y con procesos más simplificados y con mayor coordinación entre las Administraciones implicadas. En esta nueva concepción se hace necesario conectar la planificación territorial y la de ciudad o urbanística y, asimismo, con los ciudadanos a los que se dirige; recuperando la conciencia ciudadana sobre el problema haciéndole llegar información veraz y comprensible de estos procesos de modo que se haga más efectivo el trámite legal de la información pública. En este nuevo urbanismo la rehabilitación²⁵, la renovación de partes de la ciudad y la movilización del *stock* de viviendas desocupadas son, entre otros, criterios de sostenibilidad que deberían ser considerados por el legislador. En definitiva, dar solución a la foto actual: “patrimonio inmobiliario sobredimensionado que genera viviendas sin uso y personas sin vivienda” mediante, también, el incremento del atractivo de la oferta de alquiler²⁶.

Así pues, una concepción de la rehabilitación que supera el espacio privado y un mayor protagonismo de la participación ciudadana en la toma de decisiones son dos elementos que han de ser tenidos en cuenta en las propuestas de *lege ferenda* en materia urbanística para superar un modelo inmobiliario insostenible. Necesariamente también en las medidas tributarias que acompañarán el desarrollo de aquéllas o a su impulso.

24. Hernández Aja, A. (dir.) y otros: *Estrategia para el diseño y evaluación de planes y programas de regeneración urbana integrada*. Madrid: Instituto Juan de Herrera (IJH), 2015, p. 5. Fariña, J. y Naredo, J.M. (dirs.): *Libro blanco de la sostenibilidad en el planeamiento urbanístico español*, Centro publicaciones Ministerio de Fomento, Madrid, 2010.

25. Rubio Del Val, J.: “La rehabilitación integral de algunos conjuntos urbanos de Zaragoza. Una oportunidad para el reciclado sostenible de la ciudad”, en *Monografías de la Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. XV, Zaragoza, 2013, p 256: “El modelo actual (*de rehabilitación*), fundamentalmente centrado en el ámbito del inmueble, dificulta abordar proyectos de renovación urbana que incluyan aspectos tales como la movilidad, los servicios, las infraestructuras tecnológicas... Aunque los planes estatales de rehabilitación contemplaban figuras ARIS (Áreas de Rehabilitación Integral) y ARUS (Áreas de Renovación Urbanas), en la práctica han servido más como un criterio para que el propietario acceda a la subvención pública en condiciones más favorables, que como una verdadera actuación integral a escala urbana (barrios, distritos enteros...)”.

26. *Vid.*, Fariña, J. y Naredo, J.M. (dirs.): *Libro blanco de la sostenibilidad...*, *op. cit.*, citas textuales en pp. 34 a 36.

El germen de la transformación ya se encuentra en la legislación estatal sobre suelo y rehabilitación. A la sostenibilidad se refiere el artículo 3.2 del Texto refundido de la Ley del Suelo y Rehabilitación Urbana (TRLSRU): “En virtud del principio de desarrollo sostenible, las políticas (de regulación, ordenación, ocupación, transformación y uso del suelo) deben propiciar el uso racional de los recursos naturales armonizando los requerimientos de la economía, el empleo, la cohesión social, la igualdad de trato y de oportunidades, la salud y la seguridad de las personas y la protección del medio ambiente (...)”. Y en su apartado 3 se refieren otros principios a que los poderes públicos habrán de sujetarse en el desarrollo de su políticas, en particular: el principio de sostenibilidad económica, social y medioambiental, cohesión territorial y complejidad funcional...

Por la parte de la intervención ciudadana, el citado texto refundido, contempla como un derecho del ciudadano en esta materia –art. 5.e)– el de participación efectiva en los procedimientos de elaboración y aprobación de cualesquiera instrumentos de ordenación del territorio o de ordenación y ejecución urbanísticas (...) lo que se concreta en el Estatuto básico de la iniciativa y la participación en la actividad urbanística –arts. 7 a 10–. Es así que en el artículo 8 se admite la iniciativa privada para proponer las actuaciones de transformación urbanísticas y las edificatorias en el “medio urbano”. Por iniciativa privada se entiende la que parte de las comunidades y agrupaciones de comunidades de propietarios, las cooperativas de vivienda constituidas al efecto, los propietarios de construcciones, edificaciones y fincas urbanas, los titulares de derechos reales o de aprovechamiento, y las empresas, entidades o sociedades que intervengan en nombre de cualesquiera de los sujetos anteriores. Todos ellos serán considerados “propietarios” a los efectos de ejercer dicha iniciativa, dice la Ley, aunque la dirección del proceso le corresponderá, en todo caso, a los entes públicos. También podrán intervenir en la ejecución de las actuaciones. Pero es que, además, cuando la iniciativa es privada “podrán redactar y presentar a tramitación los instrumentos de ordenación precisos, según la legislación aplicable” –art. 9.7–.

Precisamente, en las propuestas de herramientas de evaluación de los objetivos y resultados de los planes y programas de Rehabilitación Urbana, se pretende “no sólo dotar de un método a la hora de definir y discutir sobre los aspectos que deben tenerse en cuenta o no a la hora de rehabilitar un barrio, sino que busca plantear una nueva manera de afrontar los procesos, basada en un modelo de participación con el objetivo de superar el simple seguimiento de indicadores de avance de proyecto, por la construcción colectiva y consensuada de éstos.

Construcción que supera el concepto de participación al uso para incluir la definición del campo de juego de la evaluación, necesario para obtener la auténtica apropiación del espacio por sus habitantes (ampliada a la ciudad en su conjunto y a los bienes que proclama proporcionar a sus ciudadanos)”²⁷.

Finalmente, otra de las dificultades²⁸ a superar para que las iniciativas de rehabilitación lleguen a buen puerto es su financiación. La documentación de los instrumentos de ordenación de las actuaciones de transformación económica requieren incluir un informe o “Memoria de sostenibilidad económica”²⁹ –art. 22.4–; y la ordenación y ejecución de las actuaciones sobre el medio urbano, sean o no de transformación urbanística, requerirá de una “memoria que asegure la viabilidad económica, en términos de rentabilidad, de adecuación a los límites del deber legal de conservación y de un adecuado equilibrio entre los beneficios y cargas derivados de la misma, para los propietarios incluidos en su ámbito de actuación” –art. 22.5–.

Uno de los elementos –art. 22.5 a– que se analizan es la posible inversión que pueda atraer la actuación y la justificación de que la misma es capaz de generar ingresos suficientes para financiar la mayor parte del coste de la transformación física propuesta, garantizando el menor impacto posible en el patrimonio personal de los particulares, medido en cualquier caso, dentro de los límites del deber legal de conservación. En este punto, la comunidad *cobousing* puede contribuir a esos fines, pues no solo es nexo de unión entre los demandantes del proyecto de rehabilitación, renovación, etc., sino que además, dadas sus especiales características, puede ser fuente de recursos-ingresos para la rehabilitación.

27. Hernández Aja, A. (dir.) y otros: *Estrategia para el diseño y evaluación de planes y programas de regeneración urbana integrada*. Madrid: Instituto Juan de Herrera (IJH), 2015, p. 8. Con este instrumento (herramienta de evaluación) se pretende facilitar la comunicación entre los actores de la rehabilitación: que vecinos, técnicos y administración, al disponer de un modelo de análisis común puedan llegar a consensos sobre los elementos principales y secundarios de las operaciones, p. 7.

28. A estas dificultades se refiere Rubio Del Val, J.: “La rehabilitación integral..., *op. cit.*, p. 257. “La rehabilitación bajo el marco actual se convierte en un proceso incierto, que requiere muchos recursos y horas de negociación con cada comunidad de vecinos, poco rentable y por tanto poco atractivo para la inversión privada. Ello impide que se alcance un volumen de viviendas rehabilitadas suficiente para reorientar el sector de la edificación hacia un modelo más sostenible”.

29. Según el precepto citado, en esta Memoria se ponderará el impacto de la actuación en las Haciendas Públicas afectadas por la implantación y el mantenimiento de las infraestructuras necesarias o la puesta en marcha y la prestación de los servicios resultantes, así como la suficiencia y adecuación del suelo destinado a usos productivos.

3. ¿Cabría un régimen tributario especial para iniciativas *cohousing*?

Como ha quedado demostrado hasta este momento, la fiscalidad de las operaciones de rehabilitación, sobre todo, en vivienda libre está poco incentivada. La necesidad de afrontar estas actuaciones de rehabilitación para movilizar *stock* de vivienda sin uso o para evitar la pérdida de funcionalidad y calidad del parque de vivienda existente es algo incuestionable.

El fomento no solo de la rehabilitación, referida a una vivienda, o edificio completo pero desvinculada de su entorno es algo que los poderes públicos no deben descuidar, pero más allá de eso, la regeneración y la renovación urbanas deben ser impulsadas con mayor interés. Sin la concurrencia del poder público es muy difícil que estas actuaciones puedan salir adelante.

Así pues, el papel de las administraciones competentes es decisivo. No sólo para determinar las áreas que precisan estas intervenciones, la estrategia global y a largo plazo del diseño de ciudad, sino también para canalizar los fondos públicos y, por qué no, los privados que puedan allegar de los propietarios afectados, de comunidades de vecinos o de sociedades o cooperativas constituidas para poder obtener finalmente viviendas y espacios habitables y sostenibles.

En este trabajo no queremos entrar en el régimen de funcionamiento de una comunidad *cohousing* sino en qué medida el impulso de este tipo de asociación de demandantes de vivienda –la comunidad *cohousing*– puede ser canalizado por la Administración en el desarrollo de objetivos que pueden ser comunes a ambas partes.

La finalidad de estos proyectos en su origen escandinavo³⁰ era superar el aislamiento de los vecinos compartiendo servicios e intereses comunes; sin embargo, en los ejemplos actuales, y si analizamos las experiencias españolas³¹, más bien

30. En Dinamarca, el complejo “*Bofølleskaber*” de 1964 del arquitecto Gudmand-Hoyer quien con su mujer y un grupo de amigos diseñó un proyecto de viviendas entorno a una casa común a las afueras de Copenhague (*Hareskow Project*) para combatir el aislamiento y la ausencia de interacción social, de acuerdo con lo señalado en López De La Cruz, L. y Vázquez-Pastor Jiménez, L.: “Nuevos modelos de hábitat compartido: el proyecto *cohousing*. Del derecho de propiedad al derecho de uso”, *Revista de Derecho Patrimonial*, núm. 38, sept-dic 2015, véase la nota núm. 18.

31. El ayuntamiento de Barcelona cedió un solar del recinto fabril de *Can Batlló* para la construcción de un edificio de viviendas. Residencial Santa Clara de Málaga. O los proyectos de *Sostre Cívic* (www.sostre-civic.org) basados en modelos cooperativos.

parece una forma diferente y más económica de acceder a la vivienda, esto es, es más una solución habitacional que otra cosa. Un modelo basado en el modelo “Andel” danés se define por los siguientes caracteres: cooperativa sin ánimo de lucro donde los socios no adquieren la propiedad de la vivienda sino su uso, derecho de uso vitalicio, se abona una cuota de acceso y cuotas de uso, participación en la gestión y libertad de permanencia. La cooperativa es la propietaria del inmueble y los socios, como tales, tienen una participación en dicho activo³². En este modelo, y otros similares, se hace fundamental la cesión de suelo público o los inmuebles afectados, a un precio bajo o sin coste.

Estas soluciones están basadas en la sociedad cooperativa por ser la más adecuada a los fines del proyecto habitacional. Sin embargo no son adecuados a los fines que nos proponemos desarrollar.

A nuestro juicio, el impulso o la canalización de un proyecto de desarrollo de regeneración o renovación urbanas implica a un conjunto de actores: los propietarios (vivienda o solares privados), el suelo público (municipal, más frecuentemente) y las empresas. La sociedad cooperativa, base en los modelos de viviendas colaborativas, por su propia sustancia no permite obtener ingresos, son las aportaciones de los socios y las propiedades aportadas por los socios el patrimonio de la entidad. Entendemos más adecuada la vía societaria basada en la obtención de lucro para impulsar la necesaria desmovilización del parque inmobiliario obsoleto, degradado y abandonado. Las vías tradicionales de desarrollo de la oferta de vivienda (caras y de nueva planta) han fracasado como se ha visto en la evolución de los planes de vivienda y los datos estadísticos. Es hora de plantear alternativas que den solución a los demandantes de vivienda y a los problemas socio-económicos que una ciudad desestructurada (*sprawl* y centros históricos infrautilizados) tiene.

La sociedad mercantil tendrá por objeto la rehabilitación de las viviendas (o de su entorno también, si estamos en proyectos de renovación) para su adecuación medioambiental y funcional exigida por la normativa urbanística, pero además, permitiría gestionar el proyecto habitacional y no plantea inconveniente jurídico la contratación de servicios comunitarios (comedor, servicios médicos, etc.),

32. Sobre las características del modelo Andel descrito y otros modelos europeos, ver Albors Sorolla, M.A.: *Estudio del Modelo Andel de Cooperativas de Viviendas en Cesión de Uso y la posibilidad de su introducción en España*, Tesis de Máster en Edificación, Universidad Politécnica de Valencia, 2011. Repositorio, edición electrónica pdf, pp. 41-43.

según sea la necesidad del grupo de personas a las que vaya dirigido el proyecto habitacional. Y sobre todo, y su mayor ventaja es que permitiría obtener ingresos para el conjunto de los socios mediante la “explotación económica” de elementos comunitarios “activos societarios” en forma, por ejemplo, de locales, viviendas que se hayan generado de más como resultado del proceso de transformación urbanística. Del mismo modo, la fórmula societaria permite aunar a propietarios e inversionistas (privados y públicos).

No se trata en este momento de desarrollar –y compete a otros especialistas– el tipo societario o si debería crearse un tipo societario *ad hoc* en España similar al que es utilizado en Derecho inglés para los proyectos cohousing, la “*company limited by guarantee*”³³.

No obstante, este planteamiento societario representa un *prius* para formular una propuesta que debería ir acompañada por un régimen fiscal beneficioso. Se plantearía al modo de las entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades ya que el objeto social de la sociedad *cohousing* no es la puesta a disposición de bienes o servicios para la obtención de un lucro, sino para un proyecto habitacional. Lo secundario es la obtención de recursos y estos recursos generados por la sociedad cuando se destinan a la finalidad u objeto social deberían estar exentos como lo están los del régimen especial de “entidades parcialmente exentas” de los artículos 109 a 111 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Desde un punto subjetivo, las entidades incluidas en el régimen de las parcialmente exentas se caracterizan por ejercer una función de interés público (de corte social, profesional, de protección de los trabajadores, ...) o bien se trata de fundaciones e instituciones sin ánimo de lucro que también desempeñan un papel beneficioso para la sociedad en su conjunto³⁴. Por ello, se justificaría la procedencia de un régimen fiscal especial *ad hoc* para aquellas sociedades que se constituyesen con los objetivos señalados al principio, formar parte del plan de rehabilitación, renovación o regeneración urbanas al adoptar el compromiso de desarrollar el proyecto habitacional, y por tanto, sirviendo a la misión de revitalización de los barrios, de fijación de población en zonas concretas y de colaboración en el cumplimiento de los postulados de fomento de un uso más sostenido.

33. Sobre sus caracteres y ventajas véase López De La Cruz, L. y Vázquez-Pastor Jiménez, L.: “Nuevos modelos de hábitat compartido ... *op. cit.*, nota núm. 26.

34. Interesante el análisis de Márquez Márquez, A.: “Las fundaciones privadas y los principios constitucionales de justicia tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 108, 2003, pp. 103-124.

nible del patrimonio edificado, basado en un uso intensivo del patrimonio construido, rehabilitación frente a la obra nueva, adopción de criterios bioclimáticos para la urbanización y la edificación, diversidad de tipos residenciales y de sus usos³⁵.

Por ello, la iniciativa privada en forma de colectivos de personas que quieren vivir juntas por las motivaciones que sean, o que necesitan aunar esfuerzos para optimizar los servicios que precisan (colectivos de mayores, dependientes o estudiantes, etc.) es un valor estratégico para el planificador y el legislador debería apoyarse en ellas: pues demuestran la existencia de un problema social al que la sociedad misma trata de dar solución. Y por esta razón, pueden cumplir con una función de interés público en la realización del derecho constitucional no solo a una vivienda digna sino también de protección del medio ambiente al venir asociado el proyecto comunal a las operaciones de transformación urbanística de barrios o zonas degradadas.

Por lo que se refiere a la renta gravable, entendemos que en su mayor parte las rentas o ingresos societarios habrían de estar exentos. Y así, las rentas exentas serían entonces las cuotas y las aportaciones realizadas por los socios –sean propietarios o inversores– siempre que no supongan la retribución por una prestación de un servicio o una actividad económica. Asimismo, las subvenciones públicas o privadas obtenidas para la realización de la rehabilitación, renovación o regeneración urbana. Las propias plusvalías por las transmisiones de terrenos o de elementos necesarios para completar el proceso de transformación urbanística. Estos serían los ingresos de la sociedad en las primeras etapas del proyecto. Avanzado éste, en las sucesivas fases, pueden generarse activos societarios que generen rendimientos para el conjunto³⁶. Por ello, pensamos que deberían estar exentas las rentas que se pudieran obtener por el arrendamiento o explotación de elementos o la plusvalía que derive de su transmisión, de “activos” de la comu-

35. Sobre la procedencia de gravamen a las fundaciones puede verse el excelente artículo de Zornoza Pérez, J.: “Derecho de fundación y sistema tributario”, *Derecho Privado y Constitución*, nº 9, 1996, pp. 297-312. Fariña, J. y Naredo, J.M.: (dirs.), *Libro blanco de la sostenibilidad...*, *op. cit.*, son partidarios de regímenes fiscales especiales, p. 53.

36. No deja de ser una cuestión problemática; por ello nos remitimos a PEDREIRA MENÉNDEZ, José, “El ejercicio de actividades mercantiles por las entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades”, *Quincena Fiscal*, núm. 5, 1998, pp. 9-20; MONTESINOS OLTRA, Salvador, “Explotaciones económicas y fines de interés general: análisis crítico del régimen tributario especial de las entidades sin ánimo de lucro”, *Tribuna Fiscal*, núm. 181, 2005, pp. 12-31.

nidad *cohousing*, locales o garajes o apartamentos, a condición de que fueran reinvertidas en sufragar las inversiones comprometidas por los socios en el desarrollo del plan de rehabilitación u otros gastos necesarios para el mantenimiento o mejora del inmueble y de la zona en la que se integre.

La tributación en el socio sería otra cuestión y cabría distinguir entre diferentes tipos de socios. Lo habitual es que el socio sea propietario –así ocurre en las cooperativas– pero la solución societaria propuesta también permitiría la existencia de socios inversores. Dependiendo de las características de cada proyecto *cohousing* primará uno u otro tipo. Así, pues, en la medida en que la sociedad pueda obtener beneficio neto distribuible, el reparto de beneficios estaría en todo caso sujeto a gravamen, pues ya en este caso predominaría su consideración de rentas de capital, susceptibles de imposición, como cualquier otra inversión.

En nuestra propuesta, para la determinación de la base imponible entendemos posible considerar como gastos deducibles los gastos relacionados con el proyecto urbanístico imputables a los propietarios: honorarios de arquitectos, ingeniería, profesiones jurídicas, gastos de formalización, gastos de inscripción, gastos de formalización de hipotecas, impuestos... Por otra parte, los gastos relacionados con las rentas exentas estarían exentos, lo que *a contrario sensu* da lugar a la deducibilidad de los que se relacionen con las rentas sujetas, pudiendo considerarlos parcialmente sujetos o exentos en la proporción que corresponda.

El gravamen de estas entidades protegidas habría de ser como máximo el aplicable a la entidades de reducida dimensión o equiparse al de las cooperativas fiscalmente protegidas y, más bien, nos decantamos por elegir otro tipo de gravamen incluso inferior que sirva de dinamizador de estas actividades, como sería la aplicación del tipo del 10 por ciento al que tributan las entidades sin fines lucrativos de la Ley 49/2002.

En esta idea, las obligaciones formales deberían ser las mínimas pero suficientes para conseguir un control efectivo de sus actividades. Además, por el carácter eventual, estacional, ocasional de las fuentes de rendimientos de estas sociedades propuestas descartaríamos la obligación de presentar pagos fraccionados para evitar estrangular con la asfixia de la falta de liquidez a estas sociedades tan especiales. Como fórmula de control y para la adecuada gestión bastaría, entendemos, con la información que se deriva del sometimiento de las rentas a retención tributaria.

Con la inclusión en el Impuesto de Sociedades de un régimen especial como el que hemos descrito se favorecería la iniciativa pública y privada (o mixta) sobre

las actuaciones en zonas degradadas, despobladas o con necesidades de recuperación, se daría cumplimiento a la necesaria contribución ciudadana a la solución de problemas compartidos por todos los ciudadanos y no solo de los colectivos especialmente más vulnerables, aunque también.

No obstante, esta propuesta debería verse acompañada de otros incentivos fiscales relativos a las actividades de rehabilitación, regeneración y renovación urbanas que solo indirectamente se relacionan con los proyectos *cohousing*. Por una parte, la consideración de que la percepción de toda ayuda pública –sometida a condicionantes de concesión y con destino prefijado por las bases de la convocatoria pública– no debería ser gravada, puesto que no se trata de rentas que puedan estar a la libre disposición de los beneficiarios; ni incrementan ni son expresión de capacidad económica y por ello deberían gozar de exención.

Por otro lado, para evitar el abandono de inmuebles por falta de inversión en un mantenimiento necesario que evite su progresivo deterioro, debería, al menos, crearse una amplia deducción en IRPF por inversión en rehabilitación de la vivienda, sea para uso de vivienda o para ofrecer en alquiler. Se podría complementar con una deducción por alquiler de vivienda, desde luego de mucho mayor alcance, respecto de los sujetos que podrían acceder a ella, que la suprimida en 2014³⁷, debiendo valorar el legislador si procede para vivienda habitual o también para otros usos. Al tiempo, no estaría de más eliminar la penalización –imputación de rentas inmobiliarias– por la segunda vivienda (vacía o de uso ocasional) y reducir los costes fiscales asociados a la transmisión de inmuebles para favorecer el dinamismo del sector.

Finalmente, debería incentivarse también a las empresas y a posibles inversores, a que acometan actividades de rehabilitación y renovación de edificación existente, admitiéndose la demolición y posterior reconstrucción de edificios si ello es preciso en procesos de transformación urbanística. En este sentido, la vía SOCIMI con las adaptaciones debidas sería una buena aproximación a lo que se está sugiriendo³⁸.

37. La Ley 26/2014, de 27 de noviembre, de reforma del IRPF suprimió la deducción por alquiler regulada en el artículo 68.7 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre.

38. En este sentido, véase la propuesta que realicé en el monográfico de la *Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. XV, *op. cit.*, pp. 165-204.

4. Conclusiones

En este artículo se ha pretendido exponer la evolución de las políticas públicas sobre vivienda para la adquisición y arrendamiento y para la rehabilitación y regeneración urbanas así como los beneficios fiscales que tradicionalmente las han acompañado. En el ámbito estatal y, en gran medida en el autonómico, se ha favorecido fiscalmente al adquirente de vivienda o al propietario de esta para su rehabilitación y, en menor medida, al arrendatario de vivienda; este hecho junto con las políticas expansivas de construcción de vivienda nueva han dado lugar al abandono de la ciudad consolidada, a la aparición de nuevas zonas urbanas alejadas de esta, con necesidades importantes de transporte y servicios generales. Los beneficios fiscales para la rehabilitación se han centrado en el propietario, en la iniciativa individual, lo que dificulta por motivos obvios, las actuaciones sobre zonas en proceso de degradación o ya definitivamente degradadas. La iniciativa individual de un particular para la rehabilitación de su concreta vivienda no es suficiente para combatir un problema que afecta al entorno en el que se sitúa por lo que es preciso repensar la intervención pública en el sentido desarrollado aquí de “regeneración urbana integrada”: esto es, conectando la planificación territorial y la de la ciudad con los ciudadanos a los que se dirige. Las iniciativas *cobhousing* permiten canalizar la iniciativa ciudadana en la toma de decisiones sobre las transformaciones urbanísticas (poder público y derecho de participación efectiva de los ciudadanos en la actividad urbanística).

Coherentemente con este planteamiento, creemos conveniente adoptar un instrumento fiscal para promover o incentivar estas actuaciones. Y así, se formula la necesidad de proponer un régimen especial en el Impuesto sobre Sociedades que ponga el acento en la propia actividad de rehabilitación, regeneración o novación urbanas visto que, en el repaso realizado a nuestro sistema fiscal, se concluye el desinterés del legislador en su promoción.

En definitiva, para superar los problemas de abandono de cascos antiguos y zonas urbanas en la ciudad consolidada e impulsar su rehabilitación y/o regeneración, renovación, se propone coordinar la iniciativa individual a través de proyectos *cobhousing* con la pública, de modo que aquella pueda estar incentivada fiscalmente. Por ello, se esboza un nuevo régimen especial en el Impuesto de Sociedades construido sobre la base del ya existente para las entidades parcialmente exentas en dicho impuesto. En esta propuesta se parte de la base de la existencia de una finalidad pública que se propone satisfacer, con la colaboración de la iniciativa privada a través de una forma societaria o algún tipo de asociación,

finés sociales y económicos. Como la búsqueda de ingresos con los que colaborar a los proyectos de rehabilitación, regeneración o renovación urbanas se vincula directamente con el éxito de estas actividades, se propone aceptar la idea de que dichas sociedades o asociaciones puedan realizar actividades para la obtención de fondos mediante, por ejemplo, el aprovechamiento de espacios (vivienda, garajes, locales) generados en el proceso de rehabilitación para ser ofrecidos a terceros que se incorporarían o no al proyecto *cohousing*. Los ingresos percibidos, en este caso, solo estarían exentos a condición de reinversión.

Entendemos que esta propuesta no está carente de dificultades para su encaje en un régimen de entidades parcialmente exento. No obstante, pensamos que la función pública es clara y que la obtención de un lucro, vinculada al cumplimiento del fin principal, no desmerece tal objetivo.

Para concluir, señalamos la necesidad de incorporar a nuestro sistema tributario otros incentivos más directamente conectados con la promoción de las actividades de rehabilitación, regeneración y renovación urbanas en diversos impuestos, como el IRPF y el mismo IS, con una finalidad proactiva y de consecución de objetivos público-privados que supere la perseguida por los tradicionales incentivos a la iniciativa singular de los propietarios de las viviendas.

Bibliografía

- Albors Sorolla, M.A.: *Estudio del Modelo Andal de Cooperativas de Viviendas en Cesión de Uso y la posibilidad de su introducción en España*, Tesis de Máster en Edificación, Universidad Politécnica de Valencia, 2011. Repositorio, edición electrónica.
- Bueno Maluenda, M.C.: *La Vivienda Habitual en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, ed. La Ley, Madrid, 2009.
- Fariña Tojo, J.: “Ciudad sostenible, rehabilitación arquitectónica y regeneración urbana”, en *Monografías de la Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. XV, Zaragoza, 2013, pp. 15-26.
- Fariña, J. y Naredo, J.M. (dirs.): *Libro blanco de la sostenibilidad en el planeamiento urbanístico español*, Ministerio de Fomento, Madrid, 2010. Edición electrónica en:
http://www.fomento.gob.es/MFOM/LANG_CASTELLANO/DIRECCIONES_GENERALES/ARQ_VIVIENDA/SUELO_Y_POLITICAS/ESTUDIOS/Libro_blanco/
- González Cuellar, M.L.: “Capítulo VIII. La vivienda en los tributos locales”, en la obra colectiva *La fiscalidad de la vivienda en España*, ed. Civitas-Thomson Reuters, Pamplona, 2012.
- Hernández Aja, A (dir.) y otros: *Estrategia para el diseño y evaluación de planes y programas de regeneración urbana integrada*. Madrid: Instituto Juan de Herrera (IJH), 2015.
- Hernández Aja, A; García Madruga, C.: “Magnitudes de 20 años de planes y programas de rehabilitación y regeneración urbana”, *Revista Ciudad y Territorio: Estudios Territoriales*, núm. 179, 2014, pp. 184-191.
- Hernández Aja, A.; Matesanz Parellada, Á.; García Madruga, C. y Rodríguez Suárez, I.: “Análisis de las políticas estatales y europeas de regeneración urbana y rehabilitación de barrios”. *Revista Ciudad y Territorio: Estudios Territoriales*, núm. 179, 2014; pp. 182-183. En: <http://oa.upm.es/37427/>
- INE: *Nota de prensa, 14 de diciembre de 2012. Censo de Población y Viviendas 2011*. En: <http://www.ine.es/prensa/np756.pdf>
- INE: *Nota de prensa, 18 de abril de 2013. Censo de Población y Viviendas 2011. Edificios y viviendas*. En: <http://www.ine.es/prensa/np775.pdf>

- López De La Cruz, L. y Vázquez-Pastor Jiménez, L.: “Nuevos modelos de hábitat compartido: el proyecto COHOUSING, Del derecho de propiedad al derecho de uso”, *Revista de Derecho Patrimonial*, núm. 38, sept-dic 2015, pp. 253-284.
- López-Mesa, B., Palomero, J.I., Ortega, A., Del Amo, A.: “La rehabilitación y la mejora de la eficiencia energética de la vivienda social a examen”, en *Monografías de la Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. XV, Zaragoza, 2013, pp. 283-319.
- Márquez Márquez, A.: “Las fundaciones privadas y los principios constitucionales de justicia tributaria”, *Crónica Tributaria*, núm. 108, 2003, pp. 103-124.
- Ministerio de Vivienda: *Informe sobre la situación del sector de la vivienda en España*, abril 2010. Edición electrónica:
www.fomento.es/NR/rdonlyres/91148B1F-46EA-4001.../NP040510_ISSVE.pdf
- Montesinos Oltra, S.: “Explotaciones económicas y fines de interés general: análisis crítico del régimen tributario especial de las entidades sin ánimo de lucro”, *Tribuna Fiscal*, núm. 181, 2005, pp. 12-31.
- Pedreira Menéndez, J.: “El ejercicio de actividades mercantiles por las entidades parcialmente exentas en el Impuesto sobre Sociedades”, *Quincena Fiscal*, núm. 5, 1998, pp. 9-20.
- Rodríguez Márquez, J.: “El concepto de obras de rehabilitación de edificaciones en el IVA: su ampliación por obra del Real Decreto-Ley 6/2010, de 9 de abril”, *Crónica Tributaria*, núm. Extra 4, 2010, pp. 33-38.
- Rubio Del Val, J.: “La rehabilitación integral de algunos conjuntos urbanos de Zaragoza. Una oportunidad para el reciclado sostenible de la ciudad”, en *Monografías de la Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. XV, Zaragoza, 2013, pp. 237-282.
- Secretaría General de Financiación Autonómica y Local. Subdirección General de Relaciones Tributarias con las Haciendas Territoriales: *Tributación Autonómica. Medidas 2016*. Edición electrónica: en www.aeat.es
- Tejedor Bielsa, J.: “Nuevos instrumentos de planificación y gestión de la rehabilitación y la regeneración urbana”, en *Monografías de la Revista Aragonesa de Administración Pública*, núm. XV, Zaragoza, 2013, pp. 27-72.
- Zornoza Pérez, J.: “Derecho de fundación y sistema tributario”, *Derecho Privado y Constitución*, nº 9, 1996, pp. 297-312.

FISCALIDAD DEL ALQUILER TURÍSTICO DE HABITACIONES Y VIVIENDAS EN CATALUÑA

Irene Rovira Ferrer

Doctora en Derecho

Profesora de Derecho Financiero y Tributario

Universitat Oberta de Catalunya

RESUMEN

Fruto del creciente aumento de la economía colaborativa en el arrendamiento turístico de viviendas y habitaciones particulares, junto con el uso de las plataformas web al respecto actuando de intermediarias, uno de los retos actuales de los poderes públicos (y en especial, de los catalanes) es proceder a su regulación y evitar la economía sumergida que hasta hace poco se escondía bajo tales prácticas. Así, tras analizar cómo la normativa catalana en materia de turismo ha regulado las viviendas de uso turístico y la situación en la que se encuentran las habitaciones de uso turístico, el presente trabajo está destinado a determinar la tributación que deriva de su arrendamiento por parte de los particulares, la cual varía en función de una serie de casuísticas. En concreto, los impuestos que serán objeto de análisis serán el IVA, el ITPAJD, el IAE, el IRPF y el Impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos.

PALABRAS CLAVE: Fiscalidad, vivienda de uso turístico, alquiler de habitaciones para uso turístico, Cataluña.

CLAVES ECONLIT: Social economy, K34 Tax Law, R50 Regional Government Analysis: General Z33 Tourism: Marketing and Finance.

THE CATALAN TAXATION OF TOURIST RENTAL OF APARTMENTS AND PRIVATE ROOMS**ABSTRACT**

One of the areas of the collaborative economy that has grown faster is the tourist rental of apartments and private rooms, especially due to the use of web platforms acting as intermediaries. Consequently, one of the current challenges of the public authorities is to proceed to its regulation and to avoid the submerged economy that was hidden under such practices until lately. Thus, after analyzing how the Catalan legislation has regulated this issue, the present work will be focused to determine the taxation that derives from its practice by private individuals, which varies according to different cases. Specifically, the taxes that will be analyzed are Value added tax, Capital transfers and documented legal acts tax, Trade tax, Personal income tax and Stays in tourist establishments tax.

KEY WORDS: Taxation, tourist rental of apartments and private rooms, Catalonia.

SUMARIO

1. Introducción. 2. La necesaria distinción entre el alquiler de una vivienda de uso turístico y de una habitación para el mismo uso en un piso particular. 3. El Impuesto sobre el Valor Añadido. 3.1. Caso en el que sea el propietario de la vivienda o habitación de uso turístico quien las arriende directamente al usuario final. 3.2. Caso en el que sea el propietario de la vivienda o habitación de uso turístico quien las alquile al usuario final pero a través de un intermediario. 3.3. Caso en el que el propietario hubiera cedido la vivienda de uso turístico a una empresa gestora para que se encargara de su gestión en nombre propio. 4. El Impuesto sobre Actividades Económicas. 5. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas. 6. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. 7. El Impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos. 8. Conclusiones. Bibliografía.

1. Introducción

Como bien es sabido, las nuevas formas de alojamiento turístico y, en especial, las de economía colaborativa han incrementando en los últimos tiempos de forma exponencial¹, lo cual se debe en gran medida al gran crecimiento las plataformas web para su publicidad y contratación².

En consecuencia, y conscientes de los problemas derivados de la falta de una adecuada regulación sobre dichas prácticas y de las diferentes consecuencias negativas que pueden conllevar³, las Comunidades Autónomas han empezado a

1. A modo de ejemplo, según datos facilitados por la Plataforma web Airbnb, durante el año 2015, la propia plataforma generó un impacto económico de 740 millones de euros en la capital catalana (destino que califica como cuarto mundial), siendo la media de los alquileres de viviendas y habitaciones particulares de 58 días al año con unos ingresos de 5.100 euros. Véanse estos datos con mayor detalle en: <http://www.elperiodico.com/es/noticias/economia/airbnb-impacto-economico-740-millones-alquiler-apartamentos-barcelona-4980501> [Fecha de consulta: 19 de junio de 2017].

2. Entre otros, así lo pone de manifiesto Piznam, quien destaca que sin las plataformas de Internet, que actúan como intermediarias y alteran la gestión directa entre sujetos, este fenómeno no habría alcanzado tal magnitud. (Piznam, 2014: 118).

3. Entre otras, como señala Guillén, puede destacarse la competencia desleal, la economía sumergida, problemas vecinales, el impacto urbanístico, la gentrificación o la desprotección del turista/consumidor. (Guillén, 2015: 140).

trabajar al respecto⁴, punto en el que destaca especialmente la labor llevada a cabo por la autonomía catalana. Así, iniciando un camino inédito en muchos aspectos, Cataluña se ha puesto como reto principal la elaboración de una normativa que contemple y regule las nuevas formas de alojamiento turístico, del mismo modo que, haciendo uso de las potencialidades inherentes en las plataformas webs que interactúan de intermediarios en muchos de estos casos, ha invertido grandes esfuerzos en perseguir la actividad ilegal.

De este modo, fruto de la transferencia de la competencia en materia de turismo a las Comunidades Autónomas, la autonomía catalana tiene actualmente regulada su propia normativa sectorial en la Ley 13/2002, de 21 de junio, de turismo de Cataluña y el Decreto 159/2012, de 20 de noviembre, de establecimientos de alojamiento turístico y de viviendas de uso turístico, junto con las respectivas ordenanzas municipales.

En concreto, mediante este Decreto, la Generalitat ha pretendido impulsar una campaña de regularización de las viviendas de uso turístico con un doble objetivo: tanto el de censar el número existente de viviendas de este tipo (ya que obliga a su comunicación pública para que sean incorporadas en el Registro de Turismo) como el de garantizar la calidad mínima exigible a esta importante oferta de alojamiento (puesto que establece una serie de prohibiciones, requisitos y obligaciones respecto a las mismas como ocurre en el resto de establecimientos y equipamientos turísticos).

Asimismo, como otra prueba de los esfuerzos de la Generalitat catalana al respecto es el nuevo Proyecto de Decreto del reglamento de turismo de Cataluña, donde procede destacar, a los efectos de este estudio, la pretensión de regular nuevos modelos de alojamiento turístico (como el alquiler de habitaciones por días por parte de particulares o, en cuanto a concepto general, los denominados “alojamientos turísticos singulares”) y la creación de nuevas herramientas jurídicas y procedimientos contra la actividad turística ilegal (como la dotación a los Ayuntamientos de la misma capacidad sancionadora que la Generalitat o la creación de procedimientos sancionadores propios para el turismo).

Así pues, teniendo en cuenta el aumento que está teniendo el ofrecimiento de alquiler tanto de viviendas como habitaciones de uso turístico, resulta de gran

4. Así lo ponen también de manifiesto Guzmán, Reyes y De Bustamante, quienes resaltan que el aumento de la oferta de viviendas particulares para el uso turístico o vacacional a terceros por parte de particulares no profesionales “ha movido a las Administraciones autonómicas competentes a regular dicha actividad”. (Guzmán; Reyes y De Bustamante, 2014: 30).

interés la elaboración de cualquier estudio al respecto, y más teniendo en cuenta la escasez de los trabajos tributarios bajo dicha finalidad.

Por ello, se ha considerado relevante abordar la elaboración del presente trabajo destinado a clarificar la tributación que conllevan tales prácticas por parte de los particulares (la cual depende, de una parte, de un relevante conjunto de casuísticas, y, de otra, de si se trata de una vivienda o de una habitación), resaltando, al mismo tiempo, las particularidades que se presentan en el caso de Cataluña.

En concreto, los impuestos que pueden aparecer procedentes y que, por consiguiente serán objeto de estudio serán el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), el Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE), el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos.

Sin embargo, antes de entrar en su análisis, es necesario realizar una aproximación general a cómo la normativa catalana en materia de turismo ha regulado las viviendas de uso turístico, especialmente con el fin de determinar las prohibiciones, requisitos y obligaciones que exige a tal efecto y su eventual aplicación a las habitaciones de uso turístico.

2. La necesaria distinción entre el alquiler de una vivienda de uso turístico y de una habitación para el mismo uso en un piso particular

De conformidad con el art. 66 del Decreto 159/2012, de 20 de noviembre, de establecimientos de alojamiento turístico y de viviendas de uso turístico, tienen la consideración de viviendas de uso turístico aquellas que son cedidas por su propietario, directamente o indirectamente, a terceros a cambio de una contraprestación económica, concretamente para una estancia de temporada (teniendo tal consideración toda ocupación por un periodo de tiempo continuo igual o inferior a 31 días) y en condiciones de inmediata disponibilidad. Además, como precisa, se debe ceder la vivienda al completo, es decir, que no se permite la cesión por estancias, por lo que el propietario o arrendador no podrá vivir en la misma⁵.

5. Así se desprende también del art. 68.5 del mismo Decreto, donde se señala que “la condición de vivienda de uso turístico impide a la persona propietaria alegar la condición de domicilio a efectos de impedir la actuación inspectora de las autoridades competentes”.

Por consiguiente, de tales previsiones se desprende ya una importante consecuencia, y es que, mientras las viviendas de uso turístico quedarán sujetas a las previsiones del Decreto, el alquiler turístico de una habitación en un piso particular quedará fuera del mismo (ya que, aparte de quedar fuera del concepto de viviendas de uso turístico, tampoco pueden integrarse dentro del concepto de establecimientos turísticos al dejar claro el art. 1.2 del propio Decreto que estos “no se pueden constituir en viviendas, con la única excepción de los establecimientos de turismo rural”). Así pues, únicamente los arrendadores de viviendas turísticas tendrán que cumplir con las condiciones, limitaciones y obligaciones que prevé la mencionada normativa.

Así, a diferencia de la posibilidad de alquilar habitaciones, el arrendamiento de viviendas turísticas estará sujeto a que no se encuentre prohibido por la ordenación municipal de usos del sector donde se encuentre y/o, en los edificios sometidos al régimen de propiedad horizontal debidamente inscritos en el Registro de la propiedad, por los estatutos de la pertinente comunidad (art. 68.6 del Decreto).

Asimismo, conforme al art. 67, la vivienda deberá disponer de cédula de habitabilidad (no pudiendo ser ocupada con más plazas de las indicadas por la misma), satisfacer en todo momento las condiciones técnicas y de calidad exigibles a las viviendas en general y estar en perfecto estado de higiene, del mismo modo que deberá estar suficientemente amueblada y dotada de los aparatos y utensilios necesarios para su ocupación inmediata.

De igual modo, como se desprende de los arts. 67, 68 y 70, los propietarios o arrendadores de las mismas deberán facilitar a los usuarios y vecinos el teléfono de atención inmediata de consultas e incidencias, garantizar un servicio de asistencia y mantenimiento de la vivienda, remitir a la Dirección General de la Policía la información relativa a la estancia de las personas que se alojen (a través de la web de los Mossos de escuadra) y tener hojas oficiales de queja, reclamación y denuncia del órgano competente en materia de consumo de la Administración de la Generalitat a disposición de los usuarios, de la misma forma que, a pesar de que no requerirán autorización por parte de la Administración turística, sí que deberán presentar una comunicación previa de inicio de actividad ante el Ayuntamiento competente⁶.

6. Al respecto, algunos autores han calificado de excesivos los requisitos que prevé la norma catalana, como es el caso de Román. Así, como señala, “no parece razonable exigir obligatoriamente la contratación de una empresa encargada del mantenimiento de la vivienda teniendo en cuenta la escasa ocupación temporal de ésta por temporada (recuérdese el máximo de 31 días)”, no permitiendo que sea directamente el propio propietario el que realice tales labores. (Román, 2014: 16).

Además, deberán comunicar cualquier alteración o modificación de los datos que requiere dicha comunicación, quedando sujetos a las responsabilidades que puedan derivarse conforme al art. 38 de la Ley 26/2010, de 3 de agosto, de régimen jurídico y de procedimiento de las Administraciones Públicas de Cataluña ante la omisión de dichas comunicaciones o cualquier inexactitud, falsedad u omisión, de carácter esencial.

Y en la misma línea, el art. 72 prevé que responderán de forma solidaria tanto el propietario como, en caso de existir, la persona gestora de la vivienda por las infracciones e incumplimientos de las obligaciones definidas en la normativa sectorial turística, así como en la normativa sectorial de vivienda, de consumo y en la municipal que resulte de aplicación por razón de su actividad.

Finalmente, a diferencia de las habitaciones que puedan alquilarse con la misma finalidad, las viviendas de uso turístico se inscribirán, tras su comunicación al correspondiente Ayuntamiento, en el Registro de Turismo de Cataluña, del mismo modo que estarán sometidas a la inspección y control permanente de su actividad por parte de las Administraciones Públicas.

Por consiguiente, como se apuntaba, las personas que decidan alquilar una habitación para uso turístico no estarán sujetas a tales previsiones, sino que podrán hacerlo libremente y, en caso de tratarse de una vivienda alquilada, únicamente deberán contar con el consentimiento del propietario (al menos hasta que el Proyecto de Decreto del reglamento de turismo de Cataluña no resulte aprobado)⁷.

3. El Impuesto sobre el Valor Añadido

Una vez apuntada la regulación general del alquiler de viviendas y habitaciones de uso turístico, procede entrar a valorar su fiscalidad, empezando por analizar su incidencia en relación con el IVA.

Así, como señala el art. 4.1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto de Valor Añadido (LIVA), “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto

7. Además, como pone de manifiesto Francisco, estos arrendatarios tampoco gozarán de los derechos que contempla la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, puesto que sólo se está arrendando una parte de la vivienda y, por lo tanto, el arrendamiento no está sometido a dicho régimen. En concreto, como añade, se regulará por las disposiciones generales en materia de arrendamientos del Código Civil (arts. 1.542 a 1.582) y, en algunos casos, por las relativas al derecho de uso o habitación (arts. 523 a 529). (Francisco Merchan, 2016:5).

por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”.

Asimismo, de acuerdo con el art. 5.1.c) de la misma Ley, se reputarán empresarios o profesionales a “quienes realicen una o varias entregas de bienes o prestaciones de servicios que supongan la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo”, precisando que, “en particular, tendrán dicha consideración los arrendadores de bienes”.

Por su parte, señala el art. 11 que “se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con dicha Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes”, añadiendo el apartado dos, número 2º, que, en particular, se considerarán prestaciones de servicios “los arrendamientos de bienes, industria o negocio, empresas o establecimientos mercantiles con o sin opción de compra”.

Así pues, los arrendamientos de vivienda o habitación de uso turístico pueden quedar sujetos al IVA, aunque, para su análisis, procede distinguir entre distintos supuestos:

3.1. Caso en el que sea el propietario de la vivienda o habitación de uso turístico quien las arriende directamente al usuario final

En este supuesto, señala el art. 20.Uno de la LIVA que están exentas del IVA la constitución y la transmisión de derechos reales de goce y disfrute que tengan por objeto los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, aunque precisa la letra e’) que no estarán incluidos en la exención “los arrendamientos de apartamentos o viviendas amueblados cuando el arrendador se obligue a la prestación de alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera, tales como los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos”.

Por consiguiente, si los propietarios de tales viviendas no prestan los mencionados servicios complementarios propios de la industria hotelera, no se devengará cuota alguna en concepto de IVA⁸, del mismo modo que no se desprenderá

8. Así lo ha reconocido la propia DGT en múltiples contestaciones a consultas vinculantes, como puede verse, entre otras, en la V3154-13, de 24 de octubre.

ninguna obligación formal al respecto⁹. Y de igual forma ocurrirá si lo que se alquila son habitaciones, ya que, como ha señalado la DGT, la normativa del IVA “no determina el concepto de vivienda, por lo que resulta procedente definirla, según la noción usual de la misma, como edificio o parte del mismo destinado a habitación o morada de una persona física o de una familia, constituyendo su hogar o sede de su vida doméstica”¹⁰.

Además, conforme al art. 3 de la Orden EHA/1274/2007, de 26 de abril, por la que se aprueban los modelos 036 de Declaración censal de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores y 037 Declaración censal simplificada de alta, modificación y baja en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores, tampoco estarán obligados a presentar las declaraciones censales.

No obstante, si se prestaran los mencionados servicios propios de la industria hotelera, sí que procedería el devengo del IVA y la obligación de realizar el alta de los propietarios en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores como arrendadores (modelo 036/037), aunque sólo si la prestación de tales servicios se realizara durante la estancia de los huéspedes. Así, a pesar de que la DGT incluya como parte de estos servicios complementarios la limpieza del interior del inmueble y el servicio de cambio de ropa (sábanas, toallas, etc.), la limpieza realizada una vez se hayan marchado los inquilinos y los cambios de ropa realizados no tendrán tal consideración¹¹.

9. En este punto, señala el art 71.1 del Reglamento del IVA (RIVA), aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, que la autoliquidación trimestral y el resumen anual del IVA no alcanzará a aquellos sujetos pasivos que realicen exclusivamente las operaciones exentas comprendidas en los artículos 20 y 26 de la LIVA.

10. Así lo señala la Contestación a la Consulta vinculante de la DGT V2102-14, de 1 de agosto, la cual recalca que la exención mencionada “no es una regulación de carácter objetivo, que atienda al bien que se arrienda para determinar la procedencia o no de la misma, sino que se trata de una exención de carácter finalista que hace depender del uso de la edificación su posible aplicación, siendo ésta preceptiva cuando el destino efectivo del objeto del contrato es el de vivienda, pero no en otro caso”. Así pues, siempre que se arriende un bien o parte del mismo con la finalidad de utilizarlo como vivienda, la exención del IVA procederá.

11. Al respecto, véase la contestación a la Consulta vinculante de la DGT V1114-11, de 3 de mayo, en la cual se señala que, entre otros, “no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los que a continuación se citan: servicio de limpieza y servicios de cambio de ropa del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo 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

Por consiguiente, en tales casos, los particulares deberán aplicar el IVA en el momento de emitir la pertinente factura sobre la totalidad de la cuantía que deba abonar el arrendatario, ya que, al no proceder la exención, quedarán sujetos al Impuesto tanto el propio alquiler como los mencionados servicios.

Concretamente, conforme al art. 91 de la LIVA, el tipo será del 10% y los propietarios deberán liquidar trimestralmente el Impuesto a través del modelo 303 (ingresando a la AEAT la diferencia entre el IVA soportado –derivado de gastos hechos en la vivienda o habitación arrendada o subarrendada- y el repercutido -el pagado por los inquilinos-). Además, con carácter anual, deberán declarar el resumen del IVA mediante la presentación del modelo 390, debiéndose precisar que la obligación de presentar tanto la liquidación trimestral como el resumen anual procederá incluso en los casos en que no existan cuotas devengadas ni se practique deducción de cuotas soportadas o satisfechas (art. 71.1 de la RIVA).

Las mismas consideraciones procederán cuando, quien alquile la habitación de uso turístico a los destinatarios finales, no sea directamente el propietario sino el titular del arrendamiento de la vivienda que constituya su domicilio habitual, siempre que cuente con la autorización del correspondiente propietario.

3.2. Caso en el que sea el propietario de la vivienda o habitación de uso turístico quien las alquile al usuario final pero a través de un intermediario

Si el propietario recurriera a un intermediario (como podría ser la plataforma web Airbnb, que actúa por cuenta ajena), el IVA que el primero deberá repercutir a los usuarios finales es el mismo que el señalado en el apartado anterior, aunque, respecto al IVA que podrá repercutir el intermediario, cabe distinguir dos supuestos:

- En primer lugar, en relación con la comisión que el intermediario cobrará al propietario arrendador, donde procederá la inclusión del IVA al tipo general del 21% en la factura que le emita a este último por las tarifas de su servicio

situado (zonas verdes, puertas de acceso, aceras y calles); y los servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos”.

(excepto en el caso de que, no estando el intermediario establecido en territorio español a efectos de IVA, el propietario estuviera establecido en otro país). De todos modos, por lo que se refiere al alquiler, el propietario sólo deberá incluir el IVA en la factura del usuario final si ofrece, como se señalaba, los mencionados servicios complementarios.

- Y en segundo lugar, respecto a las tarifas de servicios que el intermediario podrá cobrar a los arrendatarios finales que hayan acudido a los mismos, ya que, conforme al 70.Uno.6º de la LIVA, la prestación de servicios se localizará donde se encuentre el servicio principal sobre el que se intermedia (que en este caso es donde radica el inmueble). Por consiguiente, siempre que el bien se encuentre en territorio español, los intermediarios también deberán aplicarles el correspondiente IVA al 21% en el momento del pago.

3.3. Caso en el que el propietario hubiera cedido la vivienda de uso turístico a una empresa gestora para que se encargara de su gestión en nombre propio (es decir, que fuera esta empresa quien ofreciera el servicio y asumiera como propia la contratación frente a los usuarios finales)

En tales casos, el propietario de las viviendas de uso turístico deberá emitir factura por el arrendamiento a la empresa gestora con el correspondiente IVA al tipo general del 21%, en tanto que alquila la vivienda para su explotación económica (es decir, para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional y no para que el arrendatario la destine a su vivienda). Asimismo, además de declararlo trimestralmente a través del modelo 303 y presentar el correspondiente resumen anual, deberá realizar su alta en el Censo de empresarios, profesionales y retenedores como arrendador (modelo 036/037, epígrafe 861 -Alquiler de bienes inmuebles de naturaleza urbana-). Y, por su parte, como se apuntaba, sólo si la empresa gestora (que es la que cede la vivienda turística al usuario final) presta los mencionados servicios propios de la industria hotelera deberá aplicar el IVA al arrendatario final.

Por último, debe destacarse con carácter general que, de conformidad con el art. 78 de la LIVA, la base imponible del Impuesto estará constituida “por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas”, incluyéndose en dicha prestación “los tributos y gravámenes de cualquier clase que recaigan sobre las mismas operaciones gravadas, excepto el propio Impuesto sobre el Valor Añadido”.

De este modo, en tanto que, como se verá, los titulares de las viviendas turísticas en Cataluña deberán liquidar el Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos a los arrendatarios, deberán incluir la pertinente cuota en la base del IVA que deban soportar estos últimos¹² (lo que, como se ha visto, sólo corresponderá cuando presten los servicios complementarios propios de la industria hotelera), lo cual no procederá en el caso de que se alquile una habitación para el uso turístico en una vivienda particular¹³.

Por consiguiente, más allá de la eventual discriminación que podría conllevar dicha distinción, aparece el cuestionamiento sobre la sobreimposición que se puede generar, no sólo porque la especial capacidad económica que manifiesta el arrendatario con la contratación del alquiler es justamente gravada tanto por el IVA como por el Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos (aunque la finalidad extrafiscal de este último tributo salve la duplicidad de gravamen), sino también por la discutible inclusión de la cuota del impuesto autonómico como parte de la base imponible del IVA.

Así, y a pesar de que la escasa cuantía del Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos no plantee graves consecuencias de confiscatoriedad en relación con dicha inclusión¹⁴, resultaría del todo adecuado que no se incluyera su cuota en la base imponible del IVA, no sólo porque, técnicamente, no forma parte de la misma (en el sentido que no forma parte de la contraprestación –valor de las operaciones sujetas al Impuesto procedentes del destinatario o de terceras personas), sino porque no constituye una riqueza o manifestación de capacidad económica que legitime la procedencia de un tributo (y es que, a fin de cuentas, lo que aquí se está aplicando es un impuesto sobre la cuota de otro impuesto).

12. De hecho, así lo ha especificado expresamente la propia Dirección General de Tributos y Juego del Departamento de la Vicepresidencia y de Economía y Hacienda de la Generalitat de Cataluña en la contestación a la Consulta 303E/12, de 20 de mayo de 2012, señalando que “no hay duda de que el hecho imponible del IEET coincide con la operación gravada por el IVA, con el servicio prestado por el titular del establecimiento de alojamiento, por lo que la conclusión no puede ser otra que el importe del IEET forma parte de la base imponible del IVA definida en el art. 78 LIVA antes transcrito”.

13. Al respecto, véase el apartado 7. *El Impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos* del presente trabajo.

14. En este punto, resultan trasladables las consideraciones de López Espadafor al hablar de la integración en la base imponible del IVA de los Impuestos Especiales, al señalar que, a pesar de su improcedencia, sólo podría hablarse de confiscatoriedad (y, por consiguiente, de inconstitucionalidad) si la carga fiscal de ciertos tipos de bienes o productos llegara al punto de superar el precio del producto antes de impuestos, lo que, evidentemente, no se da en el supuesto aquí estudiado. (López Espadafor, 2010:2).

4. El Impuesto sobre Actividades Económicas

Por lo que respecta a la tributación del alquiler de viviendas y habitaciones de uso turístico en el IAE, cabe señalar que, conforme el art. 78.1 del Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, constituye su hecho imponible “el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto”, siempre que tales actividades supongan la ordenación por cuenta del ejerciente de medios de producción o de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios (artículo 79.1 TRLRHL).

Además, como señala la Regla 2ª de la Instrucción del IAE, aprobada por el Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las Tarifas y la Instrucción del Impuesto sobre Actividades Económicas, “el mero ejercicio de cualquier actividad económica especificada en las Tarifas, así como el mero ejercicio de cualquier otra actividad de carácter empresarial, profesional o artístico no especificada en aquéllas, dará lugar a la obligación de presentar la correspondiente declaración de alta y de contribuir por este impuesto”.

Por consiguiente, considerando que tanto el arrendamiento como el subarriendo de bienes inmuebles constituye el hecho imponible del IAE, tanto los particulares que alquilen una vivienda o habitación de uso turístico a los usuarios finales como las empresas gestoras que se dediquen a alquilarlos en nombre propio estarán sujetos al Impuesto, ya que en ambos casos se ordenarán medios de producción y/o recursos humanos con la finalidad de intervenir en la distribución de un servicio, y es que ésta constituye una actividad económica de carácter empresarial con clasificación propia en las Tarifas del IAE.

No obstante, procede dejar claro que, en relación con las personas físicas que decidan alquilar una vivienda o habitación de uso turístico, no se derivará ninguna obligación respecto al Impuesto, en tanto que, de acuerdo con el art. 82.1.c) del TRLRHL, están exentas las personas físicas residentes por la totalidad de las actividades empresariales, profesionales o artísticas que realicen (con independencia de las obligaciones de carácter censal que, como se señalaba al analizar el IVA, les puedan corresponder)¹⁵.

15. De hecho, así lo ha puesto de manifiesto de forma expresa la propia DGT en contestaciones a consultas tributarias vinculantes como la V1114-11, de 3 de mayo.

Sin embargo, a la hora de analizar la tributación del resto de casos en los que quien alquile no sea una persona física, procede distinguir si los arrendadores de tales viviendas o habitaciones a los usuarios finales prestan los mencionados servicios complementarios propios de la industria hotelera, o si, por el contrario, se limitan a la puesta a disposición del pertinente bien inmueble o parte del mismo.

Así, en caso de que se limiten al mero alquiler, llevarán a cabo una actividad propia del Epígrafe 861.1 “Alquiler de viviendas” de la Sección Primera de las Tarifas reguladas en el mencionado Real Decreto Legislativo 1175/1990, por lo que deberán darse de alta en la matrícula del IAE mediante el modelo 840. No obstante, según la Nota 2ª de dicho Epígrafe, “los sujetos pasivos cuyas cuotas por esta actividad sean inferiores a 601,01 euros tributarán por cuota cero”, en cuyo caso, de acuerdo con lo dispuesto en la Regla 15ª de la Instrucción, “los sujetos pasivos no satisfarán cuota alguna por el impuesto, ni estarán obligados a formular declaración alguna”¹⁶.

Y a tal efecto, procede recordar que la cuota asignada a dicha rúbrica, de carácter nacional, se cuantifica en el 0,10% del valor catastral asignado a dichas viviendas a efectos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), por lo que sólo deberán presentar declaración de alta en la matrícula del mismo cuando el valor catastral de todos los bienes inmuebles de la misma naturaleza (viviendas) que posean en régimen de alquiler en todo el territorio nacional supere, en conjunto, la cantidad de 601.012,10 euros.

Por su parte, si los arrendadores o subarrendadores de la vivienda o habitación de uso turístico prestan los mencionados servicios complementarios, deberán causar alta en el IAE en la Agrupación 68 de la Sección Primera de las Tarifas que clasifica las actividades de prestación de servicios de hospedaje, ya que tales servicios se caracterizan por extender la atención a los clientes más allá de la mera puesta a su disposición de un inmueble o parte del mismo¹⁷. Dentro de dicha

16. En este punto, y aunque el arrendamiento de uso turístico sea de una habitación, procedería la inclusión en dicho epígrafe, puesto que, de acuerdo con la Regla 8ª de la Instrucción del Impuesto, se puede clasificar provisionalmente en una rúbrica las actividades que no tienen clasificación específica en las Tarifas del Impuesto.

17. Al respecto, como señala la contestación a la Consulta Vinculante V0030-14 de la DGT, de 13 de enero, “la actividad de hospedaje se caracteriza, a diferencia de la actividad de alquiler de viviendas, porque normalmente comprende la prestación de una serie de servicios tales como limpieza de inmuebles, cambio de ropa, custodia de maletas, puesta a disposición del cliente de vajilla, enseres y aparatos de cocina, y a veces, prestación de servicios de alimentación”.

Agrupación, pertenecerán al grupo 685 “Alojamientos turísticos extrahoteleros”, donde se clasifican aquellas actividades que tengan la naturaleza de servicios de hospedaje, pero que se presten en establecimientos distintos a los hoteles y moteles, hostales y pensiones, fondas y casas de huéspedes, hoteles-apartamentos, empresas organizadas o agencias de explotación de apartamentos privados, y campamentos turísticos tipo camping.

En concreto, esta clasificación, se realizará por aplicación del procedimiento previsto en la Regla 8ª de la Instrucción del Impuesto, que permite clasificar provisionalmente en una rúbrica, las actividades que no tienen clasificación específica en las Tarifas del Impuesto.

Y conviene resaltar en este punto que, de acuerdo con la Nota adjunta al grupo 685, si los establecimientos de hospedaje en él clasificados permanecen abiertos menos de ocho meses al año, la cuota de tarifa será del 70% de la cuota señalada en el mismo.

De todos modos, procede destacar que, conforme al art. 82.1.c) del TRLRHL, además de las personas físicas, también están exentos del IAE los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del art. 35.4 de LGT que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros (aunque, respecto a los contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la exención sólo alcanzará a los que operen en España mediante establecimiento permanente, siempre que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros).

Finalmente, también procede destacar que, si un particular persona física alquila una vivienda a una empresa para que ésta gestione su alquiler turístico en nombre propio, tampoco tendrá la obligación de darse de alta en la matrícula del IAE ni de tributar por el mismo (ya que, como se señalaba, las personas físicas están exentas del mismo), con independencia de las obligaciones de carácter censal que, como se señalaba al analizar el IVA, le puedan corresponder.

5. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas

Técnicamente, conforme al art. 7 del el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLIT-PAJD), aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre,

los arrendamientos y subarrendamientos de bienes inmuebles constituyen parte del hecho imponible de la modalidad de TPO del ITPAJD, resultando contribuyente en estos casos el arrendatario (aunque debe resaltarse en este trabajo por cuanto, si el arrendador hubiera percibido el primer plazo de renta sin exigir al arrendatario justificación de haber satisfecho este Impuesto, resultaría responsable subsidiario de su pago -arts. 8.f) y 9 del TRLITPAJD-).

No obstante, teniendo en cuenta la incompatibilidad de gravamen de la modalidad de TPO y el IVA, no deberá abonarse dicho impuesto cuando, de acuerdo con lo señalado en el apartado anterior, el arrendamiento de las viviendas y habitaciones de uso turístico constituya una prestación de servicios sujeta al IVA (art 7.5 del TRLITPAJD¹⁸).

La base imponible en tales casos estará formada por la cantidad total que haya de satisfacerse por todo el período de duración del contrato (art. 10.2.e) del TRLITPAJD) y el tipo de gravamen actualmente vigente en Cataluña (ya que se trata de un impuesto cedido) es del 0,50% (art.123 de la Ley 2/2014, de 27 de enero, de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público). Así, cuando se produzca el devengo (que será el día de la formalización del contrato), el arrendatario dispondrá de un mes para autoliquidar el gravamen de TPO mediante el modelo 600, el cual podrá presentar tanto presencial como telemáticamente.

6. El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Por su parte, los particulares que sean residentes en España también quedarán vinculados al IRPF por los rendimientos que reciban de tales alquileres, ya que, de conformidad con el art. 2 de la 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 (LIRPF), constituye el objeto del Impuesto la renta obtenida por las

18. En concreto, así lo deja claro la Dirección General de Tributos y Juego del Departamento de la Vicepresidencia y de Economía y Hacienda de la Generalitat de Cataluña en la contestación a la Consulta núm. 66E/14, de 31 de marzo de 2014, donde, tras señalar que “la cesión de una vivienda de uso turístico, en la que se prestan servicios complementarios de carácter hotelero, constituye una prestación de servicios sujeta y no exenta del IVA, y, en consecuencia, no sujeta a TPO”, señala expresamente que “todas aquellas viviendas de uso turístico que estén sujetas y exentas de IVA, estarán sujetas a TPO”.

personas físicas, “entendida como la totalidad de sus rendimientos, ganancias y pérdidas patrimoniales y las imputaciones de renta que se establezcan por la ley, con independencia del lugar donde se hubiesen producido y cualquiera que sea la residencia del pagador”.

Por consiguiente, mediante la autoliquidación del IRPF, los particulares deberán declarar todas las rentas percibidas por el alquiler de las viviendas o habitaciones de uso turístico durante el año natural en cuestión, la cual se deberá presentar el año siguiente en los plazos que se determinen.

Sin embargo, también en este caso la calificación de los rendimientos obtenidos por el alquiler de viviendas o habitaciones de los que sean titulares (ya sea por ser propietarios o por ser los arrendatarios y contar con el permiso del arrendador para la subrogación) dependerá de si se prestan o no los mencionados servicios complementarios propios de la industria hotelera, es decir, de si los bienes inmuebles de los que derivan se encuentran afectos o no a una actividad económica.

Así, de acuerdo con los arts. 21 y 22 de la LIRPF, si el titular del alquiler de la vivienda o habitación no presta los citados servicios, tendrán la consideración de rendimientos íntegros del capital inmobiliario (definidos como “los 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 aquellos, cualquiera que sea su denominación o naturaleza”), debiéndose imputar el importe que por todos los conceptos deba satisfacer el arrendatario o subarrendatario “incluido, en su caso, el correspondiente a todos aquellos bienes cedidos con el inmueble y excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido o, en su caso, el Impuesto General Indirecto Canario”.

Sin embargo, procede tener presente que, en tales casos, para la determinación del rendimiento neto, el contribuyente podrá deducir de los rendimientos íntegros todos los gastos necesarios para su obtención como los que detalla de forma no cerrada el art. 23 de la LIRPF (tales como los intereses de los capitales ajenos invertidos en la adquisición o mejora del bien, los gastos de reparación y conservación del inmueble o los tributos y recargos no estatales, así como las tasas y recargos estatales, que incidan sobre los rendimientos computados o sobre el bien y no tengan carácter sancionador o los saldos de dudoso cobro), aunque sólo los correspondientes al período de tiempo en el que el inmueble ha estado alquilado y con las limitaciones que se prevén (excepto por lo que respecta a los

gastos de una agencia intermediaria o de anuncios realizados para ofrecer el alquiler, que serían deducibles en su totalidad)¹⁹.

No obstante, como ha dejado claro la DGT, en tales casos no procederá la reducción del 60% del rendimiento neto derivado del “arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda” prevista en el art. 23.2 de la LIRPF (por cuanto entiende que su destino primordial no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda de los arrendatarios, aunque la norma no requiera dicha durabilidad ni exija que sea la vivienda habitual), lo cual no deja de sorprender teniendo en cuenta que, como se ha señalado, sí entiende que, cuando no se presten los mencionados servicios complementarios propios de la industria hotelera, quedarán exentos de IVA por quedar incluidos en la exención de “los edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas” que prevé el art. 20.23º.b) de la LIVA²⁰.

Por su parte, si el titular del alquiler de la vivienda o habitación presta los mencionados servicios complementarios propios de la industria hotelera, tendrán la consideración de rendimientos de actividades económicas²¹, aunque, como precisa el art. 27 de la LIRPF, también la tendrán si, para la ordenación del arrendamiento, se utiliza, al menos una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa.

19. En concreto, los gastos que tienen previsto una limitación expresa son en relación con la amortización (que no podrán exceder del resultado de aplicar el 3% sobre la base de amortización, que es el mayor valor de los dos siguientes: el coste de adquisición o el valor catastral) y respecto a los intereses y demás gastos de financiación, así como a los gastos de reparación y conservación (que se limitan, como máximo, a la cuantía de los rendimientos íntegros obtenidos por el arrendamiento -aunque el exceso que no se pueda deducir un año se podrá deducir en los 4 años siguientes-).

20. A tal efecto, véase, entre otras, la Consulta vinculante de la DGT V1114-11, de 3 de mayo, donde, si bien se señala que los arrendamientos de apartamentos vacacionales se considerarán exentos del IVA “siempre y cuando el arrendador no se obligue a prestar alguno de los servicios complementarios propios de la industria hotelera”, señala que no procederá la reducción del art. 23.2 de la LIRPF por “tratarse del arrendamiento de un inmueble cuyo destino primordial no es satisfacer la necesidad permanente de vivienda de los arrendatarios” (aunque tal precepto únicamente habla del “arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda”, sin precisar que su utilización como tal deba ser permanente o con una duración determinada).

21. Al respecto, el art. 27.1 de la LIRPF define los rendimientos íntegros de actividades económicas como “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”.

Finalmente, en el supuesto que el particular tuviera arrendado el bien inmueble a una empresa y ésta, en nombre propio, realizara el alquiler turístico, también deberá declarar los rendimientos percibidos de la empresa arrendataria como rendimientos íntegros del capital inmobiliario en los términos expuestos, y con plena independencia de si la empresa en cuestión prestara o no los mencionados servicios complementarios (aunque en este caso sí que resultaría justificado que no se permitiera la reducción del rendimiento neto derivado del arrendamiento de bienes inmuebles destinados a vivienda del art. 23.2 de la LIRPF). Además, la empresa arrendataria debería retener de la renta pactada con el particular (con exclusión del IVA) el 19% de todos los conceptos que le satisfaga, cantidad que deberá ingresar a la Hacienda Pública en concepto del IRPF de este último. Dicha obligación se regula en los arts. 75, 76 y 100 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (RIRPF), aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo²².

7. El Impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos

Por último, procede señalar que el Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos se encuentra actualmente regulado por la 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, así como por el Decreto 129/2012, de 9 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos.

De conformidad con el art. 23 de la Ley 5/2017, además de pretender internalizar las posibles externalidades que el turismo puede causar en las zonas de alta concentración turística, se trata de un tributo que grava la singular capa-

22. No obstante, esta obligación no procederá cuando las rentas satisfechas por el arrendatario a un mismo arrendador no superen los 900 euros anuales o cuando la actividad económica del arrendador esté clasificada en alguno de los epígrafes del grupo 861 de la Sección Primera de las tarifas del IAE, o en algún otro epígrafe que faculte para la actividad del arrendamiento o subarrendamiento, y, aplicando las reglas detalladas en el apartado 4 del presente trabajo para determinar la cuota establecida en los epígrafes del citado grupo 861, no resultase una cuota cero.

cidad económica de las personas físicas que se pone de manifiesto con la estancia que hacen en un establecimiento o equipamiento turístico de los previstos en el art. 26.3 de la propia Ley, constituyendo el hecho imponible la estancia, por días o fracciones, con pernoctación o sin ella. En concreto, los establecimientos o equipamientos que se enumeran son los alojamientos turísticos establecidos en cada momento por la normativa vigente en materia de turismo, los albergues de juventud, cuando presten servicios turísticos de alojamiento, las embarcaciones de crucero turístico y cualquier establecimiento o equipamiento en el que se presten servicios turísticos de alojamiento, entendiéndose por tales servicios “los que posibilitan el hospedaje en infraestructuras, instalaciones, equipamientos o mobiliarios destinados a este fin”.

Por consiguiente, con base en la vigente normativa del impuesto, sólo quedan sujetas las estancias que se realicen mediante el alquiler de una vivienda de uso turístico (por encontrarse previstas en la normativa vigente en materia de turismo), ya que, a pesar de que podría considerarse que las que se lleven a cabo a través del alquiler turístico de una habitación en viviendas particulares compartidas entran dentro del concepto general de establecimientos o equipamientos en los que se prestan servicios turísticos de alojamiento, el art. 1.2 del Decreto 159/2012, de 20 de noviembre, deja claro que “los establecimientos de alojamiento turístico no se pueden constituir en viviendas, con la única excepción de los establecimientos de turismo rural” (añadiendo, además, que “no se pueden convertir en residencia principal ni secundaria de las personas usuarias turísticas, en ningún caso”).

Así pues, únicamente los arrendadores de viviendas de uso turístico se encontrarán vinculados por el mencionado impuesto, y es que, a pesar de que los contribuyentes sean las personas físicas que realicen la estancia en la misma o las personas jurídicas a cuyo nombre se entregue la correspondiente factura o documento análogo (con independencia de si lo hicieron en calidad de turistas), tienen la condición de sustitutos del contribuyente las personas físicas o jurídicas, así como las entidades que no tienen personalidad jurídica a las que se refiere el art. 35.4 de la LGT, que sean titulares de la explotación de cualquiera de los establecimientos o equipamientos sujetos al Impuesto.

En concreto, y aunque el devengo de dicho tributo se produzca al inicio de la estancia, los titulares de las viviendas de uso turístico deberán exigirlo al final en la factura que emitan a sus clientes, mediante la consignación del importe de la correspondiente cuota de forma diferenciada de la contraprestación por sus

servicios (con indicación del número de unidades de estancia –es decir, de los días o fracciones del período continuado que suponga la estancia del contribuyente con un máximo de siete- y del tipo de gravamen aplicado –que variará en función del tipo de alojamiento y de su categoría y de si la estancia se realiza en Barcelona ciudad o en el resto de Cataluña-).

No obstante, procede resaltar en este punto la deficiencia que plantea la configuración del Impuesto respecto a este límite máximo de 7 días que constituirá la base imponible, por cuanto, si un sujeto parte su estancia en Cataluña en diferentes establecimientos turísticos, dicha limitación deja de operar (de modo que cada establecimiento de los sujetos al Impuesto podrá liquidarlo nuevamente considerando el mencionado límite respecto a su concreto período ininterrumpido). Por ello, como recalca Cubiles, si este límite tiene como finalidad no gravar en demasía las estancias turísticas, “se debería permitir a los establecimientos no exigir el impuesto cuando el cliente le presente la factura de otros establecimientos, siempre que de la documentación presentada se deduzca que ya se ha abonado el máximo fijado de siete estancias en cómputo anual”²³ (sin olvidar la vulneración del principio de neutralidad que podría suponer su influencia respecto a la actuación del turista a la hora de planificar su estancia).

En cualquier caso, a través del modelo 950, los arrendadores deberán presentar semestralmente la autoliquidación de las cuotas devengadas y exigibles dentro de cada semestre comprendido entre el 1 de abril al 30 de septiembre del mismo año o el 1 de octubre al 31 de marzo del año siguiente, ya sea a través de Internet (abonando el pertinente pago mediante tarjeta de crédito o cargo en cuenta) o presencialmente (a través del el ingreso en cualquier entidad colaboradora habilitada)²⁴. Sin embargo, no será necesaria la presentación de la autoliquidación cuando no resulte cantidad alguna a ingresar.

No obstante, como señala el art. 32 de la Ley 5/2017, siempre que obtengan la pertinente habilitación expresa de la Administración y firmen el correspondiente convenio, podrán ser asistentes en la recaudación del Impuesto los intermediarios de empresas turísticas de alojamiento contemplados en la normativa

23. Cubiles, 2015:159.

24. En concreto, de conformidad con el art. 10 del Decreto 129/2012, de 9 de octubre, los períodos para la presentación e ingreso de la autoliquidación son: para la correspondiente al periodo del 1 de abril al 30 de septiembre, entre los días 1 y 20 de octubre y, para la correspondiente al periodo del 1 de octubre al 31 de marzo, entre los días 1 y 20 de abril.

turística y todos los profesionales, empresas, entidades u operadores de plataformas tecnológicas que comercializan servicios turísticos de alojamiento en los establecimientos y equipamientos a los que se refiere el art. 26.3 de la Ley, así como los que facilitan la relación entre el titular de la explotación y las personas físicas que efectúan las estancias, y acuerdan con estas un anticipo del precio a cuenta de la estancia y la satisfacción anticipada del impuesto al realizar la reserva.

Además, procede remarcar que los titulares de las viviendas de uso turístico deberán conservar toda la información relacionada con el Impuesto durante un período de 4 años desde su devengo, lo que alcanza a los justificantes de los arrendatarios que hayan resultado exentos (ya sea por realizar una estancia subvencionada por programas sociales de una Administración Pública de cualquier Estado miembro de la Unión Europea, por haberse efectuado por una persona de edad igual o inferior a dieciséis años, por haberse realizado por causas de fuerza mayor, determinadas por reglamento, o por haberse llevado a cabo por motivos de salud –tanto por lo que respecta al propio afectado como a las personas que lo acompañan-).

Asimismo, debe destacarse que, conforme al art. 31 de la Ley 5/2017, además del contribuyente y del sustituto del contribuyente, deberán responder solidariamente del ingreso de las deudas tributarias por las cuotas tributarias devengadas al respecto todas las personas físicas o jurídicas que contratan directamente en nombre del contribuyente y hacen de intermediarias entre este y los establecimientos y equipamientos a los que se refiere el art. 26.3. No obstante, añade el apartado 2 que “se presume que la persona o entidad intermediaria actúa como representante del contribuyente, asumiendo sus obligaciones tributarias, y contra el cual se puede dirigir el sustituto, a fin de exigir el pago del tributo”.

Finalmente, conviene señalar que la recaudación del tributo queda vinculada al Fondo para el fomento del turismo, el cual, gestionado por los departamentos competentes en materia de economía y en materia de turismo, se encuentra destinado a financiar políticas turísticas para la mejora de la competitividad de Cataluña como destino turístico y garantizar su sostenibilidad. En concreto, los proyectos o actuaciones realizados con base en el mismo deben perseguir alguno de los siguientes objetivos: la promoción turística de Cataluña; el impulso del turismo sostenible, responsable y de calidad, y la protección, preservación, recuperación y mejora de los recursos turísticos; el fomento, creación y mejora de los productos turísticos; la mejora de los servicios de control e inspección sobre los establecimientos y equipamientos turísticos; y el desarrollo de infraestructuras y servicios relacionadas con el turismo.

Y es importante tener en cuenta tales fines porque parece que la adecuada configuración extrafiscal del tributo requeriría que fuera exigible a todos los turistas que visitaran Cataluña (es decir, también a los arrendatarios de habitaciones de uso turístico), y más considerando que, como se señalaba, el Impuesto viene a gravar la singular capacidad económica de las personas físicas que se pone de manifiesto con la estancia en los establecimientos y equipamientos a los que se refiere el art. 26.3 de la Ley 5/2017 (capacidad que también ponen de manifiesto los turistas que se alojan en habitaciones, por lo que también así parecerían requerirlo las exigencias del principio de igualdad)²⁵.

8. Conclusiones

A pesar de los esfuerzos de la Generalitat de Cataluña para controlar el arrendamiento de las viviendas turísticas y garantizar su calidad, parece poco probable que, más allá de la necesidad de comunicar el inicio de actividad para su inscripción en el Registro de Turismo, los escasos recursos de la Administración permitan un control íntegro y periódico de la totalidad de requisitos y exigencias a su propietario o persona gestora.

Sin embargo, y sin olvidar las quejas o denuncias que puedan realizar los usuarios, cierto es que, mediante la obligación de exhibir el número de inscripción en el Registro de Turismo en toda publicidad que se realice de la pertinente vivienda (contemplado en el art. 17 del Decreto 159/2012), se ha interiorizado el potencial que actualmente suponen las plataformas web para hacer extensivo dicho control (ya que las mismas deben requerirlo para difundir su ofrecimiento), consiguiendo de este modo un importante avance en términos de control fiscal.

Y es que, además, no deben olvidarse las potencialidades de rastreo para la Administración tributaria que suponen los anuncios publicitados a través de Internet, de modo que dicha información, junto al cruce de datos automatizado que ofrecen las Tecnologías de la Información y Comunicación, constituye unos índices de vigilancia sin precedentes.

En cualquier caso, como se ha reflejado, la tributación en Cataluña del alquiler de las viviendas y habitaciones de uso turístico depende de un relevante conjunto

25. Para un mayor desarrollo del análisis del mencionado impuesto, véase De Miguel, 2016: 853-874; y Gonzalo, 2012: 36-38. Asimismo, para un análisis actualizado de los diversos impuestos autonómicos al respecto, véase, entre otros, Borja, 2017: 19-58 y Bueno y Urbano 2017: 81-114.

de casuísticas diferenciadas, presentando al mismo tiempo divergencias en función de si se trata de una vivienda o de una habitación (lo que también se constata en relación con las prohibiciones, requisitos y obligaciones que exige la normativa de turismo a tal efecto –ya que sólo se predicen respecto a las viviendas–). En concreto, los impuestos que pueden resultar vinculados (siempre que los particulares residan en España) son el IVA, el ITPAJD, el IRPF, el Impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos y el IAE, aunque este último no procederá cuando el arrendador de la vivienda o habitación al usuario final sea una persona física.

Y tras haber detallado su procedencia, pueden destacarse algunas consideraciones generales que, cuanto menos, resultan cuestionables, como es el hecho de que la propia DGT, a efectos del IVA, entienda que tales arrendamientos resultan exentos por ser considerados de vivienda pero, en relación con la reducción de sus rendimientos respecto al IRPF, conciba que no pueden ser considerados como tales.

Asimismo, resulta a todas luces improcedente la inclusión de la cuota resultante del Impuesto sobre estancias en establecimientos en la base imponible del IVA, tanto por la deficiencia técnica que supone (en el sentido que se aplica un impuesto sobre la cuota resultante de otro impuesto –la cual, lógicamente, no forma parte de la riqueza que se pretende gravar y que justifica su procedencia del tributo–) como por la clara sobreimposición que conlleva.

Y, del mismo modo, sin olvidar los eventuales efectos discriminatorios, no tiene mucho sentido que, teniendo en cuenta su principal finalidad extrafiscal y su configuración, el Impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos sólo se exija a los turistas que alquilen viviendas turísticas y no a los que se alojen en habitaciones de uso turístico, sin olvidar la necesidad de redibujar el límite de 7 días de su base imponible con base en su cómputo anual.

De todos modos, considerando las previsiones del nuevo Proyecto de Decreto del reglamento de turismo de Cataluña, parece que, al menos esas últimas consideraciones, quedarán resueltas en un futuro próximo, ya que, considerando que pretende regular el alquiler de habitaciones por días por parte de particulares y demás formas de alquiler turístico con los denominados “alojamientos turísticos singulares”, lo lógico será que, cuando ya se encuentren regulados de forma vigente, se incluyan en los establecimientos y equipamientos turísticos que contempla el art. 26.3 de la Ley 5/2017.

Bibliografía

- Borja Sanchís, A.: “Los impuestos sobre las estancias turísticas en España”, *Quincena fiscal*, nº 18, 2017, pp. 19-58.
- Bueno Gallardo, E. y Urbano Sánchez, L.: “Naturaleza, fines y constitucionalidad de los impuestos catalán y balear sobre estancias turísticas”, en *La delimitación de los elementos esenciales del tributo ante el impacto de las reformas legales*, 2017, Cizur Menor, Aranzadi, pp. 81-114.
- Cubiles Sánchez-Pobre, P.: “El impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos, ¿un ejemplo a seguir o un error a evitar?”, en *Impulso al desarrollo económico a través del turismo: VIII Jornadas de Investigación en Turismo, Sevilla, 17 y 18 de Junio de 2015*, Sevilla, Iris-copy, 2015, pp. 145-167.
- De Miguel Canuto, E.: “Impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos de Cataluña”, en *La nueva tributación tras la reforma fiscal*, 2016, Las Rozas, Wolters Kluwer, pp. 853-874.
- Francisco Merchan, J.: “Aspectos jurídicos y fiscales del alquiler de habitaciones”, *Inmueble: Revista del sector inmobiliario*, nº 163, 2016, pp. 6-9.
- Gonzalo Miguel, C.M.: “Ley 5/2012, de 20 de marzo, de medidas fiscales, financieras y administrativas y de creación del impuesto sobre las estancias en establecimientos turísticos (DOGC núm. 6094, de 23 de marzo)”, *Actualidad Jurídica Ambiental*, nº 13, 2012, pp. 36-38.
- Guillén Navarro, N.A.: “La vivienda de uso turístico y su incidencia en el panorama normativo español”, *Revista Aragonesa de Administración Pública*, nº 45-46, 2015, pp. 101-144.
- Guzmán López M., Reyes Kahansky C. y De Bustamante de la Iglesia, C.M.: “Alquiler de pisos, viviendas o apartamentos particulares para uso turístico a través de las webs”, *Revista Internacional de Doctrina y Jurisprudencia*, nº 144, 2014, pp. 30-43.
- López Espadafor, C.M.: “Gasóleo versus gasolina en el plano fiscal”, *Revista Quincena Fiscal*, nº 5, 2010, pp. 13-37.
- Pizam, A.: “Peer-to-peer travel: Blessing or blight?”, *International journal of hospitality management*, nº 38, 2014, pp. 118-119.

Román Márquez, A.: “Las viviendas particulares dedicadas a la actividad de alojamiento turístico. Su exclusión de la Ley de Arrendamientos Urbanos”, *Revista Internacional de Doctrina y Jurisprudencia*, nº 6, 2014, pp. 1-24.

CONSUMO COLABORATIVO Y ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS: ASPECTOS FISCALES

Carlos Javier Correcher Mato

Personal Investigador en Formación

IUDESCOOP - Universitat de València

RESUMEN

La existencia y prolongación de una crisis económica sin parangón en nuestra historia reciente y el crecimiento exponencial de las nuevas tecnologías, han provocado que los consumidores busquen alternativas de consumo más económicas y sostenibles. Concretamente, las iniciativas del consumo colaborativo realizado a través de plataformas electrónicas continúan expandiéndose económica y sociológicamente, a la par que la complejidad tributaria que las acompaña. Nuestro estudio pretende realizar una aproximación al concepto de consumo colaborativo; reflexionar sobre cuestiones relativas al control de las rentas generadas en este entorno; y analizar, desde la perspectiva de aquellas plataformas no lucrativas que llevan a cabo actividades de intermediación entre los diversos usuarios de la plataforma colaborativa, determinados aspectos propios de su tributación.

PALABRAS CLAVE: Consumo colaborativo, tributación, entidades sin fines lucrativos, economía colaborativa, plataformas colaborativas.

CLAVES ECONLIT: M13, K34, L31.

COLLABORATIVE CONSUMPTION AND NON-PROFIT ENTITIES: TAX ASPECTS**ABSTRACT**

The existence and prolongation of an unparalleled economic crisis in our recent history and the exponential growth of new technologies have led consumers to seek more economical and sustainable consumption alternatives. Specifically, initiatives of collaborative consumption carried out through electronic platforms continue to expand economically and sociologically, along with the tax complexity that accompanies them. Our study aims to approach the concept of collaborative consumption; ponder on issues related to the control of income generated in this context; and analyze, from the perspective of those non-profit platforms that carry out intermediation activities among the various users of the collaborative platform, specific aspects to their taxation.

KEY WORDS: Collaborative consumption, taxation, non-profit entities, sharing economy, collaborative platforms.

SUMARIO¹

I. Introducción: Una aproximación al consumo colaborativo. II. Criterios generales de la fiscalidad del consumo colaborativo. III. Necesidad de control de las rentas generadas en el consumo colaborativo. IV. Fiscalidad de las plataformas colaborativas no lucrativas. a) Imposición directa. b) Imposición indirecta. V. Conclusiones. Bibliografía.

I. Introducción: Una aproximación al consumo colaborativo

Frente a los modelos económicos tradicionales basados en la cultura de la propiedad, el fenómeno colaborativo ha irrumpido con fuerza, sobre todo, entre el sector más joven de la población². La crisis económica; el auge de las tecnologías de la información y de la comunicación, en especial de las plataformas electrónicas; y, en definitiva, el cambio de mentalidad social y económica, han motivado el cambio hacia una cultura de colaboración en la producción o en la compartición de los recursos, que aspira a la optimización de los mismos y al desarrollo sostenible³.

1. El presente trabajo de investigación se enmarca como parte de los resultados del proyecto de investigación DER2015-65519-C2-1-R (MINECO/FEDER): “*ECONOMÍA COLABORATIVA, ECONOMÍA SOCIAL Y BIENESTAR*”.

2. De hecho, el informe realizado por la consultora PwC para la Comisión Europea afirma que, en 2015, los ingresos brutos de plataformas y proveedores colaborativos en la UE ascendieron a 28.000 millones de euros. Disponible en: <https://www.pwc.es/es/publicaciones/digital/evaluacion-economia-colaborativa-europa.pdf>

3. La Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (En adelante, CNMC) ha elaborado documentos donde se ponen de manifiesto las implicaciones económicas y legales de la economía colaborativa. Véase en este sentido, los Documentos nº 2 y nº 3 surgidos en el marco de la “*Consulta pública sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa*”. Aunque es cierto que el consumo colaborativo es algo anterior a la existencia de la economía digital, la CNMC hace referencia a los factores que han motivado la expansión del fenómeno colaborativo, como es el caso de las tecnologías de la información. ALFONSO SÁNCHEZ, R. (2017, pp. 50-52), por su parte, pone de manifiesto que los detonantes del crecimiento y expansión de la economía colaborativa han sido la crisis económica, que ha motivado un cambio de concepción social hacia la cultura del crecimiento sostenible; un replanteamiento del modelo del hiperconsumo hacia un modelo que permita satisfacer las necesidades sociales

Con el crecimiento del fenómeno colaborativo, se han puesto de manifiesto problemas de naturaleza variada. La CNMC (2016, pág.1) pone de relieve, a pesar de las virtudes de la economía colaborativa, la existencia de problemas regulatorios susceptibles de menoscabar la competencia con otros agentes interventores en el mercado. En España no se ha realizado intento alguno de regulación sistemática del fenómeno colaborativo, ni se ha modificado regulación sectorial alguna. Sólo en materia de Crowdfunding financiero, a través de la Ley 5/2015, de 27 de abril, de fomento de financiación empresarial se ha regulado de forma sectorial la economía colaborativa. La Comisión Europea en su Comunicación COM (2016) 356 final *“Una agenda europea para la economía colaborativa”* (En adelante, Comunicación), tratando de clarificar todas las cuestiones que lleva de la mano la fenómeno colaborativo, aboga por una regulación del fenómeno responsable que ampare su potencialidad económica, sin perjuicio de garantizar los derechos sociales y laborales. Sin embargo, los problemas regulatorios no han sido los únicos que ha traído consigo la economía colaborativa. La Comisión (2016, pág. 15) afirma con acierto que se han observado problemas relacionados con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, entre los que destacan: *“dificultades para identificar a los contribuyentes y los ingresos imposables, falta de información sobre los prestadores de servicios, exacerbación de la planificación fiscal agresiva en el sector digital, diferencias de las prácticas fiscales en la UE e intercambio insuficiente de información.”*⁴.

mejor; y el desarrollo de las tecnologías de la información, que considera la piedra angular sobre la que pivotan el resto de elementos de la economía colaborativa. En opinión de ORTIZ VIDAL, M.D. (2017, pp. 73-74), las causas de crecimiento y expansión de la economía colaborativa se encuentran en la facilidad de acceso a las redes tecnológicas y la grave crisis económica y financiera.

4. Así pues, tal y como expone PASTOR DEL PINO, M.C. (2017, pp. 547-552), la economía colaborativa puede contribuir a mejorar la economía, el empleo y el medioambiente, pero no a costa del fraude fiscal, la competencia desleal o infringir la normativa regulatoria. Asimismo, plantea que el reto de las Administraciones públicas consiste en encontrar en este ámbito de actuación el perfecto equilibrio entre la intervención regulatoria y la mera supervisión, y señala que algunos de los principales problemas que trae consigo el fenómeno colaborativo se identifican con la dificultad para identificar a los contribuyentes, los ingresos imposables, y la falta de información sobre los prestadores de servicios. Sin embargo, a pesar de ello,0 cabe tener presente, como pone de manifiesto la Comisión Europea (2016, pág. 8): *“... que, con arreglo a la legislación de la UE, los Estados miembros no pueden imponer a las plataformas colaborativas, en la medida en que prestan servicios de alojamiento de datos, una obligación general de supervisar y realizar búsquedas activas de hechos o circunstancias que indiquen actividades ilícitas”*. En otro orden de cosas, NAVARRO EGEA, M. (2017, pág. 525) considera que en la Comunicación de la Comisión Europea, desde un punto de vista fiscal, cuando se identifican los principales problemas a combatir de

A pesar de ello, la novedad del fenómeno colaborativo no sólo se manifiesta en los problemas y virtudes que acarrea el mismo, sino en su propia concepción y definición. Inicialmente, se agrupaba a todas estas prácticas bajo la definición de consumo colaborativo. Fundamentalmente, el consumo colaborativo favorece el uso de aquellos recursos que se encuentran infrautilizados por sus propietarios y permite a los mismos compartir gastos o beneficiarse de otros productos, del mismo modo que aquellos que no tienen la propiedad del bien pueden permitirse usar un recurso de un modo más económico. Con carácter previo, el consumo colaborativo no tenía una incidencia económica y social extremadamente relevante, fundamentalmente porque no existían las plataformas colaborativas, y porque la capacidad de los potenciales intermediarios para poner en contacto a los prestadores de servicios y usuarios era más que limitada hasta el auge de las tecnologías de la comunicación y de la información.

Posteriormente, bajo el manto del éxito comercial de plataformas electrónicas como BlaBlacar, Uber o AirBnB, el término ligado al consumo colaborativo evoluciona hacia lo que hoy se conoce como economía colaborativa, un concepto más amplio que abarca situaciones que sobrepasan los límites del consumo colaborativo, y que refieren de forma genérica a todos estos modelos de negocio⁵. De hecho, las autoridades públicas han escogido el término economía colaborativa para aglutinar la generalidad del fenómeno colaborativo.

la economía colaborativa, se está haciendo una diagnosis que permite trazar la línea de actuación y que se deslinda en tres ejes: información del contribuyente, actividad de control y medidas normativas. En contraste, ORTIZ VIDAL, M.D. (2017, pp. 75-76) considera que la Comunicación de la Comisión no arroja demasiada luz sobre las dificultades que suscita el fenómeno de la economía colaborativa. A nuestro juicio, la Comunicación de la Comisión Europea es de gran utilidad, aunque únicamente supone un conjunto de orientaciones a los estados miembros, empresas, usuarios y otros órganos europeos para el correcto desarrollo de la economía colaborativa. Además, la Comisión tiene la intención de diseñar un plan de seguimiento reglamentario, económico y empresarial para conocer la evolución y problemas del mercado colaborativo.

5. ALFONSO SÁNCHEZ, R. (2017, pp. 50 y 51) pone de relieve que la economía colaborativa es algo más que el consumo colaborativo, una forma evolucionada que abarca más amplios supuestos. A su juicio, la economía colaborativa hace referencia a los nuevos sistemas de producción y consumo de bienes y servicios surgidos a principios de este siglo gracias a las posibilidades ofrecidas por los avances de la tecnología de la información para intercambiar y compartir dichos bienes y/o servicios, que permiten reducir las asimetrías informativas y los costes de transacción que afectan a dichas actividades, a la vez que permiten incrementar la escala en la que se llevan a cabo y realizarlas de forma diferente a la tradicional. En esta misma línea, véase a ALFONSO SÁNCHEZ, R. (2016, pp. 235-239) y GORDO LÓPEZ, A., DE RIVERA, J. y CASSIDY, P. (2017, pág. 190).

Desde el punto de vista nacional, la CNMC (2016, pág. 2) emplea el término de economía colaborativa para abarcar multitud de situaciones de una economía versátil, reconociendo expresamente que no existe una definición comúnmente aceptada sobre la economía colaborativa, y que es un fenómeno económico y social novedoso. A su juicio, la economía colaborativa se caracteriza por ser un modelo de consumo que se basa en el intercambio entre particulares de bienes y servicios que permanecían ociosos o infrautilizados a cambio de una compensación pactada entre las partes. Considera que los fenómenos de la economía colaborativa se distinguen de los nuevos modelos digitales porque el intercambio de bienes y servicios se produce entre particulares no profesionales, sin que dicho intercambio comporte el ejercicio de una actividad profesional remunerada por parte del oferente, aunque sí puede existir un intercambio económico en forma de compartición o compensación de gastos⁶. En nuestra opinión, algunos de los modelos de negocio que pretenden aglutinarse en esta categoría no cumplen con estas dos características. Por otro lado, aunque la CNMC reconoce la existencia de un cierto ánimo de lucro, entendido como compensación pactada entre las partes, el fin de las prestaciones de servicios o intercambios de bienes no debe ser el ánimo de lucro, en el sentido de los modelos económicos tradicionales, sino la compartición y optimización de recursos y gastos.

Desde instancias europeas, la Comisión Europea define la economía colaborativa en su Comunicación (2016, pág. 3) del siguiente modo: *“A los efectos de la presente Comunicación, el término «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”*. Igualmente, asevera que las transacciones de la economía colaborativa pueden realizarse con fines lucrativos o no lucrativos⁷.

6. Es importante tener en cuenta que esta definición se caracteriza porque en el seno de la economía colaborativa, los bienes o servicios intercambiados permanecían ociosos o infrautilizados por el oferente y, por tanto, esos bienes y servicios no han sido creados o adquiridos para proceder a su oferta en el mercado.

7. Tal y como afirma la Comisión Europea en su Comunicación (2016, pág. 3), las orientaciones que se facilitan en la Comunicación se centran en las actividades económicas, pero ello no es óbice para que los servicios de la economía colaborativa puedan ofrecerse gratuitamente, en régimen de costes compartidos o a cambio de una remuneración. Además, manifiesta que cada relación (plataforma y usuario; plataforma y prestador de servicios; prestador de servicios y usuario) debe evaluarse por separado a los efectos de determinar la existencia de actividades económicas.

Así las cosas, pese a seleccionarse el término economía colaborativa para aglutinar la generalidad del fenómeno colaborativo, como pone de manifiesto PASTOR DEL PINO, M. C. (2017, pp. 545- 546), al margen de la importancia del fenómeno, no existe una definición institucional aceptada de economía colaborativa, motivado en gran parte por ser una realidad en formación y con contornos difusos⁸. En su definición, la CNMC identifica la economía colaborativa como un modelo de consumo, mientras que la Comisión Europea la asocia a un modelo de negocio. Además, tampoco podemos apoyarnos en el carácter gratuito u oneroso para otorgar una definición, pues tanto a nivel estatal como europeo, se emplea el término economía colaborativa para abarcar actividades lucrativas y también no lucrativas⁹.

En nuestra opinión, sería conveniente diferenciar el consumo colaborativo de la economía colaborativa, porque consideramos que la economía colaborativa se está disfrazando en numerosas ocasiones bajo las virtudes del consumo colaborativo. Para nosotros, la economía colaborativa es simple y llanamente un nuevo modelo de negocio empresarial, tal y como afirma la Comisión Europea; una variante de la economía digital que utiliza esquemas similares, que busca como fin la obtención de recursos y no la optimización y compartición de los mismos. Por el contrario, entendemos que el consumo colaborativo se asocia a un modelo de consumo basado en supuestos en que los particulares buscan compartir recursos infrutilizados para una mejor optimización y amortización de los mismos¹⁰.

8. Sobre una teorización de la definición de la economía colaborativa, véase ORTIZ VIDAL, M.D. (2017, pp. 76-80). La autora entiende que, desde la Unión Europea, se aportan definiciones distintas en el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre “*Consumo colaborativo o participativo: un modelo de sostenibilidad para el siglo XXI*” del año 2014, y la Comunicación COM (2016) 356 final “*Una agenda europea para la economía colaborativa*” de la Comisión Europea.

9. NAVARRO EGEEA, M. (2017, pág. 523) también pone de relieve que los supuestos de la economía colaborativa abarcan supuestos no lucrativos. Asimismo, ORTIZ VIDAL, M.D. (2017, pág. 80) señala que ni el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre “*Consumo colaborativo o participativo: un modelo de sostenibilidad para el siglo XXI*” del año 2014 ni la Comunicación COM (2016) 356 final “*Una agenda europea para la economía colaborativa*” de la Comisión Europea se decantan sobre si debe ser lucrativa o no la economía colaborativa.

10. El tipo de estudios clasificatorios e investigaciones sociológicas como el realizado por GORDO LÓPEZ, A., DE RIVERA, J. y CASSIDY, P. (2017, pág. 205), basados en el análisis del funcionamiento práctico de las plataformas y no en criterios meramente teóricos, invitan a cuestionar la unidad del concepto de economía colaborativa; a mantener cierta cautela y vigilancia hacia los intentos de generalizar el funcionamiento de las principales plataformas a todo el concepto de economía colaborativa, e incluso extrapolar estas lógicas al ámbito de las políticas sociales; y a adaptar la interpretación del fenó-

En pocas palabras, consideramos que la nota característica y diferenciadora entre el consumo colaborativo y la economía colaborativa debería identificarse con el fin de la práctica colaborativa. Cuando el fin principal de los servicios prestados se asocia a la obtención de beneficios, deberíamos hablar de economía colaborativa. Sin embargo, si el fin principal se identifica con la compartición u optimización de los recursos, estaríamos ante prácticas de consumo colaborativo¹¹.

II. Criterios generales de la fiscalidad del consumo colaborativo

Para un adecuado análisis tributario del consumo colaborativo realizado a través de plataformas electrónicas tenemos que tener muy presente que las relaciones actuales del consumo colaborativo de plataforma electrónica se desarrollan de un modo multilateral: plataforma colaborativa, usuario/prestador del servicio y usuario final.

meno a las características particulares de cada plataforma. Esto podría ser especialmente relevante de cara a la regulación de estas prácticas y para avanzar criterios que permitan distinguir entre prácticas avanzadas de capitalismo y los proyectos digitales de naturaleza realmente colaborativa. Del mismo modo, NAVARRO EGEA, M. (2017, pp. 530-531) pone de manifiesto que, al margen de que la economía colaborativa pueda ser una oportunidad de negocio para muchos emprendedores y empresas, la actividad desarrollada en estos entornos participativos coincide con patrones tradicionales de la economía de mercado, absolutamente alejados de las bondades de quienes ven en estos negocios la penetración de valores sociales en el mercado y, por tanto, una visión idealizada de la economía sostenible. En lo que a ALFONSO SÁNCHEZ, R. (2017, pp. 54-55) respecta, el uso del término compartir en la economía colaborativa puede resultar engañoso puesto que, frecuentemente, las relaciones que se producen en la economía colaborativa implican el pago de un precio y no un simple intercambio. La autora se decanta por el uso del término economía colaborativa, porque es el que se ha asumido desde la CNMC y la Comisión Europea.

11. De este modo, la doctrina se ha planteado activamente la cuestión correspondiente a si determinadas prácticas colaborativas realmente son tal. Por ejemplo, RODRÍGUEZ-ANTÓN, J.M., *et alii*. (2016, pág. 265) sostienen que los modelos de negocio en los que terceros actúen con ánimo de lucro, aunque con ello potencien las relaciones entre iguales, deben quedar excluidos del ámbito de la economía colaborativa, porque no cumplen la objetivo social de compartir bienes infrautilizados. MACHANCOSES GARCÍA, E. (2017, pág. 2) entiende, después de manifestar la existencia de crecientes voces que ponen en duda la concepción idealizadora de la economía colaborativa, que: "*La economía colaborativa, definida así de un modo más estricto y, a mi juicio, más respetuosa con el contexto socioeconómico actual, ha de venir referida al ámbito de la colaboración ciudadana con determinados matices incorporados a la luz de las nuevas tecnologías*". Asimismo, MONTESINOS OLTRA, S. (2016, pág. 52) distingue entre la economía de plataforma, en sentido amplio; y a la economía colaborativa, en sentido estricto.

A nuestro juicio, el Derecho tributario debe abordar el estudio de este nuevo fenómeno desde dos planos distintos; por un lado, desde el punto de vista de las cuestiones que pueden surgir entre particulares¹²; y, por otro lado, desde el punto de vista de la intermediación que realiza la plataforma electrónica. A este respecto, las cuestiones controvertidas relacionadas con la plataforma colaborativa ya han sido abordadas desde la perspectiva de la fiscalidad de la economía digital y del comercio electrónico, sin perjuicio de posibles peculiaridades fruto de las especialidades de la economía colaborativa. No obstante, consideramos que la verdadera novedad en materia tributaria radica en la prestación de servicios y la obtención de rentas por particulares, gracias a la intermediación de una plataforma digital.

Con carácter general, consideramos que el reto de la fiscalidad del consumo colaborativo consiste en identificar hechos indicativos de una cierta capacidad económica conforme al artículo 31 de la Constitución Española, y acorde al principio de igualdad en la contribución¹³. Creemos que las categorías jurídicas existentes actualmente son suficientes para dar respuesta a las necesidades tributarias del fenómeno colaborativo y no resulta necesaria la creación de nuevos hechos imposables para colmar las exigencias de gravamen acorde al principio de capacidad económica. Lo oportuno es subsumir los hechos, actos y negocios jurídicos que se verifican en el marco del fenómeno colaborativo en las figuras tributarias preexistentes, y sólo cuando dicha subsunción resulte imposible o extremada-

12. En lo que respecta a la fiscalidad de los prosumidores, pese a no resultar nuestro objeto de estudio, entendemos clave esclarecer, tanto a los efectos de la imposición directa como de la imposición indirecta, en qué casos los usuarios intervienen como empresarios o profesionales, y la finalidad de la intervención. Estos dos factores nos permiten distinguir si las prácticas colaborativas son propias del consumo colaborativo o no. Dicho de otro modo, consideramos fundamental distinguir entre los supuestos en que los usuarios persiguen compartir gastos y cubren una serie de necesidades sociales de aquellos cuyo fin es la obtención de una segunda o principal fuente de renta y/o empleo. Es importante, en especial, a los efectos de establecer, "*lege ferenda*", supuestos de exención que potencien la optimización de los recursos infrautilizados.

13. No cabe perder de vista que el fenómeno colaborativo, pese a su novedad, no escapa a las exigencias de la tributación. La Comisión Europea, en el apartado 2.5 de su Comunicación (COM (2016) 356), hace referencia a los aspectos fiscales de la economía colaborativa, y comienza haciendo referencia a que los operadores de la economía colaborativa, al igual que el resto de operadores económicos, quedan sometidos a las normas tributarias. Concretamente, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (En adelante, IRPF), Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre el Valor Añadido.

mente complicada, existirá una justificación para crear nuevos hechos imponibles¹⁴.

Por otra parte, desde el punto de vista de incentivo de las prácticas colaborativas, algunos autores como ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I. (2016, pp. 17-18) se plantean la procedencia de establecer supuestos de no sujeción o de exención para atender a finalidades extrafiscales del tributo¹⁵. En especial, en los supuestos de consumo colaborativo en los que el prestador del servicio únicamente persigue compensar gastos o compartir/intercambiar un bien. En los restantes casos, tanto para la plataforma como para el usuario/prestador del servicio, los cuales pretenden obtener una fuente de renta adicional, resulta indubitado someter a gravamen esas rentas. A nuestro juicio, establecer supuestos de no sujeción, tanto para la economía colaborativa como para el consumo colaborativo, se antoja desmesurado, máxime cuando ello conllevaría modificar el alcance material de los hechos imponibles actualmente vigentes. Sin embargo, creemos que podría ser interesante el establecimiento de supuestos de exención para aquellos casos que se ajustan al ámbito del consumo colaborativo más estricto¹⁶.

Precisamente, es en este aspecto donde el legislador debe reflexionar hacia dónde quiere dirigir la política económica y social. La economía colaborativa es un sofisma que disfraza bajo un fenómeno novedoso, una nueva forma de capi-

14. NAVARRO EGEA, M. (2017, pág. 524) considera que la lentitud del aparato jurídico se traduce en el silencio de las normas ante esta realidad y, en consecuencia, pone a prueba la capacidad de los impuestos vigentes para gravar nuevas formas de negocio y mercado. Sin embargo, MACHANCOSES GARCÍA, E. (2017, pág. 17), a la vista del análisis del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que realiza en el ámbito de las prestaciones de servicios de transporte realizadas en un entorno colaborativo, dirigidas a compensar gastos de desplazamientos, obtener otras prestaciones para cubrir necesidades individuales, o minorar los costes de la titularidad u obtener ingresos ocasionales, plantea como alternativa, entre otras, abordar una regulación específica para determinados supuestos, amén de reflexionar sobre la posibilidad de crear una nueva categoría de renta.

15. Como bien apuntan, la distinción entre los supuestos de no sujeción y de exención se basa en que, mientras que los supuestos de no sujeción implican la no realización del hecho imponible, en los supuestos de exención la realización del hecho imponible es manifiesta y se excluye de gravamen por una finalidad extrafiscal del tributo.

16. En este sentido, como pone de manifiesto MONTESINOS OLTRA, S. (2016, pág. 52): *“Cabe dudar, sin embargo, de la viabilidad práctica de la aplicación de las normas tributarias señaladas a los intercambios realizados en entornos de consumo colaborativo con menor relevancia económica, por lo que quizás sería recomendable que se excluyeran expresamente de todo tipo de gravamen con sujeción a requisitos cualitativos y cuantitativos proporcionados que permitan discriminar si existe ánimo de lucro o no.”*

talismo. Por el contrario, el consumo colaborativo, puede ayudar a colmar necesidades sociales y fomentar un desarrollo sostenible. Dicho de otro modo, nos parece indubitado que los supuestos donde el prosumidor busca la obtención de una fuente principal o accesoria de ingresos, no deben ser objeto de exención o de incentivos de naturaleza fiscal que potencien la economía colaborativa bajo el manto de sus presuntos beneficios sociales¹⁷. En sentido contrario, creemos que aquellos supuestos que buscan cubrir o compensar los costes derivados de la titularidad o utilización de un bien a través de su compartición, y pudiera atisbarse la realización de hechos imposables, podrían ser objeto de exención, aunque siempre condicionados por ciertos límites cuantitativos o cualitativos. Con ello se conseguiría eliminar el problema de control sobre estas rentas, amén de aliviar la presión fiscal que pesa sobre aquellos sujetos que únicamente buscan compartir gastos y optimizar recursos. En definitiva, consideramos que los incentivos fiscales deben quedar reducidos a los supuestos que se asocien con el consumo colaborativo, que, *a priori*, son los más idóneos para la producción de beneficios sociales y medioambientales.

Por todo ello, creemos que el Estado podría incentivar este tipo de iniciativas, en aras de conseguir un menor daño medioambiental y una mayor cohesión social. Se trata de abordar mecanismos fiscales legales y legítimos para proteger o fomentar prácticas mercedoras de estímulo, especialmente, por tratar de favorecer la realización de principios constitucionales¹⁸. En este sentido, es legítimo que el Estado utilice los tributos como herramienta para implementar un mayor bienestar social y económico, aspectos que parecen lograrse mediante las prácticas de consumo

17. El término prosumidor es un neologismo acuñado hace décadas por Alvin Toffler para aludir a los particulares que actúan a través de plataformas colaborativas, al mismo tiempo, como productores informales u ocasionales y como consumidores (*Vid.* MONTESINOS OLTRA, S. (2016, pág. 47). Para GORDO LÓPEZ, A., DE RIVERA, J. y CASSIDY, P. (2017, pág. 204) la propia lógica que rige la economía colaborativa supone la aparición de la figura de prosumidor, que es un usuario en el que se diluyen las funciones de consumidor y productor, pero siempre en el contexto de una estructura mayor, la plataforma electrónica, la cual provee a todos los usuarios de este medio de intercambio.

18. No obstante, en Italia, por ejemplo, en el campo de la economía colaborativa, el artículo 5 del Proyecto de Ley Disciplina delle piattaforme digitali per la condivisione di beni e servizi e disposizioni per la promozione dell'economia della condivisione, plantea incentivos fiscales que se encuentran próximos al consumo colaborativo, a través de una distinción de carácter cuantitativo, que gira en torno a un límite de 10.000 euros anuales. Hasta esta cifra, los ingresos se someten a un tipo privilegiado del 10%. A partir de este límite de 10.000 euros, los ingresos tributarán al tipo ordinario que corresponda, tras acumularse los ingresos obtenidos por actividades colaborativas a las rentas de trabajo del usuario operador.

colaborativo. Los tributos, además de servir a la función recaudadora, función principal que implica el sostenimiento y financiación de los gastos públicos, deben estar al servicio de los fines de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución Española, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (En adelante, LGT)¹⁹.

III. Necesidad de control de las rentas generadas en el consumo colaborativo

El crecimiento experimentado por el fenómeno colaborativo ha puesto sobre la mesa la dificultad de fiscalizar las rentas generadas en el seno de la economía colaborativa, los inconvenientes para identificar a los contribuyentes, y los problemas para obtener información sobre los prestadores de servicios. Todas aquellas situaciones que anteriormente eran situaciones meramente residuales por no existir la plataforma colaborativa como piedra angular, actualmente suponen un número elevado de transacciones, que si bien no son operaciones elevadas económicamente, su alta frecuencia en el tráfico económico exige respuesta adecuada por parte del legislador. En virtud de ello, los poderes públicos ya están tratando de controlar fiscalmente el fenómeno colaborativo. La Resolución de 19 de enero de 2017, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2017, ha puesto el foco sobre la economía colaborativa sin hacer alusiones directas a ésta, aunque sí a la economía digital y los nuevos modelos de negocio. Además, se está trabajando desde el Ministerio de Hacienda para establecer un deber de suministro de información periódico en

19. Asimismo, el propio Tribunal Constitucional, en la Sentencia 37/1987, de 26 de marzo (Recurso de inconstitucionalidad nº 685-1984), ha manifestado que la función extrafiscal del sistema tributario estatal no aparece explícitamente reconocida en la Constitución Española, pero dicha función puede derivarse directamente de aquellos preceptos constitucionales en los que se establecen principios rectores de política social y económica. Además, no se opone al artículo 31.1 de la Constitución Española, pues el respeto a dicho principio no impide que el legislador pueda configurar el presupuesto de hecho del tributo teniendo en cuenta consideraciones extrafiscales.

materia de alojamiento colaborativo con la finalidad de controlar los arrendamientos o cesiones de vivienda con fines de uso turístico²⁰.

En este contexto es indiscutible que las Administraciones Tributarias tienen el reto de plantear mecanismos eficaces de control de las rentas y los prestadores de servicios en el seno de la economía colaborativa. Sin embargo, en el consumo colaborativo, caracterizado por verdaderos principios colaborativos como la optimización de los recursos, tal y como hemos afirmado con anterioridad, el control de las rentas puede resultar más complicado. Si el fundamento de control en la economía colaborativa reside en su potencialidad económica, en el consumo colaborativo, teniendo presente la distinción conceptual desde la que partimos, esa potencialidad es secundaria. Ello nos permite afirmar con probabilidad que el coste del ejercicio de las potestades administrativas de control es claramente superior a los ingresos que se pueden obtener. El ámbito informal en el que se generan estas rentas, junto a su escasa relevancia cuantitativo-económica, y el crecimiento del volumen de operaciones que se producen, ponen de relieve las limitaciones de las Administraciones tributarias para controlar y gestionar todas las operaciones e información con relevancia económica que surge en el consumo colaborativo, además del elevado coste que ello conllevaría²¹.

Esta visión utilitaria basada en el carácter residual del que partimos entra en conflicto con el hecho de que las potestades administrativas de control no deben regirse por términos económicos, sino por el cumplimiento de la legalidad. Por ello, mientras no se planteen supuestos de exención o de no sujeción, las Administraciones Tributarias tendrán la obligación de controlar las rentas que se generan en el consumo colaborativo. Ante ese dilema, situado entre el cumpli-

20. Para conocer con mayor amplitud la pretendida obligación informativa véase el Documento sometido a trámite de información pública el día 30 de junio de 2017. Es una propuesta de Real Decreto, por el que se pretende modificar 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, entre otras materias.

21. En este mismo sentido, ya se pronunció con anterioridad MONTESINOS OLTRA, S. (2016, pág. 50): *“sería ingenuo tratar de sujetar efectivamente a gravamen adquisiciones lucrativas que, como decimos, serán normalmente de escaso valor y que serán realizadas, en muchos casos, lejos del alcance de las potestades de comprobación administrativa, aunque sean facilitadas por una plataforma electrónica, por lo que los costes de cumplimiento y, en su caso, los de fiscalización superarían con creces el importe de los potenciales ingresos tributarios”*.

miento de la legalidad y la utilización de los recursos tributarios de forma eficiente por parte de las Administraciones tributarias, la solución puede encontrarse en la información y asistencia al contribuyente, aunque ello exige un esfuerzo y un papel activo a las Administraciones Tributarias²².

La complejidad del fenómeno colaborativo ha puesto de manifiesto que los particulares no conocen debidamente las implicaciones fiscales que el mismo trae consigo; y, por tanto, se encuentran en una posición de inseguridad a la hora de cumplir con las obligaciones tributarias que el fenómeno colaborativo anuda. Bajo esta premisa, es importante proporcionar a los distintos agentes que intervienen en las relaciones colaborativas los mecanismos necesarios para hacer frente al cumplimiento de sus obligaciones tributarias de una forma segura y clara. Desde instancias supranacionales, la Comisión Europea, en su Comunicación (2016, pág. 15), hace un llamamiento a los Estados miembros para que sensibilicen y proporcionen información suficiente para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. De este modo, se fomenta la seguridad jurídica y la confianza legítima en la Administración pública, en la medida en que los sujetos intervinientes conocen la forma en la que deben cumplir sus obligaciones tributarias. En lo que al estado español respecta, las autoridades tributarias no han publicado guías tributarias ni meras orientaciones sobre ninguno de los sectores del fenómeno colaborativo²³.

Fundamentalmente, el control de las rentas generadas en el consumo colaborativo sería menos necesario y costoso si el cumplimiento de las obligaciones tributarias fuera algo sencillo y no un cúmulo de obstáculos que puedan desem-

22. *Vid.* NAVARRO EGEA, M. (2017, pág. 538). Es más, el artículo 85 LGT regula el genérico deber de información y asistencia a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Según este artículo, la Administración tributaria tiene la obligación de prestar a los obligados tributarios la necesaria información y asistencia acerca de sus derechos y obligaciones. Además, el artículo 34.1 a) LGT establece el derecho del contribuyente a ser informado y asistido por la Administración Tributaria en el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; y el fenómeno colaborativo no debería ser una excepción en ese sentido.

23. Sin embargo, podemos atisbar una mínima voluntad de proporcionar información y asistencia a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. De hecho, la Resolución por la que se aprueba el Plan de Control Tributario del año de 2017 manifiesta, en el último párrafo del apartado cuarto, que se difundirá información específica en la página web de la Agencia Tributaria para informar sobre las obligaciones de quienes realicen operaciones de comercio electrónico, tratando sobre las cuestiones que más dudas suscitan, para asegurar que los distintos agentes implicados en este negocio que no tengan una voluntad defraudadora cumplan adecuadamente con sus obligaciones tributarias.

bocar en costosas regularizaciones y/o sanciones tributarias. Si el contribuyente detecta excesivas complejidades fiscales evitará realizar operaciones, lo que redundará en un freno a su expansión; o incumplirá sus obligaciones tributarias; o bien las cumplirá defectuosa o incompletamente. En definitiva, una ciudadanía instruida, informada y con conciencia de cumplimiento fiscal es uno de los instrumentos más valiosos que puede tener una Administración Tributaria.

IV. Fiscalidad de las plataformas colaborativas no lucrativas

Las plataformas colaborativas, independientemente de su ausencia de ánimo de lucro o no²⁴, son las intermediarias que, a través de una estructura digital, facilitan el contacto entre los prosumidores para que compartan y optimicen recursos. Es decir, son la herramienta o instrumento a través de la cual se canaliza todo el fenómeno colaborativo. Usualmente, las plataformas colaborativas son gestionadas por entidades con un evidente ánimo de lucro. Sin embargo, existen estudios como el realizado por GORDO LÓPEZ, A., DE RIVERA, J. y CASSIDY, P. (2017, pp. 198-205), en los que se afirma que un porcentaje significativo de las plataformas colaborativas no tienen fines lucrativos, concretamente un 34,5 por 100 de las tomadas en cuenta para la realización de su estudio. Además, aportan datos en los que se demuestra que la mayoría de las plataformas colaborativas orientadas a la construcción de comunidad, al desarrollo de relaciones sociales locales, de solidaridad o basadas en la sensibilidad ambiental están gestionadas por organizaciones sin ánimo de lucro, concretamente el 78 por 100 de las tomadas en consideración para la realización del estudio²⁵.

Sentada la hipótesis de la presencia de las entidades sin fines lucrativos en el consumo colaborativo, como ha manifestado MONTESINOS OLTRA, S. (2016, pág. 48): “*La determinación del régimen jurídico tributario puede tornarse más*

24. ALFONSO SÁNCHEZ, R. (2017, pág. 59) pone de manifiesto que en las clasificaciones del fenómeno colaborativo que se centran en la economía colaborativa cabe diferenciar, además de otras categorías, entre plataformas comerciales o for-profit y plataformas not-for-profit.

25. Gran parte de las entidades no lucrativas coadyuvan a la realización de los principios rectores de la política económica y social, y, en este caso, las entidades no lucrativas titulares de plataformas colaborativas pueden ayudar a atemperar los desequilibrios sociales que origina el modelo económico imperante y facilitar la optimización de recursos infrautilizados, amén de una mayor cooperación, cohesión e interacción social entre los ciudadanos.

compleja en el caso de que la plataforma sea explotada por una entidad sin ánimo de lucro.”. En principio, en el ámbito de las entidades no lucrativas es necesario distinguir entre el ánimo de lucro objetivo y el ánimo de lucro subjetivo²⁶. Es decir, las entidades sin fines lucrativos pueden obtener beneficios durante el desarrollo de una actividad empresarial o comercial, siempre que el destino de los mismos no esté orientado a ser repartidos entre los miembros de las mismas. En resumen, las plataformas colaborativas no lucrativas no deben perseguir un beneficio económico entendido como ganancia partible.

a) Imposición directa

Las plataformas colaborativas pueden ser titularidad de personas físicas²⁷. Sin embargo, no es frecuente que ello ocurra, pues suelen ser titularidad de personas jurídicas. Gran parte de éstas, operan con una evidente finalidad capitalista, y, por tanto, tributan en el Impuesto sobre Sociedades (En adelante, IS) como cualquier otra persona jurídica, siempre y cuando se consideren contribuyentes a efectos de este Impuesto (Arts. 7 y 8 Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. En adelante, LIS)²⁸.

26. Sobre una delimitación del ánimo de lucro subjetivo y objetivo, véase BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2011, pág. 175).

27. En el caso en que las personas físicas percibiesen rentas por la actividad de una plataforma colaborativa, la tributación de las mismas correspondería con los rendimientos de actividades económicas en el IRPF, siempre que dicha actividad implique 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 (Art. 27 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. En adelante, LIRPF).

28. En el caso que la plataforma no se considere residente a efectos del IS, la obsolescencia del concepto de establecimiento permanente impide gravar una parte de la riqueza generada en España, por ingresos derivados del cobro de un precio, ya sea por la descarga de la plataforma, por ingresos derivados de prestar un servicio específico, o por ingresos derivados de la inserción de publicidad en la plataforma. Sin embargo, cuando se genera una riqueza en España pero la plataforma no se considera contribuyente a los efectos del IS, de acuerdo con los criterios recogidos por los artículos 7 y 8 LIS, esa riqueza generada en España será sometida a gravamen, a menudo, en territorios de nula o baja tributación, escapando de un modo artificial al derecho natural de gravamen en el estado español. Cuando esto ocurre, la única forma de gravar en España estos beneficios es a través de la figura del establecimiento permanente, y a los efectos del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes. Ahora bien, la digitalización de la economía y el continuo crecimiento de las tecnologías han evidenciado la mala adecuación de la regulación del

Ahora bien, el caso que interesa al objeto de estudio corresponde a las plataformas colaborativas gestionadas por entidades sin fines lucrativos. Independientemente de su ausencia de ánimo de lucro subjetivo, las entidades sin fines lucrativos no sólo pueden recibir ingresos derivados de la prestación de un servicio de intermediación, sino que podrían percibirlos por el cobro de un precio derivado de la introducción de publicidad en la plataforma electrónica o por el mero registro de los usuarios como tales en la plataforma, mediante una cuota de inscripción o una cuota mensual de mantenimiento de la condición de miembro, socio o asociado. Estos ingresos percibidos por entidades no lucrativas tributarían en el IS conforme al régimen de entidades parcialmente exentas regulado en los arts. 109 a 111 LIS; o conforme al régimen especial fiscal de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (En adelante, LRFESFL), incluso si realizan actividades empresariales en competencia con otras entidades.

Ambos regímenes se encuentran influenciados por la excesiva amplitud de la regulación e interpretación del concepto de actividad/explotación económica (arts. 5.1 LIS y 3.3 LRFESFL), aunque supone mayores consecuencias negativas en el régimen de entidades parcialmente exentas. En sendos casos, la realización de actividades económicas supone la ordenación por cuenta propia de los 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. En este sentido, tanto el servicio de intermediación prestado, como el diseño y desarrollo de la propia plataforma, supone la ordenación por cuenta propia de medios de producción con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o

establecimiento permanente a la realidad económica actual. Es más, no tienen la consideración de establecimiento permanente ni el sitio web desde el que la plataforma colaborativa gestiona su actividad, salvo que el servidor sea propiedad o esté alquilado a la misma (establecimiento permanente virtual); ni una filial que sólo realice una actividad auxiliar o preparatoria (pese a que los servicios de publicidad y marketing pueden representar una parte importante del negocio de las plataformas electrónicas, no se tienen en cuenta a los efectos de determinar la existencia de un establecimiento permanente en el país de origen de la renta). Quizá el proyecto “BEPS” (Base Erosion and Profit Shifting), pueda aportar algunas soluciones que impidan la fuga de esta riqueza en el estado fuente o donde se generan estos beneficios. En este sentido, la implementación de determinados conceptos como “*presencia económica significativa*” (virtual); y “*actividades digitalmente desmaterializadas*” podrían paliar las consecuencias negativas del problema existente en relación con el establecimiento permanente. Sobre esta problemática, véase VÁQUE FERRER, F.A. (2016. Págs. 85-99).

servicios. En consecuencia, los ingresos obtenidos y contabilizados por la plataforma, provenientes de las fuentes citadas, se incorporarán en todo caso, en el régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS, a la base imponible del IS. Sin embargo, en el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos de la LRFESFL, además de las rentas que se recogen en el artículo 6 LRFESFL, las explotaciones económicas pueden resultar exentas en los términos que recoge el artículo 7 LRFESFL²⁹.

Régimen de entidades parcialmente exentas

Las entidades sin fines lucrativos que gestionen plataformas colaborativas y tributen en el régimen de entidades parcialmente exentas, lo harán en un régimen fiscal caracterizado por ser un régimen de exención mixta donde la amplitud de la exención de las rentas que se detallan en el artículo 110 LIS se condiciona al cumplimiento del objeto social o finalidad específica y a la inexistencia de actividades económicas, de acuerdo con los términos que se formulan en el artículo 5.1 LIS: “*Se entenderá por actividad económica la ordenación por cuenta propia de los 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*”³⁰.

Partiendo de la base del sometimiento a gravamen de todas las rentas procedentes de una actividad económica, de acuerdo con el concepto recogido en el artículo 5.1 LIS, podemos afirmar que, tanto las rentas que pudieran generarse a causa del servicio de intermediación prestado, como aquellas derivadas del propio diseño y desarrollo de la plataforma, además de las rentas derivadas de una acti-

29. En esta misma línea, MONTESINOS OLTRA, S. (2016, pág. 48), ya expuso que, con independencia de la existencia de ánimo de lucro, la obtención de ingresos por una plataforma colaborativa determinará la calificación de los mismos como una actividad económica a los efectos de la imposición sobre la renta.

30. Como se puede apreciar de un análisis del régimen de entidades parcialmente exentas, la existencia de una actividad económica, en los términos establecidos por el artículo 5.1 LIS, influye decisivamente en el sistema de exención de rentas de este régimen, e impide reconocer una renta derivada del objeto social o finalidad específica como exenta, en especial por culpa de la excesiva amplitud en la interpretación del concepto de actividad económica y de la limitación del sistema de exención de rentas. Sobre este particular, véase: CORRECHER MATO, C. J. (2017, pp. 90-94).

vidad publicitaria podrían suponer la realización de una actividad económica, y, por lo tanto, estarían sometidas a gravamen³¹.

Régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos

Cuando una entidad sin fines lucrativos que gestione una plataforma colaborativa cumpla con los requisitos exigidos por la LRFESFL, que demandan, de acuerdo con el artículo 3 LRFESFL, además de ausencia de ánimo de lucro subjetivo entendido como imposibilidad de repartir las ganancias obtenidas, el cumplimiento de una serie de condiciones tendentes a garantizar la efectiva persecución de finalidades de interés general, podrán optar por tributar conforme al régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS o por el régimen fiscal especial de entidades sin fines lucrativos regulado en la LRFESFL³².

En el caso que cumpliendo dichos requisitos decidan optar por la tributación en el régimen fiscal especial de la LRFESFL, tal y como hemos dicho, el ámbito de la exención de rentas es más amplio que en el régimen de entidades parcialmente exentas. De hecho, el artículo 6 LRFESFL delimita las rentas que deben quedar exentas de tributación en este régimen fiscal especial. Sin embargo, lo característico de este régimen, y lo que aporta mayor amplitud en la exención de rentas, es que, a diferencia del régimen de entidades parcialmente exentas, donde las explotaciones económicas siempre resultarán gravadas, las rentas procedentes de actividades o explotaciones económicas pueden quedar exentas en los términos recogidos en el artículo 7 LRFESFL³³.

31. Debe tenerse en cuenta que si la entidad no lucrativa que gestiona una plataforma colaborativa tributa en el régimen de entidades parcialmente exentas y cumple con los requisitos establecidos por el artículo 124.3 LIS, no tendrá obligación de declarar y autoliquidar el IS. Sobre un análisis de la exención del deber de declarar en el régimen de entidades parcialmente exentas, véase a CORRECHER MATO, C. J. (2017, pp. 77-102).

32. Acerca de una delimitación precisa de lo que debe entenderse por fines de interés general y el interés general propiamente dicho, véase MONTESINOS OLTRA, S. (2005, pp. 12-31).

33. El segundo párrafo del artículo 3.3 LRFESFL define lo que debe considerarse explotación económica: *“se considera que las entidades sin fines lucrativos desarrollan una explotación económica cuando realicen 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. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.”* Si comparamos esta definición con la definición de actividad económica que se recoge en el artículo 5 LIS, podemos observar que son casi idénticas, lo que nos lleva a concluir una indefectible relación de sinonimia.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 7 LRFESFL, consideramos que una entidad sin fines lucrativos que gestione una plataforma colaborativa podrá percibir rentas que sean calificadas como exentas en este régimen fiscal especial por considerarse que éstas provienen de actividades/explotaciones económicas desarrolladas en el cumplimiento de su objeto social o finalidad específica, y se encuadren en alguno de los supuestos que recoge el artículo 7 LRFESFL. Además, otras rentas también podrían ser consideradas exentas por corresponder a explotaciones económicas de escasa relevancia. En ese sentido, se consideran explotaciones económicas de escasa relevancia aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros (Art.7.12º LRFESFL). De igual modo, podrían resultar exentas aquellas rentas procedentes de explotaciones económicas auxiliares o complementarias de otras explotaciones económicas exentas o de las actividades tendentes al cumplimiento del objeto o finalidad específica. Para que las explotaciones económicas sean consideradas auxiliares o complementarias, es preciso que el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas no exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad (Art. 7.11º LRFESFL).

b) Imposición indirecta

En lo referente al Impuesto sobre el Valor Añadido (En adelante, IVA), las plataformas colaborativas que realicen actividades con carácter exclusivamente gratuito, no tendrán la consideración de empresario o profesional, a los efectos del artículo 5 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (En adelante, LIVA). Además, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (En adelante, Directiva IVA) excluye también, del ámbito de aplicación de la misma, a las actividades realizadas con carácter exclusivamente gratuito. Dicho de otro modo, el carácter gratuito de las actividades realizadas por las plataformas colaborativas determina la no sujeción a IVA, y su correspondiente exclusión de gravamen a los efectos de este Impuesto.

No obstante, es posible que la plataforma colaborativa preste servicios y cobre un precio por ello sin dejar de tener la consideración de entidad no lucrativa³⁴.

34. De esta forma, en el ámbito del IVA, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Comunidad Europea de 21 de marzo de 2002 (Kennemer Golf & Country Club, As. C-174/00) advertía que el concepto de

En virtud de ello, el servicio prestado deberá considerarse sujeto a IVA, sin perjuicio de considerar la aplicación de las exenciones recogidas en el artículo 20. Uno LIVA, que requieren, entre otros, que el sujeto pasivo tenga la condición de establecimiento privado de carácter social, de acuerdo con los requisitos que se recogen en el artículo 20.Tres LIVA³⁵. A pesar de ello, la exención no representa necesariamente una ventaja para la entidad, pues ya no podría deducir las cuotas de IVA que soporte de acuerdo con la regla de prorrateo.

V. Conclusiones

En lo que respecta a la delimitación del fenómeno colaborativo, el surgimiento de nuevos modelos de negocio directamente ligados a una plataforma electrónica pero que distan mucho de cumplir y fomentar los principios colaborativos basados en el desarrollo sostenible y en la compartición y optimización de los recursos, nos ha obligado a cuestionar el amplio espectro que las autoridades públicas otorgan al concepto de economía colaborativa, el cual no parece tener una definición uniforme. A nuestro juicio, la economía colaborativa no debe englobar todos los supuestos del fenómeno colaborativo y, a diferencia del consumo colaborativo, debe identificarse como un nuevo modelo de negocio que no busca la optimización, la compartición de los recursos o el desarrollo sostenible, sino la obtención de beneficios.

Esta cuestión terminológica no es algo baladí, pues a la hora de valorar el establecimiento de políticas fiscales de incentivo, aquí es donde el legislador debe reflexionar hacia donde quiere dirigir la política económica y social, el consumo colaborativo puede ayudar a colmar necesidades sociales y fomentar un desarrollo sostenible. Consideramos oportuno valorar, en las relaciones más estrictas del

entidad sin ánimo lucrativo empleado en la directiva suponía que la carencia del ánimo de lucro se exigía del organismo y no de las actividades en concreto.

35. Para ser considerado establecimiento de carácter social en la LIVA es preciso el cumplimiento de los siguientes requisitos: 1º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza. 2º La gratuidad de los cargos de presidente, patrono o representante legal y la carencia de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta. 3º La imposibilidad de los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, de ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

consumo colaborativo, es decir, aquellos casos donde los consumidores buscan exclusivamente compartir o compensar gastos y utilicen recursos infrautilizados, la implementación de determinados supuestos de exención, siempre sujetos a determinados límites económicos máximos. Con ello se conseguiría eliminar el problema de control sobre las rentas de menor relevancia económica, amén de aliviar la presión fiscal que pesa sobre aquellos sujetos que únicamente buscan compartir gastos y optimizar recursos.

Además, mientras no se planteen supuestos de exención o de no sujeción, las administraciones tributarias tienen la obligación de controlar las rentas que se generan en el consumo colaborativo. Sin embargo, el control de las mismas se antoja antieconómico, ya que la escasa relevancia económica de las operaciones, el carácter informal en el que se desarrollan las mismas, y el elevado número de operaciones, nos permiten vaticinar que serán mayores los gastos por el control de estas rentas que los beneficios que puedan lograrse. La solución puede estar en fomentar la colaboración y asistencia a los contribuyentes por parte de las Administraciones Tributarias. Pues no hay que perder de vista que la facilidad en el cumplimiento de las obligaciones tributarias estimula el cumplimiento voluntario de las mismas.

Por otra parte, las iniciativas verdaderamente colaborativas que deben identificarse con lo que nosotros entendemos que es el consumo colaborativo encuentran el perfecto catalizador en las entidades sin fines lucrativos y, de hecho, es perfectamente constatable la existencia de entidades sin fines lucrativos que gestionan plataformas colaborativas y canalizan el consumo colaborativo. Como hemos expuesto, estas entidades tributan en el régimen de entidades parcialmente exentas de la LIS o en el régimen fiscal especial de la LRFESFL, en función de si, cumpliendo los requisitos exigidos por la LRFESFL, se opta por tributar conforme al régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos. Sin embargo, el problema principal en la tributación de estas entidades es la facilidad de realización actividades económicas por la amplísima definición otorgada, aunque reporta mayores consecuencias negativas en el régimen de entidades parcialmente exentas que en el régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos de la LRFESFL.

Bibliografía

- ALFONSO SÁNCHEZ, R. (2016): “Economía colaborativa: un nuevo mercado para la economía social”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, (88), 231-258.
- ALFONSO SÁNCHEZ, R. (2017): “La economía llamada colaborativa”. En VVAA: *Retos jurídicos de la economía colaborativa en el contexto digital* (Dir. Alfonso Sánchez, R. y Valero Torrijos, J.) (pp. 49-72), Aranzadi.
- ANTÓN ANTÓN, A y BILBAO ESTRADA, I (2016): “El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad”, Instituto de Estudios Fiscales, doc. nº 26/2016.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A. (2011): Cuestiones conflictivas en de las exenciones subjetivas y entidades parcialmente exentas en el IS (Arts. 9, 120 a 122 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades). *Revista Quincena Fiscal*, num. 4/2011 parte Estudios. Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor.
- BONET SÁNCHEZ, M.P. (2006): *La empresa ante el sistema tributario*, Thomsom- Aranzadi, Cizur Menor.
- COMISIÓN EUROPEA (2016): Comunicación de la comisión al parlamento europeo, al consejo, al comité económico y social europeo y al comité de las regiones, “Una Agenda Europea para la economía colaborativa”, COM (2016) 356 final.
- COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y LA COMPETENCIA. (2016): “Consulta pública sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa”, Documento nº 2: *Efectos de los nuevos modelos económicos sobre el mercado y la regulación*.
- COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y LA COMPETENCIA. (2016): “Consulta pública sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa”, Documento nº 3: *Nuevos modelos y regulación*.
- CORRECHER MATO, C.J. (2017): “El deber de declarar de las entidades sin fines lucrativos en el régimen de entidades parcialmente exentas”, *Lexsocial: Revista de Derechos Sociales*, (7-2), 77-102.
- DOMÉNECH PASCUAL, G. (2015): “La regulación de la economía colaborativa (el caso «Uber contra el taxi»)”, *Revista CEF Legal*, (175-176), 2015, 61-104.

- FALCÓN y TELLA, R. (2014): La tributación de Uber (Plataforma de servicios de transporte de vehículos particulares), *Revista Quincena fiscal*, (13), 11-16.
- GORDO LÓPEZ, A., DE RIVERA, J., Y CASSIDY, P. (2017): “La economía colaborativa y sus impactos sociales en la era del capitalismo digital”. En *VVAA: Ciberpolítica: gobierno abierto, redes, deliberación, democracia* (pp. 189-208), Instituto Nacional de Administración Pública.
- JARNE MUÑOZ, P. (2016): “Italia se lanza a regular la economía colaborativa: a propósito del Proyecto de Ley Disciplina delle piattaforme digitali per la condivisione di beni e servizi e disposizioni per la promozione dell’economia della condivisione”. *Democracia Digital e Governo Eletrônico, Florianópolis*, (14), 83-95.
- MACHANCOSES GARCÍA, E. (2017): “Economía de plataforma en los servicios de transporte terrestre de pasajeros: Retos tributarios de la imposición directa sobre el usuario y la plataforma.”, *Revista Quincena Fiscal*, num.15/2017 parte Estudios, Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor.
- MONTESINOS OLTRA, S. (2005): “Explotaciones económicas y fines de interés general: Análisis crítico del régimen tributario especial de las entidades sin ánimo de lucro”, *Tribuna Fiscal: Análisis crítico del régimen especial de las entidades sin ánimo de lucro*, (181), 12-31.
- MONTESINOS OLTRA, S. (2016): “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del Derecho Tributario” *Revista de economía industrial*, (402): Economía colaborativa, 47-54.
- MONTESINOS OLTRA, S. (2008): Los requisitos del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos, *Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor, 2008.
- NAVARRO EGEEA, M. (2017): “La economía colaborativa ante la hacienda pública”. En *VVAA: Retos jurídicos de la economía colaborativa en el contexto digital* (pp. 523-543), Aranzadi.
- ORTIZ VIDAL, M.D. (2017): “La economía colaborativa en la Unión Europea: un fenómeno tan popular como controvertido”, En *VVAA: Retos jurídicos de la economía colaborativa en el contexto digital* (pp. 73-93), Aranzadi.
- PASTOR DEL PINO, M.C. (2017): “La economía colaborativa desde las instituciones comunitarias: Implicaciones comunitarias” En *VVAA: Retos jurídicos de la economía colaborativa en el contexto digital* (pp. 545-563), Aranzadi.

- PwC. (2016): “Assessingthesize and presence of thecollaborativeconomy in Europe”. Disponible en: <https://www.pwc.es/es/publicaciones/digital/evaluacion-economia-colaborativa-europa.pdf>
- RODRÍGUEZ-ANTÓN, J.M., ALONSO-ALMEIDA, M.M., RUBIO ANDRADA, L. & CELEMÍN PEDROCHE, M.S. (2016): “La economía colaborativa. Una aproximación al turismo colaborativo en España”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, (88), 259-283.
- SELMA PENALVA, V. (2017): “Empresas de economía colaborativa y control de cumplimiento de obligaciones tributarias: intercambio de información fiscal en la Unión Europea”, *En VVAA: Retos jurídicos de la economía colaborativa en el contexto digital* (pp. 565-583), Aranzadi.
- VÁQUE FERRER, F.A. (2016): Establecimiento permanente y economía digital: Especial referencia a las empresas intermediadoras en el ámbito del turismo colaborativo, *Revista Bitácora Millennium DIPr*, (3), 85-99.

LA APLICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO EN LAS PRINCIPALES OPERACIONES DE LAS COOPERATIVAS DE VIVIENDAS

Antonio José Ramos Herrera

Doctor en Derecho
Universidad de Granada

RESUMEN

Las cooperativas de viviendas, al tener como principal objeto efectuar operaciones que están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, como son la urbanización de terrenos, la promoción, la construcción o la rehabilitación de edificaciones destinadas a su venta, adjudicación o cesión, tienen la consideración de empresario y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho Impuesto, siendo ellas y no sus personas socias quienes deben cumplir con las obligaciones tanto formales como materiales establecidas en la legislación reguladora de este Impuesto.

No obstante, no se trata de una cuestión pacífica, al existir diversas operaciones en las que se plantean si a dichas cooperativas le es posible la aplicación de las exenciones establecidas para determinadas operaciones realizadas por entidades o establecimientos de carácter social, lo que origina que sea necesario el análisis de los pronunciamientos que tanto los tribunales de justicia como la doctrina administrativa han realizado en esta materia.

PALABRAS CLAVE: Cooperativas de vivienda, Impuesto sobre el Valor Añadido, operaciones inmobiliarias, aportaciones de los socios, opción de compra de un solar, arrendamiento, cesión de uso.

CLAVES ECONLIT: E62 Fiscal Policy, K34 Tax Law, K40 General, R310 Housing Supply and Markets.

THE APPLICATION OF THE TAX ON THE ADDED VALUE IN THE MAIN OPERATIONS OF THE HOUSING COOPERATIVES

ABSTRACT

Housing cooperatives, whose main purpose is to carry out operations that are subject to Value Added Tax, such as the urbanization of land, the promotion, construction or rehabilitation of buildings intended for sale, adjudication or assignment, have the considered as an employer and, therefore, as taxable person of said Tax, being they and not their partners who must comply with both formal and material obligations established in the regulatory legislation of this Tax.

However, it is not a question of a peaceful matter, since there are several operations in which they are raised if it is possible for these cooperatives to apply the exemptions established for certain operations carried out by entities or establishments of a social nature, which causes it to be necessary the analysis of the pronouncements that both the courts of law and the administrative doctrine have done in this matter.

KEY WORDS: Housing cooperatives, Value Added Tax, Real Estate Operations, contributions from the members, option to buy a plot, lease, assignment of use.

SUMARIO*

I. Aspectos generales del Impuesto sobre el Valor Añadido en las cooperativas de viviendas. II. La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones realizadas de forma habitual por las cooperativas de viviendas. 1. Aportaciones efectuadas por los socios de la cooperativa de viviendas. 2. Opción de compra de un solar. 3. La actividad de arrendamiento de una cooperativa de viviendas. 4. La cesión de uso de bienes de una cooperativa de viviendas. III. Reflexiones finales. Bibliografía.

I. Aspectos generales del Impuesto sobre el Valor Añadido en las cooperativas de viviendas

El concepto de cooperativa se encuentra regulado en el artículo 1 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, el cual la considera como *“una sociedad constituida por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático”*.

En particular, las cooperativas de viviendas, de conformidad con lo establecido en los artículos 6 y 89 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas, se tratan de cooperativas de primer grado que *“asocian a personas físicas que precisen alojamiento y/o locales para sí y para las personas que con ellas convivan. También pueden ser socios de este tipo de cooperativas, los entes públicos y las entidades sin ánimo de lucro, que precisen alojamiento para aquellas personas que dependientes de ellos tengan que residir, por razón de su trabajo o función, en el entorno de una promoción cooperativa o que precisen locales para desarrollar sus actividades”*.

Del mismo modo, las cooperativas de viviendas pueden tener como objeto, incluso único, *“el procurar edificaciones e instalaciones complementarias para el uso de viviendas y locales de los socios, la conservación y administración de las viviendas y locales, elementos, zonas o edificaciones comunes y la creación y suministros de servi-*

* Texto completo de comunicación presentada a la jornada “Consumo cooperativo y colaborativo de vivienda: aspectos fiscales”. 27 y 28 de abril de 2017.

*cios complementarios*¹, así como la rehabilitación de viviendas, locales e instalaciones complementarias”, en cuyo caso podrán ser socios cualquier tipo de personas².

A este respecto, cabe destacar que el movimiento cooperativo, como bien señalan ETXEZARRETA, A. y MERINO S.³, siempre ha colaborado con el Estado en la consecución de una sociedad de bienestar de inspiración constitucional al participar en la construcción de viviendas⁴ bajo el criterio de rentabilidad económica y social, proyectando los valores propios del hecho cooperativo como son la democracia y la solidaridad en el sector de la vivienda, garantizando la participación de la ciudadanía en el mismo, a través de su participación económica en el capital social y su afición al riesgo de empresa, su participación en la actividad cooperativizada y su participación en la toma de decisiones.

En este contexto, siguiendo a MERINO HERNANDEZ, S.⁵, podemos afirmar que la actividad de las cooperativas de viviendas revierten en beneficio de la sociedad gracias a la obtención de costes reducidos, la regulación de precios, la participación en la composición y reparto demográficos y la reactivación de la economía, al tiempo que canaliza una demanda retenida por motivos económicos y posibilita el acceso de forma digna a una vivienda a un precio razonable.

1. Con carácter general, las cooperativas de viviendas destinadas a la administración y/o gestión de los elementos comunes suelen formar parte de una cooperativa de viviendas que no ha sido liquidada una vez que se ha producido la adjudicación de las viviendas y/o locales a los socios, continuando de este modo en el desarrollo de la administración de los elementos comunes que el propio proyecto haya establecido o de los servicios establecidos a favor de los socios. No obstante, existen cooperativas de viviendas que se constituyen directamente para la administración y/o gestión de los elementos comunes, convirtiéndose en cooperativas de servicios, o incluso de consumo, sin necesidad de haber participado en el hecho promocional de la construcción de las viviendas y/o locales.

2. Véase CASANA MERINO, F., “Las Cooperativas de Viviendas y el IVA”, en la obra colectiva (Dir. PEINADO GRACIA, J. I. y Coord. VÁZQUEZ RUANO, T.) *Tratado de Derecho de Cooperativas*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013, p. 1121-1122.

3. ETXEZARRETA, A. y MERINO S.: “Las cooperativas de viviendas como alternativa al problema de la vivienda en la actual crisis económica”, *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, nº 113, 2013, p. 92-119.

4. Como sabemos, el artículo 47 de la Constitución Española establece el derecho de todos los españoles a disfrutar de una vivienda digna y adecuada, para lo cual “los poderes públicos promoverán las condiciones necesarias y establecerán las normas pertinentes para hacer efectivo este derecho, regulando la utilización del suelo de acuerdo con el interés general para impedir la especulación”, participando la comunidad en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos.

5. MERINO HERNANDEZ, S., “La democracia participativa en la empresa. El hecho cooperativo”, AA.VV., *Estudios Jurídicos sobre Economía Social*, Marcial Pons, Madrid, 2002, p. 141-155.

Desde el punto de vista fiscal, como consecuencia de la propia institución cooperativa⁶, la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas, realiza la división entre cooperativas protegidas y especialmente protegidas, otorgando la mayor protección a ciertas cooperativas como las de trabajo asociado, agrarias, de explotación comunitaria de la tierra y el mar, de consumidores y usuarios e integrables, debido a su actuación en sectores más desprotegidos por la limitada capacidad económica de sus socios y por el mayor acercamiento al principio mutualista⁷.

A este respecto cabe destacar, que a pesar que el derecho a una vivienda digna y adecuada justifique que el legislador tributario establezca un tratamiento diferenciado⁸ para quienes colaboran en la consecución de este derecho desde el sector privado, como es el caso de las cooperativas de viviendas, sin embargo éstas no se encuentran entre las especialmente protegidas, por lo que solamente disfrutan del nivel mínimo de protección establecido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

Ante esta situación debemos destacar que si atendemos a las características generales de las cooperativas de viviendas, éstas se tratan de una clase específica de cooperativa de consumidores⁹. No obstante, por sus características específicas se regulan como una clase diferenciada que comparte con todas ellas el hecho de

6. A este respecto, HINOJOSA TORRALVO, J. J.: “Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 69, 2010, p. 76, afirma que las cooperativas han tenido, y siguen teniendo en muchos países de nuestro entorno, como Alemania, Bélgica, Francia e Italia, un régimen fiscal específico y pretendidamente beneficioso respecto de otras empresas. Tal discriminación favorable se fundamenta en razones relacionadas con la singularidad de su capital y de sus beneficios sociales, con el papel de estas entidades en sectores productivos de especial valor social y con las limitaciones que su propia estructura empresarial y su funcionamiento interno suponen para su desarrollo y sus posibilidades de expansión.

7. Véase GARCÍA CALVENTE, Y., “Fiscalidad de las cooperativas de vivienda”, *El Consultor Inmobiliario*, nº 58, 2005, p. 4.

8. La Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, considera como legítimas las finalidades extrafiscales de los tributos, al establecer en su artículo 2.1 párrafo segundo que “*Los tributos, además de ser medios para obtener los recursos necesarios para el sostenimiento de los gastos públicos, podrán servir como instrumentos de la política económica general y atender a la realización de los principios y fines contenidos en la Constitución*”. De este modo, la vía tributaria puede ser la adecuada para resolver un problema de política social, como es la vivienda.

9. En concreto, cabe destacar que el artículo 96.6 de la Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas, ha asimilado las cooperativas de viviendas a las de consumo.

que los individuos son socios en su condición de consumidores, de destinatarios últimos de los bienes o servicios que éstas suministran.

Asimismo, en relación a la incidencia de la fiscalidad en las cooperativas de viviendas, la Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre fomento de las cooperativas en Europa, de 23 de febrero de 2004 [COM/2004/0018 final], señala que *“aunque puede aceptarse cualquier tratamiento fiscal específico, en todos los aspectos relativos a la legislación sobre cooperativas debe respetarse el principio que establece que cualquier protección o beneficio concedido a un tipo específico de entidad debe ser proporcional a las limitaciones jurídicas, al valor social añadido o a las limitaciones inherentes a dicha fórmula y no debe ser fuente de competencia desleal. Además, cualquier otro “beneficio” no debe servir para que cooperativas ficticias aprovechen la fórmula cooperativa para escapar a sus obligaciones sobre publicidad y gobernanza empresarial”*¹⁰.

Con respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, a la hora de determinar los supuestos de sujeción a dicho Impuesto, debemos analizar el concepto de actividades empresariales o profesionales, que son definidas en el artículo 5.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, como aquellas actividades que implican la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos, o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción y distribución de bienes y servicios. De este modo quedará sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido quien tenga la condición de empresario o profesional, y realice una actividad económica, independientemente de los fines o resultados que se persigan en el desarrollo de la referida actividad¹¹.

La Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación

10. A este respecto, MERINO JARA, I.: “El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 66, 2009, p. 111, afirma que es importante tener en cuenta que en la legislación europea: *“Las cooperativas que ejercen una actividad económica se consideran “empresas” con arreglo al Tratado de la Unión Europea. Por tanto, están sujetas a la normativa europea sobre competencia y ayudas estatales, y también a las diversas excepciones, límites y normas de minimis”*.

11. Véase MOYA-ANGELER PÉREZ-MATEOS, M. P.: “Las recientes propuestas de reformas europeas en el IVA y su repercusión en las entidades de economía social”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 80, 2014, p. 62.

de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, establece una inversión del sujeto pasivo cuando se trate de ejecuciones de obra con o sin aportación de materiales, así como la cesión de personal para la realización de obras como consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tengan por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. Esta regulación trasladada a las cooperativas de viviendas, supone para GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M. y SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G.¹², que asumirán la condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido por inversión del sujeto pasivo cuando como promotoras de las edificaciones contraten con otra empresa la construcción inmobiliaria.

No parece que se pueda poner en duda que las cooperativas sean sujetos pasivos del IVA, puesto que se constituyen para desarrollar una actividad económica¹³. En particular, las cooperativas de viviendas encuadran sus operaciones en el artículo 5.Uno. apartado d) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que establece una presunción de profesionalidad en el ámbito de la construcción aunque se trate de operaciones ocasionales.

Como aclara GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.,¹⁴ el hecho de que los socios de una cooperativa de viviendas sean los beneficiarios de la acción social y de que las viviendas construidas no se destinen a la venta de terceros, ni obtengan ánimo de lucro¹⁵, origina que no pueda equipararse al hecho de que la vivienda sea construida por una persona física para sí misma, por lo que todas las entregas y prestaciones de servicios están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

12. GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M. y SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G.: *Aspectos tributarios de las cooperativas y sociedades laborales*, Comares, Granada, 2016, p. 62.

13. En este sentido, la Dirección General de Tributos, en su contestación a Consulta de 16 de noviembre de 2001, destaca el carácter empresarial de las actividades realizadas por las cooperativas tal y como se desprende del propio artículo 1 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas.

14. GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.: "Aspectos tributarios de las cooperativas de viviendas: ¿están suficientemente protegidas a nivel fiscal?", *Nueva fiscalidad*, nº 3, 2014 (consultado en <https://app.vlex.com>).

15. En este sentido, la Sentencia de la Audiencia Provincial de Vizcaya de 9 de abril de 2001 y la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de mayo de 1992, aclaran que las cooperativas de viviendas no pretenden obtener beneficio empresarial, puesto que su único fin es procurar viviendas a sus socios.

En particular, son las cooperativas de viviendas y no sus socios, las que pueden adquirir¹⁶, parcelar y urbanizar terrenos y, en general, desarrollar cuantas actividades y trabajos sean necesarios para el cumplimiento de su objeto social¹⁷, y sólo después es cuando el socio adquiere la propiedad, el uso y el disfrute de la vivienda mediante cualquier título admitido en derecho. Todo ello origina que las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por la cooperativa, por cualquiera de sus socios¹⁸, o por un tercero con destino a la cooperativa, incluida la entrega de terrenos a la cooperativa para urbanizar o parcelar, están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo sujeto pasivo de dicho impuesto la cooperativa, al tratarse de una sociedad mercantil que realiza la entrega, y sujeto repercutido el destinatario de la misma¹⁹.

16. Las cooperativas de viviendas que adquieran suelo urbano o urbanizable para llevar a cabo la construcción de la edificación a un empresario o profesional, soportará el Impuesto sobre el Valor Añadido, a un tipo impositivo del 21%, mientras que cuando el transmitente sea un particular, la transmisión no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido sino que se aplica el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, que para la cooperativa, como sujeto pasivo, constituirá un mayor valor de adquisición y por tanto disminuirá sus beneficios cuando se proceda a la adjudicación de las edificaciones a sus socios.

17. A este respecto, cabe reseñar el pronunciamiento realizado por la Dirección General de Tributos en su contestación a Consulta de 28 de febrero de 2010, en el supuesto de una sociedad cooperativa que adquiere un edificio de viviendas en construcción a una sociedad promotora, cuyo contrato se somete a una cláusula suspensiva que compromete a la sociedad promotora vendedora a finalizar la promoción y obtener la licencia de ocupación, para que con posterioridad la sociedad cooperativa procede a la adjudicación de las viviendas a los cooperativistas, estableciendo que la transmisión de los inmuebles a cada socio está sujeta y exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido, quedando sujeta a la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por tratarse de la segunda transmisión de un inmueble, no estando sujeta la escritura pública en la que se formaliza dicha venta a la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados, precisamente por no cumplirse el requisito de que el acto o contrato que contenga no esté sujeto a otra de las modalidades del impuesto o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

18. Tal y como indican MOYA-ANGELER PÉREZ-MATEOS, M. P. y PORTILLO NAVARRO, M.ª J.: “Las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las sociedades cooperativas a los Ayuntamientos a efectos del IVA. Especial referencia a las cooperativas de vivienda”, *Documento del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 6, 2012, en el supuesto particular que los socios aporten terrenos a la cooperativa de viviendas, se producirá una entrega de bienes sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando dichos terrenos estén urbanizados y formen parte del patrimonio empresarial del socio que lo aporte, no estando sujetos, en caso contrario, al mencionado impuesto.

19. En relación a la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de las aportaciones de capital realizadas a una cooperativa de viviendas, véanse, LAMOCA PÉREZ, C.: “Las aportaciones de capital en las cooperativas de viviendas. Incidencia en IVA e IRPF”, *Impuestos*, nº 6, 1992, p. 480-493 y CAMPO SENTÍS, L.: “El Impuesto sobre el Valor Añadido. Incidencia sobre operaciones de determinadas cooperativas”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 214, 1991, p. 685-730.

En este sentido, el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de 23 de junio de 1994, considera que toda aportación, distinta de la aportación inicial al capital social, realizada por las personas socias tras la constitución de la cooperativa, tiene la consideración de pago anticipado de la vivienda, por lo que queda sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que la función de dichas aportaciones es financiar la adquisición de la vivienda.

A este respecto, CALVO VÉRGEZ, J.²⁰, afirma que en las entregas de viviendas efectuadas por cooperativas a sus personas socias²¹, la base imponible a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido estaría constituida por el importe total de la contraprestación de dichas operaciones, con independencia del concepto al que se imputase el pago de dicha contraprestación, entre otros, para financiación, para funcionamiento de la cooperativa, para aportación a los gastos de constitución o para construcción de las edificaciones. Asimismo, las aportaciones realizadas por las personas socias a la cooperativa para que pudiera hacer frente al pago de los intereses de un préstamo concedido por una entidad bancaria a dicha cooperativa originarían el devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido, como pagos anticipados que son anteriores a las entregas de las viviendas respecto de las cuales representan una parte de la contraprestación.

De lo expuesto, podemos concluir que la cooperativa de viviendas²² al realizar operaciones sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, es sujeto pasivo de dicho Impuesto, siendo ella y no los cooperativistas, quien tiene el deber de cumplir con las obligaciones formales y materiales establecidas en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

20. CALVO VÉRGEZ, J., *El IVA en las entidades sin fin de lucro*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2010, p. 188.

21. Véase al respecto a MERINO JARA, I.: "Aplicación del 7 por 100 a la entrega de edificios o parte de los mismos aptos para su utilización como viviendas", *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 11, 2007 (consultado en www.aranzadidigital.es), que en la misma línea expresada por la Dirección General de Tributos en contestación a Consulta de 20 de junio de 2001 afirma que a la entrega de chalets promovidos por una cooperativa de viviendas que en el momento de la transmisión no tenían la cédula de habitabilidad, se le aplica el Impuesto sobre el Valor Añadido porque a pesar que en el momento de la adjudicación de los chalets y de la elevación de las transmisiones de los mismos a escritura pública, no tienen concedida la cédula de habitabilidad, los mismos son aptos para utilizarse como viviendas, sin perjuicio de la posterior solicitud y concesión de la correspondiente cédula de habitabilidad.

22. Con respecto a un análisis detallado del régimen fiscal aplicable a la cooperativa de vivienda puede consultarse, MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Cuestiones tributarias de la ejecución del planeamiento urbanístico*, Iustel, Madrid, 2005, p. 112-126.

II. La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones realizadas de forma habitual por las cooperativas de viviendas

Las cooperativas de viviendas realizan de forma habitual una serie de operaciones que debido a su carácter hace necesario analizar la aplicación y la incidencia que tiene en las mismas el Impuesto sobre el Valor Añadido. Entre dichas operaciones podemos destacar, las aportaciones efectuadas por socios de la cooperativa de viviendas, la opción de compra de un solar o las operaciones distintas de la venta o entrega de la vivienda, como el arrendamiento o la cesión de uso.

1. Aportaciones efectuadas por los socios de la cooperativa de viviendas

1.1. El momento del devengo del Impuesto sobre el Valor Añadido

Las aportaciones dinerarias efectuadas por los cooperativistas a la cooperativa de viviendas, una vez comenzada la construcción, con el objeto de cubrir el coste de la construcción de las viviendas, tienen la consideración de pagos anticipados de su entrega²³, por lo que devengan el Impuesto sobre el Valor Añadido en el momento del cobro de dichas aportaciones²⁴, tal y como establece el artículo 75. Uno 1º y Dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, con independencia de la denominación y del concepto al que se impute el pago de dicha

23. LAMBEA RUEDA, A.: "Cooperativas de viviendas en España: modelos de adjudicación". *Ponencia presentada al Congreso Internacional RULESCOOP* celebrado el día 5 de septiembre de 2012 (consultado en <http://eprints.ucm.es>), considera que los socios, desde su ingreso en la cooperativa de viviendas, aportan la cuota de ingreso y las aportaciones al capital pero, además, ponen en común cantidades periódicas para el desarrollo de la actividad cooperativa que son esencialmente diferentes del capital social de la cooperativa y cuya titularidad no se ingresa en el patrimonio cooperativo, ni permanece al de cada socio por separado, sino que se integran temporalmente en una masa común gestionada por la cooperativa, cuyo régimen viene determinado por su finalidad cooperativa.

24. El artículo 91.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece que se aplicará con carácter general el tipo impositivo del 10%, o del 4% en el supuesto de viviendas de protección oficial de régimen especial o de promoción pública, a la entrega de edificios destinados principalmente a viviendas (edificaciones en que al menos el 50% de la superficie construida se destine a viviendas), incluidos garajes y anexos en ellos situados que se transmitan conjuntamente y, siempre que el número de plazas de garaje a asignar a cada propietario no exceda de dos unidades.

contraprestación²⁵ (aportación a los gastos de constitución, financiación o funcionamiento de la cooperativa, depósitos o aportaciones para la cobertura de los gastos correspondientes a bienes o servicios efectuados para la construcción de las edificaciones u otras análogas, etc.)²⁶, al ser distinta de la aportación inicial al capital social²⁷.

En estos supuestos en los que se efectúan pagos a cuenta, la Dirección General de Tributos, en su contestación a Consultas de 4 de junio de 2010 y de 28 de septiembre de 2011, siguiendo el criterio establecido por la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de febrero de 2006 (Asunto C-419/02, *BUPA Hospitals*), afirma que el tipo impositivo aplicable a estos pagos será el vigente en el momento en que los mismos se realicen de forma efectiva, sin que deba efectuarse ninguna rectificación del tipo impositivo aplicado cuando entre la fecha del devengo por el pago anticipado y el momento en el que se efectúe dicho pago hubiese habido alguna modificación en los tipos impositivos.

25. En este mismo sentido se ha pronunciado reiterada doctrina de la Dirección General de Tributos, entre la que cabe destacar su contestación a Consulta de 26 de febrero de 1999, que señala que con independencia de la denominación utilizada, las aportaciones que realizan los socios a las cooperativas de viviendas se efectúan ordinariamente a título de contraprestación por la entrega de las viviendas, por lo que para determinar su correcto carácter se debe atender a su verdadera naturaleza y finalidad, no teniendo la consideración de derramas aportadas al capital de una cooperativa de vivienda las aportaciones extraordinarias realizadas por los cooperativistas para financiar a la misma, por lo que forman parte de la base imponible de las entregas de las viviendas.

26. Como aclara GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.: "Aspectos tributarios de las cooperativas", *Quincena Fiscal*, nº 4, 2017 (consultado en www.aranzadigital.es), si bien las operaciones que las cooperativas realizan con sus socios deben valorarse, con carácter general, a valor de mercado, en las cooperativas de viviendas dichas operaciones deben valorarse al precio pactado por las partes o al precio de coste si fuese inferior. A este respecto, SIMÓN ACOSTA, E.: "Fiscalidad de las cooperativas: una vuelta de tuerca", *Actualidad Jurídica Aranzadi*, núm. 695, 2005 (consultado en www.aranzadigital.es), matiza que cuando la cooperativa realiza diversas operaciones con sus socios, el Tribunal Económico Administrativo Central, a raíz de su Resolución de 16 de septiembre de 2005, considera que deben valorarse por separado cada una de las prestaciones de modo que si alguna de ellas se ofrece a precio inferior al de coste, la cooperativa tiene que computar como ingreso una cantidad superior al precio cobrado, lo que puede derivar en un incremento de la base imponible por encima de sus beneficios reales; mientras que si el precio es superior al coste se computa como precio el realmente pagado.

27. Como ha puesto de manifiesto GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.: "Aspectos tributarios de las cooperativas de viviendas: ¿están suficientemente protegidas a nivel fiscal?", *Nueva fiscalidad*, nº 3, 2014 (consultado en <https://app.vlex.com>), las cantidades entregadas en concepto de aportación de capital a las cooperativas no forman parte de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido porque el socio tiene derecho a su devolución.

En todo caso, la cooperativa de viviendas está obligada a expedir y emitir factura por los pagos anticipados a la entrega de las viviendas, estando obligada igualmente a la conservación de una copia de las citadas facturas, durante el periodo de prescripción, debiendo ser anotadas en el libro registro de facturas emitidas, constituyendo una infracción tributaria el incumplimiento de dichas obligaciones.

1.2. El derecho a recuperar el Impuesto sobre el Valor Añadido cuando la entrega de la vivienda no se efectúe

Al analizar el derecho a recuperar el Impuesto sobre el Valor Añadido abonado por el socio de una cooperativa en los pagos a cuenta que ha realizado, debido a que la entrega de las viviendas no se ha llevado a cabo por insolvencia del promotor, cabe resaltar la contestación de la Dirección General de Tributos a Consulta de 4 de julio de 2016, que afirma que de conformidad con lo establecido en el artículo 80. Dos de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando se produce la resolución total de la operación entre la cooperativa y sus socios, consistente en el compromiso de promoción por aquélla de unas viviendas para su futura adjudicación a los cooperativistas, debe producirse una modificación íntegra de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido devengado por las cantidades a cuenta entregadas por éstos para la construcción de las citadas viviendas.

De este modo, tal y como afirma la Dirección General de Tributos hay que tener en cuenta lo establecido respecto a la modificación de la base imponible, en el artículo 24.1 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, lo indicado en relación a las obligaciones de los sujetos pasivos, en el artículo 164.Uno.3º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y lo regulado sobre facturas rectificativas, en el artículo 15 del Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, debiendo la cooperativa de viviendas expedir y entregar factura rectificativa a los cooperativistas afectados por la promoción declarada inviable, como consecuencia de la modificación de la base imponible debido a la resolución de la operación contenida en el correspondiente contrato.

En todo caso, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 89.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, la rectificación de las cuotas impositivas repercutidas deberá efectuarse en el momento en que se advierta su inco-

recta determinación o se produzcan las circunstancias que de conformidad con lo establecido en el artículo 80 de la mencionada Ley, den lugar a la modificación de la base imponible, siempre que no hubiesen transcurrido cuatro años desde el momento en que se devengó el impuesto correspondiente a la operación o, en su caso, se produjeron las citadas circunstancias.

De este modo, podemos afirmar que en los supuestos de resolución de operaciones, no se produce ningún ingreso indebido por parte del sujeto pasivo en la repercusión inicial, debido a que la misma se efectuó originalmente conforme a Derecho, motivo por el cual la cooperativa de viviendas debe rectificar a través de la expedición de una factura rectificativa, la repercusión efectuada como consecuencia de los pagos anticipados recibidos, regularizando de este modo la situación tributaria en la declaración-liquidación correspondiente al período en que deba efectuarse la rectificación o en las posteriores hasta el plazo de un año a contar desde el momento en que debió efectuarse la mencionada rectificación, estando obligada la cooperativa a reintegrar el importe de las cuotas inicialmente repercutidas a quien las soportó, de conformidad con lo establecido en el artículo 89.Cinco b) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, a este respecto, cabe recordar que de conformidad con lo establecido en el apartado Uno de la Disposición Adicional Primera de la Ley 38/1999, de 5 de noviembre, de Ordenación de la Edificación, tras la redacción realizada por el apartado Dos de la Disposición Final Tercera de la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras²⁸: *“Las personas físicas y jurídicas que promuevan la construcción de toda clase de viviendas, incluidas las que se realicen en régimen de comunidad de propietarios o sociedad cooperativa, y que pretendan obtener de los adquirentes entregas de dinero para su construcción, deberán cumplir las condiciones siguientes:*

a) Garantizar, desde la obtención de la licencia de edificación, la devolución de las cantidades entregadas más los intereses legales, mediante contrato de seguro de caución

28. Con anterioridad al día 1 de enero de 2016, fecha de efectos de la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras, el promotor debía garantizar cualquier cantidad que recibiese del comprador, con independencia del momento de la recepción, por lo que esta modificación tiene un enorme impacto, ya el comprador que anticipe dinero antes de la licencia, ya no tiene ni seguro ni la posibilidad de reclamar a la entidad de crédito por su falta, ocasionándole un perjuicio, dado que no debemos olvidar que antes de la obtención de la licencia, también se suelen producir incidencias que retrasan o impiden la obra, por lo que al adquirir una vivienda sobre plano se va a ver obligado a exigir al promotor que le exhiba la licencia de edificación o si todavía no la tiene, exigirle un aval específico que garantice la devolución de las cantidades entregadas.

suscrito con entidades aseguradoras debidamente autorizadas para operar en España, o mediante aval solidario emitido por entidades de crédito debidamente autorizadas, para el caso de que la construcción no se inicie o no llegue a buen fin²⁹ en el plazo convenido para la entrega de la vivienda³⁰.

b) Percibir las cantidades anticipadas por los adquirentes a través de entidades de crédito en las que habrán de depositarse en cuenta especial³¹, con separación de cualquier otra clase de fondos pertenecientes al promotor, incluido el supuesto de comunidades de propietarios o sociedad cooperativa, y de las que únicamente podrá disponer para las atenciones derivadas de la construcción de las viviendas. Para la apertura de estas cuentas o depósitos la entidad de crédito, bajo su responsabilidad, exigirá la garantía a que se refiere la condición anterior”.

29. El seguro de caución de las cantidades anticipadas por los cooperativistas de viviendas, tal y como afirma el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 13 de septiembre de 2013, no puede comprender únicamente la compra de los terrenos para la edificación, pues tanto en lenguaje jurídico como vulgar por buen fin de los anticipos hay que entender: la compra de los terrenos, el comienzo de las obras, su terminación y la entrega de las viviendas a los cooperativistas, quienes conforme al mismo contrato eran los asegurados, es decir los titulares del derecho a la indemnización en caso de incumplimiento de sus obligaciones legales o contractuales por la cooperativa.

30. La Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de julio de 2013 aclara que el seguro comprende todas las cantidades entregadas a cuenta del precio, aunque la póliza de seguro establezca una cantidad máxima inferior, siendo solidaria y no subsidiaria la responsabilidad de la aseguradora a la responsabilidad del promotor. Por su parte, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 12 de julio de 2016, reconoce al cooperativista el derecho a recuperar las cantidades anticipadas por no haber obtenido la imperativa garantía de su devolución, derecho legalmente irrenunciable, pero no con cargo a la cooperativa demandada, ya que en tal caso el incumplimiento lo soportarían todos los demás cooperativistas que se encuentren en su misma situación, sino que cuando existe una sociedad mercantil profesionalmente dedicada a la gestión de cooperativas, la responsabilidad frente a los cooperativistas por la omisión de la garantía recae sobre ella, precisamente por su condición de profesional, aun cuando en puridad no sea la perceptora de las cantidades anticipadas y aun cuando solidariamente con ella tuviera también que responder el Consejo Rector de la cooperativa.

31. Las cantidades objeto de protección, como declara la Sentencia del Tribunal Supremo de 30 de abril de 2015, son todas aquellas que fueron anticipadas por el comprador mediante el correspondiente ingreso en una cuenta bancaria, sea o no la cuenta especial concertada entre el promotor-vendedor y la entidad bancaria como cuenta ligada a la línea de avales, motivo por el cual no debe ser obstáculo para la recuperación de dichos adelantos, que el ingreso de los mismos se haya realizado en la cuenta especificada en la póliza de seguros, o en cualquiera otra que se hubiera pactado entre el comprador y el vendedor. Asimismo, el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 16 de enero de 2015, reconoce la posibilidad de solicitar responsabilidad solidaria a la entidad bancaria en la que los cooperativistas ingresaban los pagos a cuenta, por no haber exigido la constitución de los avales correspondientes.

Dicha garantía³² de las cantidades anticipadas en la construcción y venta de viviendas *“se extenderá a las cantidades aportadas por los adquirentes, incluidos los impuestos aplicables, más el interés legal del dinero”*³³.

La cancelación de las garantías otorgadas por la entidad aseguradora o avalista, se producirá una vez que el órgano administrativo competente expida la cédula de habitabilidad, la licencia de primera ocupación o el documento equivalente que faculten para la ocupación de la vivienda y se acredite por el promotor la entrega de la vivienda al adquirente. Este mismo efecto se producirá cuando cumplidas las condiciones anteriores, el adquirente rehusara recibir la vivienda³⁴.

Finalmente cabe resaltar que en el supuesto que una cooperativa de viviendas entre en concurso de acreedores, dicha situación no impide que los cooperativistas puedan ejercitar sus derechos frente al seguro de caución de la cooperativa, o solicitar al banco responsable la indemnización correspondiente por haber permitido a la cooperativa actuar con normalidad sin disponer del seguro obligatorio por ley, tal y como ha puesto de manifiesto el Tribunal Supremo en su Sentencia de 30 de abril de 2015.

2. Opción de compra de un solar

El análisis de la situación en la que se encuentra la cooperativa de viviendas en el momento de la opción de compra del terreno requiere distinguir si la misma tiene la consideración como empresario o no en dicho momento.

A este respecto, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 9 de marzo de 2007, expone que de la literalidad del artículo 5.Uno.d) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido³⁵ se deduce, que la calificación

32. Mientras la vivienda no esté terminada y en disposición de ser entregada, dicha garantía se trata de una obligación esencial del promotor, tal y como se pronuncia el Tribunal Supremo en su Sentencia de 25 de octubre de 2011.

33. El Tribunal Supremo en su Sentencia de 16 de enero de 2015 afirma que cabe pedir responsabilidad solidaria a la entidad bancaria en la que los cooperativistas ingresaban los pagos a cuenta, por no haber exigido la constitución de los avales correspondientes.

34. El plazo que hay para reclamar es de quince años, como considera el Tribunal Supremo, en su Sentencia de 16 de enero de 2015, al tratarse de una obligación que nace de la ley y encontrarnos ante un caso de responsabilidad contractual, al que se le aplica el artículo 1964 del Código Civil.

35. El artículo 5.Uno.d) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, considera que se reputarán empresarios o profesionales *“quienes efectúen la urbanización de terrenos o la promoción, construcción o*

de empresario no depende de la habitualidad, sino de la nota objetiva consistente en la realización de determinadas operaciones, entre las que se encuentran, la urbanización, la promoción y construcción de edificaciones para su venta, aunque se realicen de forma ocasional, puesto que la propiedad del suelo no comprende en sí misma el derecho a la edificación, sino que para que este derecho entre en la esfera jurídica del propietario han de realizarse una serie de actuaciones urbanísticas, asumiendo el riesgo y ventura que pueda producirse en el desarrollo de dicha actividad.

Por su parte, la Sentencia de la Audiencia Nacional de 15 de noviembre de 2006, aclara que *“la expresión en curso de urbanización se adopta como premisa que la finalidad del Impuesto sobre el Valor Añadido es someter a gravamen la generación de valor añadido que tiene lugar en la producción de bienes y servicios, entendiéndose que, cuando lo producido es suelo edificable, esta creación de valor añadido comienza con la preparación material del suelo para la producción de las edificaciones, que es cuando se aporta propiamente un valor que no existía, distinguiéndose así entre el tráfico del suelo sin transformación industrial alguna, prescindiendo de las transformaciones ideales que hubiera podido experimentar por efecto del mero planeamiento urbanístico, del tráfico de suelo convertido por la acción del hombre en una superficie susceptible de aprovechamiento constructivo. De ahí que el Impuesto sobre el Valor Añadido no deba gravar operaciones realizadas en fases anteriores al proceso de edificación que comienza con las obras materiales de urbanización”*. En términos similares se pronuncia la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 26 de septiembre de 2005.

De este modo en aquellas transmisiones de terrenos que se lleven a cabo sin incorporar los costes de urbanización porque el adquirente se ha hecho cargo de los mismos, no cabe considerar que el transmitente ha urbanizado los terrenos, por lo que tales transmisiones no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, y por tanto no cabe considerarle urbanizador del terreno a efectos de la exención prevista en el artículo 20.Uno.20º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, porque de conformidad con lo establecido por la Dirección General de Tributos en contestación a Consulta de 28 enero de 2005, un terreno no deberá considerarse en curso de urbanización a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido hasta que no se haya iniciado sobre el mismo la ejecución de las obras de urbanización.

rehabilitación de edificaciones destinadas, en todos los casos, a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título, aunque sea ocasionalmente”.

En otro caso, cuando las transmisiones se realicen incorporándoles parte de los costes de urbanización, el transmitente tendrá la consideración de empresario ya que la satisfacción de dichos costes para transformar el terreno le convierte en urbanizador del mismo siempre que acredite la intención, confirmada por elementos objetivos, de destinar dicho terreno al desarrollo de una actividad empresarial o profesional. En este caso, las entregas estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido y no exentas del mismo.

De todo lo anteriormente expuesto, podemos afirmar que si en el momento de ejercitar la opción de compra del terreno, la cooperativa no actúa como empresario por no haberse iniciado la urbanización del terreno para su transformación física o industrial, podremos concluir la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de dicha opción, mientras que en caso contrario sí nos encontraremos con la sujeción a dicho impuesto.

3. La actividad de arrendamiento de una cooperativa de viviendas

La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en la actividad de una cooperativa de viviendas destinada a la promoción de edificaciones para su posterior arrendamiento ha sido objeto de análisis en reiterada doctrina de la Dirección General de Tributos.

En particular, en el supuesto de la promoción de viviendas por parte de una cooperativa de viviendas que se destinan, cuando su construcción ha finalizado, a la actividad arrendadora sin opción de compra, la Dirección General de Tributos, entre otras, en sus contestaciones a Consultas de 27 de febrero de 2003 y de 28 de octubre de 2008, ha afirmado que existe autoconsumo de bienes regulado en el artículo 9.1º.c) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, derivado del cambio de afectación de los inmuebles promovidos en el sector “actividades inmobiliarias por cuenta propia” al sector “alquiler de bienes inmobiliarios”.

En estos términos, al sector de la promoción le corresponde normalmente un régimen de deducciones pleno, mientras que al sector del arrendamiento, le corresponde un régimen de deducciones nulo en la medida en que se trate de arrendamiento exclusivo para vivienda que estará sujeto pero exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 20.Uno.23º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En esta situación, el autoconsumo determina que la cooperativa de viviendas promotora deba consignar en la correspondiente declaración-liquidación el

Impuesto sobre el Valor Añadido devengado que no resultará deducible en cuantía alguna, lográndose de este modo la finalidad esencial del autoconsumo de bienes, que no es otra que la plena neutralidad, al menos desde la óptica de la sujeción, de la promoción para arrendar con la procedente cuando se adquiere un inmueble a un tercero para destinarlo al mismo arrendamiento como vivienda.

En el supuesto concreto en el que en la promoción inmobiliaria exista desde su comienzo la intención por parte del promotor de destinar las viviendas a su arrendamiento sin opción de compra, la Dirección General de Tributos en su contestación a Consulta de 6 de noviembre de 2006, afirma que no existe una operación de autoconsumo como en el supuesto de promoción de viviendas para su alquiler posterior sin opción de compra, en la medida que no ha habido deducibilidad previa de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en la construcción, de conformidad con lo establecido en el artículo 99.Dos en relación con el artículo 94.Uno de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por su parte, cuando una cooperativa de viviendas promueva viviendas con la intención de destinarlas a la venta, adjudicación o cesión posterior pero, finalizada la construcción y por las circunstancias del mercado inmobiliario, no es posible realizar dicha venta y se opta por su ofrecimiento a través de contratos de arrendamiento con opción de compra, la Dirección General de Tributos en su contestación a Consulta de 28 de octubre de 2008, afirma que se trata de contratos de arrendamiento que ponen de manifiesto, de acuerdo con su clausulado y, en particular, por los incentivos que éste contiene para su inquilino, la intención de venta de las viviendas por parte de la cooperativa de viviendas promotora.

En estos casos, no cabe hablar del autoconsumo previsto en el artículo 9.1º.c) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido al no existir sectores diferenciados de la actividad, puesto que cuando las viviendas destinadas al arrendamiento con opción de compra son adquiridas en plena propiedad por sus arrendatarios, se produce unas entregas de bienes al igual que en las ventas directas.

Tampoco se produce el autoconsumo regulado en el artículo 9.1º.d) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, puesto que las viviendas que se dedican al arrendamiento con opción de compra no pierden, desde el punto de vista del Impuesto sobre el Valor Añadido y con independencia de que contablemente o a efectos de otros tributos así ocurra, su condición de existencias, pues realmente están destinadas a la venta que se producirá de manera diferida en el tiempo.

De este modo, de conformidad con lo indicado en el artículo 8.Dos.5º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, las viviendas deben ser consideradas

desde la perspectiva del Impuesto sobre el Valor Añadido como parte de la rotación de la actividad promotora, no como bienes de inversión, al no tratarse de elementos patrimoniales reflejados en el activo con carácter permanente y no estar destinados a la venta.

Sin embargo, en el supuesto que las viviendas destinadas en principio a la venta se afecten a la actividad de arrendamiento con opción de compra, manteniendo el propósito de venta, el arrendamiento tiene la consideración de prestación de servicios no exenta, de conformidad con lo establecido en la letra d') del artículo 20.Uno.23º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, que excluye de la exención los arrendamientos con opción de compra de terrenos o viviendas cuya entrega estuviese sujeta y no exenta al mencionado impuesto, al ser en este caso, el arrendamiento con opción de compra una prestación de servicios sujeta y no exenta que implica la consiguiente repercusión del Impuesto sobre el Valor Añadido devengado al arrendatario según tenga lugar la exigibilidad de las cuotas arrendaticias.

De este modo, el acto por el cual la cooperativa de viviendas traslada las mismas, en principio destinadas a la venta, a su arrendamiento con opción de compra, no implica la realización del hecho imponible entrega de bienes asimilada a operaciones a título oneroso, no obstante, habría autoconsumo, cuando no pueda desprenderse de forma inequívoca la intención de venta, adjudicación o cesión de los inmuebles promovidos.

Una cuestión adicional que debe aclararse, es la interacción del concepto de primera entrega establecido en el artículo 20.Uno.22º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido con la exclusión de la exención en los arrendamientos con opción de compra contenida en el artículo 20.Uno.23º.d') de la mencionada Ley, pudiéndose afirmar al respecto que el legislador ha querido que el uso de la vivienda durante un plazo prudencial, por lo menos dos años, agote la primera entrega, pero, a su vez, ha establecido la cautela de que dicho uso no se compute y, por tanto, no agote la primera entrega, cuando se realice por quien será su propietario en última instancia, con el objetivo de evitar posibles esquemas de minoración artificial de la base imponible aprovechando indebidamente la exención del arrendamiento.

De este modo, dado que la entrega de la vivienda por una cooperativa de viviendas promotora a la persona arrendataria que la viene ocupando, en virtud de un contrato de arrendamiento con opción de compra, siempre tiene la consideración de primera entrega, siendo el arrendamiento con opción de compra una

operación no exenta, al no existir una entrega anterior por el hecho de que la cooperativa de viviendas haya afectado al arrendamiento con opción de compra las viviendas inicialmente destinadas a la venta, debido a que, estas operaciones no tienen la consideración de autoconsumo.

4. La cesión de uso de bienes de una cooperativa de viviendas

En los supuestos que una cooperativa de viviendas realice la cesión de uso de sus bienes, la Dirección General de Tributos en su contestación a Consulta de 4 de abril de 2013, afirma que hay que atender a lo establecido en el artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, que dispone que los Estados miembros están facultados para considerar que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes, previsión comunitaria que se encuentra plasmada en nuestra normativa nacional en el supuesto de no sujeción contenido en el artículo 7.1º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 27 de noviembre de 2003 (Asunto C-497/01, *Zita Modes Sarl*) señaló que *“el concepto de «transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes» debe entenderse en el sentido que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias”*.

De este modo, en el supuesto de cesión de uso de un conjunto de locales, esta transmisión no constituye una unidad económica autónoma en los términos establecidos por lo que tendrá la consideración de una mera cesión de bienes, lo cual constituye la entrega de un inmueble sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

No obstante, cuando se traten de cesión de bienes a título gratuito, la operación tendrá la consideración de autoconsumo en los términos previstos en el artículo 9.1.b) de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, si bien cuando se trate de bienes inmuebles que constituyan edificaciones, podría ser de aplicación lo establecido en el artículo 20.uno.22º de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que las entregas de bienes inmuebles que tengan las considera-

ción de una segunda entrega, estarán sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido y quedarán gravadas en el Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en su modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, todo ello sin perjuicio, de la posible renuncia a la aplicación de la exención en los términos establecidos en el artículo 20.dos de la citada Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido.

III. Reflexiones finales

La trascendencia del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con las viviendas sociales, ya fue puesto de manifiesto en el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre «El reto de definir las viviendas sociales como servicios de interés económico general», aprobado en fecha 13 de diciembre de 2012 [2013/C 44/09], en el que se recomendaba a la Comisión Europea “reconsiderar sus propuestas relativas al futuro del sistema común del IVA, manteniendo la posibilidad para los Estados miembros de aplicar un tipo reducido a la construcción y la renovación de viviendas sociales, por proveedores públicos, sociales y privados por igual, por tratarse de un bien de primera necesidad de carácter local, que no incide en el comercio entre los Estados miembros y el buen funcionamiento del mercado interior”, puesto que no debemos olvidar, como afirma GARCÍA CALVENTE, Y.³⁶, que los sistemas tributarios tienen, además de un fin recaudatorio, una función incentivadora que es utilizada por los poderes públicos en sus políticas públicas.

A pesar de ello, el legislador no otorga a las cooperativas de viviendas la protección jurídica de la que son merecedoras, puesto que por su función social su actuación está dirigida a cubrir estrictamente los costes de la construcción y promoción de las edificaciones, lo que le hace acreedora de la calificación de especialmente protegidas, calificación que no le ha sido otorgada pese a su naturaleza y a la función que realizan.

En particular, en la regulación del Impuesto sobre el Valor Añadido no existen normas específicas referidas a las cooperativas, al tratarse de un Impuesto que se basa en la naturaleza intrínseca de las operaciones y no en los sujetos que las

36. GARCÍA CALVENTE, Y.: “Innovaciones sociales en materia de vivienda y Economía Social: reflexiones desde el Derecho Financiero y Tributario”. *Revista Vasca de Economía Social, GEZKI*, nº 11, 2014, p. 25-57.

llevan a cabo. Concretamente, las cooperativas de viviendas, al tener como objeto principal efectuar operaciones que están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, como son la urbanización de terrenos, la promoción, la construcción o la rehabilitación de edificaciones destinadas a su venta, adjudicación o cesión, la conservación y administración de las viviendas y locales, elementos, zonas o edificaciones comunes, la creación y suministros de servicios complementarios, así como las instalaciones complementarias, tienen la consideración de empresario y, por tanto, de sujeto pasivo de dicho impuesto.

No obstante, existen diversas operaciones realizadas de forma habitual por las cooperativas de viviendas, entre las que se encuentran, las aportaciones de los socios de la cooperativa de viviendas, la opción de compra de un solar o las operaciones distintas de la venta o entrega de la vivienda, como el arrendamiento o la cesión de uso, que requieren un tratamiento particular puesto que en las mismas es posible la aplicación de las exenciones contempladas en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En concreto, los cambios normativos que se han originado en los tipos impositivos del Impuesto sobre el Valor Añadido tampoco favorecen la creación de cooperativas de viviendas, dado que dichos tipos se han agravado, lo que ocasiona que los cooperativistas tengan que afrontar un mayor coste fiscal por las cantidades entregadas a las cooperativas para sufragar los costes originados.

Bibliografía

- CALVO VÉRGEZ, J.: *El IVA en las entidades sin fin de lucro*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2010.
- CAMPO SENTÍS, L.: “El Impuesto sobre el Valor Añadido. Incidencia sobre operaciones de determinadas cooperativas”, *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 214, 1991.
- CASANA MERINO, F.: “Las Cooperativas de Viviendas y el IVA”, en la obra colectiva (Dir. PEINADO GRACIA, J. I. y Coord. VÁZQUEZ RUANO, T.) *Tratado de Derecho de Cooperativas*, Tirant Lo Blanch, Valencia, 2013.
- ETXEZARRETA, A. y MERINO S.: “Las cooperativas de viviendas como alternativa al problema de la vivienda en la actual crisis económica”, *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, nº 113, 2013.
- GARCÍA CALVENTE, Y.: “Fiscalidad de las cooperativas de vivienda”, *El Consultor Inmobiliario*, nº 58, 2005.
- GARCÍA CALVENTE, Y.: “Innovaciones sociales en materia de vivienda y Economía Social: reflexiones desde el Derecho Financiero y Tributario”. *Revista Vasca de Economía Social, GEZKI*, nº 11, 2014.
- GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.: “Aspectos tributarios de las cooperativas de viviendas: ¿están suficientemente protegidas a nivel fiscal?”, *Nueva fiscalidad*, nº 3, 2014.
- GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M.: “Aspectos tributarios de las cooperativas”, *Quincena Fiscal*, nº 4, 2017.
- GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M. y SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, G.: *Aspectos tributarios de las cooperativas y sociedades laborales*, Comares, Granada, 2016.
- HINOJOSA TORRALVO, J. J.: “Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 69, 2010.
- LAMBEA RUEDA, A.: “Cooperativas de viviendas en España: modelos de adjudicación”. *Ponencia presentada al Congreso Internacional RULESCOOP* celebrado el día 5 de septiembre de 2012
- LAMOCA PÉREZ, C.: “Las aportaciones de capital en las cooperativas de viviendas. Incidencia en IVA e IRPF”, *Impuestos*, nº 6, 1992.

- MARTÍN FERNÁNDEZ, J. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J.: *Cuestiones tributarias de la ejecución del planeamiento urbanístico*, Iustel, Madrid, 2005.
- MERINO HERNANDEZ, S.: “La democracia participativa en la empresa. El hecho cooperativo”, AA.VV., *Estudios Jurídicos sobre Economía Social*, Marcial Pons, Madrid, 2002.
- MERINO JARA, I.: “Aplicación del 7 por 100 a la entrega de edificios o parte de los mismos aptos para su utilización como viviendas”, *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*, nº 11, 2007.
- MERINO JARA, I.: “El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 66, 2009.
- MOYA-ANGELER PÉREZ-MATEOS, M. P.: “Las recientes propuestas de reformas europeas en el IVA y su repercusión en las entidades de economía social”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 80, 2014.
- MOYA-ANGELER PÉREZ-MATEOS, M. P. y PORTILLO NAVARRO, M.^a J.: “Las entregas de bienes y prestaciones de servicios de las sociedades cooperativas a los Ayuntamientos a efectos del IVA. Especial referencia a las cooperativas de vivienda”, *Documento del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 6, 2012.
- SIMÓN ACOSTA, E.: “Fiscalidad de las cooperativas: una vuelta de tuerca”, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, nº 695, 2005.

OPERATIVA ACTUAL Y CUESTIONES CONTROVERTIDAS DE LA APLICACIÓN DEL RÉGIMEN ESPECIAL DE SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA DEL IVA POR *AIRBNB*

Borja Astarloa Ilarduya

Ayudante de investigación de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Cardenal Herrera-CEU, CEU Universities

RESUMEN

En este trabajo se va a estudiar la tributación en el IVA de *Airbnb*, plataforma digital de alojamiento turístico por excelencia, por la prestación de servicios a sus usuarios. Teniendo en cuenta la forma de operar a través de la Web y/o *App*, la calificación del hecho imponible permite la aplicación del régimen especial aplicable a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica, puesto que se considera un servicio prestado por vía electrónica. Sin embargo, la doctrina científica mercantilista lo considera una mediación. Por ello, el objetivo del presente trabajo es dilucidar si nos encontramos ante un servicio de intermediación, que excluiría la aplicación del régimen especial, y cuáles serían las consecuencias a efectos del IVA de dicha exclusión. Además, se apunta a si debería ser revisado el concepto de servicios prestados por vía electrónica, con el objetivo de adaptarlo a estos tiempos.

PALABRAS CLAVE: Alojamiento turístico, fiscalidad indirecta, IVA, exenciones tributarias, lugar de realización del hecho imponible, inversión del sujeto pasivo.

CLAVES ECONLIT: D69, H20, H32, K34.

CURRENT OPERATION AND CONTROVERSIAL ISSUES OF THE APPLICATION OF THE SPECIAL REGIME OF SERVICES PROVIDED VIA ELECTRONIC VAT VIA AIRB**ABSTRACT**

In this work we will study the VAT taxation of Airbnb, digital platform of tourist accommodation par excellence, for the provision of services to its users. Taking into account the way of operating through the Web and / or App, the qualification of the taxable event allows the application of the special regime applicable to telecommunications, broadcasting or television services and those provided electronically, since considers a service provided electronically. However, the mercantilist scientific doctrine considers it a mediation. Therefore, the objective of this paper is to determine if we are facing an intermediation service, which would exclude the application of the special regime, and what would be the consequences for VAT purposes of said exclusion. In addition, it is aimed at whether the concept of services provided electronically should be revised, in order to adapt it to these times.

KEY WORDS: Tourist accommodation, indirect taxation, VAT, tax exemptions, place of taxable event, taxable person investment.

SUMARIO¹

I. Introducción. II. Las condiciones generales de *Airbnb*. III. Tributación actual del servicio prestado por *Airbnb*. 1. Hecho imponible. 2. Lugar de realización. 3. El sujeto pasivo. IV. *Airbnb* desde la óptica del Derecho Mercantil en España. 1. *Airbnb*: la disyuntiva entre plataforma de anuncio o plataforma de mediación. 2. *Airbnb*: intermediación en el pago versus intermediación en el arrendamiento. V. *Airbnb* y el IVA: cuestiones controvertidas. 1. Hecho imponible y lugar de realización si no es un servicio prestado por vía electrónica. 2. Exención: aplicabilidad o imposibilidad. 3. El sujeto pasivo. VI. Conclusiones. Bibliografía.

I. Introducción

El objeto del presente trabajo es el estudio de las consecuencias a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) de la irrupción de *Airbnb* en materia de alojamiento turístico. Se abordarán las cuestiones problemáticas del IVA que se genera entre *Airbnb* y los usuarios -anfitrión y huésped-, dejando al margen el IVA que, en su caso, pueda producirse por el propio arrendamiento, es decir, entre anfitrión y huésped.

Aclarado este punto, conviene señalar que el régimen jurídico a efectos del IVA que aplica *Airbnb* suscita diversas controversias, provenientes de la calificación jurídica que la empresa realiza sobre los servicios que presta. Por lo tanto, en este trabajo se va a analizar qué servicios presta *Airbnb* para, seguidamente, exponer las cuestiones más controvertidas en relación con la calificación de los servicios, hecho imponible y lugar de realización, sujeto pasivo y, finalmente, sobre la posibilidad o imposibilidad de aplicar la exención del art. 135 (1) de la Directiva del IVA, relativa a los servicios financieros.

Hasta la fecha, la economía colaborativa en general ha sido objeto de escaso estudio por parte de la doctrina científica, aunque poco a poco la literatura sobre dicha temática va en aumento, tal vez como consecuencia de la exponenciación de dicho modelo económico. Así, en España, la economía colaborativa en general,

1. Esta publicación ha sido posible gracias a la I convocatoria de ayudas a la movilidad CEINDO (CEU Escuela Internacional de Doctorado).

y el alojamiento colaborativo en particular, se ha estudiado desde el punto de vista económico, administrativo y civil-mercantil² y desde el punto de vista del Derecho Financiero y Tributario³. Sin embargo, a día de hoy no existe producción científica que resuelva, en concreto, las dudas suscitadas a efectos del IVA por el alojamiento turístico ni, consecuentemente, por *Airbnb*.

En consonancia con lo expuesto, esta investigación se iniciará con una sucinta explicación de cómo funciona *Airbnb*; esto es, la exposición de las condiciones generales de la plataforma y su estructura empresarial, para proceder a subsumir la realidad subyacente. Así, se procederá a la calificación jurídica de las relaciones nacidas como consecuencia del registro en la plataforma digital y, en su caso, el perfeccionamiento del contrato, previsiblemente de intermediación. A continuación, una vez se haya procedido a la calificación desde el punto de vista jurídico-privado, se analizará la realidad actual a efectos del IVA. En este sentido, se dará comienzo determinando la realidad jurídico-tributaria actual; esto es, ante qué modalidad de hecho imponible opera la plataforma colaborativa para, posteriormente, dilucidar el lugar de realización del hecho imponible, cuestión bastante controvertida, no solamente en lo que a economía colaborativa se refiere, sino, en general, a la economía digital o al comercio electrónico. Posteriormente, se adentrará en el concepto de sujeto pasivo y en qué situaciones opera *Airbnb* como sujeto pasivo a título de contribuyente y cuándo se da la inversión del sujeto pasivo. Finalmente, y una vez se haya puesto sobre la mesa la tributación de *Airbnb* en relación con el IVA, se darán a conocer las cuestiones más controver-

2. Con carácter general, se ha estudiado en las diferentes disciplinas jurídicas, entre otros, ver DOMÉNECH PASCUAL, G.: “La regulación de la economía colaborativa (el caso «Uber contra el taxi»”, en Revista CEF Legal, núm. 175-176, págs. 61-104; DE LA ENCARNACIÓN VALCÁRCEL A.M.: “El alojamiento colaborativo: Viviendas de uso turístico y plataformas virtuales”, REALA, Nueva Época, núm. 5, enero-junio, 2016, [en línea] <https://deje.ua.es/es/derecho-administrativo/documentos/comunicaciones/el-alojamiento-colaborativo-viviendas-de-uso-turistico-y-plataformas-virtuales.pdf>; MONTERO PASCUAL, J.J. (Director): *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, BlaBlaCar, Uber y otras plataformas*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

3. Entre otros, FALCÓN Y TELLA, R.: “La tributación de Uber (Plataforma de servicios de transporte en vehículos particulares)”, en Quincena Fiscal Aranzadi núm. 13, Julio I, 2014, págs. 11-16; y, ANTÓN ANTÓN, Á. y BILBAO ESTRADA, I.: “El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad”, en Instituto de Estudios Fiscales, DOC. núm. 26, 2016 [en línea] http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2016_26.pdf; y, MONTESINOS OLTRA, S.: “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del derecho tributario”, en Revista de Economía Industrial, núm. 402, 2016, págs. 47-54.

tidas, que van en relación con su calificación jurídica, lo que determinará la aplicabilidad del régimen general y no del régimen especial de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica⁴.

Atendiendo a cómo se ha estructurado *Airbnb*, en función de las facturas que emite y a los criterios de la DGT, que se verán más adelante, el régimen jurídico en materia de IVA que aplica es el régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica.

II. Las condiciones generales de *Airbnb*⁵

Antes de comenzar con el análisis de las condiciones generales, conviene explicar cómo se organiza estructuralmente el grupo societario. *Airbnb, Inc.* es la entidad que da soporte a los alojamientos cuando el usuario de la misma es residente en los Estados Unidos de América. Para aquellas relaciones nacidas entre *Airbnb* y los no residentes en E.E.U.U. se opera con *Airbnb Ireland UC*, dejando al margen si se reside en China, que será con *Airbnb China*. En paralelo existe otra sociedad, llamada *Airbnb Payments*, residente en Reino Unido, que es la encargada de intermediar en el pago y cobro de las tarifas. Por lo tanto, el presente trabajo versará sobre las relaciones con *Airbnb Ireland UC*, siendo quien emite las facturas, y *Airbnb Payments*.

Airbnb se define como «una plataforma por Internet que conecta a anfitriones que tienen alojamientos disponibles para anunciar y reservar con huéspedes que buscan reservar dichos alojamientos». En esta misma línea, atendiendo a las condiciones,

«componen una plataforma por internet a través de la cual los anfitriones pueden crear anuncios para alojamientos y los huéspedes pueden obtener información sobre los mismos y reservarlos directamente con los anfitriones. Usted entiende y acepta que *Airbnb* no es parte de ningún acuerdo

4. Aunque, tomando en consideración que opera por vía electrónica, me referiré de aquí en adelante a este régimen como el régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica, sin que induzca a confusión con el antiguo régimen especial homónimo, actualmente derogado.

5. Toda referencia a las condiciones generales puede encontrarse en [en línea] <https://www.airbnb.es/terms> [Consulta: 7 de marzo de 2017].

firmado entre los anfitriones y los huéspedes, ni tampoco es una agencia inmobiliaria, agente o aseguradora. *Airbnb* no tiene ningún control sobre la conducta de anfitriones, huéspedes y otros usuarios del sitio web, la aplicación o los servicios ni sobre ningún alojamiento y, en la medida máxima de lo permitido por la ley, no asume ninguna responsabilidad a este respecto. [...] Su relación con *Airbnb* se limita a ser un miembro y un contratista independiente, externo, y no un empleado, agente, participe en un negocio conjunto ni socio de *Airbnb* por ninguna razón, y que actúa exclusivamente en nomb[r]e y beneficio propios, y no en nombre ni beneficio de *Airbnb*. *Airbnb* no controla, ni tiene derecho a controlar, su anuncio, sus actividades al margen de internet en relación con su anuncio ni otros asuntos relacionados con cualquier anuncio que ofrezca. En su condición de miembro, acepta no hacer nada que cree la falsa impresión de que cuenta con el respaldo de *Airbnb*, es socio de *Airbnb* o actúa en nombre o beneficio de *Airbnb*, lo que incluye no hacer un uso inadecuado de ninguna propiedad intelectual de *Airbnb*».

En primer lugar, los sujetos del futuro contrato de arrendamiento se definen como: anfitrión («miembro que crea un anuncio a través del sitio web, aplicación y los servicios») y huésped («miembro que solicita a un anfitrión una reserva de un alojamiento anunciado a través del sitio web, la aplicación o los servicios, o un miembro que se hospede en un alojamiento y no sea el anfitrión de dicho alojamiento anunciado»). De ello se desprende que la prestación del servicio es el de anunciar un inmueble entre ambos sujetos para que el anfitrión arriende un alojamiento, residencial o de otro tipo, al huésped. Consiguientemente, nace una relación por la que, bien el anfitrión oferta, bien el huésped busca, un alojamiento, actuando *Airbnb* como empresa que únicamente permite almacenar información, potenciando la oferta o la búsqueda del alojamiento.

Por ello, el anfitrión establece libremente una «tarifa de alojamiento», esto es, «las cantidades debidas y pagaderas por parte de un huésped a cambio de su estancia en un alojamiento» al anfitrión. Por la prestación del servicio, *Airbnb* cobra dos tarifas: la «tarifa de anfitrión» («la tarifa que *Airbnb* cobra a un anfitrión por el uso de los servicios, calculada en forma de porcentaje de las tarifas de alojamiento aplicables. [Dichas tarifas] se mostrarán al anfitrión cuando se le solicite que confirme o rechace una solicitud de reserva de un huésped potencial») y la «tarifa de huésped»; es decir, «la tarifa que *Airbnb* cobra a un huésped

por el uso de los servicios, calculada en forma de porcentaje de las tarifas de alojamiento aplicables. Las tarifas de huésped le serán mostradas cuando se le pregunte si desea enviar una solicitud de reserva a un anfitrión».

Con carácter accesorio, la sociedad, previa solicitud del anfitrión, puede prestar un servicio de fotografía, a fin de que un tercero, generalmente un huésped potencial, pueda visualizar cómo es el alojamiento que está buscando. También, en caso de que el anfitrión cancele una reserva en el último momento, *Airbnb* propondrá al huésped otros alojamientos disponibles, similares al alojamiento que había reservado. Además, realiza otras funciones como valoraciones de los usuarios, recomendación de precios, la asistencia en el supuesto de que el alojamiento no se ajuste a lo ofrecido o el cambio. Por último, en esta misma línea, la plataforma también ofrece garantías al anfitrión consistentes en reparar o sustituir la propiedad por los daños sufridos o que haya sido destruida⁶.

Para terminar, la plataforma digital dedica en sus condiciones y términos de uso un apartado dedicado al ámbito de los impuestos. En ella se establece, en relación con el IVA, que la empresa lo cobrará cuando proceda y emitirá factura cuando corresponda, bien sea respecto de la tarifa del anfitrión, bien a la del huésped. Informa también sobre cuestiones relativas al Impuesto de ocupación, aspectos en los que no se adentrará en el presente trabajo por no guardar relación con el objeto de estudio, pero se deja constancia de ello por si resultara de interés.

III. Tributación actual del servicio prestado por *Airbnb*: régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica

En primer lugar, conviene señalar que, como apunta GRLICA, siguiendo a la Comisión Europea y al Comité del IVA, apunta que si las plataformas digitales cobran una remuneración sus actividades económicas están sujetas a IVA⁷. La sujeción al Impuesto viene determinada porque recibe una contraprestación

6. Ver [en línea] https://www.airbnb.es/terms/host_guarantee [Consulta: 7 de marzo de 2017].

7. Cf. GRLICA, I.: "How the Sharing Economy is Challenging the EU VAT System", en *International VAT Monitor*, Volumen 28, núm. 2, 2017, pág. 129.

por el servicio que presta. En el caso que nos ocupa, el régimen especial tiene carácter potestativo, al que *Airbnb* se ha acogido.

La aplicabilidad de este régimen, considerando lo expuesto por VÁZQUEZ TAÍN, viene determinada por la sencillez en el cumplimiento de las obligaciones nacidas por la realización de dichos hechos impondibles⁸.

1. Hecho imponible

Airbnb presta, de acuerdo con sus condiciones generales, «un “servicio electrónico” o “servicio prestado por vía electrónica”» del art. 163 septiesdecies LIVA⁹, que, por remisión al art. 69.Tres.4º de la misma Ley, son aquellos que «consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos». Además, esto viene ratificado por la DGT cuando declaró que «los servicios prestados [...], bajo la premisa de que no intermedia ni en nombre propio, ni ajeno, en la contratación de los alojamientos turísticos tendría la consideración de un servicio prestado por vía electrónica cuya contraprestación estaría constituida por las cantidades que deben abonar las partes que utilizan la plataforma o mercado de aplicaciones»¹⁰. En consecuencia, la DGT excluye la intermediación. Por lo tanto, en lo que al hecho imponible se refiere, éste no parece plantear muchas dificultades puesto que tal como reza el art. 11.Uno LIVA, «a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes». Esta postura es defendida por TEJERIZO LÓPEZ al apuntar que «la determinación del concepto de prestación de servicios se realiza desde un punto de vista negativo, de tal modo que la Ley señala que, a los efectos del IVA, se entiende por prestación de servicios toda operación sujeta al impuesto

8. VÁZQUEZ TAÍN, M.A.: *Impuesto sobre el Valor Añadido IVA. Manual práctico*, ed. Tirant lo Blanch, 3ª edición, 2016, pág. 330.

9. Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (B.O.E. núm. 312, de 29 de diciembre de 1992).

10. DGT V0084-14, de 16 de enero de 2014.

que no tenga la consideración de entrega de bienes, adquisición intracomunitaria o importación de bienes»¹¹.

2. Lugar de realización

Una vez aclarado que, según *Airbnb*, nos encontramos ante una prestación de servicios por vía electrónica, conviene esclarecer cuál es su lugar de realización. En este ámbito, habría que distinguir si el destinatario es o actúa como empresario o profesional o si no lo es o no actúa como tal, debido a que el régimen especial solamente es aplicable cuando el destinatario es un consumidor o un empresario o profesional que no recibe la prestación del servicio fruto de su actividad económica. Dicho esto, si el huésped es un mero consumidor, el lugar de realización del hecho imponible será el territorio de aplicación del Impuesto. Y ello porque el párrafo segundo del punto Uno del art. 163.unvicies determina que «el régimen especial se aplicará a todas las prestaciones de servicios que, de acuerdo con lo dispuesto por los números 4.º y 8.º del apartado Uno del artículo 70 de esta Ley [...] deban entenderse efectuadas en la Comunidad». Por su parte, el art. 70.Uno.4º de la LIVA hace referencia al lugar de realización del hecho imponible por los servicios prestados por vía electrónica, estableciendo en el territorio de aplicación del Impuesto su lugar de realización.

En caso contrario, si el huésped es o actúa como empresario o profesional, deberán seguirse las normas del régimen general, no pudiendo acogerse al régimen especial. En esta misma línea, parece oportuno extender la aplicación del régimen general cuando el destinatario del servicio es un anfitrión, puesto que el art. 5. Uno.c), último inciso, de la Ley, reputa empresarios o profesionales a los arrendadores de bienes. En este sentido, el arrendador del inmueble es el anfitrión, por lo que, por imperativo legal, tendrá la consideración de empresario o profesional; quedando excluido de la aplicación del régimen especial. En consonancia con ello, sería de aplicación la regla del artículo 69. Uno, que consagra el territorio de aplicación del Impuesto como lugar de realización del hecho imponible «cuando el destinatario sea un empresario o profesional que actúe como tal y radique en el citado territorio la sede de su actividad económica, o tenga en el mismo un

11. TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Impuesto sobre el Valor Añadido” en MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CAYÓN GALIARDO, A. (Directores): *Manual de Derecho Tributario. Parte especial*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 13ª edición, 2016, pág. 623.

establecimiento permanente o, en su defecto, el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste». Esta misma idea es defendida por la DGT al apuntar que «se entenderán realizados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios electrónicos prestados [...] a empresarios o profesionales que tengan en el referido territorio la sede [de la] actividad económica, [...] un establecimiento permanente, o [...] el lugar de su domicilio o residencia habitual, siempre que en ese caso, se trate de servicios que tengan por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente, domicilio o residencia habitual»¹² y cuando afirmó que «asimismo los propietarios de los inmuebles, arrendadores de los mismos, tendrán la condición de empresario o profesional por la actividad de arrendamiento realizada que se encontrará sujeta al Impuesto»¹³.

3. El sujeto pasivo

La consecuencia de todo lo expuesto hasta ahora es que el sujeto pasivo será *Airbnb*, en virtud del art. 84.Uno.1º LIVA, cuando el destinatario sea el huésped que no actúa como un empresario o profesional, produciéndose la inversión del sujeto pasivo del art. 84.Uno.2º LIVA en los demás supuestos, siendo, por tanto, sujetos pasivos los destinatarios de los servicios.

IV. *Airbnb* desde la óptica del Derecho Mercantil en España

1. *Airbnb*: la disyuntiva entre plataforma de anuncio o plataforma de mediación

Una vez aclarado lo establecido en las condiciones generales de *Airbnb*, conviene dilucidar si realmente nos encontramos ante una página Web o aplicación que meramente aloja un anuncio o si realiza una intermediación.

12. DGT V0084-14, *op. cit.*

13. DGT V2448-15, de 22 de agosto del 2015.

Es un hecho que *Aibnb* almacena información sobre inmuebles para que anfitrión y huésped perfeccionen, en su caso y *a posteriori*, un contrato de arrendamiento. En este sentido, la página web o aplicación almacena la información aportada por anfitriones y huéspedes, y que se facilita el cobro entre ambos sujetos mediante *Airbnb Payments*. Empero, *Airbnb* ofrece servicios accesorios, como los mencionados anteriormente¹⁴, lo que plantea la posibilidad de desvirtuar el exclusivo alojamiento del anuncio, convirtiéndola en una empresa que realiza un servicio de intermediación.

Así, MONTERO PASCUAL realiza una distinción entre «plataformas de anuncios» (aquellas «plataformas [que] tienen una mera función de publicación de la información [... tratándose] de una versión actualizada de la tradicional sección de anuncios de la prensa en papel»¹⁵, cuya naturaleza jurídica del servicio tiene su sede en los servicios de la sociedad de información¹⁶), «mercados electrónicos», y «plataformas de mediación» (que son aquellas que «facilitan la contratación de bienes y servicios procediendo a la casación de oferta y demanda, muchas veces en tiempo real»¹⁷, calificándolo como un contrato de mediación o corretaje¹⁸).

Siguiendo con el estudio de la naturaleza jurídica, *Airbnb* se configura como una plataforma colaborativa¹⁹ que presta un servicio de la sociedad de la información. En este sentido, el artículo 1.1.b) de la Directiva 2015/1535/UE²⁰

14. *Vid.* Epígrafe II, página 5.

15. MONTERO PASCUAL, J.J.: «El régimen jurídico de las plataformas colaborativas» en MONTERO PASCUAL, J.J. (Director): *La regulación de la economía colaborativa, op. cit.*, pág. 94.

16. *Ibid.*, pág. 95.

17. *Ibid.*, pág. 96.

18. *Cfr. Ibid.*, pág. 97.

19. Atendiendo a la Comisión Europea, «la economía colaborativa implica a tres categorías de agentes i) prestadores de servicios que comparten activos, recursos, tiempo y/o competencias —pueden ser particulares que ofrecen servicios de manera ocasional («pares») o prestadores de servicios que actúan 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»». *Vid.* COMISIÓN EUROPEA: *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, COM (2016) 356 final, pág. 3.

20. Directiva (UE) 2015/1535 del Parlamento europeo y del Consejo, de 9 de septiembre de 2015, por la que se establece un procedimiento de información en materia de reglamentaciones técnicas y de reglas relativas a los servicios de la sociedad de la información (DOUE L 241/1, de 17.9.2015).

define el servicio de la sociedad de la información como «todo servicio prestado normalmente a cambio de una remuneración, a distancia, por vía electrónica y a petición individual de un destinatario de servicios». Dicha definición se corresponde con la del Anexo de la Ley de Servicios de la Sociedad de la información y comercio electrónico²¹, que, a tenor de lo dispuesto en él, se entiende como aquel en «el que se facilita la prestación o utilización de otros servicios de la sociedad de la información o el acceso a la información». Concreta que «son servicios de intermediación la provisión de servicios de acceso a Internet, la transmisión de datos por redes de telecomunicaciones, la realización de copia temporal de las páginas de Internet solicitadas por los usuarios, el alojamiento en los propios servidores de datos, aplicaciones o servicios suministrados por otros y la provisión de instrumentos de búsqueda, acceso y recopilación de datos o enlaces a otros sitios de Internet».

Mutatis mutandis, GARCÍA MONTERO define *BlaBlaCar* como una empresa que «realiza una actividad de prestación de servicios de la sociedad de la información, y que quedaría sujeta a la normativa que regula este sector en nuestro país, la Ley 34/2002. Ello no obsta a que simultáneamente la plataforma lleve a cabo una actividad que pueda calificarse como prestación de servicios de pago, en el sentido contemplado en la Ley 16/2009, de servicios de pago»²². Lo que cabría plantearse es si, fiscalmente puede tener la misma consideración. Así mismo, RODRÍGUEZ MARTÍNEZ señala, en términos generales y no en el caso concreto de *Airbnb*, que la naturaleza jurídica de las plataformas electrónicas es de un contrato de mediación -con particularidades con respecto al tradicional concepto de contrato de mediación o corretaje- que presta un servicio de la sociedad de la información por cuanto opera mediante servicios electrónicos, realizándose el contrato en vía electrónica²³. A mayor abundamiento y ahora sí que en el supuesto que nos ocupa, el Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 11 de Barcelona sentenció, en relación con las alegaciones de la plataforma, que «podrí-

21. Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y comercio electrónico (B.O.E. núm. 166, de 12 de julio de 2002).

22. GARCÍA MONTERO, L.: *La victoria del Carpooling en España: BlaBlaCar es legal* [en línea] Centro de Estudios de Consumo <<http://www.centrodeestudiosdeconsumo.com/images/artic6mz/Blablacar-2017-1.pdf>>.

23. *Cfr.* RODRÍGUEZ MARTÍNEZ, I.: «El Servicio de mediación electrónica y las obligaciones de las plataformas de economía colaborativa» en MONTERO PASCUAL, J.J. (Director): *La regulación de la economía colaborativa...*, *op. cit.*, pág. 125 y ss.

amos compartir la conclusión contenida en las Resoluciones impugnadas en el sentido de que se trata de un grupo empresarial con el mismo negocio, de modo que por esta sola circunstancia, amparándose en que tendrían [*Airbnb USA, Irlanda, Airbnb Marketing services SLU España* -una sociedad perteneciente al mismo grupo sita en España, demandante-] distinta personalidad jurídica y nacionalidad, no les eximiría de la posible comisión de una infracción actuando como lo hacen de forma combinada para la consecución de sus objetivos económicos [...] y así se justifique [...] que la recurrente [*Airbnb*] no participa en las transacciones entre particulares a través de la plataforma informática»²⁴. Ante ello, el Juez alega que «nada más lejos de la realidad, ya que actúan “de consumo” persiguiendo los mismos objetivos de lucro aun con personalidades jurídicas propias para mantener ventajas y, acaso, eludir normativas sectoriales tan importantes, [como] las tributarias, [...]. Ciertamente la prueba practicada [...] muestra que consiste en una actividad de mediación»²⁵.

Considerando todo lo expuesto, parece discutible el clasificarla como una «plataforma de anuncio», lo que parece desprenderse de sus términos y condiciones de uso, puesto que las funciones de *Airbnb* van más allá de la mera colocación en un sitio web o aplicación del anuncio, por lo que podría resultar más adecuado calificarla como «plataforma de mediación», pero siendo un servicio prestado por vía electrónica.

2. *Airbnb*: intermediación en el pago *versus* intermediación en el arrendamiento

Una vez concluido, a raíz de lo anterior, que *Airbnb* parece ser una plataforma que presta un servicio de intermediación electrónica, conviene dilucidar si sería una intermediación en el pago o ante una intermediación en el arrendamiento. En este sentido, resulta factible poder afirmar que la intermediación en el pago se produce, debido a que, y esgrimiendo la fundamentación del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 11 de Barcelona, por mucho que el grupo empresarial opere mediante distintas personas jurídicas, «actúan “de consumo” persiguiendo los mismos objetivos de lucro», lo que determina, al menos, una intermediación en el pago, con independencia que el cobro lo realice *Airbnb Payments*.

24. Sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo de Barcelona nº 11, núm. 309/2016, de 29 de noviembre, F.J. 3º, (JUR 2017\28681).

25. *Ibid.*

Sin embargo, cuestión a resolver ahora es si nos encontramos ante una intermediación en el arrendamiento. Pudiera parecer que nos encontramos ante una intermediación en el pago. Sin embargo, es pertinente recordar que la plataforma ofrece, al margen de funciones de cobro, la seguridad en el pago, otros servicios como se han señalado con anterioridad y asemejarla más a una intermediación en el arrendamiento debido a que realiza funciones durante y posteriores al perfeccionamiento del contrato con *Airbnb*. También es cierto que *Airbnb* no forma parte del contrato subyacente, ni formal ni materialmente; no tiene posibilidad de fijar el precio del alquiler, establecer obligaciones para ambas partes, etcétera, pero pienso que debería tenerse en cuenta que, a diferencia de, por ejemplo, *BlaBlaCar*, realiza otras funciones.

Por tanto, parece ser más preciso hablar de una plataforma de mediación. Con respecto a la actividad económica tradicional, en los servicios que prestan las inmobiliarias, éstas tampoco forman parte del contrato de alquiler, ni tienen derechos, ni pueden fijar obligaciones en los contratos, por lo que no se produce un salto cualitativo. Atendiendo a la funcionalidad de la plataforma, no debe desecharse la idea de categorizar *Airbnb* como una plataforma digital que intermedia en el arrendamiento, como sucede con los negocios tradicionales.

V. *Airbnb* y el IVA: cuestiones controvertidas

Sin embargo, todas estas grandes dificultades respecto a su calificación jurídico-mercantil, con grandes incidencias en el ámbito del Impuesto que nos ocupa, vienen determinadas por su estructura empresarial en la que *Airbnb Ireland* ofrece el servicio de «alojamiento de anuncios» y *Airbnb Payments* realiza la gestión en el cobro, atomizando su actividad económica.

Trayendo de nuevo a colación la consulta de la DGT que determina la imposibilidad de aplicar el régimen especial de prestación de servicios en vía electrónica cuando se realiza una actividad de mediación²⁶, aunque desde el punto de vista del Derecho Mercantil, *Airbnb* presta un servicio de la sociedad de la infor-

26. Apunta que «los servicios prestados [...], bajo la premisa de que no intermedia ni en nombre propio, ni ajeno, en la contratación de los alojamientos turísticos tendría la consideración de un servicio prestado por vía electrónica cuya contraprestación estaría constituida por las cantidades que deben abonar las partes que utilizan la plataforma o mercado de aplicaciones» Vid. DGT V0084-14, de 16 de enero de 2014.

mación, desde el punto de vista del Derecho Financiero y Tributario y al amparo de la autonomía calificadora de que ésta goza, se trata de una empresa de mediación, al menos en cuanto a la aplicabilidad del régimen jurídico del IVA. Llegados a este punto, considerando la exponenciación de estas plataformas digitales y al avance de la economía digital, tal vez deberían ser redefinidos o actualizados los conceptos tributarios para adecuarlos a la situación actual.

Por todo lo expuesto, algunas cuestiones plantean dudas con respecto a la correcta aplicación del IVA por parte de *Airbnb*. Por ello, en primer lugar, se hará referencia al hecho imponible y lugar de realización; seguidamente, a la posibilidad de aplicar la exención del art. 135 de la Directiva del IVA; y, en fin, al sujeto pasivo.

1. Hecho imponible y lugar de realización si no es un servicio prestado por vía electrónica

Atendiendo a la doctrina citada, así como a la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-administrativo número 11 de Barcelona, a la que me adhiero, creo que debería de plantearse la posibilidad de que *Airbnb* sea una plataforma colaborativa que presta un servicio de intermediación a título oneroso.

En lo que concierne a su lugar de realización, en primer lugar, el art. 70.Uno.1º LIVA establece una regla especial de realización del hecho imponible cuando se trata de prestaciones de servicios y reza «se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios: 1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio[...]». Esto ha sido puesto de manifiesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea al disponer que «sólo están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 9, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva las prestaciones de servicios que guarden una relación lo suficientemente directa con un bien inmueble»²⁷. Además, la DGT emitió una consulta que dispone que:

«adicionalmente, establece el artículo 31 bis del mismo Reglamento que: “1. Los servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 47 de la Directiva 2006/112/CE solo abarcarán aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes en cuestión. Se considerará que los

27. Sentencia del TJUE Asunto C-166/05 Heger [2006].

servicios tienen una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los siguientes casos: [...] La intermediación en la venta o el arrendamiento, con o sin opción de compra, de bienes inmuebles, y en el establecimiento o transmisión de determinados derechos sobre bienes inmuebles o derechos reales sobre bienes inmuebles (asimilados o no a bienes corporales), [... excluyéndose] la intermediación en la prestación de servicios de alojamiento en el sector hotelero o en sectores con una función similar, como campos de vacaciones o terrenos creados para su uso como lugares de acampada, si el intermediario actúa en nombre y por cuenta de un tercero.

[...] En virtud de lo anteriormente expuesto se concluye que la intermediación en el arrendamiento de bienes inmuebles, ya el mediador actúe en nombre y por cuenta propia, prestando, por tanto, un servicio de arrendamiento, o actúe en nombre y por cuenta del destinatario del servicio, tiene la consideración, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, de servicio relacionado con bienes inmuebles, con la excepción de los servicios de mediación en aquellos servicios de alojamiento hotelero o equivalentes en el que el intermediario actúe en nombre y por cuenta del cliente que no tendrán la consideración de servicios relacionados con bienes inmuebles tal y como señala el artículo 31 bis, apartado 3, letra b) del Reglamento 282/2011/CE.

A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior de esta contestación, de acuerdo con el criterio mantenido por este Centro directivo y conforme a lo dispuesto en el artículo 20.Uno.23º, e') de la Ley 37/1992, debe asimilarse a servicios de alojamiento hotelero o equivalentes el arrendamiento de viviendas cuando se presten por el arrendador, empresario o profesional, los servicios complementarios propios de la industria hotelera.

En cuanto al concepto “servicios complementarios propios de la industria hotelera”, la Ley 37/1992 pone como ejemplos los de restaurante, limpieza, lavado de ropa u otros análogos. Se trata de servicios que constituyen un complemento normal del servicio de hospedaje prestado a los clientes, por lo que no pierden su carácter de servicio de hostelería. En particular, se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los siguientes: - Servicio de limpieza del interior del apartamento prestado con periodicidad semanal. - Servicio de cambio de ropa en el apartamento prestado con periodicidad semanal. Por el contrario, no se consideran servicios complementarios propios de la industria hotelera los que a continuación se citan: - Servicio de limpieza del apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo contratado por cada arrendatario. - Servicio

de cambio de ropa en el apartamento prestado a la entrada y a la salida del periodo 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). - Servicios de asistencia técnica y mantenimiento para eventuales reparaciones de fontanería, electricidad, cristalería, persianas, cerrajería y electrodomésticos»²⁸.

Por lo tanto, la duda radica en si los pisos ofertados por *Airbnb* son asimilables a los servicios de hostelería. En primer lugar, queremos destacar que las condiciones no obligan a practicar dichos servicios por lo que el primer problema que se nos plantea es el de la imposibilidad de inducir una regla universal y deberá irse caso por caso. Esto genera un problema de prueba: saberse si la limpieza, pongamos por caso, se realiza solamente a la entrada y/o salida del huésped o si es periódicamente. En esta línea, también cabe preguntarse si se le puede imponer a la plataforma una carga probatoria sobre hechos que no dependen de ella, sino de sus usuarios.

Aclarado este punto, si resultase imposible aplicar dicha regla especial, habría que distinguir si el destinatario del servicio es empresario o profesional actuando como tal y radica en España su sede de actividad económica, un establecimiento permanente o el domicilio o residencia habitual, con independencia de que sea el anfitrión o el huésped. De ser así, el art. 69.Uno.1º LIVA sitúa al hecho imponible en el territorio de aplicación del Impuesto, con independencia de dónde se encuentre establecido el prestador de los servicios y del lugar desde el que los preste. Por consiguiente, si el empresario o profesional tiene alguno de estos elementos en el territorio de aplicación del impuesto, el lugar de realización del hecho imponible será España. Así, si el anfitrión o el huésped actúan como empresarios o profesionales, sus respectivas tarifas se pagarán a *Airbnb* con el IVA español.

Por el contrario, en el caso de que el anfitrión o el huésped no sea empresario o profesional actuando como tal, es decir, se actúe como un particular, por virtud de lo dispuesto en el art. 70.Uno.6º LIVA, se entenderán producidos en el territorio de aplicación del Impuesto «los de mediación en nombre y por cuenta ajena cuyo destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que las operaciones respecto de las que se intermedie se entiendan realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto de acuerdo con lo dispuesto en esta Ley», siendo, por tanto, en España.

28. DGT V 0949-17, de 17 de abril de 2017.

2. Exención: aplicabilidad o imposibilidad

En relación con la posibilidad de aplicar la exención prevista en el art. 135 (1) de la Directiva del IVA, el Comité declara que «cuando estos servicios de intermediación consisten en servicios financieros, tales como pagos o transferencias, pueden aplicarse las exenciones con arreglo al artículo 135(1) de la Directiva del IVA. En todos los demás casos en los que el lugar de prestación esté en la UE, se deberá pagar el IVA»²⁹.

Una vez aclarado este extremo, en relación con el art. 20.Uno.18^a.m) LIVA, consideramos, a raíz de la jurisprudencia y de los criterios de la DGT, que no cabe aplicar dicha exención en operaciones interiores debido a que, por un lado, el TJCE determinó que las reglas que establecen exenciones se han de interpretar estrictamente debido a que «constituyen excepciones al principio general de que el impuesto sobre el volumen de negocios se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo»³⁰. A mayor abundamiento, la DGT señala que «si la consultante o las partes contratan mediante precio con una entidad financiera un servicio de recepción de fondos en una cuenta de su titularidad y la transferencia de los mismos, conseguido el importe del proyecto, a las distintas partes para el pago de sus servicios o, en su caso, para que realice las devoluciones si no se consigue el importe necesario para llevar a cabo el proyecto, debe entenderse que la entidad financiera realiza una prestación de servicios cuya contraprestación será el precio acordado. Esta prestación de servicios que puede calificarse como un servicio de intermediación en el pago estará exenta del Impuesto»³¹. Por lo tanto, parece desprenderse que es necesaria la existencia de una entidad financiera para la aplicación de la exención, contrato que no parece existir en el caso que nos ocupa por lo que imposibilita la aplicación de la exención.

Además, también hay que tomar en consideración, con respecto a la exención, lo que apunta MONTESINOS OLTRA, cuando afirma que «la exención no representa necesariamente una ventaja para la entidad, al quedar privada correlativamente del derecho a deducir las cuotas de IVA que soporte de acuerdo con

29. VAT COMMITTEE: *Working paper No 878, Question concerning the application of EU VAT provisions*, Bruselas, 22 de septiembre de 2015, pág. 11.

30. STJCE 5 de junio de 1997 (asunto C-2/95), apartado 20.

31. DGT V3942-15, de 9 de diciembre de 2015.

la regla de prorrata, es decir, en la proporción en que se encuentren los ingresos correspondientes a operaciones exentas con el total de operaciones realizadas»³². Por lo tanto, si el destinatario del servicio es un empresario o profesional actuando como tal –en el caso del huésped y, en todo caso, para el anfitrión, la existencia de una exención podría producir un perjuicio en tanto que no podría deducirse, en su caso, el importe total de las cuotas de IVA soportado.

3. El sujeto pasivo

En este punto, se tratará si *Airbnb* tiene o no la condición de sujeto pasivo a efectos de IVA. A tenor de lo dispuesto en el art. 9.1 de la Directiva del IVA, son sujetos pasivos «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad». Por lo tanto, en el caso de que no se sea empresario o profesional, el sujeto pasivo será *Airbnb*.

Por el contrario, si el destinatario es empresario o profesional actuando como tal, con independencia de que se trate del anfitrión o del huésped, la realización del hecho imponible, como acabamos de ver, sería en España, por lo que, en virtud del art. 84.Uno.2º se produciría la inversión del sujeto pasivo, siendo el empresario o profesional sito en el territorio de aplicación del impuesto el sujeto pasivo. En esta línea, el citado artículo establece que «serán sujetos pasivos del Impuesto: los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas al Impuesto en los supuestos que se indican a continuación: a) Cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en el territorio de aplicación del Impuesto». En este caso, *Airbnb* no está establecido en el territorio de aplicación del impuesto y, si un anfitrión o huésped actúa como empresario o profesional, se produciría dicha inversión del sujeto pasivo.

VI. Conclusiones

Desde el punto de vista Mercantil, *Airbnb* es una plataforma colaborativa que presta servicios de la sociedad de la información. Además, parece ser que su natu-

32. MONTESINOS OLTRA, S.: “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del derecho tributario”, en Revista de Economía Industrial, núm. 402, 2016, págs. 47-54.

raleza jurídica es la de un contrato de mediación o corretaje puesto que una persona, física o jurídica, contrata con *Airbnb* para que intermedie entre ambos usuarios, facilitando el posterior perfeccionamiento de un contrato de arrendamiento.

Airbnb se ha organizado empresarialmente de tal modo que aplica el régimen especial de prestación de servicios por vía electrónica, lo que suscita dudas con respecto a la aplicabilidad de dicho régimen ya que, atendiendo a los argumentos esgrimidos, aparentemente, presta un servicio de intermediación, lo que resulta incompatible con la prestación de servicios por vía electrónica. Cabría plantearse la posibilidad de revisar los conceptos a fin de adecuarlos al auge de las nuevas tecnologías y a la economía digital, con el objetivo de facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias y siempre que no supongan una merma en las arcas públicas.

De dicha calificación jurídica, proveniente de la argumentación citada, se desprende que el hecho imponible es una prestación de servicio de intermediación electrónica y que su lugar de realización dependerá de si el arrendador/anfitrión presta servicios complementarios de hostelería, ya que, en éste último caso habrá de diferenciarse entre empresario o profesional de cara a la aplicación de una regla de localización, siendo la misma para el caso en que no se den estos servicios complementarios. Ello, así mismo, determina la condición de sujeto pasivo en el IVA y, finalmente, si se produce o no la inversión de sujeto pasivo.

Por último, parece que no resulta aplicable la exención por servicios financieros, en tanto que se necesita de una entidad financiera que sea quien intermedie en la gestión de cobros, excluyéndose pues, otras figuras societarias.

Bibliografía

- COMISIÓN EUROPEA: *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, COM (2016) 356 final.
- GARCÍA MONTERO, L.: *La victoria del Carpooling en España: BlaBlaCar es legal* [en línea] Centro de Estudios de Consumo <<http://www.centrodeestudiosdeconsumo.com/images/artic6mz/Blablacar-2017-1.pdf>>.
- GRLICA, I.: “How the Sharing Economy is Challenging the EU VAT System”, en *International VAT Monitor*, Volumen 28, núm. 2, 2017, págs. 124-131.
- MONTERO PASCUAL, J.J.: “El régimen jurídico de las plataformas colaborativas” en MONTERO PASCUAL, J.J. (Director): *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, BlaBlaCar, Uber y otras plataformas*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, págs. 87-124.
- MONTESINOS OLTRA, S.: “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del derecho tributario”, en *Revista de Economía Industrial*, núm. 402, 2016, págs. 47-54.
- RODRÍGUEZ MARTÍNEZ, I.: “El servicio de mediación electrónica y las obligaciones de las plataformas de economía colaborativa” en MONTERO PASCUAL, J.J. (Director): *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, BlaBlaCar, Uber y otras plataformas*, ed. Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, págs. 125-168.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M.: “Impuesto sobre el Valor Añadido” en MARTÍN QUERALT, J., TEJERIZO LÓPEZ, J.M., CAYÓN GALIARDO, A. (Directores): *Manual de Derecho Tributario. Parte especial*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 13ª edición, 2016, págs. 605-778.
- VAT COMMITTEE: *Working paper No 878, Question concerning the application of EU VAT provisions*, Bruselas, 22 de septiembre de 2015.
- VÁZQUEZ TAÍN, M.A.: *Impuesto sobre el Valor Añadido IVA. Manual práctico*, ed. Tirant lo Blanch, 3ª edición, 2016.
- VILLA VEGA, E., “Contrato de corretaje o mediación” en AA.VV., *Contratos mercantiles*, Tomo II, ed. Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 5ª edición, 2013, págs. 601-676.

'ECONOMÍA COLABORATIVA' Y EL TRANSPORTE DE PERSONAS

Trinidad Vázquez Ruano

Acreditada al cuerpo PTU

Profesora Contratada Doctora

Universidad de Jaén

RESUMEN

El modelo de colaboración recíproca o 'economía colaborativa' (*sharing economy*) se está instaurando en la mayor parte de los sectores. Dicho sistema consiste en un mecanismo de intercambio de servicios a través de la implementación de las nuevas tecnologías y con el que se pretende satisfacer necesidades de los participantes, sin que sea predominante la obtención de una ventaja patrimonial. Este trabajo se centra en la organización de servicios de transporte entre usuarios mediante el empleo de plataformas digitales habilitadas para que puedan ponerse en contacto entre ellos. A saber: entidades como *UberPop* o *BlaBlaCar*, a pesar de que éstas presentan una operativa distinta y, consecuencia de ello, también difieren los efectos jurídicos que plantean en la práctica. El funcionamiento de estas entidades se cuestiona básicamente desde la perspectiva de las disposiciones de competencia con el sector del taxi y de otros transportes públicos.

PALABRAS CLAVE: Economía colaborativa, transporte terrestre, defensa de la competencia, unidad de mercado, plataformas digitales, competencia desleal.

CLAVES ECONLIT: A19, D18, K21, L10, M21.

SHARING ECONOMY AND PASSENGER TRANSPORT SERVICES

ABSTRACT

The sharing economy is in many sectors. This system is an exchange of services through new technologies and to meet common needs. This paper studies and analyzes the transport service between users and the digital platforms of contact between them (UberPop or BlaBlaCar). The legal consequences of these platforms are different. Sometimes these platforms are unfair competition in the market because they affect the taxi sector and other public transport.

KEY WORDS: Collaborative economy (sharing economy), passenger transport services, protection of competition (antitrust), market unity, digital platforms, unfair competition.

SUMARIO¹

I. *Sharing economy* y las plataformas digitales en el servicio de transporte terrestre de pasajeros. II. Aspectos relevantes de las plataformas de intercambio de servicios de transporte. III. Disposiciones normativas de aplicación. A. El régimen jurídico aplicable a los prestadores de servicios de la Sociedad de la Información. B. El régimen jurídico del sector del taxi y de las empresas VTC. IV. Cuestiones controvertidas en relación con la competencia desleal. A. Disposiciones en materia de competencia desleal. B. Alcance de los casos de las entidades *UberPop* y *BlaBlaCar* en España. Diverso razonamiento. V. Reflexiones finales. Referencias bibliográficas.

I. *Sharing economy* y las plataformas digitales en el servicio de transporte terrestre de pasajeros

El desarrollo de las Tecnologías de la Información y de la Comunicación, como hemos tenido ocasión de analizar en trabajos anteriores, ha afectado a distintos sectores, teniendo una especial repercusión en el ámbito social, económico y en el jurídico. Respecto del tema que nos ocupa, cabe destacar que han surgido plataformas electrónicas que hacen posible que los que ofrecen servicios de transporte por carretera y los que los demandan puedan comunicarse y contactar entre ellos de manera fácil y práctica. En este sentido, en líneas generales, es factible considerar que estas plataformas se dedican a realizar una actividad de intermediación entre sus usuarios y que, a su vez, son los interesados en contratar un servicio de transporte por carretera y el conductor del vehículo que lo ofrece, aunque no es una afirmación rotunda como comprobaremos más adelante. Además de este servicio, se han habilitado plataformas electrónicas para compartir otros de diversa naturaleza, entre los que destacan los siguientes: alojamiento y servicios turísticos, la compraventa de una multiplicidad de productos, y servicios del

1. La elaboración de este trabajo está vinculada a las investigaciones realizadas en el marco del *Proyecto de Investigación 'El transporte como motor del desarrollo socio-económico: adaptación normativa a las exigencias legales y a las nuevas oportunidades en el sector aéreo'* (DER2015-65424-C4-4-P) y de la *Estructura de Investigación de la Universidad de Jaén EI_SEJ2_2017* (2017/19).

sector educativo, inmobiliario e, incluso, en el financiero. Aunque por razones de concreción, en este trabajo nos centramos en el referido intercambio de servicios de transporte terrestre por carretera.

Partiendo del concepto de ‘economía colaborativa’, ha de atenderse a la definición que ha puesto de manifiesto la Comisión europea en su Comunicación al Parlamento europeo, al Consejo, al Comité económico y social europeo y al Comité de las regiones, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa* (Bruselas, 2 de junio de 2016. COM (2016) 356 final. SWD (2016) 184 final), en la que afirma que se trata de un *modelo de negocio en el que se facilitan determinadas actividades a través de plataformas colaborativas que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o servicios ofrecidos a menudo por particulares*. A ello añade que las plataformas de economía colaborativa únicamente prestan un servicio electrónico de intermediación que tiene la naturaleza jurídica de servicio de la sociedad de la información. Pero es posible que, al mismo tiempo, también ofrezcan el servicio subyacente, en razón del control o influencia que ejerzan sobre los usuarios-preservadores del mismo (fijando el precio o determinando las condiciones esenciales de su ejecución, entre otros aspectos). Por su parte, la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (CNMC) en su Informe de Conclusiones preliminares sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa (Resultados preliminares E/CNMC/004/15, marzo de 2016) emplea el término ‘economía colaborativa’ para referirse a un modelo económico que se basa en el *intercambio entre particulares de bienes y servicios, que permanecían ociosos o infrutilizados, a cambio de una compensación pactada entre las partes (...)*.

Atendiendo a esta primera aproximación de carácter genérico, puede decirse que las plataformas digitales en el ámbito del transporte terrestre de viajeros hacen posible que se lleven a cabo actividades de economía colaborativa o *sharing economy*, en cuanto que a través de las mismas se ponen de acuerdo los que proporcionan un servicio de transporte particular y los usuarios interesados en su realización y no siempre a cambio de recibir una contraprestación por ello (Alfonso, 2016: 13-73; Alfonso/ Burillo, 2017: 49-72; Contreras/ Silos/ Sobrino, 2017: 309-335; Doménech, 2015a: 37-59 y 2015a: 61-104; López, 2016; Maudes/ Sobrino/ Hinojo, 2016: 167-186; Touriño, 2016: 80-93). A este respecto, es posible diferenciar: de un lado, al prestador del servicio que ofrece y comparte servicios de transporte terrestre y que pueden ser particulares si lo hacen de modo ocasional o, en su caso, los que los llevan a cabo en el ejercicio de una actividad

profesional. De otro, los usuarios que demandan esos servicios y que, respecto del caso que nos ocupa, son los viajeros. Y, por último, los que efectúan una función de intermediación, nos referimos a los prestadores que habilitan las plataformas digitales a través de las que se ponen en contacto los usuarios y los que ofertan el servicio, permitiendo que se concluyan las relaciones contractuales con las que se obtendrá o no un ánimo de lucro.

Sin embargo, no puede llegarse a esta misma calificación en el caso de la denominada *economía bajo demanda* y la *economía de acceso*. En este sentido, conviene atender al contenido del Estudio *Los modelos colaborativos y bajo demanda en plataformas digitales* realizado por la Asociación Española de la Economía Digital (Adigital) y *Sharing España* en el que se distinguen y delimitan conceptualmente las formas mencionadas. En consecuencia, y aunque no es tarea fácil, conviene diferenciar el servicio que se ofrece a través de la plataforma de carácter particular o, por el contrario, si se trata de un servicio profesional en razón de la regularidad o habitualidad de la actividad, de la obtención de un fin lucrativo derivado de su ejecución, o de los aspectos fiscales y de carácter laboral (Contreras/ Silos/ Sobrino, 2017: 309-335). Considerándose economía colaborativa únicamente la que se produce entre particulares, en cuyo caso las plataformas digitales se limitan a realizar una actividad de intermediación propia de un prestador de servicios de la sociedad de la información y que trae como consecuencia que los interesados se pongan en contacto y puedan concertar las actividades de economía colaborativa previstas en ellas.

Por su parte, la economía bajo demanda se singulariza porque se proporciona una relación de carácter comercial. En este caso, si bien es cierto que la plataforma actúa de intermediaria, mediante ella se ponen en contacto el profesional que presta el servicio en el mercado y el usuario interesado en su contratación. Siendo habitual que se abone una remuneración por el servicio contratado, lo cual implica para el que lo presta el ánimo de lucro característico de la actividad empresarial.

En un sentido distinto, la economía de acceso permite que la entidad proporcione el servicio y ponga a disposición de los usuarios unos bienes para que los utilicen temporalmente. Con la consiguiente adaptación al tiempo de uso efectivo que precisan los usuarios que los demandan y facilitan su localización.

II. Aspectos relevantes de las plataformas de intercambio de servicios de transporte

Las plataformas electrónicas de mayor trascendencia en cuanto a la oferta de servicios de transporte terrestre de viajeros en el ámbito nacional, como es sabido, son: *BlaBlaCar*, *UberPop* y *Cabify* (Carbonell, 2016: 65-69; Contreras/ Silos/ Sobrino, 2017: 309-335; Touriño, 2016: 80-93). No obstante, y a pesar de tener en común que se trata de plataformas digitales que ponen en contacto a conductores con personas interesadas en realizar un viaje, su modo de proceder no es homogéneo y ello hace que los efectos jurídicos derivados de su funcionalidad resulten diversos en la práctica.

De un lado, *BlaBlaCar* es una red social electrónica que permite que contacten los viajeros que quieren hacer un determinado viaje y los conductores particulares que lo van a realizar y, de este modo, puedan compartir el gasto que genera el trayecto. El porcentaje que recibe la plataforma por las relaciones contractuales que se concluyen mediante ella se justifica en razón de la actividad de intermediación que se realiza en el ámbito electrónico, sin que exista un ánimo de lucro propio de la ejecución del transporte. De este modo, el conductor que va a realizar un viaje, con independencia de que otros sujetos también estén interesados, lo ofrece y es el que determina el precio del mismo según el coste que su realización le origina. Por tanto, a través de la plataforma mencionada se habilita una forma de compartir entre los usuarios los gastos derivados del trayecto que se realice. En consecuencia, *BlaBlaCar* no ofrece un sistema de transporte de viajeros por carretera, sino un medio que permite la relación entre particulares para asumir de modo conjunto el coste del transporte que van a hacer.

Distinto es el planteamiento que hacen otras aplicaciones, las cuales se singularizan porque el viaje se realiza en razón de la demanda de los usuarios. En cuanto a la empresa *UberPop* presenta un sistema por el que cualquier persona con vehículo particular tiene la posibilidad de recoger y trasladar sujetos interesados hasta un destino determinado. Siendo el conductor el que obtiene una retribución a modo de fianza y en un momento anterior a la realización del viaje y, una vez ejecutado, percibe el porcentaje del precio final. El coste del servicio lo establece la entidad que intermedia, pues ésta obtiene una cantidad determinada que se concreta según la prestación del servicio tanto por la parte del precio que abona el viajero al prestador y que va en función de la distancia recorrida, como por la comisión que le impone al conductor. Por su parte, la entidad *Cabify* propor-

ción mediante su aplicación un servicio de vehículos con conductor destinado al transporte urbano de personas y que necesariamente funciona con licencias VTC (Vehículo de Turismo con Conductor). En este caso, a través de *Cabify* se ofrecen distintas modalidades de vehículos para realizar el transporte, imponiendo al viajero una remuneración en función del trayecto que se va a realizar, así como también de otros extremos. Hay que tener en cuenta que, respecto del servicio indicado, se permite a los taxistas darse de alta en la plataforma para que los usuarios puedan contratarlos.

Las diferencias que existen respecto al funcionamiento de las plataformas indicadas implican que las consecuencias jurídicas en cada uno de los supuestos no resulten coincidentes (Alfonso, 2016: 13-73; López, 2016; Maudes/ Sobrino/ Hinojo, 2016: 167-186). Especialmente, en cuanto a las cuestiones que surgen en relación con las normas de competencia desleal en el mercado y, en particular, en lo que respecta al colectivo de taxis y otros servicios de transporte público como el autobús. Ya que las entidades que proporcionan el servicio de transporte carecen de las licencias necesarias para realizarlo, de los seguros especiales o de las exigencias de los automóviles que deben tener los profesionales del sector. A efectos de analizar la controversia que las mismas generan al momento de elaborar el presente trabajo, partimos del régimen jurídico que hay que tener en cuenta sobre la materia y a continuación se estudian los dos casos que en el ámbito judicial han tenido mayor repercusión, cuales son: *Uber Technologies Inc. (UberPop)* y *Conmuto Iberia y Conmuto S.A. (BlaBlaCar)*.

III. Disposiciones normativas de aplicación

La normativa aplicable a las plataformas digitales que proporcionan un servicio de economía colaborativa y a las que hemos hecho referencia con anterioridad, difiere si se atiende a su calificación como meros intermediarios- prestadores de servicios de la sociedad de la información (PSSI) e independientes de la actividad de sus usuarios; o si tenemos en cuenta la actividad que a través de ellas se ofrece y que, al mismo tiempo, es demandada por los usuarios (actividad subyacente). Esto es, en el caso que abordamos, el servicio de transporte por carretera de pasajeros.

A. El régimen jurídico aplicable a los prestadores de servicios de la Sociedad de la Información

La prestación de un Servicio de la Sociedad de la Información (SSI), cuál es la intermediación electrónica en las relaciones entre particulares que ofrecen una determinada actividad o servicio y los interesados en el mismo, tiene una regulación específica en el ámbito del mercado interior y que se ha incorporado al derecho positivo interno.

El régimen a tener en cuenta en relación con los servicios de la sociedad de la información se recoge en la Directiva 2000/31/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior (Directiva sobre el comercio electrónico. Arts. 2 a 4), la cual establece como principio general la libre prestación de dichos servicios y el principio de no autorización previa en cuanto al acceso a la actividad de prestador de SSI. Estas previsiones han sido transpuestas al ordenamiento interno mediante la aprobación de la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico. De acuerdo con la definición jurídica prevista en relación con el SSI, ha de entenderse por tal cualquiera que se ofrezca a distancia, por vía electrónica y a petición del sujeto que es el destinatario que lo recibe, siendo por lo general de carácter oneroso (letra a) del Anexo de la LSSIyCE. *Vid. Vázquez, 2013: 10-15*). Esto es, ha de tratarse de un servicio que se proporciona a través de equipos electrónicos de tratamiento y recopilación de datos, no estando las partes presentes de manera simultánea y que hayan sido demandados de forma individual por el destinatario. Si bien, la remuneración del mismo no puede entenderse como un elemento definitorio o determinante de su calificación, pues es posible que –aun careciendo de ella– el servicio constituya de alguna forma una actividad económica para el que lo presta (De Miguel, 2011:117-121).

En consonancia con lo expuesto, las plataformas digitales que nos ocupan pueden considerarse prestadores de servicios de intermediación que proporcionan un servicio a distancia, por vía electrónica y a petición individual del destinatario y, en la mayor parte de las ocasiones, a cambio de una remuneración de carácter económico o de la obtención de una ventaja de naturaleza patrimonial. Por lo que, al incluirse la actividad de las plataformas colaborativa en el conjunto de SSI, no están sujetas a autorizaciones previas o requisitos equivalentes, salvo las posibles restricciones que cabe establecer a los prestadores que proporcionen

sus servicios en el ámbito transfronterizo. En cuyo caso, es posible que el Estado miembro establezca reglamentaciones que incluyan limitaciones y procedimientos específicos (arts. 2 y 3 de la Directiva 2000/31/CE).

El régimen de responsabilidad al que están vinculados los PSSI, como regla general, se concreta en la responsabilidad civil, penal y administrativa propias del ordenamiento jurídico. Pero, además, se prevén supuestos específicos en razón de la actividad de intermediación que realicen. Teniendo en cuenta que la norma general contempla la exención de responsabilidad, salvo que concurren determinadas circunstancias. Así, los prestadores que proporcionan un sistema de plataformas de contactos entre usuarios no serán responsables si carecen de conocimiento efectivo acerca de la ilicitud de la información o actividad a la que facilitan el acceso, ni en los supuestos en los que –teniendo constancia de dicha ilicitud– actúan con la diligencia exigida (Cdos. 46 y 48 de la Directiva 2000/31/CE y art. 17 de la LSSIyCE. *Vid.* Clemente/ Cavanillas, 2003: 102; Peguera, 2002: 25-66; Vázquez, 2013: 90-100). A este respecto, en primer lugar, debe comprobarse que el prestador de intermediación no tiene conocimiento efectivo de la ilicitud del servicio de que se trate. Del mismo modo, tampoco ha de saber que dicha información causa un perjuicio a los bienes o derechos de terceros que pueden ser cuantificados a efectos de obtener una indemnización. En segundo término, la exención de responsabilidad es aplicable en aquellos casos en los que, conociendo la ilicitud del contenido, el prestador del servicio hubiera actuado diligentemente. Esto es, inutilizando o suprimiendo el contenido o, en su caso, limitando el acceso o la visualización al mismo (García, 2002: 134-138; Garrote, 2001: 366 y 375-382; Massager, 1998:11134).

Por consiguiente, surge el interrogante acerca de qué ha de entenderse por *tener un conocimiento efectivo* de la ilegalidad de los contenidos albergados. El texto normativo lo precisa considerando que el prestador del servicio sabe de la misma porque conoce la resolución dictada por un órgano competente en la que se declara o en la que se ordena la retirada o imposibilidad de su acceso; o cuando el mencionado órgano hubiese estimado la existencia de una lesión de los bienes o derechos de una persona. No obstante, ello no significa que la mencionada autoridad competente tenga la obligación de comunicar su resolución al prestador del servicio en cuestión, antes bien será suficiente con que se hubiera pronunciado al respecto. De acuerdo con lo indicado, puede afirmarse que en los supuestos en los que un órgano competente –judicial o administrativo– no hubiera emitido una resolución sobre la actuación ilícita, no cabe que el prestador del servicio sea

responsable de dicha actuación contraria a Derecho, a menos que se compruebe que lo conocía por otros medios. En cuanto que la norma reconoce que el prestador puede tener constancia de ello por sí mismo en los supuestos en los que hubiere suscrito acuerdos voluntarios o emplease otros medios de conocimiento efectivo. En este aspecto, consideramos que el legislador ha tratado de incluir posibles mecanismos autonormativos de resolución de reclamaciones. En cuyo caso, si el prestador está voluntariamente adscrito a un sistema de autorregulación, habrá de respetar las resoluciones de las controversias que en su aplicación hubiera dictado el órgano competente para ello, según lo dispuesto en el código de conducta en cuestión.

En caso contrario y no siendo posible aplicar la exención de responsabilidad indicada, cabe considerar que el PSSI será responsable. Se trata de una responsabilidad extracontractual y de naturaleza subjetiva (arts. art. 1902 y 1104 del Ccivil). Siendo el PSSI responsable por actuar de forma culposa o negligente. Esta imputación está justificada porque, aunque supervisar y controlar cualquier contenido que se almacena o al que se facilita la visualización en un entorno como el electrónico sería una obligación imposible de cumplir (Cdo. 42 de la Directiva 2000/31/CE), en el caso de que se conozca que es contrario a Derecho, la limitación de su acceso o el impedimento de su visualización sólo precisa que el prestador rectifique el código fuente de la página *web* para evitar que se ocasione un perjuicio a terceros.

La exclusión de responsabilidad referida no puede alegarse cuando el proveedor de los contenidos que son antijurídicos actúe bajo la dirección, autoridad o control del prestador que hace posible el acceso a los mismos (Ortega, 2006: 174). Ello responde, en nuestra opinión, a dos razones de acertada justificación. De un lado, porque la actuación del proveedor en estos casos no puede considerarse pasiva en cuanto a los contenidos. En segundo término, y siguiendo lo dispuesto en la norma comunitaria, porque no puede ser un impedimento para desarrollar y aplicar de forma efectiva sistemas técnicos de protección e identificación y de supervisión que permite la tecnología digital dentro de los límites trazados (Cdos. 40 y 42 de la Directiva 2000/31/CE). Aunque esta última salvedad ha de matizarse, ya que se añade que la exención de responsabilidad sólo será aplicable cuando la actividad del prestador se limite al *proceso técnico de explotar y facilitar el acceso a una red de comunicación mediante la cual la información facilitada por terceros es transmitida o almacenada temporalmente, con el fin de hacer que la transmisión sea más eficiente*. Es decir, que no conozca ni controle dicha información, sino que sólo actúe de forma técnica, automática y pasiva, como se ha señalado.

En definitiva, el PSSI podrá ser responsable en los casos en los que, teniendo conocimiento efectivo de la ilicitud del contenido a través de una resolución (o por otros medios), existan pruebas suficientes que acrediten su falta de diligencia para eliminar o impedir el acceso al mismo. Sin embargo, si resulta probado que el prestador no conocía la ilicitud de la información que almacena o a la que da acceso o, en sentido opuesto, de haberlo sabido hubiera actuado diligentemente imposibilitando su visualización, no podrá ser responsable.

El afectado por la prestación de los servicios de intermediación tiene reconocido el derecho a interponer la acción civil de resarcimiento de los daños y perjuicios ocasionados y, en la medida en que se cumplan las previsiones normativas, la acción de cesación para conseguir que cese la conducta que resulta contraria a los principios contenidos en la ley y que no vuelva a repetirse en un futuro (arts. 30 y 31 de la LSSIyCE).

Las plataformas de economía colaborativa que ofrecen el intercambio de información entre sus usuarios, en líneas generales, están realizando un servicio de intermediación que se rige por las previsiones contenidas en la norma específica a la que hemos hecho referencia. Pues se limitan a proporcionar el espacio electrónico para que los que ofrecen un servicio y los que lo demandan se pongan en contacto. Pero, procede añadir que hay supuestos en los que el prestador no se ciñe únicamente al servicio de intermediación, sino que también forma parte de la actividad subyacente del mismo. Nos referimos, en el tema que se aborda, a la contratación del transporte terrestre de viajeros. En este planteamiento, la plataforma electrónica no puede ser ajena a la normativa sectorial que regula dicho servicio y que incluye las exigencias administrativas necesarias para poder realizarlo (como la obtención de una licencia o la concesión de una autorización previa), tal y como se valora a continuación.

B. El régimen jurídico del sector del taxi y de las empresas VTC

La actividad de economía colaborativa que se ofrece a través de las plataformas electrónicas que hemos referido, se concreta en la prestación de un servicio de transporte terrestre de viajeros por carretera mediante vehículos de turismo. En este sentido, es preciso prestar atención a las normas propias del mismo y que le son exigibles en virtud de la actividad que se oferta a través de ellas. Esto es, en los supuestos en los que la plataforma realiza determinadas actuaciones en el ámbito de la contratación del servicio de transporte, como lo son: la fijación del

precio final que debe abonar el usuario por su realización (queda exceptuado el caso en el que la plataforma únicamente hace una recomendación sobre el precio y es el prestador el que lo determina de manera libre), la disponibilidad de los medios necesarios para poder ofrecer el servicio o el establecimiento de otras condiciones de la relación contractual. En cuyo caso, como se ha adelantado, no sólo hay que observar las disposiciones de la LSSIyCE en cuanto que se presta un servicio de intermediación, sino también las previsiones de la actividad de transporte subyacente.

El sector del transporte terrestre de viajeros por carretera se ha visto alterado, además de por la indicada influencia de las nuevas tecnologías, por las modificaciones de su régimen normativo. La aprobación de la Directiva 2006/123/CE, del Parlamento europeo y del Consejo, de 12 de diciembre relativa a los servicios en el mercado interior, supuso el fomento de la eliminación de fronteras en dicho mercado y la garantía de la libre prestación de servicios y de establecimiento en el mismo. Este texto interesa en la materia por cuanto exige que las autoridades nacionales revisen las legislaciones internas para garantizar que los requisitos de acceso al mercado estén justificados por un objetivo legítimo y que sean necesarios y proporcionados, impidiendo restricciones que no cumplan dichas pautas (como autorizaciones discriminatorias, innecesarias e injustificadas); y, también, porque en su art. 2 excluye del ámbito de aplicación los servicios de transporte de carácter urbano, el prestado por parte del taxi y el arrendamiento de vehículo con conductor (Carbonell, 2016: 55-85). Es decir, los que están sometidos a regímenes de autorización o licencias previas a la actividad.

La transposición de estas previsiones al ámbito interno, se llevó a cabo con la aprobación de la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio en todo el territorio español, la cual impulsó la mejora de la regulación del sector servicios en relación con el incremento de la productividad y el empleo; y el fomento de la variedad y calidad de los mismos, suponiendo la modificación –entre otras normas- de las relativas al transporte terrestre (Ley 16/1987, de 30 de julio, de ordenación de los transportes terrestres –LOTT- y el Real Decreto 1211/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de Ordenación de los Transportes Terrestres –ROTT-, ambos textos modificados por la Ley 9/2013, de 4 de julio; la Ley 21/2003, de 7 de julio, de Seguridad Aérea; y el Real Decreto 1057/2015, de 20 de noviembre para adaptar dichos textos al contenido de la STS de 14 de febrero de 2012 y a la Sentencia de la AN de 7 de febrero de 2014).

Por su parte, la Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de garantía de la unidad de mercado –LGUM– (Aguilera, 2013: 107-113; León, 2013: 35-46; Vicente, 2013: 99-106), elimina las limitaciones que pudieran imponerse a la libertad de establecimiento de los operadores económicos y de circulación de bienes y servicios en el territorio nacional, así como respecto a la igualdad de las condiciones básicas del ejercicio de la actividad económica (art. 1 de la LGUM, en referencia al art. 139 de la CE -STC 1/1982 y STC 88/1986-. *Vid.* Castillo, 2014: 745-783; Padrós/ Macías, 2014: 116-131; Rebollo, 2014: 23-33; Rodríguez, 2014: 539-565; Tornos, 2014:148-174). Quedando al margen los supuestos en los que las posibles restricciones estuvieran justificadas en base a la tutela del interés general. El texto referido recoge una serie de principios básicos (arts. 3 a 9 de la LGUM. *Vid.* León, 2013: 39-43; Lozano, 2014: 157-166; Padrós/ Macías, 2014: 119-120; Vicente, 2013: 101-104), como lo son: la garantía de la libertad de establecimiento y de circulación en cuanto al principio de no discriminación por razón del lugar de residencia o establecimiento (art. 16 en relación con el art. 9 de la LGUM), lo que implica que los operadores económicos han de tener reconocidos los mismos derechos en el territorio nacional (Alonso, 2014: 85-98; León, 2013: 39-43; Lozano, 2014: 157-166); el principio de cooperación entre las distintas autoridades competentes y de confianza mutua de las decisiones adoptadas por otras entidades administrativas (arts. 23 a 25 de la LGUM); el principio de simplificación de cargas (art. 9 de la LGUM); el de transparencia (Buisán, 2014: 151-160); y el principio de necesidad y proporcionalidad de las actuaciones de control de las autoridades competentes y de los medios de intervención de las mismas (art. 17 en relación con el art. 5 de la LGUM). A los referidos principios se añade, además y como novedad, el de eficacia territorial de las actuaciones que lleven a cabo las autoridades competentes locales o autonómicas (actos, disposiciones y medios de intervención) y cuyo efecto se extiende a todo el ámbito interno (Alonso, 2014: 293-353; Tornos, 2014: 157-161). Este principio encuadra tanto la libertad económica de cualquier operador legalmente establecido en un lugar del territorio español para ejercer su actividad (siempre que hubiera accedido a ella cumpliendo los requisitos exigidos), como la eficacia de las actuaciones administrativas en el territorio nacional y que se extiende de manera expresa a cualquier tipo de manifestación. Junto a lo indicado, la norma recoge un elenco de garantías administrativas y jurisdiccionales que tienen por finalidad superar la actuación de los poderes públicos que resulten contrarias a las libertades de establecimiento o circulación (Alonso, 2014: 161-213; Casares, 2014: 831-919; Rodríguez, 2016: 406-415).

Prestando atención a las normas referidas al transporte terrestre (taxi y empresas de arrendamiento con conductor en vehículos de turismo. Doménech, 2015: 37-59 y 2015a: 61-104), hay que destacar el contenido de la LOTT y el ROTT y, en lo que concierne a las VTC, además la Orden FOM/36/2008, de 9 de enero, por la que se desarrolla la sección segunda del capítulo IV del título V en materia de arrendamiento de vehículos con conductor del ROTT, modificada por la Orden FOM/2799/2015, de 18 de diciembre. Textos normativos que condicionan la ejecución del transporte público de viajeros a la obtención de la correspondiente autorización que concede el órgano administrativo competente, de la que sólo cabe su denegación si no se cumplen los requisitos exigidos (art. 43 de la LOTT). La prestación de transporte por medio de taxi y el arrendamiento de vehículos con conductor son servicios de transporte con vehículos de turismo públicos, realizados por cuenta ajena, retribuida y discrecional (Carbonell, 2016: 70-80). Pues el arrendamiento de vehículos con conductor ya no se considera una de las actividades auxiliares y complementarias del transporte, sino que se incluye dentro del transporte público en general.

En este sentido, como es sabido, la Constitución Española reconoce la competencia exclusiva del Estado en materia del transporte terrestre cuando el servicio se realice por el territorio de más de una Comunidad Autónoma, pero reserva a las CC.AA. la competencia para regular el transporte que se efectúe en el ámbito propio de la misma (arts. 149.1.21^a y 149.1.5^a de la CE). Salvo que la norma autonómica se remita explícitamente a la legislación estatal; o cuando la autonomía no cuente con una norma al respecto; y en los casos en los que el Estado puede incidir en la ordenación de los transportes intrarregionales cuando esté habilitado para ello por títulos competenciales distintos del transporte, en los que las CC.AA. no tengan competencias exclusivas. Si bien, hay que tener presente que las competencias estatales respecto de los transportes que se llevan a cabo por todo el territorio nacional (discrecionales y las actividades complementarias y auxiliares del transporte), fueron asumidas por las autonomías en virtud de la Ley Orgánica 5/1987, de 30 de julio, de delegación de facultades del Estado en las CC.AA. en relación con los transportes por carretera y por cable (modificada por la Ley Orgánica 5/2013, de 4 de julio). A mayor abundamiento, a los municipios también se les reconoce competencia para ordenar y gestionar los transportes urbanos que se realizan dentro del término municipal (Carbonell, 2011: 2275-2345).

De este modo, el servicio de taxi precisa de la correspondiente licencia municipal y de la autorización autonómica para los servicios interurbanos (arts. 123 a 127 del ROTT), mientras que las VTC requieren la autorización de la CC.AA. Las primeras, se limitan desde la perspectiva cuantitativa en razón de la población del municipio desde cuyo término habrá de iniciarse el transporte (art. 125 del ROTT). Junto a este carácter limitativo de la norma y en el que destaca la limitación geográfica de las licencias que se autorizan, hay diversos aspectos que difieren entre el servicio prestado por el taxi y el de los VTC. A saber: la imposibilidad de que el VTC circule en la vía pública con la pretensión de que los clientes puedan contratar, la falta de paradas específicas y la necesidad de que previamente se contrate el servicio para poder realizarlo. El taxi, por su parte, cuenta con un régimen de horarios y descansos de carácter obligatorio, con un ámbito de actuación territorial limitado en el municipio de expedición de la licencia y cuenta con un sistema de precios regulado. Así, es factible entender que el arrendamiento de vehículos con conductor que permite realizar el transporte de viajeros es un servicio que, pese a requerir de una determinada autorización administrativa (VTC), presenta unas exigencias propias que lo singularizan y distancian del lleva a cabo por el taxi (STS de 16 de junio de 2003. Roj: STS 4170/2003).

Las exigencias que se establecen respecto de la obtención de licencias VTC comprenden el cumplimiento de las imposiciones generales para la prestación del servicio de transporte público y las particulares que se centran fundamentalmente en las siguientes: disponer en propiedad o arrendamiento de un número determinado de vehículos (al menos siete) y que éstos cumplan con unas características de potencia, antigüedad, dimensiones (no tendrán una capacidad superior a nueve plazas) y otras condiciones de protección medioambiental y de seguridad (art. 181 del ROTT). No obstante, a pesar de cumplir los requisitos indicados, es posible que se deniegue la autorización si existiera un desequilibrio entre oferta y demanda, así como que se otorguen las autorizaciones por vehículo y no por empresa. También se impide, como adelantábamos, que se circule con pasajeros sin un contrato previamente suscrito y con la correspondiente hoja de ruta; y que se ofrezcan los servicios circulando en las vías públicas. En lo que hace al precio del transporte, son las partes las que lo determinan libremente.

Dichas circunstancias han hecho que la CNMC actúe al respecto al considerar que algunos de los presupuestos contemplados en la normativa que regula estos servicios suponen barreras de entrada en la prestación del servicio de taxi y VTC (Garrigues, 2016: 31-40). La actuación de la CNMC ha sido en un doble

sentido: de un lado, a instancia de un operador de VTC (18 de agosto de 2015), en cuyo caso se ha presentado un recurso contencioso-administrativo contra la Resolución de la Dirección General de Transportes de la Comunidad de Madrid. En concreto, con la exigencia de que los conductores que presten un servicio de VTC realicen la contratación previa del mismo tanto en las oficinas, como en los locales del prestador de servicio y lleven a bordo una hoja de ruta válida. La CNMC ha valorado la solicitud del operador y ha estimado su admisión, al considerar que dichas condiciones resultan opuestas al principio de necesidad y el de proporcionalidad, en la medida en que se limita el acceso al mercado del transporte de pasajeros y la competencia en el mismo y ello afecta a los consumidores y usuarios y reduce el bienestar general (Documento Objetivos públicos que persigue la regulación de la CNMC, diciembre 2014).

Por otro lado, en enero y febrero de 2016 la CNMC requirió al Consejo de Ministros la anulación de diversos preceptos del Real Decreto 1957/2015, de 20 de noviembre y de la Orden FOM 2799/2015, de 18 de diciembre, la ausencia de una respuesta motivada al respecto hizo que en abril de 2016 se presentase recurso contencioso-administrativo de oficio contra ambos textos (Informe económico sobre las restricciones a la competencia incluidas en el Real Decreto 1057/2015 y en la Orden FOM/2799/2015, en materia de vehículos de alquiler con conductor (UM/085/15) y acumulados, de 9 de junio 2016). En su consideración, la CNMC afirma que estas normas han supuesto la modificación de la regulación del transporte de viajeros en vehículos de turismo en la modalidad de arrendamiento de vehículos con conductor, y resultan contrarias a los principios de promoción de la competencia efectiva y a la regulación económica eficiente. Los requisitos que se exigen y que son cuestionados se centran en los siguientes: que se disponga de un determinado número de vehículos; y el carácter representativo de los mismos basado en ciertas características de potencia, dimensiones y antigüedad. De manera adicional, se enumeran algunas restricciones, cuales son: la posibilidad de denegar la autorización si se estima un desequilibrio entre la oferta y la demanda; el otorgamiento de autorizaciones sólo por vehículo (no por empresa); la prohibición de circular con pasajeros sin un contrato de arrendamiento y ofrecer sus servicios circulando en las vías públicas a fin de poder captar a los clientes.

En relación con lo anterior, entendemos que los principales aspectos a tener en cuenta en cuanto al perjuicio para la unidad de mercado se refieren a: las limitaciones de carácter cuantitativo o *numerus clausus* de las licencias de VTC al

establecer el 1/30 de este tipo de licencias frente a las propias del servicio de taxi, lo que implica que por cada treinta licencias de servicio de taxi se emite una VTC; el deber de realizar la contratación previa del servicio a través de aplicaciones; la prohibición de competir de forma directa en la vía pública sin que se puedan utilizar las paradas que están habilitadas a los taxis; las restricciones geográficas a la prestación del servicio que fragmentan el mercado nacional; el establecimiento de un número mínimo de vehículos para poder ejercer el servicio; y otras imposiciones que pueden resultar discriminatorias y, en todo caso, innecesarias para ejercitar la actividad (la CNMC ha actuado contra las Ordenanzas municipales reguladoras del servicio de taxis en Málaga de 25 de mayo de 2015 y de Córdoba de 9 de junio del mismo año por suponer una restricción de la competencia).

En consecuencia, a juicio de la CNMC, estos requerimientos suponen una restricción de la capacidad de competir de los VTC, reducen la competencia en el mercado de transporte de viajeros y afectan de modo negativo a los precios, la innovación y la calidad del servicio. Perjudicando el interés de los consumidores, las empresas, los autónomos y al propio sector público y sin que su previsión esté debidamente justificada en razón del interés general. Por ello, y en beneficio del fomento de la economía colaborativa y la innovación en el mercado, es conveniente revisar las disposiciones regulatorias del servicio de arrendamiento de vehículos con conductor que permite el transporte de viajeros para beneficiar a los consumidores e impedir las barreras de entrada al sector, las cuales no se justifican ni son necesarias y pueden considerarse desproporcionadas (Resultados preliminares E/CNMC/004/15 Estudio de los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa de la CNMC, marzo de 2016).

IV. Cuestiones controvertidas en relación con la competencia desleal

Los principales problemas que han surgido respecto a las plataformas de intercambio de servicios de economía colaborativa en materia de transporte de viajeros por carretera se plantean por la falta de regulación específica y la práctica de comportamientos desleales en el mercado en relación con los colectivos profesionales tradicionales (Leñena, 2015: 283-334). Esencialmente, el del taxi y los servicios de autobús. En concreto, por cuanto las exigencias que se imponen respecto de la concesión de licencias y las tarifas reguladas en el ámbito del taxi,

no se corresponden con los vehículos con conductor y ello afecta a la competencia en el mercado.

A. Disposiciones en materia de competencia desleal

Las plataformas electrónicas que no sólo tiene una participación de intermediación en la relación entre los que ofrecen servicios de transporte con vehículos de turismo y los usuarios que los demandan, sino que además forman parte de su contratación, están siendo cuestionadas desde la perspectiva de las prácticas comerciales desleales. Pues las empresas que forman parte de este sector regulado consideran que no se atienden las exigencias jurídicas del mismo.

A nivel interno, la Ley 3/1991 de Competencia Desleal (LCD) pretende paliar las conductas y comportamientos que se suceden en el mercado y que suponen un perjuicio para la leal competencia en el mismo. Teniendo como principal objetivo la tutela y protección de la libertad de empresa y de la libre competencia ante prácticas desleales. En este sentido, el tenor de la norma tiene como prioridad la protección de la competencia en interés de todos los que participan en el mercado (empresarios, profesionales o los que participen en el mercado con independencia de que sean personas físicas o jurídicas), para lo cual se limitan los comportamientos de competencia desleal (art. 1 de la LCD). Si bien, el acto de competencia desleal ha de realizarse en el mercado donde confluyen las ofertas y demandas de productos o servicios; y tener fines concurrenciales, no siendo preciso que la conducta se dé necesariamente en una situación de competencia (art. 3 de la LCD). Este último presupuesto se refiere a que sea *objetivamente idóneo para promover o asegurar la difusión en el mercado de las prestaciones propias o de un tercero* (art. 2 de la LCD).

La primera norma contra los actos de competencia desleal es la cláusula general (art. 4 de la LCD), en la que *se reputa desleal todo comportamiento que resulte objetivamente contrario a las exigencias de la buena fe*, según lo previsto en el art. 7 del CC. De este modo, se trata de un supuesto de deslealtad con sustantividad propia que se establece junto a los planteamientos específicos recogidos en la norma. Así, los actos que supongan un perjuicio de los presupuestos de la buena fe serán desleales y frente a ellos podrán interponerse las correspondientes acciones judiciales previstas en el tenor de la ley. Tras esta primera norma de deslealtad, el legislador recoge un conjunto de comportamientos que afectan a la competencia en general, incluyendo la publicidad ilícita (arts. 6 a 17 de la LCD. Tato/

Fernández/ Herrera, 2010), seguidos de una relación de conductas desleales que afectan de modo particular a los intereses de los consumidores o usuarios (arts. 19 a 31 de la LCD. Tato/ Fernández/ Herrera, 2010).

En el caso que nos ocupa, la posibilidad de ofertar servicios de transporte a través de plataformas digitales es un comportamiento que se realiza en el mercado y que tiene una finalidad concurrencial. La realización de esta actividad al margen de las exigencias normativas que se imponen, puede dar lugar a un supuesto que afecta a la competencia por la *violación de normas* (art. 15 de la LCD. *Vid.* Carbajo, 2011: 405-431; Tato/ Fernández/ Herrera, 2010). La vulneración de una norma imperativa, general y coercitiva, no sólo tiene efectos negativos por la infracción en sí misma, sino que también puede calificarse como un comportamiento desleal. En particular, va a ser desleal servirse en el mercado o prevalerse de una ventaja competitiva y significativa que se ha conseguido por la vulneración de las normas de derecho positivo (STS de 24 de julio de 2007. RJ 2007, 4705); y, en igual sentido, la mera infracción de normas que regulen la actividad concurrencial. La oferta de un servicio de transporte por carretera a través de plataformas digitales sin que se observen los requerimientos administrativos previstos para ello, y amparándose bajo el prisma de la economía colaborativa, es un comportamiento que se realiza en un determinado mercado, con fines concurrenciales y que perjudica el juego de la libre competencia. A efectos de calificar el hecho como un supuesto desleal por infracción de normas, han de valorarse los dos condicionantes señalados. De un lado, que se trate de la infracción de cualquier norma, pero que suponga que el infractor obtiene una ventaja competitiva significativa de la que carecen los que cumplen la legalidad y que, a su vez, se prevalezca de ella en el mercado. De acuerdo con la interpretación del TS (STS núm. 512/2005, de 24 de junio), esto significa que la ventaja sea real (no potencial) y que exista un nexo causal entre el incumplimiento de las normas y la ventaja efectiva que se alcanza en el mercado de que se trate.

De otro, que las normas que se vulneran regulen la actividad concurrencial, lo que supone que las mismas tengan por objeto la ordenación del mercado y la regulación de las conductas competitivas de los que participan en él. En este supuesto, la calificación de deslealtad se basa en el simple hecho de infringir dichas normas con independencia del resultado alcanzado. La aplicación de esta disposición depende de la finalidad directa de la norma vulnerada y que ha de ser la regulación de los comportamientos concurrenciales específicos en beneficio de la libre competencia. Razón que permite afirmar que el incumplimiento

de las obligaciones de naturaleza fiscal o laboral no resulta *per se* un acto desleal, salvo que pueda enjuiciarse en el planteamiento anterior.

En otro orden, también se ha planteado la posibilidad de valorar ciertas formas de prestar servicios bajo la economía colaborativa como desleales por suponer un *acto de engaño* en el mercado. El análisis del posible engaño ha de hacerse tanto en relación con el contenido que se difunde, como por las omisiones de datos. En cuanto al primero, la norma prevé la deslealtad por engaño de la información falsa o de la que, siendo veraz, induce a error o puede hacerlo a los destinatarios; y que sea susceptible de alterar su comportamiento económico (Anexo I 'lista negra' de conductas que se consideran desleales en todo caso y, por tanto, están prohibidas y art. 27 de la LCD). La omisión de datos relevantes plantea dos alternativas: valorar la ilicitud por la omisión u ocultación de información de importancia para los consumidores; o que se ofrezcan los datos, pero de un modo que no resulten claros, inteligibles o que sean ambiguos, o se ofrezcan en un momento inadecuado. Siempre que ello influya en la toma de decisiones del destinatario con el debido conocimiento de causa y que, de otro modo, no hubiera llevado a cabo (Resolución de 22 de mayo 2012 del Parlamento europeo sobre el refuerzo de los derechos de los consumidores vulnerables). No obstante, para su determinación habrá de tenerse en cuenta el contexto de hecho en cada caso y las características y circunstancias específicas del mismo. Y, en particular, las limitaciones y los aspectos del medio de comunicación empleado y la percepción generada en el consumidor medio que se singulariza por estar *normalmente informado y ser razonablemente atento y perspicaz*, teniendo en cuenta los aspectos sociales, lingüísticos y culturales que le distinguen (*Vid.* Fernández-Nóvoa, 2006: 25; Massaguer, 2006: 91-95. El pronunciamiento de referencia sobre el concepto de 'consumidor medio' fue la Sentencia del TJCE, Sala Quinta, de 16 de julio de 1998, Asunto C-210/96, pág. I-04657, en relación con la petición dirigida al Tribunal de Justicia (según el art. 177 del Tratado CE) por el *Bundesverwaltungsgericht* (Alemania) para obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano entre *Gut Springenheide GmbH, Rudolf Tusky y Oberkreisdirektor des Kreises Steinfurt - Amt für Lebensmittelüberwachung*, una decisión prejudicial sobre la interpretación de la letra e) del apartado 2 del art. 10 del Reglamento (CEE) 1907/90 del Consejo, de 26 de junio de 1990, relativo a determinadas normas de comercialización de los huevos. Caben destacarse otros pronunciamientos anteriores, como el asunto *Boscher* de 30 de abril de 1991 -C-239/90-, el asunto *Yves Rocher* de 18 de mayo de 1993 -C-238/89-, el asunto *Clinique* de

2 de febrero de 1994 -C-126/91- y el asunto *Mars* de 6 de julio de 1995 -C-456/93-). Si bien, el concepto de consumidor medio no es una referencia estadística, sino que corresponde a los Tribunales y autoridades nacionales de cada uno de los Estados miembros hacer valer sus razonamientos a efectos de concretar el comportamiento del mismo, según el supuesto particular de que se trate.

B. Alcance de los casos de las entidades *UberPop* y *BlaBlaCar* en España. Diverso razonamiento

Las plataformas colaborativas en el servicio de transporte por carretera que hemos indicado al inicio de este trabajo y que presentan una distinta funcionalidad han tenido que hacer frente a diversas polémicas que han sido objeto de procedimientos judiciales, esencialmente en materia de competencia desleal.

En el caso *UberPop*, la causa se inició a instancia de la *Asociación Madrileña del Taxi* porque la entidad no cumple las exigencias fiscales y de Seguridad Social necesarias. El Juzgado de lo Mercantil núm. 2 de Madrid dictó un Auto por el que se le impuso a la entidad como medida cautelar la cesación y prohibición en España, y subsidiariamente en la Comunidad de Madrid, de la prestación y adjudicación del servicio de transporte de viajeros en vehículos con la denominación *UberPop*, sin concederle la previa audiencia a la entidad demandada -*forma cautelarísima*- (Auto del Juzgado de lo Mercantil núm. 2 de Madrid, de 9 de diciembre de 2014. Medidas cautelares previas 707/ 2014. Doménech, 2015: 37-59 y 2015a: 61-104; Touriño, 2016: 80-93). A saber: *la cesación y prohibición en España de la prestación y adjudicación del servicio (...), la cesación y prohibición de contenido, acceso y prestación del servicio de transporte de viajeros UberPop en España mediante la página web (...)* y *la cesación y prohibición de cualquier aplicación (app) u otro soporte o sistema tecnológico (...)*. En este asunto, el juez considera la necesidad de analizar la tutela respecto de la medida cautelar del servicio regular de transporte de viajeros frente a una empresa que *presuntamente* lo está llevando a cabo sin las preceptivas autorizaciones administrativas, las cuales están previstas en un entramado normativo de disposiciones nacionales y autonómicas (arts. 22, 42, 53 y 91 de la LOTT; en cuanto a las normas autonómicas, hay que atender a la Ley 20/89, de 27 de noviembre, de Ordenación y Coordinación de los Transportes Urbanos de la Comunidad de Madrid y al Decreto 74/05, de 28 de julio, que aprueba el Reglamento de los Servicios de Transporte Público Urbano en los automóviles de turismo en la Comunidad de Madrid y la Ordenanza Municipal

del Taxi). La entidad cuya conducta se enjuicia cuenta con un dominio en Internet y un sistema de descargas de una aplicación que posibilita el servicio de transporte de viajeros por parte de conductores que carecen de la licencia obligatoria para ello. La actuación de *UberPop* precisa que se valore su alcance. Esto es, saber si la entidad se limita a prestar un servicio de intermediación entre los que realizan el transporte al margen de las imposiciones normativas y de los requisitos administrativos exigidos, en cuyo caso su única función sería proveer un entorno electrónico que haga posible a los usuarios intercambiar la información que ellos establecen al margen de la entidad y habilitar un espacio que haga posible que los que ofrecen el servicio y los que lo demandan se encuentren. O que la entidad, junto a dicha actividad de intermediación, participe también en la actividad subyacente que a través de la misma se ofrece, cual es la conclusión del transporte terrestre. Por ello, se valora lo dispuesto en la LCD sobre la aludida infracción de normas jurídicas que tengan por objeto la regulación de la actividad concurrencial (apartado 2º del art. 15 de la LCD); así como las previsiones de la LOTT y otras normas en materia de transporte. Como es sabido, en estas últimas se encuadran tanto las actividades de transporte por carretera, ferrocarril, trolebús y teleféricos y las actividades complementarias de transporte que son las *desarrolladas por las agencias de transportes, los transitarios, los operadores logísticos, los almacenistas-distribuidores y las estaciones de transporte de viajeros y centros de transporte y logística de mercancías por carretera o multimodales*.

Respecto de esta misma entidad, se interpuso otra demanda ante el Juzgado de lo Mercantil núm. 3 de Barcelona en 2015 por la *Asociación Profesional Élite Taxi*. Los taxistas reclaman que se prohíba de forma definitiva a *UberPop* operar su servicio entre particulares por considerar que se trata de un caso de competencia desleal y por la relación profesional que vincula a los que realizan el transporte y al que presta el servicio de intermediación (plataforma). Alegan que la empresa carece de las licencias y autorizaciones necesarias para llevar a cabo el servicio que ofrecen en el mercado del transporte. En este caso, la entidad *Uber* ha manifestado que no se trata de un supuesto de economía colaborativa, sino que es una *entidad de servicios de la sociedad de la información*. Consecuencia de lo cual, su servicio no es el transporte, sino la intermediación electrónica. Esta alegación, ha hecho que dicha empresa presente a la Comisión europea una denuncia contra distintos países en los que opera por entender que se vulnera la legislación comunitaria en materia de libre prestación de servicios y el comercio electrónico (Reclamación presentada el 31 de marzo de 2015, contra Francia, España y

Alemania). La Comisión concluye que el modelo de negocio de *Uber* es de naturaleza *mixta*, pues es una plataforma electrónica y, al mismo tiempo, una empresa de transporte porque la entidad participa en la determinación del precio y en las condiciones impuestas a los que lleva a cabo. Por tanto, ha de observar tanto los presupuestos normativos aplicables a los prestadores de SSI, como los propios de la actividad subyacente que ofrece (servicio de transporte terrestre). Pero califica de prioritaria la actividad de transporte que queda excluida del ámbito de aplicación de la Directiva de servicios (apartado 2º del art. 2 del texto). Razón por la que se considera que *Uber* no proporciona servicios de economía colaborativa ni es un simple intermediario de la sociedad de la información, en la medida en que controla los aspectos del servicio de transporte y lo organiza (aunque los que presten el servicio no sean sus trabajadores). La valoración de la participación de la entidad se hace atendiendo a distintos criterios determinantes en cuanto al nivel de control sobre su actuación. A saber: la participación en la fijación del precio final del servicio que se realiza, la concreción de parte del contrato que se concluye entre el que presta el servicio y el usuario del mismo, la posible relación laboral con el prestador del servicio y que la entidad cuente con los activos necesarios para que se lleve a cabo el servicio. En caso de que estos presupuestos se cumplan, la Comisión estima que la actuación de la entidad que gestiona la plataforma no es sólo de intermediación, sino que además participa en el servicio de transporte.

Con este panorama, el juez consideró que antes de analizar la posible conducta desleal de la entidad, era necesario precisar si *UberPop* es un mero intermediario que ofrece un servicio de la sociedad de la información o, en su caso, si además presta un servicio de transporte. Las consecuencias en el ámbito del Derecho difieren, pues mientras que en el primer planteamiento prima el principio de libre prestación de servicios, no así en el caso de que se trate de un servicio de transporte. En este último, es necesario contar con la licencia o autorización administrativa correspondiente. Ello hizo que se presentara la correspondiente cuestión prejudicial al TJUE (de acuerdo con lo previsto en el art. 237 del Tratado de la UE. Cuestión prejudicial ante el TJUE el 7 de agosto de 2015. Touriño, 2016: 80-93). El discernimiento se establece en razón de la funcionalidad de la plataforma. Así, se trata de determinar si *Uber* presta un servicio de transporte o simplemente un servicio electrónico de intermediación propio de la sociedad de la información. En este último caso, sería aplicable el principio de libre prestación de servicios y, por ende, la imposibilidad de establecer restricciones innecesarias

o desproporcionadas a su ejecución. Por otro lado, si *Uber* no fuera un servicio de transporte y entrara dentro del ámbito de aplicación de la Directiva de servicios, se cuestiona si la regulación del acto desleal por infracción de normas puede ser contrario a la libertad de establecimiento de la norma comunitaria. Las conclusiones preliminares sobre el caso que ha hecho públicas el Abogado del Estado (Conclusiones del Abogado General (*Sr. Maciej Szpunar*) de 6 de abril, pero que se han presentado el 11 de mayo de 2017) determinan que *UberPop* no es una mera plataforma electrónica amparada por el principio de libre prestación de servicios, antes al contrario, se trata de un servicio de transporte al que le son exigibles las licencias y autorizaciones correspondientes para prestarlo.

En definitiva, a pesar de que la entidad *UberPop* no es titular de los vehículos a motor con los que se realizan los servicios de transporte que se ofrecen, no puede decirse lo mismo respecto del precio aplicable a cada servicio. La propia entidad es la que determina el coste del servicio y las condiciones de su ejecución. En consecuencia, su actuación no se limita a ser una simple plataforma colaborativa, sino también una empresa que presta servicios de transporte por carretera vinculada a las exigencias normativas impuestas a este sector. Estas conclusiones, pese a no ser definitivas ni vinculantes para la decisión del TJUE, cabe entenderlas como una orientación a la resolución del Tribunal, si bien al momento de concluir el presente trabajo éste aún no se ha pronunciado sobre el particular. No obstante, a la espera de dicha resolución, el TS ha admitido a trámite el recurso de la Generalitat de Catalunya sobre la actividad de *Uber* (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª, Auto de 8 mayo. 2017JUR\2017\117443) cuyo fondo resulta coincidente con el contenido de la cuestión prejudicial. Es decir, definir si dicha entidad ha de someterse a la intervención administrativa del sector del transporte o, en su caso, cabe apreciar que la actividad que desarrolla es ajena al mismo y queda al margen del régimen de licencia o autorización previa, por lo que le son aplicables el principio de libre establecimiento y prestación de servicios (LSSIyCE).

Por su parte, el caso que enfrenta a la Confederación Española de Transportes en Autobús con *Comuto Iberia, S.L.* y *Comuto, S.A. (BlaBlaCar)* presenta una resolución opuesta a la anterior. El mismo Juzgado de lo Mercantil núm. 2 de Madrid, en esta ocasión, desestimó la demanda presentada por el colectivo del autobús para que adoptase medidas cautelares de cese de la conducta de *BlaBlaCar* y de la prestación de transporte entre particulares sin la preceptiva autorización administrativa (en virtud de la aplicación del art. 15 de la LCD). El órgano judi-

cial, apartándose del precedente, dio audiencia a la entidad y concluyó que la actividad que realiza la plataforma es ajena a la propia del transporte terrestre (Sentencia 30/2017, de 2 de febrero). Antes al contrario, en este caso se confirma que la plataforma es una mera intermediaria en el ámbito electrónico, a pesar de que ello no impida que pueda llevar a cabo diversos servicios que ordenen la actividad subyacente, en beneficio de la intermediación que proporciona. En este sentido, se recoge con literalidad: (...) *queda probado que Blablacar realiza una actividad ajena a la regulada por la LOTT, pues poner en contacto a particulares con más o menos requisitos, con un control de pagos, con una crítica de las personas intervinientes sobre retrasos o sobre la calidad de otros servicios no es una actividad sujeta a la ley de ordenación del transporte terrestre.*

Los que realizan los servicios de transporte no tienen una relación laboral con la plataforma, sino que se trata de particulares que por su cuenta y riesgo lo ofrecen a los que quieren realizar el mismo viaje y compartir el coste de su ejecución. Por tanto, y pese a la falta de una regulación específica sobre la economía colaborativa, se estima que la entidad ha creado una plataforma electrónica para poner en contacto a particulares que quieren realizar un viaje y compartir los costes derivados del mismo, pero no participa en la actividad de transporte que se concluye (art. 101 de la LOTT). El transporte se realiza entre particulares y ello hace que quede al margen de la aplicación de las normas que rigen el transporte terrestre y de las disposiciones sectoriales. En este caso, la entidad no fija el precio del transporte, sólo establece una recomendación en relación con el mismo y que no cabe entender como forma de obtención de un ánimo de lucro (*BlaBlaCar* se limita a *calcular los kilómetros y recomendar a fuerza de expulsar de la plataforma en caso de abuso, la cantidad que debe pagar el viajero en función de la distancia y de la cantidad de viajeros en relación al coste total del viaje* -entre 0,06 y 0,09 Euros/Klm.-). Aun cuando el pago se realiza directamente a la plataforma, ésta comprueba que el servicio de transporte se ha llevado a cabo correctamente y no hay ninguna reclamación y, en ese momento, es cuando hace una transferencia a quien lo ejecuta. Siento esta diferencia entre la actividad de intermediación y la subyacente, el elemento esencial que separa este caso del analizado con anterioridad (*Uber*). Consecuentemente, la actuación de la plataforma en este planteamiento sólo se refiere al transporte privado, quedando fuera de la aplicación de la LOTT y del ROTT, no pudiendo ser tampoco una actuación contraria a la competencia en el mercado.

La funcionalidad de esta plataforma es un modo de economía colaborativa que debe ser valorada positivamente y fomentada en beneficio del mercado y, en concreto, de los usuarios, tal y como se establece en el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo de enero de 2014 y en el Plan de Medidas Urgentes de Ahorro y Eficiencia Energética de fecha de 4 de marzo de 2011 del Ministerio de Industria.

V. Reflexiones finales

El estudio realizado nos ha permitido comprobar la repercusión que está teniendo en la actualidad la *sharing economy* y que afecta a numerosos y diversos sectores económicos y sociales e implica una alteración de la forma en la que se ofrecen y contratan una multiplicidad de servicios. La influencia de las Nuevas Tecnologías ha hecho posible que se implementen plataformas de economía colaborativa que proporcionan el medio a través del que van a poder contactar los que ofrecen productos o servicios y los que los demandan. Así, dejando al margen el fin lucrativo propio de la actividad empresarial, estas plataformas fomentan el desarrollo de la actividad colaborativa o conjunta subyacente entre los interesados.

No obstante lo anterior, la participación de las mencionadas plataformas electrónicas en la actividad que proporcionan consideramos que no siempre resulta clara y precisa, como sucede en el caso del servicio de transporte terrestre de pasajeros.

En consecuencia, puede concluirse que la economía colaborativa plantea nuevos retos en cada una de las ramas de actividad en la que surge (turismo, educación, financiera, transporte, entre otras) y, además, cuestiones jurídicas de importancia. En concreto, en cuanto al servicio de transporte terrestre de personas analizado las plataformas digitales de mayor reconocimiento en la práctica están soportando procesos judiciales y otras reclamaciones en relación con su funcionalidad. A este respecto, las ideas principales a destacar van a ser las que se relacionan a continuación.

En primer lugar, no cabe duda de la existencia de normativa de aplicación a las materias afectadas por la economía colaborativa (ámbito electrónico, unidad de mercado, competencia desleal) y, también, específica en cuanto a la actividad subyacente que se pone a disposición a través de estas plataformas digitales (transporte terrestre, educación, turismo, compraventa, entre otras). Sin embargo, es

necesario contar con un conjunto de principios específicos que rijan el funcionamiento de las mismas y delimiten su actuación en el ámbito de la economía colaborativa, bien mediante la aprobación de disposiciones concretas o revisando la existente a fin de adaptarla a los nuevos modelos de negocio.

En segundo término, y derivado de lo anterior, es preciso alcanzar la seguridad jurídica que actualmente es demandada por parte de las entidades de cada sector. Respecto del que nos ocupa, conviene concretar la naturaleza *mixta* de la actuación de las plataformas en el seno de la economía colaborativa, lo cual significa que se establezca si se trata de simples intermediarios electrónicos que proporcionan un servicio propio de la Sociedad de la Información amparados en el principio de libre prestación de servicios, o si se califican como verdaderas empresas de transporte sometidas al régimen normativo particular. Asimismo, y en relación con ello, hay que prever criterios homogéneos de habitualidad y profesionalización y la delimitación del ánimo de lucro de la actividad que se ejerce.

La tercera consideración que cabe hacer es que el servicio ofertado por las plataformas que nos ocupan no pretende suplantar los que se realizan de modo habitual (sector del taxi, autobús o licencias VTC), por lo que la aplicación estricta e igualitaria de las exigencias normativas propias del sector del transporte terrestre consideramos que no va a resultar adecuada en todo caso.

En cuarto orden, y aun en el supuesto de imponer a estas plataformas la observancia de las normas sobre el transporte terrestre de pasajeros y el de las licencias necesarias, la falta de cumplimiento de las mismas no puede dar lugar *per se* a prácticas contrarias a la libre competencia en el mercado en perjuicio de los competidores y del resto de integrantes que lo conforman. La deslealtad habrá que valorarla en cuanto a la obtención de una ventaja competitiva en el mercado por el incumplimiento de las normas y que ello afecte al resto de sus integrantes.

Por último, la ausencia de una regulación particular en la materia -al momento de elaborar este trabajo- no puede traer como consecuencia que se limite el libre ejercicio de una actividad en el mercado que reporta beneficios tanto a los usuarios que la demandan, como al propio mercado.

Referencias bibliográficas

- AGUILERA SÁNCHEZ- GARRIDO, B. (2013): “De los aspectos teóricos a los aspectos prácticos de la unidad de mercado”, ICE: Revista de economía, 871, 107-113.
- ALFONSO SÁNCHEZ, R. (2016): “Aproximación jurídica a la economía colaborativa: diferentes realidades”, Cuadernos de derecho y comercio, 66, 13-73.
- ALFONSO SÁNCHEZ, R. / BURILLO SÁNCHEZ, F.J. (2017): “Capítulo primero. La economía llamada ‘colaborativa’”. En: Retos jurídicos de la economía colaborativa en el contexto digital, Aranzadi, Madrid, 49-72.
- ALONSO MAS, C. L. (2014): “El principio de no discriminación en la Ley de Garantía de la Unidad de mercado”. En: El nuevo marco jurídico de la unidad de mercado: comentario a la Ley de garantía de la unidad de mercado, La Ley. Grupo Wolters Kluwer, Madrid, 85-98.
- BUISÁN GARCÍA, N. (2014): “Transparencia y acceso a la información como garantía de la unidad de mercado”. En: El nuevo marco jurídico de la unidad de mercado: comentario a la Ley de garantía de la unidad de mercado, La Ley. Grupo Wolters Kluwer, Madrid, 151-160.
- CARBAJO CASCÓN, F. (2011): “Artículo 15. Violación de normas”. En: Comentarios a la ley de competencia desleal, Thomson Reuters-Aranzadi, Madrid, 405-431.
- CARBONELL PORRAS, E. (2016): “Competencia y mercado en el transporte en vehículos turismo ante el reto de las nuevas tecnologías”, Revista Española de Derecho Administrativo, 179, 55-85.
- (2011): “Transporte urbano y movilidad”. En: Tratado de Derecho Municipal, Madrid, Iustel, 3ª ed., 2011, II, 2275-2345.
- CASARES MARCOS, A. B. (2014): “Mecanismos de protección de los operadores económicos en el ámbito de la libertad de establecimiento y de la libertad de circulación: procedimientos en defensa de los derechos e intereses de los operadores económicos por las autoridades competentes (artículo 26)”. En: El nuevo marco jurídico de la unidad de mercado: comentario a la Ley de garantía de la unidad de mercado, La Ley. Grupo Wolters Kluwer, Madrid, 831-919.

- CASTILLO MARTÍNEZ, C. C. (2014): “Protección de los consumidores”. En: El nuevo marco jurídico de la unidad de mercado: comentario a la Ley de garantía de la unidad de mercado, La Ley. Grupo Wolters Kluwer, Madrid, 745-783.
- CLEMENTE MEORO, M. E./ CAVANILLAS MUGICA, S. (2003): Responsabilidad civil y contratos en Internet, Comares, Granada.
- CONTRERAS DELGADO DE COS, J.M./ SILOS RIBAS, M./ SOBRINO RUIZ, M. (2017): “Capítulo duodécimo. La economía colaborativa en los sectores regulados (III). Transporte de viajeros”. En: Retos jurídicos de la economía colaborativa en el contexto digital, Aranzadi, Madrid, 309-335.
- DE MIGUEL ASENSIO, P. A. (2011): Derecho Privado de Internet, 4ª edic., Civitas, Navarra.
- DOMÉNECH PASCUAL, G. (2015): “El impacto de la economía colaborativa sobre la regulación del taxi”. En: La eficiencia del transporte como objetivo de la actuación de los poderes públicos: liberalización y responsabilidad, Marcial Pons, Madrid, 37-59.
- (2015a): “La regulación de la economía colaborativa (El caso «Uber contra el taxi»)”, CEFLegal: revista práctica de derecho. Comentarios y casos prácticos, 175-176, 61-104.
- FERNÁNDEZ-NÓVOA, C. (2006): “La Directiva comunitaria sobre prácticas comerciales desleales de las empresas en sus relaciones con los consumidores”, RAAP, 108, 16-25.
- GARCÍA VIDAL, A. (2002): Derecho de marcas e Internet, Tirant lo Blanch, Valencia.
- GARRIGUES (2016): “La CNMC se posiciona como defensora de la economía colaborativa y los nuevos modelos de negocio”, Unión Europea Aranzadi, 6, 31-40.
- GARROTE FERNÁNDEZ-DÍEZ, (2001): El derecho de autor en Internet. La Directiva sobre los derechos de autor y derechos afines en la Sociedad de la Información, Comares, Granada.
- LEIÑENA MENDIZÁBAL, E. (2015): “Los nuevos sistemas de utilización compartida de vehículos de transporte (“carpooling” y “car sharing”): entre la economía colaborativa y la competencia desleal”, Revista de derecho mercantil, 296, 283-334.
- LEÓN SANZ, F. J. (2013). “La garantía de la unidad de mercado”, ICE: Revista de economía, 871, 35-46.

- LÓPEZ ROMÁN, E. (2016): “Economía colaborativa, competencia y el mercado único digital”, *Diario La Ley*, 8690, 3.
- LOZANO CUTANDA, B. (2014): “Ley 20/2013, de garantía de la unidad de mercado: las diez reformas clave”, *Revista CESCO de Derecho de Consumo*, 9, 157-166.
- MASSAGUER FUENTES, J. (1998): “Conflictos de Marcas en Internet”, *Revista General de Derecho*, 648, 11107-11142.
- (2006): *El nuevo Derecho contra la competencia desleal. La Directiva 2005/29/CE sobre las Prácticas Comerciales Desleales*, Thomson-Civitas, Cizur Menor, Navarra.
- MAUDES GUTIÉRREZ, A./ SOBRINO RUIZ, M. / HINOJO GONZÁLEZ, P. (2016): “Fundamentos económicos de la economía colaborativa”, *Anuario de la competencia*, 1, 167-186.
- ORTEGA DÍAZ, J. F. (2006): *Los enlaces en Internet*, Thomson- Aranzadi, Navarra.
- PADRÓS I REIG, C./ MACÍAS CASTAÑO, J. M^a. (2014): “Los instrumentos administrativos de garantía de la unidad de mercado”, *Revista de administración pública*, 194, 116-131.
- PEGUERA POCH, M. (2002): “La exención de responsabilidad civil por contenidos ajenos en Internet”. En: *Contenidos ilícitos y responsabilidad de los prestadores de servicios de Internet*, Madrid, 25-66.
- REBOLLO PUIG, M. (2014): “La libertad de empresa tras la Ley de garantía de la unidad de mercado”, *Revista española de derecho administrativo*, 163, 23-33.
- RODRÍGUEZ BEAS, M. (2016): “Los mecanismos de protección en garantía de la unidad de mercado como la nueva vía alternativa de recurso”. En: *Las vías administrativas de recurso a debate: Actas del XI Congreso de la Asociación Española de Profesores de Derecho Administrativo*, Zaragoza, 5 y 6 de febrero de 2016, 406-415.
- RODRÍGUEZ PORTUGUÉS, M. A. (2014): “El impacto de la Ley de Garantía de la Unidad de Mercado sobre la ordenación del comercio interior”. En: *El nuevo marco mercado*, La Ley. Grupo Wolters Kluwer, Madrid, 539-565.
- TATO PLAZA, A./ FERNÁNDEZ CARBALLO-CALERO, P./ HERRERA PETRUS, Chr. (2010): *La reforma de la ley de competencia desleal*, La Ley, Madrid.

- TORNOS MAS, J. (2014): “La ley 20/2013, de 9 de diciembre, de garantía de la unidad de mercado. En particular, el principio de eficacia”, *Revista d'estudis autonòmics i federals*, 19, 148-174.
- TOURIÑO, A. (2016): “La economía colaborativa desde la óptica de la competencia desleal. Análisis de los autos de medidas cautelares dictados en los casos de Uber, Blablacar y Cabify”, *Actualidad civil*, 4, 80-93.
- VÁZQUEZ RUANO, T. (2013): *La inserción de enlaces en una web. Cuestiones de propiedad industrial y competencia desleal*, Marcial Pons, Madrid.
- VICENTE RUIZ, M^a. D. (2013): “La necesaria cooperación administrativa para hacer efectiva la unidad de mercado”, *ICE: Revista de economía*, 871, 99-106.

COMENTARIOS A JURISPRUDENCIA

Coordina: Manuel Paniagua Zurera

Juan Antonio Carrillo Donaire

Improcedencia de la revocación de la condición de asociación de utilidad pública en supuestos de “externalización” de servicios públicos en favor de asociaciones con tal carácter. Comentario a la STS, Contencioso-3ª, de 15 de febrero de 2016, RJ 685

Ana Lambea Rueda

¿Puede un socio resolver su contrato de adquisición de una vivienda en forma cooperativa cuando el promotor incumple sus obligaciones legales sobre las cantidades anticipadas para la construcción? Comentario a la STS de 12 de julio de 2016, RJ 3562

Marta Montero Simó

¿Se puede identificar la mera inactividad de una fundación con la imposibilidad de realizar su fin fundacional? Comentario STS de 15 de junio de 2016, RJ 3875

Manuel Paniagua Zurera

¿Un contrato de financiación puede alterar el régimen de reembolso de las aportaciones sociales en una sociedad cooperativa? Comentario a la STS, Civil-1ª, de 24 de noviembre de 2016, RJ 5639

IMPROCEDENCIA DE LA REVOCACIÓN DE LA CONDICIÓN DE ASOCIACIÓN DE UTILIDAD PÚBLICA EN SUPUESTOS DE “EXTERNALIZACIÓN” DE SERVICIOS PÚBLICOS EN FAVOR DE ASOCIACIONES CON TAL CARÁCTER

Comentario a la STS, Contencioso-3ª, de 15 de febrero de 2016, RJ 685

Juan Antonio Carrillo Donaire
Catedrático de Derecho Administrativo
Universidad Loyola Andalucía

1. La potestad administrativa de revocación de la condición de asociación de utilidad pública

Las asociaciones desempeñan un papel fundamental para la articulación institucional de la participación ciudadana en la vida social. En ocasiones, los intereses que persiguen confluyen y se solapan con los intereses generales cuya consecución está encomendada a las Administraciones Públicas. La Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, *por la que se regula el derecho de asociación* (en adelante, LOA), en desarrollo del derecho fundamental recogido en el artículo 22 de la CE, contiene un capítulo dedicado al fomento público del fenómeno asociativo que contempla el régimen especial de las llamadas “asociaciones de utilidad pública”. La condición de “utilidad pública” que puede adquirir una asociación se regula como estímulo o acicate para propiciar la realización de actividades de interés general desde estructuras ciudadanas de carácter asociativo. Así, el art. 32 LOA establece los requisitos que deben cumplir las asociaciones que persiguen más intensamente objetivos de interés general para acceder al reconocimiento formal de la condición de “utilidad pública” y de los beneficios que ello supone, que básicamente se concentran en tres:

a) derecho a disfrutar de las exenciones y beneficios fiscales que las leyes reconozcan a favor de las mismas (fundamentalmente contemplados en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, *de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*);

b) acceso preferente o directo a ayudas y subvenciones para atender a sus concretas actividades asociativas, con sujeción a la normativa general de subvenciones públicas contenida en la Ley 38/2003, de 17 de noviembre; y,

c) disfrutar de otros beneficios económicos que puedan disponerse en la legislación sectorial, y entre ellos, el de la asistencia jurídica gratuita que la Ley de asociaciones reconoce (art. 33).

Como contrapartida, el artículo 34 LOA establece una serie de obligaciones relacionadas con el deber de rendición de cuentas de este tipo de asociaciones en relación con las actividades realizadas en cumplimiento efectivo de fines de utilidad pública. De hecho, el mantenimiento de la condición de “utilidad pública” está condicionado a la verificación del cumplimiento de dichos fines mediante la rendición anual de cuentas, cuyo control se atribuye por la legislación de asociaciones al organismo público encargado del registro de asociaciones donde se encuentre inscrita la entidad declarada de utilidad pública, que puede ser el órgano autonómico o, en el caso de accederse al Registro nacional, el Ministerio del Interior.

En este sentido, es fundamental tener presente el Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, *que tiene por objeto regular los procedimientos de declaración de utilidad pública de las asociaciones, la rendición de las cuentas de dichas entidades cuando estén declaradas de utilidad pública y la revocación de las declaraciones de utilidad pública*.

En relación a esta última posibilidad, el art. 7 de la citada disposición prevé un procedimiento de revocación que parte del resultado del procedimiento anual de rendición de cuentas (desarrollado en los art. 5 y 6); según el cual, si la documentación integrante de la dicha verificación no se adecua a la normativa vigente, o la asociación de utilidad pública no evacúa dicho trámite en el plazo previsto, el órgano encargado del registro de asociaciones donde aquélla se encuentre inscrita, previo informe comprensivo de las deficiencias advertidas, podrá instar ante la Secretaría General Técnica del Ministerio del Interior o, en su caso, al órgano competente de la Comunidad Autónoma, la incoación de un procedimiento contradictorio de revocación de la declaración de utilidad pública.

En el marco de este procedimiento, se prevé la revocación de la condición de utilidad pública cuando se den alguna de las siguientes circunstancias:

a) que las entidades declaradas de utilidad pública hayan dejado de reunir los requisitos necesarios para obtener y mantener vigente dicha condición;

b) que dichas entidades no hayan rendido cuentas o no lo hayan hecho conforme a la normativa en vigor; o,

c) que las asociaciones declaradas de utilidad pública no faciliten a la Administración los informes a los que se refiere el artículo 34.2 LOA (informes que aquélla les requieran, en relación con las actividades realizadas en cumplimiento de sus fines).

Se trata de un procedimiento que resuelve el Ministerio del Interior en todo caso, de forma que si las asociaciones afectadas se encuentran inscritas solamente en el Registro autonómico y no en el nacional, los organismos responsables de los registros de las Comunidades Autónomas, competentes para controlar la rendición de cuentas en esos casos, han de remitir el expediente una vez instruido a la Secretaría General Técnica del Ministerio del Interior, que formulará y someterá al titular del departamento la propuesta de resolución, que adoptará la forma de Orden Ministerial y se publicará en el BOE.

2. La revocación de la declaración de utilidad pública por prestación de servicios mediante contraprestación económica de forma conveniada con la Administración, de modo que ésta “externaliza” determinados servicios otorgando la gestión a la Asociación. El supuesto analizado por la STS de 15 de febrero de 2016

La sentencia núm. 466 de la Sección 3ª de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 15 de febrero de 2016 (ponente: D. Eduardo Espín Templado, rec. núm. 3927/2013, RJ 2016\685) resuelve el recurso de casación interpuesto por L'Associació Tramuntana d'ajut i Reinserció del Toxicòman frente a la Sentencia de la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional, de 23 de octubre de 2013, por la que se desestima el recurso promovido por dicha Asociación contra la Orden del Ministerio del Interior de 13 de enero de 2011 que revocaba la declaración de utilidad pública de la recurrente.

La revocación se acuerda por considerarse que “*la entidad desarrolla una actividad empresarial consistente en la prestación de servicios mediante contraprestación*”

económica y que esa actividad se ejerce en condiciones de libre concurrencia con empresas que realizan la misma actividad, no concurriendo en la entidad el fin de promover el interés general". Según resulta del expediente administrativo, la asociación dispone de dos centros donde presta servicios mediante Convenios administrativos celebrados con el Instituto Catalán de Asistencia y Servicios Sociales, percibiendo ingresos por la prestación de los servicios conveniados que suponen en torno al 80% del total. Aunque la Orden de revocación admite que los fines principales de la asociación pueden ser de carácter asistencial, considera, a tenor del art. 3 Ley 49/2002 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo, que la actividad principal de la asociación es de carácter empresarial, por lo que el mantenimiento de la declaración de utilidad pública -con los beneficios y ayudas que ello conlleva- supone situar a dicha asociación en una posición de mercado más ventajosa que vulneraría las normas de defensa de la competencia.

Por otra parte, se constata que la remuneración que la asociación obtiene por la vía de los convenios administrativos es la parte mayoritaria del total de ingresos, lo que lleva al Ministerio del Interior a interpretar *"que la Administración externaliza determinados servicios, otorgando la gestión a la Asociación"*. Se añade en la orden de revocación que la falta de ánimo de lucro no conlleva necesariamente el *plus* que apareja la utilidad pública en la realización de actividades de interés social, insistiéndose en que si bien los servicios externalizados se orientan al interés general, *"no puede considerarse que su gestión se oriente en el mismo sentido, sino en el propio de la entidad, ya que la actividad empresarial (prestación de servicios) es la principal, y no una accesoria"*. Apreciándose, en definitiva, que no basta con que los fines enunciados en los estatutos de la asociación sean de interés general, sino que, además, es necesario *"que la actividad y los servicios que presta la entidad vayan dirigidos al cumplimiento efectivo de dicho fines"*.

Los motivos del recurso de casación se fundamentan, de un lado, en la infracción del art. 3.3 Ley 49/2002; y, de otro, en la infracción de la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre la materia.

Para resolver el litigio, el Tribunal Supremo analiza, como cuestión principal, la necesidad del ajuste entre los fines estatutarios de una Asociación declarada de utilidad pública y el cumplimiento "efectivo" de los mismos como condición *sine qua non* del mantenimiento de dicha condición, que es lo que se imputa por la Administración a la asociación recurrente y lo que asimismo apreció el Tribunal *a quo* para desestimar el recurso en primera y única instancia.

Lo que en el fondo discute la Administración para apreciar el desajuste entre los fines estatutarios de la asociación y el cumplimiento efectivo de los mismos es que la celebración de diversos Convenios con el Institut Català d'Assistència i Serveis Socials determina que la asociación *“haya quedado integrada en la Red de servicios sociales de atención pública, prestando servicios adaptados a las previsiones del Plan de Actuación Social vigente en Cataluña”*, por lo que cabe deducir –como sostiene el Abogado del Estado– que en esa condición de entidad prestadora de servicios sociales no hace sino desarrollar actuaciones propias de la Administración catalana, habiéndose producido una *“externalización”* de servicios por dicha Administración. Ello supone que aunque los servicios se orienten al interés general su gestión no ostenta necesariamente ese carácter. En este extremo, además, la Audiencia Nacional trae a colación la jurisprudencia del Tribunal Supremo que ya había sostenido que esa externalización del servicio público no proyecta ni atribuye *per se* a la entidad privada que lo ejecuta el interés general perseguido por la Administración territorial, *“por cuanto que su actuación en el tráfico jurídico viene generada por el interés particular de los réditos económicos que dimana de la prestación del servicio asistencial”* (Sentencia de 16 de octubre de 2016 –rec. núm. 81/2011). En este orden de razones, también se sopesa por el Tribunal *a quo* el razonamiento de la Administración sobre la libre competencia, recordando que la firma de un convenio administrativo ha de respetar los principios inspiradores de la contratación pública de igualdad de trato y salvaguarda de la libre competencia, que, a juicio de la sentencia de instancia *“se ven afectados por la intervención de una entidad que, frente a otras, goza de beneficios derivados de su reconocimiento como asociación de utilidad de pública”*.

Frente a estos argumentos se alza la asociación en casación esgrimiendo, entre otras razones jurídicas: la no alteración de sus fines sociales de la entidad; la existencia de voluntariado; y, sobre todo, la carencia de ánimo de lucro en sus actividades. En relación a este último extremo importa señalar que la asociación recurrente entiende que la percepción de subvenciones públicas, incluso con un alcance porcentual elevado sobre el conjunto de la actividad, es algo perfectamente lícito a la luz del art. 31.3 LOA y de la jurisprudencia que lo interpreta.

El Tribunal Supremo estima los motivos de casación deducidos. En primer lugar, respecto de la tesis de la Sala de instancia según la cual *“la externalización del interés general perseguido por la Administración territorial no se proyecta a la entidad privada que lo ejecuta por cuanto su actuación en el tráfico jurídico viene generada por el interés particular de los réditos económicos que dimana de la presta-*

ción del servicio asistencial“, el Tribunal Supremo afirma, rectificando el criterio del Tribunal *a quo*, que “*la inserción de una Asociación sin ánimo de lucro y que cumple fines de interés general en la red asistencial pública y el hecho de que, por tanto, una tal Asociación esté desarrollando de forma externalizada funciones públicas de interés general, mediando o no convenio, en absoluto le priva a la actuación de la Asociación del carácter de interés general. Las actividades desarrolladas por la misma serán o no de interés general y cumplirán o no los requisitos contemplados por el artículo 32 de la Ley Orgánica del Derecho de Asociación en función de su propia naturaleza, y desde luego no pierden en modo alguno ese carácter por el hecho de que estén realizando de forma externalizada funciones previstas en planes asistenciales de una Administración Pública. Antes al contrario, frente lo que afirma la Sala de instancia, tal circunstancia supone sin duda un importante criterio para entender que sus actividades sí cumplen fines de interés general, pues de tal carácter son los servicios sociales desarrollados por las Administraciones públicas*”.

Esto es, para el Tribunal Supremo, el cumplimiento de servicios sociales en un régimen de “externalización”, entendiendo por tal la sujeción a un convenio de colaboración que apareja a la asociación al aparato administrativo, no demuestra que “*su actuación en el tráfico privado venga generada por el interés particular de los réditos económicos que dimana del servicio asistencial*“, sino que es más bien un indicio de lo contrario.

Como explica la Sentencia comentada,

“si la Asociación presta servicios de reinserción de toxicómanos, para un colectivo abierto e indeterminado de posibles beneficiados, sin ánimo de lucro y, por tanto, sin repartir beneficios de ningún género, sino reinvertiendo cualquier posible rédito económico en la propia actividad de interés general, estará dentro de los márgenes que contempla la Ley, aunque perciba retribuciones adecuadas (esto es, proporcionadas a su carácter asistencial) por los servicios prestados y remunerere asimismo de manera adecuada (igualmente en cuantía proporcionada a su naturaleza de asociación de interés público) al personal que trabaja en la prestación de tales servicios, tal como se deduce de la reiterada jurisprudencia de esta Sala. Nada que contradiga lo anterior se afirma respecto de la Asociación recurrente”.

Finalmente, en lo que respecta a la libre competencia, el Tribunal Supremo considera que se trata de una problemática distinta que no resulta aplicable en el presente litigio, en el que lo está en juego únicamente si una asociación calificada por la Administración como de utilidad pública por ajustarse a los requisitos establecidos por la Ley ha dejado de cumplirlos en el desarrollo de su actividad.

3. Conclusión

A la luz del pronunciamiento comentado puede concluirse, en primer lugar, que una asociación cumplirá los requisitos previstos en el artículo 32 LOA para ser una asociación de utilidad pública si sus fines estatutarios están “efectivamente” encaminados a promover el interés general y si se atiende a los restantes requisitos enumerados en dicho precepto; de modo que no resulta contrario a los mismos el que cumpla funciones asistenciales mediante un convenio con una Administración pública y desarrolle servicios sociales de manera “externalizada”.

En segundo lugar, cabe sostener por vía de principio que si una asociación interviene en el tráfico jurídico por el interés de los réditos económicos que dimanen de la prestación de un servicio, traduciéndose en beneficios a sus miembros u órganos de gestión, incumplirá los referidos requisitos, pues su actuación ya no estará encaminada “efectivamente” a promover el interés general sino el particular económico de los miembros o gestores de la Asociación. Sin embargo, esa conclusión no puede alcanzarse, sin más, por el cumplimiento de servicios externalizados mediante convenios con la Administración pública ni de la percepción de subvenciones, en la proporción que sea, pues ambas circunstancias vienen expresamente contempladas en la propia Ley (art. 31.3 y 5 LOA).

Junto a ello ha de tenerse en cuenta, como tiene declarado el Tribunal Supremo en sentencias anteriores a la aquí comentada, que el hecho de que una asociación obtenga ingresos en el desarrollo de su actividad no presupone el ánimo de lucro en su actuación ni implica necesariamente el menoscabo del interés general que debe perseguir y, en consecuencia no es incompatible con la cualidad de asociación de utilidad pública. El hecho de que se generen beneficios económicos no debe llevar a confusión sobre esa condición, siempre que éstos se reinviertan como objetivo final en esa actividad de interés general (SSTS de 11 de noviembre de 2015 –rec. núm. 1364-, de 1 de abril de 2015 –rec. núm. 3231/2015-, de 26 de julio de 2015 –rec. núm. 1236/2013-, de 30 de enero de 2015 –rec. 2745/2012- o de 22 de noviembre de 2011 –rec. núm. 4031/2008-); que es, además, el criterio acogido por el art. 3 Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que establece como uno de los requisitos necesarios para que las entidades sin fines lucrativos sean conceptuadas como tales el destinar a las realización de sus fines el 70%, al menos, de los ingresos y rentas procedentes de las explotaciones económicas que desarrollen.

¿PUEDE UN SOCIO RESOLVER SU CONTRATO DE ADQUISICIÓN DE UNA VIVIENDA EN FORMA COOPERATIVA CUANDO EL PROMOTOR INCUMPLE SUS OBLIGACIONES LEGALES SOBRE LAS CANTIDADES ANTICIPADAS PARA LA CONSTRUCCIÓN?

Comentario a la STS de 12 de julio de 2016, RJ 3562

Ana Lambea Rueda

Profesora Contratada Doctora, acreditada como T.U. Derecho Civil
Universidad Complutense de Madrid

Resuelve el recurso de casación interpuesto por la demandante y socia de la cooperativa de viviendas contra la sentencia de la Audiencia Provincial de Madrid, procedente de juicio ordinario promovido ante el Juzgado de Primera Instancia de Pozuelo de Alarcón. Se plantea la nulidad/resolución de contrato de compra-venta y la reclamación de la cantidad aportada a cuenta de la vivienda por el socio a la Cooperativa de vivienda y a la empresa gestora de cooperativa.

La cuestión jurídica principal consiste en determinar si el socio que anticipa cantidades para adquirir una vivienda en régimen de cooperativa puede resolver el contrato de incorporación a la entidad por incumplir la cooperativa las obligaciones legales de garantía mediante aval o seguro que se imponían –y, se imponen– al promotor o gestor en la Ley 57/1968, de 27 de julio, *sobre percibo de cantidades anticipadas en la construcción y venta de viviendas* [v. disp. adic. 1ª Ley 38/1999, de 5 de noviembre, *de ordenación de la edificación* (LOE)] o si, por el contrario, la cualidad de socio le somete al procedimiento estatutario de baja voluntaria de la cooperativa.

1. La primera instancia

Ante el Juzgado de Primera Instancia se presenta demanda el 30 de julio de 2010, interpuesta por la demandante y socia de la cooperativa de viviendas frente a la cooperativa y su gestora. Se solicita la declaración de incumplimiento y la resolución del contrato, o bien su nulidad; y la condena solidaria o bien mancomunada de cooperativa y gestora a la devolución de las cantidades anticipadas por el socio.

La demandante formula demanda contra la cooperativa y la gestora *-afirma que entre ambas entidades existía una total interrelación hasta el punto de tener el mismo domicilio social-*. Pide la resolución, y subsidiariamente la nulidad, del citado «contrato de compraventa de vivienda sobre plano», así como la devolución de las cantidades entregadas a cuenta del precio, es decir, 42.254,43 euros más intereses, con fundamento en el incumplimiento de obligaciones esenciales asumidas por la cooperativa y la gestora demandadas, por: no garantizar (mediante aval o seguro) la restitución de las referidas sumas conforme a lo exigido por la Ley 57/1968; por no fijar un plazo de entrega –lo que conlleva la nulidad contractual-; y, por incumplir el RD 515/1989, de 21 abril, *sobre protección de los consumidores en cuanto a la información a suministrar en la compraventa y arrendamiento de viviendas*.

La cooperativa se opuso a la demanda alegando que la demandante inscrita como socia, pretendía desvincularse de la cooperativa y recuperar las aportaciones obviando los cauces estatutarios; no tratándose de una compraventa, las aportaciones económicas de los socios no eran parte anticipada del precio, y no regía para la cooperativa la obligación de avalar o asegurar la devolución de las cantidades entregadas según Ley 57/1968, ni la obligación de fijar un plazo de entrega, no siendo tampoco de aplicación el RD 515/1989. También se opuso a la demanda la sociedad gestora por las mismas razones sobre el contrato de incorporación a la cooperativa como socia cooperativista; ingresando las aportaciones en una cuenta de exclusiva titularidad de la cooperativa codemandada; sin exigibilidad de ningún seguro o aval a la gestora; sin tratarse de una compraventa sujeta a resolución sino a los cauces estatutarios para darse de baja, calificada por el consejo rector de la cooperativa de una baja no justificada.

El Juzgado de Primera Instancia de Pozuelo de Alarcón dictó sentencia el 8 de mayo de 2012 estimando la demanda, declarando resuelto el contrato, condenando solidariamente a las entidades demandadas, cooperativa y gestora, al abono de las cantidades anticipadas por el socio demandante.

El Juzgado se apoya en varias SSAP sobre la resolución de contrato, no tanto por el incumplimiento del plazo de entrega, cuya indeterminación indica podría convertir la cláusula en abusiva por ser el plazo esencial en los contratos de adhesión (sometidos al art. 85 LDCU si admitimos la aplicabilidad al supuesto del Derecho de consumo) o el contrato en ineficaz (por omisión intencionada del plazo de cumplimiento); tampoco porque sea una compraventa que no lo es, sino sobre todo por el incumplimiento del aval o aseguramiento de las cantidades entregadas a cuenta por la cooperativa aplicable a éstas en virtud de la disposición adicional 1ª LOE 38/1999 que deberían restituirse al socio, viniendo obligada a ello por sus amplísimos poderes la empresa gestora.

2. El recurso de apelación

Ante la Audiencia Provincial de Madrid se interponen sendos recursos de apelación por parte de las entidades demandadas, cooperativa y gestora, para la estimación de los mismos y absolución de las demandadas.

La Audiencia Provincial dictó sentencia estimando el recurso el 2 de octubre de 2013, absolviendo a las demandadas recurrentes, y condenando a la demandante al pago de las costas de la primera instancia. Se considera que el contrato es de inscripción en una cooperativa y no de compraventa, las entregas a cuenta no son ventas, no se aplica el derecho de consumo [ni el RD-Leg. 1/2007, de 16 de noviembre (LDCU), ni el citado RD 515/1989] sino la LCoop y los estatutos de la cooperativa, y el incumplimiento de la obligación de garantía de cantidades a cuenta pueden provocar la petición de baja pero no la resolución contractual.

3. El recurso de casación

La demandante, recurrida y condenada en apelación, presenta recurso de casación por interés casacional ante el Tribunal Supremo, por jurisprudencia contradictoria respecto de la aplicación al régimen cooperativo de las normas de consumidores o usuarios, así como de la aplicación de las reglas de resolución de contratos por incumplimiento del art. 1.124 CC frente a las normas cooperativas de baja voluntaria de socios.

El Tribunal Supremo admite el recuso mediante auto de 23 de septiembre de 2014, dictando sentencia en la fecha de 12 de julio de 2016, estimando en parte

el recurso por interés casacional, casando la sentencia recurrida y dejando sin efecto la desestimación de la demanda respecto de la empresa gestora, y confirmando la sentencia recurrida en cuanto a la desestimación de la demanda frente a la cooperativa.

3.1. Los hechos probados

1º.- El 9 de enero de 2008 se constituyó la cooperativa de viviendas en escritura pública. Su objeto se centró en la promoción de la construcción de viviendas, trasteros, garajes y zonas comunes en Madrid. El 1º de febrero de 2008 la demandante, recurrente en casación y socia, se inscribió en un Plan de vivienda para su incorporación preferente como socia a alguna de las cooperativas gestionadas por la empresa gestora en la Comunidad de Madrid, y entregó a dicha gestora la cantidad de 1.000 euros. El 7 de febrero de 2008 la empresa gestora expidió a favor de la socia un documento privado de «preinscripción n.º 26 de pre-socio» en el que se hacía constar que ella entregaba a la cooperativa 3.000 euros (1.000, que se aportaban en su nombre por la gestora cancelando el depósito realizado el 1 de febrero y otros 2.000 en el acto) para su incorporación a la citada cooperativa como «socio» por estricto orden del número de pre-inscripción, con elección de vivienda por dicho orden. La pre-inscripción tenía una validez de 30 días, debiendo acudir en ese plazo para su formalización a las oficinas de la cooperativa.

2º.- El 18 de marzo de 2008 se firmó el contrato entre el socio y la cooperativa, actuando la gestora en representación de la misma. A la formalización de este contrato de inscripción la cooperativa detalló los pagos a abonar mediante recibos girados a la cuenta de dicha cooperativa. Del contenido del contrato puede destacarse lo que sigue:

a) El socio declaraba conocer y aceptar que no constaba presentada la correspondiente «Licencia de Obra Mayor al Ayuntamiento», ni la «Solicitud de Calificación Provisional ante la Consejería de Arquitectura y Vivienda de la Comunidad de Madrid», estando prevista en ambos casos su presentación «tan pronto lo permita la situación urbanística y jurídica de la parcela».

b) El socio solicitaba su incorporación declarando conocer y aceptar «los Estatutos Sociales» y manifestando reunir los requisitos exigidos para ser admitido como socio y para adquirir una de las viviendas de protección pública de precio limitado objeto de promoción.

c) El socio mostraba su interés en adquirir la vivienda y anejos ya determinados, declaraba conocer la escritura de fundación y los estatutos, que aceptaba en su totalidad, siendo en ese momento advertido de que «no podrá darse de baja de la Cooperativa ni de su promoción, salvo en las condiciones y términos previstos en los citados estatutos». El socio se obligaba a abonar, mediante aportaciones al capital de la cooperativa, las cantidades que figuraban en el «Documento Anexo» al contrato, «así como las que puntualmente se aprueben y regularicen por la Junta General y/o por el Consejo Rector» para cubrir el coste de vivienda y anejos.

d) La cooperativa se comprometía a entregar la vivienda y las llaves al socio en el plazo de tres meses siguientes a la calificación definitiva, a otorgar escritura pública de la vivienda en el plazo de los tres meses siguientes a poseer dicha calificación definitiva y a gestionar el crédito hipotecario y/o la financiación necesaria para afrontar el coste de la promoción.

e) El socio declaraba conocer las obligaciones, limitaciones y prohibiciones vinculadas a una vivienda de protección pública de precio limitado, comprometiéndose a cumplirlas y respetarlas.

En documento anexo al contrato el socio autorizaba a la cooperativa, para caso de baja de algún socio con número anterior, a que pudiera ser adjudicada a cualquier pre-inscrito según lo establecido en los estatutos; se daba por enterado de que, en caso de solicitar la baja, «la devolución de mis aportaciones al Capital Social, así como cualquier otra cantidad entregada por mí, para financiar el pago de las viviendas y anejos, me serán reembolsadas en el momento en que sea sustituido en mis derechos y obligaciones por otro socio o dentro del plazo que marca los estatutos, en la cuantía que corresponda»; y, se obligaba a aportar «inicialmente» al capital social de la cooperativa la suma de 163.657 euros, desglosada conforme a un plan de pagos previsto, detallado y comunicado al socio: 3.000 euros se tenían por aportados con anterioridad, 22.573,79 euros se aportaban en el propio acto de la firma de este contrato de inscripción, sirviendo su anexo de carta de pago, y el resto se aportaría en mensualidades sucesivas, y otra cantidad se aportaría a la entrega de la vivienda mediante subrogación en el crédito hipotecario a la construcción o con otra financiación que en su caso necesitara el socio para esta aportación.

3º.- La socia satisfizo la suma total de 42.254,43 euros hasta el mes de agosto de 2008: los 3.000 euros antes de la firma del contrato; los 22.573,79 euros también referidos cuando firmó el contrato de inscripción; y, algunas de las mensualidades desde abril de 2008 hasta julio de 2009.

4º.- No ha llegado a iniciarse la construcción. El 30 de julio de 2010 se presenta la demanda.

3.2. Los fundamentos del recurso

Las causas alegadas son las dos que siguen.

1º.- La existencia de jurisprudencia contradictoria de audiencias provinciales sobre si al contrato de inscripción para la adquisición de vivienda en régimen de cooperativa le es de aplicación la normativa de protección de consumidores y usuarios o si queda excluida de la misma.

2º.- La jurisprudencia contradictoria de audiencias provinciales sobre si el socio adquirente de una vivienda en cooperativa puede resolver el contrato al amparo del artículo 1.124 CC por incumplimiento de la cooperativa y exigir la devolución de las cantidades entregadas, o si su cualidad de socio le somete al proceso que marquen los estatutos sobre baja voluntaria, en su caso, sin posibilidad de demandar directamente a la cooperativa.

3.3. La cuestión principal

El Tribunal Supremo no se pronuncia sobre la aplicación o no de la normativa de consumidores y usuarios, ni tampoco sobre la aplicación del art. 1124 CC para imponer la resolución el contrato.

Indica que con independencia de la calificación de la relación de la demandante-recurrente con la cooperativa y la gestora codemandadas, *“la cuestión principal es resolver si la demandante tiene derecho a recuperar las cantidades anticipadas con cargo a alguna de las dos demandadas o de ambas, así como, en su caso, la repercusión que esa recuperación tendría en la cooperativa demandada”*. Como dice la sala, en el fundamento jurídico quinto: *“(…) tan evidente es que la incorporación de la demandante a la cooperativa de viviendas demandada no fue un contrato de compraventa como que, conforme a la normativa aplicable y a su interpretación por la jurisprudencia de esta sala, los cooperativistas tienen unos derechos «irrenunciables» entre los que se encuentra la garantía de devolución de las cantidades que anticipen para el caso de que la construcción no se inicie o no llegue a buen fin, como es el caso (...) posibilidad o imposibilidad jurídica de que un cooperativista de vivienda recupere las cantidades anticipadas si la devolución de estas no se*

garantiza mediante aval ni seguro de caución, resultando estéril así cualquier otro debate porque las propias demandadas admiten que la construcción no ha comenzado y que no encuentran ninguna entidad avalista o aseguradora de las cantidades anticipadas”.

Y, al respecto, en el fundamento jurídico octavo se indica que conforme a la doctrina jurisprudencial, el cooperativista demandante-recurrente tiene derecho a recuperar las cantidades anticipadas por no haber obtenido la garantía de su devolución, que es imperativa *“pero no con cargo a la cooperativa demandada, ya que en tal caso el incumplimiento lo soportarían todos los demás cooperativistas que se encuentren en su misma situación”*; sino con cargo a la empresa gestora de la cooperativa, profesional dedicado a ello aunque no recibiera dichas cantidades –que podría serlo solidariamente con el Consejo, y no lo es porque el Consejo Rector de la cooperativa no fue demandado-. Ello se fundamenta en el Decreto 3114/1968 que identifica a las Juntas Rectoras de las cooperativas o a los gestores de las comunidades, y en la disposición adicional 1ª. LOE, que se refiere a *«la percepción de cantidades anticipadas en la edificación por los promotores y gestores»*.

Si bien, es cierto, que en caso de devolución y posterior desvinculación de la cooperativa, ello sólo puede realizarse mediante los procedimientos de baja previstos en la normativa cooperativa.

3.4. La doctrina jurisprudencial sobre la sujeción de las cooperativas de viviendas a la Ley 57/1968

La promoción de viviendas en régimen de cooperativa queda sujeta a la hoy derogada Ley 57/1968, tras la entrada en vigor de la disposición adicional 1.ª LOE con el contenido siguiente: *«será de aplicación a la promoción de toda clase de viviendas, incluso a las que se realicen en régimen de comunidad de propietarios o sociedad cooperativa»*. Además, el Decreto 3114/1968, de 12 de diciembre, adaptó los principios de la Ley 57/1968 a las cooperativas de viviendas no protegidas. Para las de protección oficial se aplica el Decreto 2114/1968, de 24 de julio, cuyo art. 114 exigía la garantía de devolución de las cantidades anticipadas.

Se indica, en el fundamento jurídico sexto, que la jurisprudencia del Tribunal Supremo ha considerado aplicable a los cooperativistas de viviendas la garantía de devolución de las cantidades anticipadas establecida en la Ley 57/1968 (art. 1, 1.ª) como un derecho irrenunciable (art. 7). *“...Así lo declaró expresamente la sentencia 540/2013, de 13 de septiembre (RJ 2013, 5931), de Pleno, incluso para la*

fase inicial o embrionaria de adquisición del solar, y ninguna duda suscitó su aplicación en las sentencias 780/2014, de 30 de abril, y 781/2014, de 16 de enero de 2015, ambas también de Pleno”.

3.5. La doctrina jurisprudencial sobre la relevancia de la garantía de devolución de las cantidades anticipadas

La garantía de las cantidades anticipadas es considerada como una obligación esencial por la doctrina jurisprudencial mientras la vivienda no esté terminada y en disposición de ser entregada, y según el Tribunal, como así indica la Ley 57/1968 citada en la STS 540/2013 de 13 de septiembre, es derecho irrenunciable: *“Su omisión permite exigirla y si ello no ocurre negarse al pago de las cantidades o resolver el contrato por incumplimiento, si el contrato es de compraventa, con devolución, a cargo del promotor, de las cantidades anticipadas (sentencias 25/2013, de 5 de febrero (RJ 2013, 1995), 221/2013, de 11 de abril, 218/2014, de 7 de mayo, y 778/2014, de 20 de enero de 2015, esta última de Pleno)”.*

3.6. El fallo

El fallo estima en parte el recurso de casación. La sentencia recurrida es casada en forma parcial. Se estima la condena pecuniaria contra la gestora de cooperativas de viviendas, con los intereses legales previstos en la letra c) de la disp. adic. 1.ª LOE, y se confirma la sentencia recurrida que desestima la demanda respecto de la cooperativa de viviendas y sin imposición de costas a ninguna de las partes.

4. Comentario

Es evidente que la relación entre la cooperativa de viviendas, que proporciona viviendas a sus socios, y éstos, es esencialmente diferente a una compraventa de inmuebles. La cooperativa actúa como promotora de las viviendas, y los socios forman parte de ella, como ya he reiterado en múltiples ocasiones. Sin embargo, la actuación de una empresa gestora, como es el caso, añade y aclara el papel del verdadero promotor del supuesto.

Con relación a las cuestiones esenciales del recurso: ¿la normativa de protección de consumidores y usuarios es de aplicación al contrato de inscripción de

socio y a la adjudicación de la vivienda en régimen de cooperativa, o ésta queda excluida de la misma? Hemos de tener en cuenta que la aplicación de esta normativa requiere un consumidor y, según el art. 3 LDCU (reformado por la Ley 3/2014, de 27 de marzo), *“A efectos de esta norma y sin perjuicio de lo dispuesto expresamente en sus libros tercero y cuarto, son consumidores o usuarios las personas físicas que actúen con un propósito ajeno a su actividad comercial, empresarial, oficio o profesión. Son también consumidores a efectos de esta norma las personas jurídicas y las entidades sin personalidad jurídica que actúen sin ánimo de lucro en un ámbito ajeno a una actividad comercial o empresarial”*

El socio es una persona física que actúa con un propósito ajeno a la actividad empresarial, por lo que las relaciones jurídicas que le afecten podrían ser consideradas desde dicha perspectiva, es decir, desde una visión de él como consumidor, siempre y cuando cumpla los requisitos del citado art. 3 LDCU. Sin embargo, para una aplicación efectiva sería preciso conectar y compatibilizar la norma cooperativa con la Ley de Ordenación de la Edificación. Así, en mi opinión, la protección del socio como consumidor sería aplicable sólo a las relaciones extra-cooperativas, pero no a las internas, es decir, sólo a las relaciones de éste con la gestora de cooperativas cuyo tratamiento es de promotor según la LOE, y con el resto de terceros: empresa constructora, entidades financieras, etc.

Así mismo, la cooperativa de viviendas es una persona jurídica que cumple con el requisito de actuar sin ánimo de lucro exigido por el art. 3 LDCU. No parece claro que cumpla con el requisito de no comercializar bienes en un ámbito ajeno a su actividad empresarial o profesional. Ahora bien, si la actividad empresarial se entiende como actividad habitual, de desarrollo exterior, la cooperativa de viviendas cumpliría el requisito de no comercializar bienes en un ámbito de actividad empresarial siempre que mantenga su actividad con terceros por debajo del 50 por ciento. En este caso podría ser considerada consumidor en las relaciones con los sujetos externos a la misma, aquéllos que colaboran en la gestión, promoción y construcción de las viviendas.

La sujeción de la cooperativa de viviendas a la Ley 57/1968 en tema de garantías, cuyo contenido se encuentra incorporado a la LOE, es una cuestión ya muy trabajada por el Tribunal Supremo [STS 13/9/2013 –RJ 2013\5931].

La garantía y aseguramiento de las cantidades anticipadas ha sido entendida como cuestión fundamental (derecho irrenunciable del socio, y obligación esencial de los perceptores de cantidades) en el ámbito normativo de promoción y construcción de viviendas. Salvando la especialidad de la normativa cooperativa,

evidentemente las consecuencias de su incumplimiento responden a las reglas generales de Derecho Civil, como no podía ser de otra forma: exigibilidad o bien negativa al pago y resolución de la relación jurídica [STS 5/2/2013 (RJ 2013\1995); STS 2/2/2017 (RJ 2017\383)]. Es perfectamente aplicable a estos supuestos de incumplimiento de obligaciones esenciales la doctrina del art. 1124 CC, pero adaptada al supuesto cooperativo, esto es con sumisión a las reglas cooperativas de baja de los socios: requisitos, procedimiento, plazos, etc. Ello garantiza el recurso a la Ley especial primero, es decir a las especialidades de la normativa cooperativa, y en segundo término la protección del marco de la Ley general. La especial –Ley Cooperativa- no contradice en absoluto las reglas generales sobre incumplimiento de las obligaciones –Código Civil-, sino que introduce algunas concreciones sobre las consecuencias de la resolución de la relación jurídica, manteniendo la base de ésta. En mi opinión, el socio puede instar la resolución o baja del contrato de incorporación a la entidad por incumplir la cooperativa las obligaciones legales de garantía mediante aval o seguro que se imponían al promotor sobre las cantidades anticipadas en la Ley 57/1968 (v. disp. adic. 1ª LOE). En virtud de la cualidad de socio se somete a éste al procedimiento estatutario de baja voluntaria de la cooperativa, que deberá considerarse justificada ya que deriva de un incumplimiento.

¿SE PUEDE IDENTIFICAR LA MERA INACTIVIDAD DE UNA FUNDACIÓN CON LA IMPOSIBILIDAD DE REALIZAR SU FIN FUNDACIONAL?

Comentario STS de 15 de junio de 2016, RJ 3875

Marta Montero Simó

Profesora Titular

Universidad Loyola Andalucía

El tema de fondo de esta sentencia es si procede la extinción a instancia del Protectorado, de la Fundación valenciana, Arnedo Medina, por imposibilidad de realización del fin fundacional o si realmente estamos ante un supuesto de inactividad de la fundación.

La Fundación se constituyó en mayo de 2008, con una dotación fundacional de 30.000 euros, sus fines eran *“el desarrollo del transporte por carretera de manera que el mismo se adapte a los requerimientos de la seguridad vial, y la protección del medio ambiente, mediante la formación y la integración de las innovaciones en motores, carburantes y tecnologías de la información y la comunicación y la promoción de mejores condiciones en las vías para la contribución a la salud de los trabajadores y la seguridad vial”*.

El 14 de febrero de 2011, el Protectorado, a la vista de que la Fundación durante los tres años de vida, no había presentado cuentas, ni presupuestos económicos anuales y además no existía constancia de su funcionamiento, ni por lo tanto del cumplimiento de sus fines fundacionales, comunica al Patronato una resolución de información previa.

El 30 de marzo de 2011, el Patronato comunica al Patronato que va a proceder a estudiar y valorar su extinción o su continuidad, y el 20 de octubre de ese mismo año presenta al Patronato las cuentas correspondientes a los ejercicios económicos 2008, 2009 y 2010. Una vez vistas las cuentas, el Protectorado considera que no puede entenderse subsanado el incumplimiento legal de rendir cuentas

y que no se desprende que la fundación tenga actividad, ya que en las mismas sólo figura en el activo la *Tesorería* por importe de 30.000 euros y en el pasivo la cuenta de *Dotación fundacional* por el mismo importe.

Junto con la información aportada por la Fundación, el Protectorado cuenta con información adicional, la aportada por la entidad bancaria donde se consignó la dotación fundacional, según la cual se transfirieron los 30.000 euros a otra cuenta, en la que aparecen treinta y cinco apuntes bancarios con anotaciones de varias transferencias, con cargos y abonos alternativos, entre la fundación y las sociedades mercantiles Arnedo Medina S.A. y Tecsa Logística, S.A.

A la vista de la situación descrita, el Protectorado, considerando la imposibilidad de realización del fin fundacional, continúa con el procedimiento de extinción de la Fundación Arnedo Medina, en los términos previstos en el art. 32 de la Ley estatal de fundaciones (Ley 50/2002, de 26 de diciembre). La Generalitat de Valencia interpone demanda de juicio ordinario, ante el juzgado de primera instancia el 19 de noviembre de 2012.

En contestación a la demanda, la Fundación alega que la fundación cuenta con la dotación fundacional de 30.000 euros para lo que aporta una certificación bancaria del 11 de diciembre de 2012 (fecha en que ya se había presentado la demanda) y que, por lo tanto, no concurría la causa de extinción invocada. Afirma que no podía identificarse la imposibilidad de realización del fin fundacional con la mera inactividad de la fundación. Y para demostrar que se había iniciado la actividad en 2012, aportó un plan de actividad para ese año 2012, alegando que se había desarrollado con éxito y presentando un alumno como testigo. Veremos cómo, la Audiencia Provincial y el Tribunal Supremo, en las sentencias de los recursos presentados, van a considerar insuficientes las pruebas aportadas para determinar que ha existido actividad y que hay intención de realizarla.

La sentencia del Juzgado de Primera Instancia desestima la demanda presentada por la Generalitat de Valencia y en ella afirma que *“ciertamente la fundación no ha desarrollado actividad alguna hasta el inicio del expediente administrativo (...) y también lo es que en un momento dado no existía la dotación fundacional, pero lo cierto es que la causa de extinción prevista legalmente no es la inactividad, que puede dar lugar a otro tipo de actuaciones y responsabilidades, sino la imposibilidad de cumplimiento de sus fines y actualmente tales fines pueden cumplirse, pues existe la dotación y son fines de plena actualidad, sin que se acredite por la Administración que a fecha de la presentación de la demanda, momento en que queda*

fijada la listispendencia, la cuenta de la fundación continuara con saldo 0 euros, pues la certificación de la entidad bancaria, es de fecha muy anterior al 19 de noviembre de 2012”, fecha en que se presenta la demanda. En primera instancia se considera, que la parte demandante no ha demostrado a fecha de presentación de la demanda la inexistencia de dotación fundamental, considerando suficiente la prueba de la parte demandada de que a 11 de diciembre de 2012 (recordemos que la demanda se presenta en noviembre de 2012), el dinero está depositado en una cuenta.

Otro de los temas interesantes que se plantean, es el hecho de que el Protectorado no haya utilizado otra vía para poner solución a una situación irregular, como es la exigencia de responsabilidad a los patronos. Veremos como la sentencia del Tribunal Supremo, realiza una valoración de este hecho, admitiendo que, de haberse optado por esa vía, no se habría llegado a ninguna solución del problema.

La sentencia del Juzgado de Primera Instancia es recurrida a la Audiencia Provincial de Valencia y ésta estima el recurso, entrando en un análisis del fondo de los hechos, yendo más allá de la apariencia de inicio de actividad que deduce de los hechos alegados y probados.

En la sentencia, la Audiencia Provincial afirma que la demandada “no justifica convenientemente la existencia de una actividad presente, significativa de un propósito serio, real y efectivo de mantener la vigencia de la fundación y no meramente formal para la sola evitación de la extinción”. Se afirma que la reactivación de la existencia de la fundación ha sido artificiosa, debiéndose haber facilitado más pruebas de la actividad alegada del ejercicio 2012 (listado de alumnos, profesores, lugar impartición clases, fechas...) ya que simplemente se aportó la declaración de un alumno como testigo. Tampoco considera lógico que esté íntegra la dotación fundacional a finales de 2012, después de haber realizado todas las actividades y además tampoco se sabe si en la fecha en que se presenta el recurso, se ha transferido el dinero a otra cuenta. La Audiencia estima que todo ello puede “reflejar indirectamente la inactividad de la Fundación, si se considera que carecía temporalmente de fondos hasta que son repuestos a través de una nueva cuenta”. Viene a considerar de *facto* (aunque no lo diga expresamente), que los hechos acaecidos una vez que se inicia el procedimiento administrativo de extinción constituyen una simulación para evitar la extinción de la Fundación.

La Fundación Arnedo Medina recurre la sentencia en casación al Tribunal Supremo que confirma la sentencia de la Audiencia Provincial. En la sentencia,

si bien el Tribunal afirma que no es admisible un recurso de casación por interés casacional, ya que se requiere que haya una doctrina de las Audiencias Provinciales con una mínima dosis de generalidad susceptible de ser fijada o unificadas, entra a valorar el fondo del asunto afirmando que *“parece claro que los patronos querían la Fundación para una finalidad distinta del fin fundacional. Y es altamente improbable que, si el Protectorado hubiera optado por entablar un proceso judicial para cesarles, los 30.000 euros hubiesen reaparecido en el patrimonio de la Fundación y se hubiera conseguido constituir a la postre un nuevo patronato”*.

Por otra parte, afirma que no cabe identificar mera inactividad de una fundación con imposibilidad de que realice su fin fundacional. En este caso la imposibilidad viene determinada porque durante los tres años de vida de la fundación, hasta la fecha en que inicia el procedimiento de extinción, no había habido ninguna actividad y se había despojado a la Fundación de su patrimonio fundacional transmitiéndose a un tercero. A ello se une la inconsistencia de las pruebas de la actividad realizada en 2012 y de la realidad de la dotación patrimonial. Ello lleva a considerar al Tribunal Supremo, que no había voluntad de realización de fines fundacionales.

En nuestra opinión, asistimos a una especie de levantamiento del velo; lo que la demandada considera mera inactividad, el Tribunal Supremo entiende que realmente oculta una fundación para la realización de fines distintos a los fundacionales y la imposibilidad de realizar estos últimos, fundamentalmente por ponerse de manifiesto la intención de no perseguirlos por parte de los patronos. Es significativo en este sentido, cuando en la sentencia se afirma que: *“(...) no encuentra esta Sala posible fijar una doctrina jurisprudencial, que precise más las concretas circunstancias fácticas cuya concurrencia sería necesaria o suficiente para que la inactividad de la fundación pudiera o tuviera que considerarse un reflejo de la imposibilidad determinante de su extinción a tenor de la Ley 50/2002, de Fundaciones”*. En este caso, las circunstancias concurrentes parecen suficientes para considerar que la inactividad es un indicio más de la imposibilidad de realizar el fin fundacional.

¿UN CONTRATO DE FINANCIACIÓN PUEDE ALTERAR EL RÉGIMEN DE REEMBOLSO DE LAS APORTACIONES SOCIALES EN UNA SOCIEDAD COOPERATIVA?

Comentario a la STS, Civil-1ª, de 24 de noviembre de 2016, RJ 5639

Manuel Paniagua Zurera

Catedrático de Derecho Mercantil

Universidad Loyola Andalucía

1. Los hechos

El demandante celebró, el 1º de enero de 1995, con una empresa cooperativa agraria andaluza (San Francisco de Mengíbar, SCA), dos contratos: el arrendamiento de una almazara de aceite propiedad de la cooperativa; y, la prestación de ayuda financiera mediante el pago, en lugar y por cuenta de la cooperativa, de la cantidad que ésta debía a la familia de un cooperativista. En ejecución de este segundo contrato la cooperativa agraria entregó al arrendatario-demandante los títulos de las aportaciones al capital social en la cooperativa de dicha familia. Las partes acordaron que el arrendatario-demandante devolvería el 50 por ciento de los títulos al término del contrato de arrendamiento, y retendría la titularidad del otro 50 por ciento de manera definitiva. Ahora bien, se pactó que el arrendatario-demandante sólo podía exigir a la cooperativa el reembolso del 10 por ciento del importe de los títulos adquiridos, mientras que el restante 90 por ciento no sería exigible hasta el momento de la disolución de la cooperativa.

A esta operación inicial sucedieron dos contratos privados (fechados el 30.01.1995 y 26.06.2000) que novaron los pactos iniciales sobre la duración del arrendamiento de industria hasta el 31 de mayo de 2001, y acerca del porcentaje de participación en los títulos de aportaciones al capital social: 75 por ciento para el arrendatario-demandante y 25 por ciento para la cooperativa. Se reiteró el pacto de que los títulos de aportaciones al capital social no podían ser trans-

mitidos, ni exigirse su reembolso a la cooperativa, (*sic*) “*hasta el momento en que se disuelva la cooperativa*”.

El arrendatario entregó la llave de la almazara, con lo que dejó de ser socio, con efectos el 24 de abril de 2006.

2. La demanda y su contestación

Con estos antecedentes el arrendatario-demandante planteó demanda reclamando, de un lado, la cantidad de 41.446, 96 euros correspondientes al valor del 75 por ciento de sus aportaciones al capital social de la cooperativa y, de otro, el establecimiento de plazo para su abono. La cooperativa pidió la desestimación de estas pretensiones.

El juzgado de primera instancia (núm. 6 de Jaén, S. 8.01.2014) interpretó que el término pactado, coincidente con la disolución de la cooperativa era indefinido, y no podía ser suplido por integración judicial. Por lo que desestimó la demanda.

En apelación la Audiencia Provincial (SAP de Jaén, 1ª, 12.05.2014, JUR 195425) declaró que se trataba de un contrato condicionado. Dado que la condición dependía –según estima– de la exclusiva voluntad del deudor, el pacto era nulo (art. 1.115 CC.). El demandante tenía derecho a exigir su crédito y el plazo (judicial) fijado fue los dos meses siguientes a la fecha de la asamblea general ordinaria de la cooperativa (art. 1.128 CC.). Luego, estimó la demanda inicial del arrendatario-demandante, y ordenó que en la citada asamblea debía incluirse la determinación de la deuda que la cooperativa tenía con el demandante, y su pago tendría lugar en los dos meses siguientes.

3. El recurso de casación

La cooperativa interpuso recurso de casación apoyado en tres motivos: se trata de una obligación sujeta a condición, sin que su cumplimiento dependa de una de las partes, porque la disolución social también procede por causas ajenas a la voluntad de la cooperativa; se ha infringido el procedimiento de liquidación y reembolso de las aportaciones sociales en la cooperativa; y, se ha inaplicado la Ley 14/2011, 23.12, *de sociedades cooperativas andaluzas*.

La Sala de lo Civil del TS aclara en su FJ 2 que la normativa cooperativa aplicable es la Ley 2/1999, 31.03, *de sociedades cooperativas andaluzas*, en vigor hasta el 20 (*rectius*: 21) de enero de 2012.

En ese mismo fundamento jurídico se afirma que la obligación de reintegro de las aportaciones al capital social se configuró en el contrato entre el arrendatario-demandante y la cooperativa como una condición *stricto sensu*: un suceso futuro e incierto como es la disolución de la propia cooperativa que no depende de la voluntad del deudor.

Pero, el fundamento jurídico del derecho al pago del crédito del demandante, y de la obligación de abono de la deuda por la cooperativa, que se estima, no radica en esta naturaleza condicional, sino de la aplicación de las reglas anejas a la separación de un socio de la cooperativa. En suma, la *quaestio iuris* no es la interpretación de una cláusula contractual, sino la aplicación de la legislación cooperativa sobre la baja de un socio y el reembolso de sus aportaciones al capital social. Dicha baja tuvo lugar, como consta probado, con efectos el 24 de abril de 2006. A partir de aquí, y una vez identificada la legislación aplicable, se trata de velar por la sujeción al procedimiento legal y estatutario de reembolso de las correspondientes aportaciones al capital social.

Este reembolso tendrá lugar en el plazo de los dos meses siguientes a la asamblea general ordinaria anual, y la cooperativa practicará la correspondiente liquidación a los “*solos efectos de la posible deducción*” de las pérdidas imputadas al socio (Fallo).

4. Comentario

4.1. El silencio sobre el contrato de prestación de ayuda financiera

El Alto Tribunal ha pasado casi por ascuas sobre la relación contractual que mediaba entre el arrendatario-demandante y la cooperativa agraria. Sin duda a ello contribuyó que durante todos los procesos judiciales se alegó por la propia cooperativa el respeto al procedimiento de reembolso de las aportaciones al capital social. No obstante, causa sorpresa que quede sin efecto la parte del contrato, denominado de “*prestación de ayuda financiera*” (a la cooperativa), en virtud del cual el arrendatario adquirió la titularidad de las participaciones sociales, y asumió que el 90 por ciento de su importe o valor no sería exigible hasta la disolución de la cooperativa. El argumento aducido por el TS es que las dudas sobre si el

pacto acerca de la disolución social es una condición o un término, no responde “*a la ratio o fundamento*” del derecho del arrendatario-demandante a exigir su crédito.

No obstante, queda la duda de si la voluntad contractual de las partes (expresada en los contratos de 1.01.1995 y 26.06.2000), sobre la que no se indaga nada, no fue convertir el valor del 90 por ciento de las participaciones sociales, derecho de reembolso incluido, en un crédito inexigible hasta la disolución social. De hecho el valor de las participaciones sociales fue calculado por las partes en los contratos indicados. Lo que no se ajusta, por improcedente, a la intención contractual de que se rija por la legislación cooperativa y los estatutos sociales.

En el caso enjuiciado el TS opta por dar prevalencia a la legislación cooperativa sobre el reembolso de las aportaciones al capital social, en detrimento de los pactos que llevaron al demandante (que es parte, y no tercero de buena fe) a la adquisición de estas aportaciones sociales. Las sociedades cooperativas deben tomar nota de que, una vez adquirida la titularidad de aportaciones sociales y la condición de socio, los posibles pactos entre las partes ceden frente a las normas legales imperativas que ordenan la baja del socio y la liquidación de su situación económica con la cooperativa.

4.2. El reembolso de las aportaciones al capital social

Presupuesto que el contencioso se vehicule como un problema de reembolso de aportaciones sociales, la Ley 2/1999 prevé que con signo positivo figure en la liquidación económica la participación en las reservas voluntarias repartibles, si las hay (art. 84.1); y, el posible reparto del 50 por ciento del fondo de reserva obligatorio (art. 84.3).

Por el contrario, del importe de las aportaciones son deducibles las pérdidas imputables al socio y, sobre las aportaciones obligatorias, los porcentajes acordados por el consejo rector si están previstos en los estatutos sociales y no superan los máximos legales (art. 84.2). Luego, los estatutos sociales pueden llevar las deducciones sobre aportaciones sociales más allá de la imputación de pérdidas sociales cooperativas.

Ítem más, en la ley estatal, no así en la andaluza, opera la responsabilidad prorrogada (temporal y limitada al importe reembolsado por sus aportaciones sociales) del socio saliente frente a terceros por las deudas sociales anteriores a su baja (v. art. 15.4 LCoop).

4.3. La volatilidad legislativa en materia cooperativa

Una advertencia obligada, de alcance general. El Alto Tribunal identifica la legislación cooperativa aplicable al caso enjuiciado: la Ley 2/1999, *de sociedades cooperativas andaluzas* (hoy derogada). La volatilidad legislativa –no solo la multiplicidad– es tan elevada en materia cooperativa que, casi, debemos aquilatar artículo por artículo el Derecho vigente. No olvidemos que la Ley 2/1999 fue reformada por las Leyes 3/2002, 16.12 y 12/2010, 27.12 (que introdujo las aportaciones sociales no reembolsables).

En este escenario normativo cobran sentido las advertencias del TS de que la excesiva mutabilidad legislativa provoca situaciones de inseguridad jurídica, de costes en el tráfico jurídico, y de imposibilidad de generar una doctrina jurisprudencial que complemente el ordenamiento y desarrolle una mínima labor nomofiláctica o de protección de las normas jurídicas.

RESEÑA DE JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO SOBRE ENTIDADES DE ECONOMÍA SOCIAL

1 JULIO 2017 – 31 DICIEMBRE 2017

Jesús Olavarría Iglesia

Profesor Titular del Departamento de Derecho Mercantil

“Manuel Broseta Pont”

Investigador del IUDESCOOP

Universitat de València

** Índice sistemático*

I. Cooperativas

II. Sociedades Laborales

III. Mutualidades de previsión social

IV. Asociaciones

V. Fundaciones

** Índice cronológico*

ÍNDICE SISTEMÁTICO*

I. COOPERATIVAS

COOPERATIVAS Y DERECHO DE LA COMPETENCIA

* *Auto TS de 18 de septiembre de 2017 (Cont.-admvo) (JUR 2017, 238341)*

Cooperativas y Derecho de defensa de la competencia. Determinación de
interese casaciona..... 396

COMPETENCIA DE LOS TRIBUNALES

* *Auto TS de 8 de noviembre de 2017 (Civil) (JUR 2017, 282970)*

Competencia funcional del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya para
conocer recurso de casación fundado en la Ley de Cooperativas de Cataluña,
aunque se invoquen también otras normas de derecho común 397

RÉGIMEN LABORAL Y SEGURIDAD SOCIAL

* *Auto TS de 5 de julio de 2017 (Social) (JUR 2017, 201742)*

Recargo de prestaciones de Seguridad Social por falta de medidas de segu-
ridad. Socio de cooperativa encuadrado en el RETA y responsabilidad de la
tercera empresa contratista de la cooperativa en la que se prestaban los
servicios 393

* *Auto TS de 18 de julio de 2017 (Social) (JUR 2017, 200900)*

Cooperativa de Trabajo Asociado. Competencia del orden social de la juris-
dicción para conocer de la acción de impugnación de una sanción al socio
cooperativista 394

COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO

* *Auto TS de 18 de julio de 2017 (Social) (JUR 2017, 200900)*

Cooperativa de Trabajo Asociado. Competencia del orden social de la juris-
dicción para conocer de la acción de impugnación de una sanción al socio
cooperativista 394

* Abreviaturas. RJ y JUR son referencias a la base de datos de Westlaw. ATS: Auto del Tribunal Supremo.
STS: Sentencia del Tribunal Supremo. Disp.: Disposición.

II. SOCIEDADES LABORALES

* STS núm. 507/2017 de 4 de julio (Penal) (RJ 2017, 4128)

Responsabilidad penal de administrador de hecho de sociedad laboral. Apropiación indebida por subirse unilateralmente su sueldo y recibir incentivos en cantidades del doble de lo que le correspondía sin existir acuerdo válido de la entidad. Inaplicación de administración desleal al concurrir ánimo de incorporación definitiva del dinero a su patrimonio 399

III. MUTUALIDADES DE PREVISIÓN SOCIAL

* STS núm. 988/2017 de 5 de junio (Cont.-admvo) (RJ 2017, 2796)

Mutualidades de Previsión Social y profesionales colegiados. Asociación Mutualista de la Ingeniería Civil. Procedencia de la denegación de su reconocimiento de capacidad para actuar como mutualidad de previsión social alternativa al RETA respecto a otros ingenieros colegiados diferentes de aquéllos para los que la actora tiene reconocida tal condición., al no existir vulneración de la Disp. Adicional 15ª Ley 30/1995 de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, ni tampoco vulneración del principio de igualdad ante la Ley 400

* STS núm 1880/2017 de 30 de noviembre (Cont.-Admvo.) (RJ 2017, 5133)

Mutualidades de Previsión Social. Desde el punto de vista de su configuración y régimen jurídico positivo, las mutualidades de previsión social se presentan como una de las formas que pueden adoptar las entidades privadas para ejercer la actividad aseguradora, concretamente en una modalidad aseguradora de carácter voluntario complementaria del sistema de Seguridad Social obligatoria, y en este sentido se pueden calificar con toda propiedad como empresas aseguradoras que, como tales, se mueven dentro del ámbito del Derecho Mercantil 413

IV. ASOCIACIONES

REGISTRO DE ASOCIACIONES

* STS núm. 1053/2017 de 14 de junio (Cont.-admvo.) (RJ 2017, 3161)

Inscripción en el Registro de asociaciones por silencio administrativo 427

* STS núm. 1972/2017 de 14 de diciembre (Cont.-admvo.) (JUR 2017, 312741)

Inscripción de baja en registro de asociaciones. La autoridad registral no podía alegar para rechazar la inscripción de la baja de la asociación por cambio de su régimen jurídico, haber denegado la previa solicitud de cancelación de la inscripción de dicha asociación por la disolución sin liquidación de la misma como consecuencia de su absorción. Aunque ambas solicitudes respondan a los mismos hechos y puedan tener un significado material equivalente, lo cierto es que las exigencias formales registrales para una u otra solicitud no son las mismas, siendo más rigurosas las requeridas para inscribir una disolución asociativa que para inscribir una baja por un cambio de régimen jurídico..... 441

DECLARACIÓN DE UTILIDAD PÚBLICA

* STS núm. 1002/2017 de 6 de junio (Cont.-admvo.) (RJ 2017, 2739)

Procedencia de la denegación de declaración de utilidad pública por falta de promoción del interés general al ser los servicios y actividades que presta (la Asociación) en realidad servicios onerosos de naturaleza privada, que se prestan a cambio de una contraprestación y que no tienen ni pueden tener categoría de servicio público. Falta de prueba de que los ingresos que obtiene la asociación de las contraprestaciones de sus servicios a terceros se reinviertan en los mismos fines de interés público que constituyen su objeto social..... 423

* STS núm. 1119/2017 de 26 de junio (Cont.-admvo.) (RJ 2017, 3010)

Revocación improcedente de declaración de utilidad pública..... 433

* STS núm. 1624/2017 de 26 de octubre (Cont.-admvo.) (RJ 2017, 4542)

Procedencia de denegación de la declaración de utilidad pública por falta de realización de sus actividades con fines de interés general. Naturaleza reglada y no discrecional de esta actividad administrativa 435

V. FUNDACIONES

* STS num. 1188/2017 de 7 de julio (Cont.-Admvo.) (RJ 2017, 4161)

Legitimación activa en materia de medio ambiente. La especial significación constitucional del medio ambiente (art. 45 CE) amplía el marco de legitimación de organizaciones como la recurrente, que debemos considerarlas como investidas de un especial interés legítimo colectivo, que nos deben conducir a entender que las mismas, con la impugnación de decisiones medioambientales como las de autos, no están ejerciendo exclusivamente una defensa de la legalidad vigente, sino que están actuando en defensa de intereses colectivo que repercuten en toda la sociedad. Ejercicio de la acción popular. Convenio de Aarhus 446

* STS num. 862/2017 de 7 de noviembre (Social) (JUR 2017, 288188)

Inexistencia de relación laboral entre Fundación Musical y músicos 451

I. COOPERATIVAS

* Auto TS de 5 de julio de 2017 (Social) (JUR 2017, 201742)

Ponente: Jose Luis Gilolmo Lopez

Resumen: *Recargo de prestaciones de Seguridad Social por falta de medidas de seguridad. Socio de cooperativa encuadrado en el RETA y responsabilidad de la tercera empresa contratista de la cooperativa en la que se prestaban los servicios.*

Fundamentos de Derecho

«PRIMERO.- La sentencia recurrida, del Tribunal Superior de Justicia de País Vasco de 15 de septiembre de 2016 estima parcialmente el recurso de suplicación interpuesto por la actora y, revocando la sentencia de instancia, impone a la empresa Victorio Luzuriaga Usurbil SA (VLU), el recargo del 30% en todas las prestaciones de Seguridad Social (viudedad y orfandad) derivadas del accidente laboral sufrido el 30 de enero de 2014 por el trabajador, absolviendo a las demás codemandadas.

Consta que el trabajador figuraba dado de alta en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA), prestando sus servicios en la empresa Alduntzar Soc. Cooperativa. Dicha empresa se dedica a las tareas de mantenimiento industrial en las especialidades de electricidad y electromecánica, siendo su actividad principal prestar servicios a otras empresas mediante la subcontratación de los trabajos a realizar siempre en las instalaciones del cliente. La Cooperativa posee en vigor un contrato marco de arrendamiento de servicios (tareas de mantenimiento) con la empresa VLU, produciéndose el accidente en las instalaciones de esta. El accidente tiene lugar en una de las líneas de moldeo automático en vertical denominada L1, encontrando al trabajador tendido inconsciente en un foso junto con la barandilla; sufre lesiones de tal entidad que acaba falleciendo una semana después.

(...)

En cuanto a la imposición del recargo de prestaciones tratándose de un trabajador encuadrado en el RETA, considera el Tribunal Superior, en esencia, que el art. 4.4 RD 1273/2003, de 10 de octubre por el que se regula la cobertura de las contingencias profesionales de los trabajadores incluidos en el RETA, impide imponer el recargo la Cooperativa, pero no a las empresas que hayan incumplido el deber de coordinación cuando, como en este supuesto, se trata de un socio trabajador de una cooperativa que prestaba sus servicios en el centro de trabajo de una tercera empresa, que debía coordinar las actividades de mantenimiento y limpieza de la torre de arenería, y no consta que la norma de seguridad para la realización de la limpieza de

dicha torre se elaborase como parte de la implantación del procedimiento la coordinación de actividades, y se acredita que la barandilla -medida de protección colectiva- responsabilidad de VLU, no cumplió con su finalidad. Y dado que se dejó sin efecto la sanción inicialmente impuesta se fija el porcentaje del 30% a cargo de VLU y no el 50% que se solicita en el recurso.

El recurso de casación para unificación de doctrina se interpone por la empresa condenada y tiene por objeto determinar que no puede imponérsele un recargo de prestaciones de Seguridad Social por estar el trabajador accidentado encuadrado en el RETA.

Se aporta como sentencia de contraste la dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Granada) de 16 de marzo de 2004 (...).

(...) no puede apreciarse la existencia de contradicción entre la sentencia recurrida y la que se cita como término de comparación por concurrir las identidades que exige el artículo 219 de la Ley Reguladora de la Jurisdicción Social. En efecto, no obstante tratarse en ambos casos de la reclamación del recargo de prestaciones de Seguridad Social por falta de medidas en relación a trabajadores socios de cooperativas integrados en el RETA que sufren un accidente de trabajo cuando prestan sus servicios para empresas que han contratado con las respectivas Cooperativas, los debates habidos no son coincidentes lo que justifica los diversos pronunciamientos alcanzados y obsta a la contradicción. Así, en la sentencia recurrida la parte actora formula su demanda frente a la Sociedad Cooperativa y también frente a la empresa contratante en la que se llevaban a cabo los trabajos; respecto de la Cooperativa se considera por el Tribunal Superior que no cabe establecer su responsabilidad; y cuestionándose si cabe establecer la responsabilidad de la empresa contratante, es finalmente estimado por el Tribunal Superior; mientras que en la sentencia de contraste la demanda se dirige únicamente contra la Sociedad Cooperativa, a la que se exonera de responsabilidad (por lo que ninguna contradicción existe en este punto), y la responsabilidad de la empresa contratante no ha sido abordada, lo que igualmente impide apreciar contradicción con la recurrida».

* **Auto TS de 18 de julio de 2017 (Social)** (JUR 2017, 200900)

Ponente: Diego Córdoba Castroverde

Resumen: *Cooperativa de Trabajo Asociado. Competencia del orden social de la jurisdicción para conocer de la acción de impugnación de una sanción al socio cooperativista.*

Fundamentos de Derecho

«PRIMERO.- (...) la cuestión debatida en el presente recurso de casación para la unificación de doctrina consiste en decidir si es competente el orden social de la jurisdicción para conocer de la acción de impugnación de sanción formulada por el socio trabajador de una cooperativa de trabajo asociado.

La sentencia recurrida dictada por el Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Autónoma del País Vasco de 13 de septiembre de 2016, con estimación del recurso deducido por el trabajador recurrente, apreció la competencia del orden social de la jurisdicción para el conocimiento de la cuestión suscitada.

(...) la Sala de suplicación, en contra del parecer del Juez a quo, Se funda en un pronunciamiento anterior [STJ/País Vasco de 10-3-2015] en el que se afirmó que: 1) la distinción entre faltas sociales y faltas laborales no siempre es tarea sencilla, si bien en el caso, por más que la falta imputada haya sido calificada de social al amparo de lo dispuesto en los artículos 24 y siguientes de los Estatutos Sociales, lo cierto es que se trata de una falta laboral de los artículos 105 y siguientes del Reglamento Interno de ULMA, referidos al Régimen Disciplinario Laboral. No desconoce que el incumplimiento es el mismo, y que puede ser calificado de social o de laboral; 2) abunda en esta solución el hecho de que el incumplimiento imputado al demandante tenía carácter laboral, pues lo fue en su condición de trabajador, para defender sus posiciones en un litigio por él promovido en materia claramente laboral y lo fue también, en las propias palabras de ULMA, utilizando los medios proporcionados por la empresa para la realización de su trabajo; y 3) además, las faltas muy graves, sean laborales, sean sociales, llevan aparejadas, entre otras sanciones, la de expulsión, resultando claro que esta sanción respecto de una falta social llevaría aparejada automáticamente la privación de la condición no sólo de socio, sino también de trabajador. Sentado lo anterior rechaza asimismo que la acción esté caducada.

Formula la empresa recurso de casación en unificación de doctrina, alegando en su primer motivo como sentencia de contraste para cuestionar la competencia del orden social de la jurisdicción la de la Sala de lo Social del TS de Andalucía (sede en Málaga) de 13 de diciembre de 2012 (rec. 1534/12). En el caso la demanda trae causa de la impugnación por parte del actor de la sanción consistente en la expulsión de la cooperativa, sanción que le había sido impuesta por su negativa a suscribir la ampliación del capital social por importe de 2000 euros acordada por la asamblea general de la cooperativa el 21-7-2011. La sentencia da lugar al recurso de su razón y declara que la sanción impuesta no tiene relación alguna con su actividad laboral para la cooperativa demandada, sino que viene referida a un incumplimiento por su condición exclusiva de socio al negarse a suscribir la ampliación del capital social acordada por la Asamblea General de la cooperativa demandada, por lo que la jurisdicción laboral no es competente.

La contradicción ha de declararse inexistente, tal y como tiene declarado esta Sala en la reciente sentencia de 13 de septiembre de 2016 (rec. 1969/15), que resolvió el recurso de casación unificador articulado contra la sentencia del País Vasco en la que se apoya la ahora recurrida, y con invocación de la misma sentencia de contraste. La falta de contradicción se sustentó en las siguientes consideraciones:

<<son evidentes las importantes diferencias entre uno y otro supuesto. En el caso de la sentencia recurrida la sanción es derivada de la aportación a un proceso laboral de documentos internos de la cooperativa, siendo subsumible esta conducta en un incumplimiento de la normativa interna que regula tanto el régimen disciplinario laboral como en social, lo que lleva a la sala de suplicación a atribuir mayor relevancia a las implicaciones laborales de la actuación del trabajador; mientras que en la sentencia de contraste la conducta sancionada consiste en negarse a asumir la ampliación de capital acordada por la asamblea general de la cooperativa, lo que carece de cualquier connotación laboral y se circunscribe exclusivamente y de forma meridiana-mente clara al ámbito social, siendo del todo ajena, directa o indirectamente, a cualquier aspecto de la relación de trabajo.

La actuación del trabajador no es en modo alguno comparable en uno y otro supuesto. En el caso de la recurrida puede perfectamente englobarse dentro del ámbito laboral de la relación jurídica entre las partes, mientras que en el de contraste no hay duda alguna que pertenece manifiestamente al estricto aspecto social.

Tan importante disparidad en los hechos sustentan los divergentes pronunciamientos de una y otra sentencia e impiden considerar la existencia de doctrinas contradictorias que hayan de ser unificadas, al haberse aplicado en ambos casos el mismo criterio de atribución de competencia al orden social de la jurisdicción, que si ha dado lugar a soluciones distintas es porque los casos enjuiciados resultaban ser igualmente diferentes>>.

(...)

* **Auto TS de 18 de septiembre de 2017 (Cont.-admvo) (JUR 2017, 238341)**

Ponente: Diego Córdoba Castroverde

Resumen: *Cooperativas y Derecho de defensa de la competencia.*

Reseña

La Sala de Admisión del TS admite el recurso de casación planteado por la Autoridad Vasca de la Competencia y declara que el interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia de la cuestión planteada por el recurrente «consiste

en determinar si habiéndose imputado a una sociedad cooperativa una infracción del artículo 1.1 de la Ley de Defensa de la Competencia, cabe atribuir efectos exculpatorios, desde el punto de vista del derecho sancionador de la competencia, a la manifestación contraria a dicha práctica de la cooperativa, cuando está acreditado que los socios cooperativistas han participado activamente en la conducta anticompetitiva imputada; y los artículos que en principio serán objeto de interpretación serán los artículos 1.1 LDC y 101 TFUE, en relación con la Ley 27/1999 de Cooperativas».

*** Auto TS de 8 de noviembre de 2017 (Civil) (JUR 2017, 282970)**

Ponente: Antonio Salas Carceller

Resumen: *Competencia funcional del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya para conocer recurso de casación fundado en la Ley de Cooperativas de Cataluña, aunque se invoque otras normas de derecho común.*

Fundamentos de Derecho

«PRIMERO.- Para resolver sobre la competencia funcional en relación con el presente recurso de casación deben tenerse en cuenta los siguientes extremos:

a) La sentencia objeto de recurso se dictó en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Catalunya.

b) La sentencia de primera instancia, aplicando la Llei 18/2002 de Cooperativas, estimó la demanda.

c) La sentencia de la Audiencia Provincial de Barcelona desestimó el recurso de apelación interpuesto, confirmando la sentencia de primera instancia. Para alcanzar tal conclusión se apoya en el artículo 38.4º de la Ley de Cooperativas de Catalunya, y en el artículo 122.5 del Código Civil de Catalunya.

d) Contra dicha resolución se interpone recurso de casación ante esta sala por la parte demandada, que se articula en dos motivos; en el primero se denuncia la infracción de los artículos 238.3 LOPJ y 225 y ss. LEC, y en el segundo del artículo 38.4º de la Ley de Cooperativas de Catalunya.

SEGUNDO.- El art. 478 LEC atiende a una circunstancia objetiva a la hora de atribuir la competencia para el conocimiento y resolución del recurso de casación a las Salas de lo Civil y Penal de los Tribunales Superiores de Justicia, cual es que el recurso se funde exclusivamente o junto a otros motivos en la infracción de normas de Derecho civil foral o especial propio de la Comunidad Autónoma, dato objetivo que junto a las otras dos circunstancias contempladas en el precepto determinan la

competencia de tales órganos, y - como se dijo en el ATS de 23 de enero de 2008, rec. 738/2005 - debe repararse en que «[...]dicha atribución competencial tiene lugar tanto si se invoca exclusivamente norma de Derecho civil foral o especial como si, junto a ella, se denuncian otras normas de derecho común, matiz de importancia ya que el legislador no pretende privar a los Tribunales Superiores de Justicia del examen de la denuncia de normas de Derecho común sino otorgarles el pleno conocimiento del Derecho foral o especial; por ello la única excepción viene constituida por el art. 5.4 de la LOPJ en el que la denuncia de infracción de precepto constitucional atrae la competencia al Tribunal Supremo y es que, esta norma, en esencia, está presidida por el mismo espíritu: el legislador pretende que las infracciones de norma constitucional solo sean conocidas por el Tribunal Supremo como quiere que las infracciones de Derecho foral o especial solo sean examinadas por el Tribunal Superior que tenga atribuida competencia; en definitiva, a la hora de la distribución competencial se ha efectuado un juicio de prevalencia para el conocimiento de los recursos basados en Derecho foral que sólo cede ante la infracción de norma constitucional. Lo que prima en esta distribución de la competencia, conviene insistir, es atribuir a las Salas de los Tribunales Superiores el pleno conocimiento de Derecho [Foral] y por ello el legislador acepta sin reparos que puedan conocer también del Derecho Común cuando se invoca junto a norma de Derecho foral o especial, de igual forma que el legislador acepta que el Tribunal Supremo conozca de Derecho foral o especial si existe el dato que prima en esta caso de alegación de norma constitucional[...]».

TERCERO.- A la vista de lo expuesto, no cabe sino declarar la falta de competencia funcional de esta sala para conocer del presente recurso de casación por las siguientes razones:

a) La sentencia objeto de recurso se dictó en el ámbito de una Comunidad Autónoma con derecho foral o especial propio.

b) Tanto la sentencia de primera instancia como la de apelación aplican para resolver el litigio la norma foral o especial correspondiente a la materia, en este caso la Ley de Cooperativas de Catalunya y el Código Civil de Catalunya, que constituye la base de las resoluciones dictadas en ambas instancias.

c) La norma foral o especial aplicada por la sentencia recurrida fue dictada en virtud de las competencias legislativas atribuidas por su Estatuto de Autonomía».

II. SOCIEDADES LABORALES

* STS núm. 507/2017 de 4 julio (Penal) (RJ 2017, 4128)

Ponente: Perfecto Agustín Andrés Ibañez

Resumen: *Responsabilidad penal de administrador de hecho de sociedad laboral. Apropiación indebida por subirse unilateralmente su sueldo y recibir incentivos en cantidades del doble de lo que le correspondía sin existir acuerdo válido de la entidad. Inaplicación de administración desleal al concurrir ánimo de incorporación definitiva del dinero a su patrimonio.*

Fundamentos de Derecho

«SEGUNDO.- Lo denunciado es infracción de ley, de las del art. 849,1º LECRIM, en concreto de los arts. 252 en relación con los arts. 249 y 250 CP. En apoyo de esta afirmación se hacen, primero, diversas consideraciones acerca de la diferencia entre la apropiación indebida y la administración desleal. Luego se afirma que Narciso no llevó a cabo ninguna distracción de dinero, dedicando el resto del desarrollo del motivo a cuestionar, de nuevo, la existencia de prueba de cargo.

El motivo es de infracción de ley, y, dado el planteamiento al que acaba de hacerse referencia, hay que recordar que, como tal, es solo hábil para servir de cauce a la eventual denuncia de algún error de subsunción de los hechos en uno o varios preceptos legales. Es, pues, de estos últimos de los que hay que partir, de modo que quedan fuera de consideración todas las objeciones del recurrente dirigidas, impropia-mente, a cuestionar los primeros. Y estando a lo que resulta de ellos, lo que consta y debe ser objeto de calificación jurídica es que Narciso, actuando en la cooperativa Asturiana de Carretilas SAL como administrador de hecho, a partir de 2007, se subió unilateralmente el sueldo y percibió importantes cantidades de dinero en concepto de incentivos y gastos. En concreto, en 2007, como sueldo, la cantidad de 64.169,91 euros, cuando los otros dos socios percibieron 31.134,59 y 44.305,48 euros respectivamente. Y, en concepto de incentivos, las que se detallan en el correspondiente apartado de la sentencia, ascendiendo, en concreto, la de 2011, a 199.584,37 euros. Además, en 2012, aparte de lo percibido por incentivos (77.914,64 euros) hizo suyos 140.052,51 euros, extraídos de la cuenta corriente con socios y administradores de la entidad.

El Fiscal se ha opuesto a la estimación del motivo. Y objeta con razón que la pretensión de reconducir los hechos de esta causa al ámbito del delito de administración desleal carece de fundamento. De un lado, porque las acciones descritas ponen

claramente de manifiesto la existencia de una ilegítima incorporación definitiva de fondos al propio patrimonio, por parte de Narciso, a través diversas acciones reflejadas de modo pormenorizado en los hechos, prevaliéndose de las facultades que le confería su posición de administrador de facto de Asturiana de Carretillas SAL, así perjudicada. O dicho de otro modo, se apropió en beneficio propio de activos de esta cuya administración tenía encomendada por virtud de ese título, que es uno de los expresamente contemplados en el precepto del art. 252 CP en la redacción vigente en la época de los hechos.

Por otro lado, y según explica la sentencia de esta sala, 627/2016, de 13 de julio, citada por aquel: en la administración desleal se incluyen las actuaciones abusivas y desleales de los administradores que no comporten expropiación definitiva de los bienes objeto de su disposición. Y, obviamente, no es tal el caso.

Cabría plantear si la conducta descrita tiene o no encaje en la actual redacción del delito de apropiación indebida (art. 253 CP), puesto que no contempla como título hábil el del administrador. Pero sin consecuencias, porque este sí está ahora recogido en la previsión del art. 252 CP que sanciona al que con facultades, atribuidas contractualmente, para administrar un patrimonio ajeno, las infringe, causando un perjuicio al patrimonio administrado. Y lo hace, además, con la misma pena que el precedente art. 252 CP, de modo que el único cambio sería del nomen iuris, sin consecuencias, por tanto.

Por todo, el motivo no puede acogerse».

III. MUTUALIDADES DE PREVISIÓN SOCIAL

* STS núm. 988/2017 de 5 junio (Cont.-admvo) (RJ 2017, 2796)

Ponente: José Luis Requero Ibañez

Resumen: Mutualidades de Previsión Social y profesionales colegiados. Asociación Mutualista de la Ingeniería Civil. Procedencia de la denegación de su reconocimiento de capacidad para actuar como mutualidad de previsión social alternativa al RETA respecto a otros ingenieros colegiados diferentes de aquéllos para los que la actora tiene reconocida tal condición., al no existir vulneración de la Disp. Adicional 15ª Ley 30/1995 de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, ni tampoco vulneración del principio de igualdad ante la Ley.

Fundamentos de Derecho

«PRIMERO.- La sentencia recurrida confirmó los actos impugnados en la instancia, que denegaron reconocerle a la ahora recurrente, la AMIC, capacidad para actuar como mutualidad de previsión social alternativa al RETA conforme a la disposición adicional decimoquinta de la LOSSP . Tal denegación se hizo en dos aspectos que se corresponden a las dos pretensiones planteadas en la instancia: la principal, reconocerle tal capacidad respecto de todos los ingenieros colegiados y, subsidiariamente, respecto de los concretos colegios profesionales de ingenieros a los que hacía referencia la demanda.

SEGUNDO.- En la configuración de las aseguradoras que actúen como mutualidades de previsión social se diferencia según que ofrezcan sólo prestaciones complementarias a las propias de la Seguridad Social, obligatoria para los profesionales colegiados mediante el RETA, o bien que se configuren, además, como entidades alternativas a ese sistema especial de la Seguridad Social, esto es, como alternativas al RETA. Este segundo aspecto es el que prevé el artículo 2 del Reglamento de mutualidades de previsión social, aprobado por Real Decreto 1430/2002, de 27 de diciembre, si bien en el entendido de que para que una mutualidad de previsión social se configure como tal alternativa, será «de acuerdo con lo previsto en la disposición adicional decimoquinta de la [LOSSP]».

TERCERO.- Antes de la LOSSP, en el Decreto 2530/1970, de 20 de agosto, regulador del RETA, se preveía que la incorporación a tal régimen por parte de los profesionales colegiados fuese colectiva y obligatoria cuando lo acordasen los órganos de gobierno de los colegios solicitantes, luego no cabía una decisión directa e individual al RETA. Si una corporación o colegio no solicitaban esa incorporación colectiva y obligatoria para sus colegiados, siempre cabría estar al sistema de protección propio del colegio profesional, esto es, a través de su mutualidad de previsión social, algunas de las cuales eran de afiliación obligatoria y en otros casos, de afiliación voluntaria.

CUARTO.- Con la LOSSP la regla general pasa a ser la incorporación obligatoria a la Seguridad Social de los profesionales mediante el RETA, lo que plantea la regulación de la situación precedente, de ahí su disposición adicional decimoquinta de la que cabe deducir lo siguiente:

1º Ordenaba que a los profesionales que se colegiasen en un colegio profesional cuyo colectivo no se hubiere integrado en el RETA por decisión colegial, les sería obligatoria la afiliación a la Seguridad Social mediante el RETA, pero si el colegio hubiere establecido una mutualidad, podían optar entre ésta y el RETA.

2º Tras su reforma por la Ley 50/1998 pasó a regular tres supuestos temporales distintos: el de los incorporados a la profesión, luego al colegio profesional, antes de la vigencia de la LOSSP, esto es, antes del 10 de noviembre de 1995; el de los que lo hiciesen entre esa fecha y la entrada en vigor de la Ley 50/1998 (esto es, entre 10 de noviembre de 1995 y 31 de diciembre de 1998) y los que se incorporasen a partir del 1 de enero de 1999. A su vez estas tres situaciones se conjugaban según que el colegio hubiere constituido o no una mutualidad de previsión social alternativa al RETA con carácter obligatorio antes de la LOSSP o la hubiese constituido pero no con carácter obligatorio.

3º Se configura así como una norma dirigida ante todo a los profesionales colegiados, con aspectos propios de un régimen transitorio, no exenta de complejidad y que en coherencia con la normativa previa y por razón de sus destinatarios prevé un régimen de opciones para los colegiados.

4º Respecto de las mutualidades parte de una situación que considera precluida: serán mutualidades de presión social alternativas al RETA las establecidas antes de la LOSSP, esto es, antes del 10 de noviembre de 1995 y establecidas o constituidas por los colegios con carácter obligatorio. A su vez obligaba a esas mutualidades de previsión social alternativas al RETA a adaptarse sus estatutos a ese régimen de opción en los plazos de la disposición transitoria quinta de la LOSSP.

5º Debe significarse que la disposición adicional decimoquinta mantuvo su vigencia pese a la derogación de la LOSSP (RCL 1995, 3046) por el texto refundido de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre y ha sido finalmente derogada por el Real Decreto Legislativo 8/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General de la Seguridad Social, si bien su disposición adicional decimoctava reproduce en su literalidad la disposición adicional decimoquinta que deroga.

6º Y debe significarse que la Ley 50/1998 (RCL 1998, 3063 y RCL 1999, 1204) derogó de la disposición transitoria Quinta de la LOSSP el último párrafo del apartado 3 de la misma y que será derogada en su totalidad con el nuevo texto refundido de la LOSSP aprobado por Real Decreto-legislativo 6/2004.

QUINTO.- Tal disposición adicional decimoquinta no fue objeto de desarrollo, lo que explica que se dictase la resolución de 24 de julio de 2007 de la Dirección General de Ordenación de la Seguridad Social. Se trata de un acto relevante en este pleito pues, como se verá, la AMIC lo invoca para acogerse en parte al sentido del mismo y lo hace en los términos que se expondrán. Tal resolución significa lo siguiente:

1º En su preámbulo señala que tras la LOSSP (RCL 1995, 3046) se planteó el problema de la diferencia de situación entre los profesionales colegiados, según que se colegiasen antes o después de la vigencia LOSSP tras la reforma de la disposición adicional decimoquinta por la Ley 50/1998.

2º Así a los profesionales colegiados antes del 10 de noviembre de 1995 la disposición adicional decimoquinta les obliga a estar incluidos y causar alta en el RETA, salvo que optasen por incorporarse a la mutualidad de previsión social alternativa al RETA establecida por su colegio profesional, si es que esa incorporación hubiera sido obligatoria para los colegiados.

3º Esto implicaba que para los ejercientes de una misma profesión colegiada podía darse esta circunstancia: que antes de la LOSSP hubiere territorios en los que era obligatoria la adscripción a la mutualidad de previsión social constituida por el colegio respectivo, en cuyo caso la condición de mutualidad alternativa al RETA sólo alcanzaría al ámbito territorial del colegio que la hubiere constituido.

4º La consecuencia fue que respecto de una misma actividad profesional colegiada había profesionales incorporados al respectivo colegio después de la LOSSP cuya situación cambiaba según que ese colegio y para su ámbito territorial hubiera o no constituido una mutualidad de previsión social alternativa al RETA. Si lo había constituido cabía la opción, en caso contrario, no, y se debía causar alta obligatoriamente en RETA.

5º A esto se añadía como circunstancia sobrevenida la liberalización del ejercicio de las profesiones colegiadas efectuada por el Real Decreto-ley 6/2000, de 23 de julio, en cuanto que elimina las restricciones a su ejercicio, en especial las territoriales mediante el régimen de colegiación única con eficacia en todo el territorio nacional.

6º Como esta situación se planteaba respecto de los mismos profesionales - entendiéndose por tal los que ejercen la misma profesión colegiada - la Administración vio un agravio pues pese a ejercer la misma actividad profesional colegiada se les aplicaban diferentes regímenes jurídicos en cuanto a su encuadramiento en el sistema de la Seguridad Social en función del distinto colegio de adscripción.

7º De esta manera se acordó respecto de las mutualidades de previsión social alternativas al RETA, obligatorias en el territorio de algunos colegios profesionales antes de la LOSSP, que con efectos de 1 de septiembre de 2007 pudiesen extender su actuación como entidades alternativas al resto del ámbito territorial del Estado respecto de los colegiados de la misma profesión incorporados a colegios que antes de la LOSSP (RCL 1995, 3046) no hubieran constituido una mutualidad de previsión social alternativa al RETA o constituida, no fuera obligatoria.

8º Y respecto de los colegiados que hubieran iniciado su actividad profesional después del 10 de noviembre de 1995, obligatoriamente incluidos en el RETA y que conforme a esa resolución dispusiesen ya de una mutualidad de previsión social alternativa al RETA, se les dio la oportunidad de causar baja en RETA si es que optaban por su inclusión en una mutualidad de previsión social alternativa al RETA.

SEXTO.- Cabe así deducir que con la resolución de 24 de julio de 2007 y desde el punto de vista de los profesionales colegiados, se trató de darles la posibilidad de opción aun cuando estuviesen incorporados a un colegio que no hubiere constituido antes de LOSSP una mutualidad de previsión social alternativa al RETA o habiéndolo hecho no era obligatoria; y desde el punto de vista de las mutualidades de previsión social alternativas al RETA constituidas por esos otros colegios antes de la LOSSP, se les abrió un ámbito de actuación extraterritorial, esto es, se les dio la posibilidad de extender su ámbito de actuación al territorio de otro colegios profesionales que no las habían constituido. Según se viere, se trataba o de un matiz o de una interpretación expansiva de la disposición adicional decimoquinta LOSSP, el caso es que tal resolución fue confirmada por esta Sala y Sección en sentencia de 9 de enero de 2011 (recurso de casación 3411/2009), en la que se rechazó que tuviese carácter normativo y que, por tanto, introdujese previsiones no deducibles de la citada disposición.

SÉPTIMO.- Dicho todo lo que antecede, la AMIC es una mutualidad de previsión social inscrita desde el 31 de enero de 1985, luego anterior a la LOSSP, pero que no ha sido constituida por colegio profesional alguno, luego no nació de iniciativa colegial y lo litigioso empieza tras la reforma de la LOSSP por la Ley 50/1998. Vigente esa reforma desde el 1 de enero de 1999, la AMIC solicitó el 24 de mayo de 1999 que se le reconociese la condición de mutualidad de previsión social alternativa al RETA respecto de trece colegios profesionales de Ingenieros Industriales. Por resolución de 1 de julio de 1999 se le denegó y esto por una razón obvia: no era una mutualidad de previsión social alternativa al RETA ni anterior a la LOSSP ni constituida por los colegios profesionales.

OCTAVO.- La AMIC interpuso un recurso de reposición, resuelto por resolución de 26 de octubre de 1999 en la que la Administración cambió sorpresivamente de criterio y al margen de que denegase el carácter de reposición a dicho recurso, ese cambio de criterio se basa en el informe de 7 de octubre de 1999 elaborado a raíz de ese recurso por la Dirección General de Seguros. Pues bien, esa segunda resolución - clave en este pleito - fue invocada en la instancia y ahora en casación y de la misma cabe destacar lo siguiente:

1º Se parte de la obviedad de que la AMIC no está establecida por los colegios profesionales pero había celebrado ciertos convenios de previsión complementarios y obligatorios (jubilación, viudedad, auxilio en caso de fallecimiento, orfandad) que no forman parte de las prestaciones propias del RETA.

2º Sin embargo acoge el criterio de la Dirección General de Seguros que permite un criterio “flexible” según el cual se “pudiera” considerar a la AMIC como mutualidad de previsión social alternativa al RETA como si fuese establecida con carácter

obligatorio por colegios profesionales, por lo que se da a dichos convenios anteriores a la LOSSP el valor equivalente a un acto colegial de constitución de una mutualidad de presión social alternativa al RETA.

3º Su decisión quedaba condicionada a que de conformidad con la disposición transitoria quinta de LOSSP, acreditase dentro del plazo de cinco años la adaptación estatutaria para modificar el criterio de adscripción obligatoria al voluntario.

NOVENO,- Tal resolución es firme, irrecurrible por terceros e irrevisable por la Administración y tras la misma hay que hacer referencia a los siguientes hechos:

1º Que con base en su planteamiento favorecedor se dictó la resolución de 28 de enero de 2000 por la que se llevó la lógica de lo decidido al ámbito del colegio de Ingenieros Aeronáuticos, resolución que fue también invocada en la instancia como precedente.

2º Tras la resolución ya citada de 24 de julio de 2007, hay que añadir un oficio de 9 de marzo de 2010 de la Dirección General de Ordenación de la Seguridad Social, emitido a raíz de un escrito de la AMIC de 25 de febrero de 2010. En él solicitó que se confirmase su condición de mutualidad alternativa al RETA para todos los colectivos de Ingenieros e Ingenieros Técnicos integrados en los distintos colegios profesionales de ingeniería de España que así lo solicitasen, con independencia de la especialidad a la que pertenezcan y su lugar de residencia.

3º La Administración sostuvo la aplicabilidad automática de lo decidido por la resolución de 24 de julio de 2007 respecto del resto de los colegios de Ingenieros Industriales distintos de esos trece antes referidos objeto de la resolución de 26 de octubre de 1999, pero rechazó hacerlo respecto del resto de los colegios profesionales de ingenieros.

DÉCIMO.- De esta manera, con el cuadro normativo y los antecedentes administrativos expuestos, surge el litigio resuelto en la instancia por la sentencia ahora impugnada en casación. Así con base en todos esos antecedentes, la AMIC presentó el 28 de diciembre de 2012 un escrito en el que partiendo de la premisa de que tenía la consideración de mutualidad de previsión social alternativa al RETA para toda España, pero con el limitado alcance ya expuesto, dio un paso más: solicitó que se le reconociese tal condición bien para todos los ingenieros colegiados de España, bien para concretos colegios de ingenieros respecto de los que dice que es su mutualidad de previsión social de adscripción obligatoria en virtud de convenios análogos a los antes reseñados. Tal solicitud le fue denegada por las resoluciones impugnadas en la instancia, confirmadas por la sentencia objeto de este recurso de casación.

UNDÉCIMO.- De esta manera y antes de entrar ya en los motivos de casación, es preciso hacer referencia a las pretensiones ejercitadas por la AMIC en la instancia y que pueden resumirse en estos términos:

1º Ante todo pretendió que se le reconociese la condición de mutualidad de previsión social alternativa al RETA, lo que concretó en las dos pretensiones sobre el alcance de tal reconocimiento, una principal y otra subsidiaria.

2º Como pretensión principal, interesó tal reconocimiento respecto de los ingenieros de cualquier especialidad colegiados en sus distintos colegios profesionales que lo soliciten y en los ámbitos en los que la recurrente se encuentra autorizada para ejercer la función aseguradora. Tal pretensión se basa tanto en las resoluciones antes citadas como en el panorama de las nuevas titulaciones de ingenieros resultantes del Espacio Europeo de Enseñanza Superior.

3º Subsidiariamente, que ese reconocimiento, para todo el territorio nacional en virtud de la resolución de 24 de julio de 2007, sea respecto de todos los ingenieros e ingenieros técnicos pertenecientes a los colegios profesionales que han certificado que la AMIC constituía la mutualidad de previsión social de adscripción obligatoria para sus colegiados y que son los de Ingenieros de Montes, Minas, Navales y Oceánicos, Técnicos Aeronáuticos de España y la Asociación de Ingenieros Técnicos Aeronáuticos.

4º Finalmente y para ambas pretensiones, pretendió que una adaptación a su caso del punto Segundo de la resolución de 24 de julio de 2007 y que por sentencia se estableciese un plazo de seis meses para que los ingenieros que ejerciten su opción de adscribirse a la AMIC pudiesen instar la baja en el RETA y que tal baja surtiese efectos desde el primer día del mes siguiente al de la solicitud.

DUODÉCIMO.- Del excurso que acaba de exponerse cabe deducir lo siguiente respecto de lo que es el planteamiento de la ahora recurrente:

1º Ante todo un dato básico y que ya se ha apuntado con reiteración: tras el cambio de paradigma que supuso la LOSSP, su regulación tiene por objeto y se centra en los profesionales colegiados a los que ofrece un régimen de opción y desde el punto de vista de las mutualidades alternativas al RETA las limita a las constituidas antes de la LOSSP.

2º Que la AMIC logró, sin embargo, que se le reconociese como mutualidad de previsión social alternativa al RETA mediante una resolución, basada a su vez en el criterio favorecedor de flexibilidad sustentado por la Dirección General de Seguros, criterio no exento de efectos distorsionantes y ahora pretende que lo así logrado se extienda aún más: o bien a todos los ingenieros al margen de la lógica colegial que inspira a esas mutualidades alternativas o, en su defecto, a los integrados en los concretos colegios relacionados en su pretensión subsidiaria.

3º Para esto - y así se explican los motivos de casación - no se basa en realidad en la disposición adicional decimoquinta de la LOSSP como norma infringida y llamada a que sea objeto de formulación de doctrina legal, sino que se basa en esos actos que

invoca como precedentes, cuyo valor jurídico potencia con la invocación del artículo 14 de la Constitución, esto es, como precedentes en la interpretación y aplicación de la ley.

4º Esos precedentes se invocan con distinto objetivo: las resoluciones de 26 de octubre de 1999 y de 28 de enero de 2000 para mostrar que sí cabe reconocer a una mutualidad de previsión la condición de alternativa al RETA con base en meros convenios con colegios profesionales y la de 24 de julio de 2007 para mostrar que sí cabe que una mutualidad de previsión social alternativa al RETA pueda extender su actividad fuera del ámbito territorial de un colegio y a profesionales colegiados distintos del colegio origen de la mutualidad alternativa.

DECIMOTERCERO.- Se enjuician así conjuntamente los tres primeros motivos de casación reseñados en el Antecedente de Hecho Cuarto de esta sentencia, motivos que se refieren a la desestimación de la pretensión principal. Al respecto el razonamiento que sigue la sentencia cabe resumirlo en estos términos:

1º Delimita lo litigioso señalando que lo que pretende AMIC es extender la condición de alternativa al RETA, no a otros ámbitos territoriales distintos de la misma profesión colegiada, sino a otros colegios profesionales diferentes de aquéllos para los que la actora tiene reconocida tal condición.

2º Desestima tal pretensión porque no hay una sola profesión de ingeniero ni un colegio para todos ingenieros, sino tantas profesiones como ingenierías, luego tantas profesiones como colegios, todo lo cual es ajeno a las consecuencias derivadas del Espacio Europeo de Enseñanza Superior.

3º No cabe basar dicha pretensión en la resolución de 24 de julio de 2007 pues una cosa es que una profesión se organice por colegios territoriales y se permita, por las razones sobrevenidas a las que aludía esa resolución, que la mutualidad de previsión social alternativa al RETA pueda extender la condición a ámbitos territoriales diferentes de la misma profesión, y otra distinta que se pretenda extender tal condición a otras profesiones y a otros colegios profesionales.

4º En el caso de autos no cabe invocarla como término válido de comparación, pues una cosa es la situación de las mutualidades de previsión social establecidas para un colectivo de profesionales y que eran de adscripción obligatorias para los colegiados en ciertos territorios, y otra cosa que una mutualidad de previsión social tenga reconocida la condición de alternativa para concretos colegios profesionales (los de Ingenieros Industriales y Aeronáuticos) y que pretenda que se le reconozca la condición, no respecto de un ámbito territorial más amplio - esto lo reconoce la resolución de 24 de julio de 2007 - sino para colegios distintos, afectando a la concepción que se deduce de la Ley 2/1974, de 13 de febrero, de Colegios Profesionales.

DECIMOCUARTO.- Estos tres primeros motivos se enjuician conjuntamente pues en ellos concurre un denominador común en la argumentación que los sostiene, si bien con mayor intensidad en el motivo Primero: que la sentencia impugnada infringe el principio constitucional de igualdad. Razona así que esa igualdad de situaciones concurre con las que toma como términos de comparación y que concreta en las resoluciones antes citadas respecto de lo decidido en cuanto a los Ingenieros Industriales y Aeronáuticos y la resolución de 24 de julio de 2007. Respecto de ésta invoca tanto su contenido como la sentencia de esta Sala que la confirmó y, además, lo que en esa resolución se invocó como novedad legal justificativa -el régimen de liberalización de las profesiones colegiadas por el Real Decreto-ley 6/2000, ya citado- lo es en su caso la incorporación del régimen del Espacio Europeo de Educación Superior a los estudios que permiten el acceso al ejercicio de la ingeniería.

DECIMOQUINTO

Conforme a todo lo expuesto se desestiman estos motivos acumulados y se confirma lo resuelto por la sentencia impugnada por las siguientes razones:

1º Se parte de que la AMIC tiene reconocida, en efecto, la condición de mutualidad de previsión social alternativa al RETA por la resolución de 26 de octubre de 1999 respecto de trece colegios profesionales de Ingenieros Industriales, a lo que se añade la de 28 de enero de 2000 respecto del Colegio de Ingenieros Aeronáuticos y que por la aplicación de lo decidido por la resolución de 24 de julio de 2007 puede extender su acción a los ingenieros industriales colegiados en colegios distintos de aquellos trece a los que se refería la resolución de 26 de octubre de 1999.

2º Se trata de resoluciones dictadas respecto de concretos colegios profesionales, luego de concretas profesiones colegiadas: en ese caso las de ingeniero industrial y aeronáutico. Por el contrario en el caso de autos la solicitud de autorización se pretende al margen del vínculo con un colegio profesional y se pretende la atribución de la condición de mutualidad de previsión social alternativa al RETA directamente con el profesional titulado, para así convertirse en posible opción al RETA para todos los ingenieros civiles, luego no se ofertaría a los colegios profesionales –como ocurrió con los Ingenieros Industriales y Aeronáuticos- sino a los colegiados de todas las especialidades, esto es, de todas las ingenierías.

3º Desde ese planteamiento se prescinde de que de la disposición adicional decimoquinta de la LOSSP - precisamente por su ligazón al régimen que le precede - obedece a una lógica basada en el régimen colegial del mutualismo alternativo al RETA cuyo origen estaba en los propios colegios que establecían o constituían mutualidades, de ahí que la sentencia impugnada razone que tal presupuesto no pueda obviarse como si existiese una sola profesión de ingeniero o, por ser coherente con el sistema, la ficción de un solo colegio de ingenieros.

4º Partiendo de lo logrado por la AMIC con las resoluciones de 26 de octubre de 1999 y de 28 de enero de 2000, a lo que se añaden los efectos que conlleva la resolución de 24 de julio de 2007, se deduce que eso - y sólo eso - fue lo admitido por el oficio de 9 de marzo de 2010 y eso fue lo “flexibilizado” por la primera resolución, no que no se exigiese vinculación alguna con la organización colegial, de ahí que no deje de ser llamativo que se aceptase la ficción de equiparar un acuerdo colegial de constitución o establecimiento de una mutualidad con un convenio para prestaciones complementarias con una entidad - AMIC - ajena a la organización colegial.

5º Cabe deducir sin especial dificultad que lo ahora pretendido es extender aun más lo que ya de por sí fue un criterio “flexible” según la resolución de 26 de octubre de 1999, aunque más bien habría que considerarlo como innovador. En este sentido la invocación que a su favor hace la AMIC del oficio de 9 de marzo de 2010 tiene el alcance que acaba de exponerse, como ya se adelantó en el Fundamento de Derecho Noveno 2º y 3º.

6º Tampoco cabe invocar la resolución de 24 de julio de 2007, resolución que debe entenderse en su lógica. Como se ha dicho en los anteriores Fundamentos de Derecho Quinto y Sexto, su fin era solventar el agravio generado por la disposición adicional decimoquinta de la LOSSP en los términos ya expuestos.

7º Esa resolución de 24 de julio de 2007 permitió que las mutualidades creadas por ciertos colegios para sus colegiados y para su concreto ámbito territorial, pudiesen actuar fuera del ámbito territorial en el que se hubieran constituido por los colegios con carácter obligatorio. Por tanto, los profesionales colegiados - siempre dentro de la misma profesión - inscritos en otros colegios sin mutualidad de previsión social alternativa al RETA o con mutualidad de previsión social voluntaria, podían acogerse a esa mutualidad de previsión social alternativa al RETA, es decir, podían optar.

8º El caso de autos es ajeno a esos supuestos pues lo que plantea ahora AMIC es que a esa solución puntual, dada para ese caso, se le confiera un carácter constitutivo o sustancial y generalizable: que pueda actuar en toda España - lo tiene ya reconocido - pero al margen de la vinculación a los colegios, de forma que todos los ingenieros puedan optar por la AMIC como mutualidad de previsión social alternativa al RETA, al margen de su concreta profesión y de un concreto colegio, cuando el caso de la AMIC es el de una entidad no establecida ni promovida por colegio alguno.

9º A los efectos pretendidos no cabe invocar el régimen del Espacio Europeo de Educación Superior, lo que se hace fundamentalmente para aportar una circunstancia sobrevenida equiparable a la que tuvo presente - no de forma determinante, sino a mayor razón - la resolución de 24 de julio de 2007: como se ha dicho ya (vid. supra Fundamento de Derecho Quinto.5º) tal resolución añade como argumento que tras el Real Decreto-ley 6/2000 (RCL 2000, 1404) se instauró un criterio libe-

realizador, de colegiación única respecto de cada profesión colegiada. Pues bien, habrá nuevas ingenierías pero esa no es la cuestión, la cuestión es que esas nuevas titulaciones, habilitantes para el ejercicio de la concreta ingeniería, precisan de la colegiación en tal o cual colegio.

10º En definitiva, el planteamiento de la AMIC podrá ser razonable, pero es de lege ferenda y, desde luego, lo logrado mediante las resoluciones de 1 de julio 1999 y 28 de enero de 2000 en que se ampara no cabe ni tomarlo como precedente ni reproducirlo, ampliando sus efectos al margen del sistema colegial cuya lógica es la asumida por la LOSSP (RCL 1995, 3046) y eso sin olvidar que, en todo caso, la igualdad que tanto invoca la recurrente sólo cabe atenderla dentro de la legalidad. Y que la pretensión principal, tiene ese carácter de mera petición o solicitud de lege ferenda, se deduce de que es pretensión común - también para la subsidiaria - que por sentencia se instaure o regule un régimen de plazos tal y como lo hizo en su momento la resolución de 24 de julio de 2007 (vid. Supra Fundamento de Derecho Undécimo.4º).

DECIMOSEXTO En lo que hace a la pretensión subsidiaria se parte de lo ya dicho con reiteración: que la AMIC tiene reconocida la condición de mutualidad de previsión social alternativa al RETA respecto de trece colegios de Ingenieros Industriales por resolución de 26 de octubre de 1999 - extensible al resto dentro de esa ingeniería por razón de la resolución de 24 de julio de 2007- más lo reconocido para los ingenieros adscritos al Colegio Oficial de Ingenieros Aeronáuticos de España. Lo que pretendió fue extenderlo a los colegios citados en el Fundamento de Derecho Undécimo 3º y a la Asociación de Ingenieros Técnicos Aeronáuticos. Al respecto la sentencia impugnada sigue el siguiente razonamiento:

1º Admite que, con arreglo al principio de igualdad, debería dársele el mismo tratamiento que respecto de los colegios que toma como términos de comparación la demandante.

2º Rechaza aplicar, para desestimar, la doctrina actos propios referida a la AMIC por contradecirse con lo manifestado en su recurso de reposición contra la resolución de 1 de julio de 1999 (vid. Supra Fundamentos de Derecho Séptimo y Octavo) en el que admitió que no pretendía su reconocimiento a otros colegios profesionales.

3º La ratio decidendi de fallo desestimatorio se centra en la extemporaneidad de la solicitud de la AMIC. Admite así la vigencia de la disposición adicional decimoquinta de la LOSSP, pero es aplicable a los supuestos a los que se refiere, sin que sea de aplicación indefinida pues fija límites temporales a las opciones y posibilidades que regula. Señala, además, que tales límites son coherentes con su finalidad integradora y, en concreto, los del apartado 2 que se remite a los plazos de la disposición transitoria Quinta de la LOSSP, sin que surta efectos que esta disposición fuese dero-

gada por la Ley 50/1998. Añade que para esa conclusión no es obstáculo que la disposición adicional decimoquinta no haya sido derogada y que sea aplicable a los supuestos en los que un colegiado está exento de causar alta en el RETA por concurrir los supuestos previstos. Añade además que no es aplicable en este concreto punto la resolución de 24 de julio de 2007 pues se refiere a distintas situaciones y circunstancias.

DECIMOSÉPTIMO.- (...)

DECIMOCTAVO.- El motivo Quinto se plantea ya al amparo del artículo 88.1.d) de la LJCA y en él de nuevo se invoca la infracción del artículo 14 de la Constitución. Parte así de la premisa de que la sentencia reconoce igualdad de situación de los colegios a los que se refiere la pretensión subsidiaria respecto de lo ya resuelto en firme para los colegios de Ingenieros Industriales y Aeronáuticos, y respecto de la extemporaneidad en que se basa la sentencia añade que la disposición transitoria Quinta de la LOSSP fue derogada por la Ley 50/1998, luego esos límites temporales no son aplicables.

DECIMONOVENO.- Así planteado se desestima también este motivo Quinto y a tal efecto hay que recordar que lo que es objeto de este recurso de casación no es tanto juzgar la legalidad de los actos impugnados en la instancia como la sentencia que los confirma, esto es, si incurre en las infracciones del ordenamiento jurídico que denuncia. Pues bien, este motivo Quinto se desestima por las siguientes razones:

1º El fallo desestimatorio de la sentencia impugnada se basa en más razones que la mera referencia a la disposición transitoria Quinta de la LOSSP: ciertamente la cita pero como un dato más, aparte de que además rechaza la aplicación de la resolución de 24 de julio de 2007.

2º En cuanto a la derogación por la Ley 50/1998 de la disposición transitoria Quinta de la LOSSP, como ya se ha adelantado (vid. supra Fundamento de Derecho Cuarto.6º) no es cierto que fuese derogada esa ley: lo que derogó fue sólo el último párrafo del apartado 3 de la disposición transitoria Quinta, que tenía por destinatarios a los que ejerzan una actividad por cuenta propia y estén colegiados en un colegio profesional cuyo colectivo no haya sido integrado en el RETA. En ese caso preveía que si transcurren los cinco años a los que se refiere la disposición transitoria quinta 3.1º, esos profesionales deberían solicitar la afiliación y/o el alta en el RETA si es que optasen por no permanecer en la mutualidad que hubiera establecido el colegio.

3º Es con el nuevo texto refundido de la LOSSP aprobado por el Real Decreto-legislativo 6/2004 cuando se derogará por entero la disposición transitoria quinta de la LOSSP; de ahí que sea ilógico lo sostenido por la recurrente pues no tendría sentido que la misma Ley 50/1998 que introduce una regulación - la disposición adicional decimoquinta que se basa en los tiempos de adaptación de la disposición transitoria quinta - derogue sus propias previsiones, entre ellas la remisión que hace el apartado

2.2º de la disposición adicional decimoquinta que introduce a la disposición transitoria Quinta 3 .

4º Pues bien, al referirse la sentencia impugnada a la extemporaneidad de la solicitud de la AMIC hay que señalar -ya se advirtió en el Fundamento de Derecho Cuarto 3º- que tal disposición, por compleja redacción tiene adherencias propias de un régimen transitorio y que lo que tiene de disposición adicional son las previsiones cuyos destinatarios son los profesionales colegiados, pero su regulación parte de la premisa de estar a las mutualidades de previsión social alternativas al RETA constituidas al 10 de noviembre de 1995, con la consiguiente llamada a su adaptación estatutaria, de ahí la remisión que hace a su disposición transitoria quinta.

5º Desde estas premisas, que la AMIC lograrse por medio de la resolución de 26 de octubre de 1999 lo que logró - y es algo ya inatacable - no permite extender lo conseguido más allá de las previsiones y de la lógica tanto sustantiva como temporal de la disposición adicional decimoquinta: no es lo mismo que esa resolución que toma como precedente - y como término de comparación a efectos de la igualdad en la aplicación de la ley - se dictase dentro de los cinco años siguientes desde el 1 de enero de 1999, que intentar su aplicación a raíz de solicitud de 28 de diciembre de 2012, que da lugar a los actos impugnados en la instancia.

6º Por esta razón que se derogase en 2004 la disposición transitoria quinta nada añade, pues es cierto que el sentido de la disposición adicional decimoquinta tiene una aplicación indefinida, es más, se mantiene en la actualidad pese a la derogación de la LOSSP tal y como se ha dicho en el Fundamento de Derecho Cuarto 5º, pero tal vigencia debe predicarse ante todo de los profesionales colegiados más que de las mutualidades, pues parte de la base de que en esa fecha esas mutualidades de previsión alternativas al RETA existentes al 10 de noviembre de 1995 ya han adaptado los estatutos al nuevo régimen de opcionalidad.

7º Finalmente no deja de ser contradictorio que invoque como precedente a su favor la resolución de 26 de octubre de 1999 - aquella que adoptó el criterio “flexible” ya citado - cuando lo que decide a favor de la AMIC lo condiciona al periodo de adaptación de la disposición transitoria Quinta de la LOSSP, luego al aspecto en que no se derogó.

(...).».

* STS núm 1880/2017 de 30 noviembre (Cont.-Admvo) (RJ 2017, 5133)

Ponente: Angel Arozamena Laso

Resumen: *Mutualidades de Previsión Social. Desde el punto de vista de su configuración y régimen jurídico positivo, las mutualidades de previsión social se presentan como una de las formas que pueden adoptar las entidades privadas para ejercer la actividad aseguradora, concretamente en una modalidad aseguradora de carácter voluntario complementaria del sistema de Seguridad Social obligatoria, y en este sentido se pueden calificar con toda propiedad como empresas aseguradoras que, como tales, se mueven dentro del ámbito del Derecho Mercantil.*

Fundamentos de Derecho

«PRIMERO.- (...)

A) La Generalitat de Catalunya ha interpuesto el presente recurso contencioso-administrativo inicialmente contra:

1º) el Real Decreto 1060/2015, de 20 de noviembre, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras (en adelante RDOSEAR), publicado en el BOE de 2 de diciembre de 2015; y

2º) la desestimación presunta del requerimiento previo formulado el 2 de febrero de 2016 por el Vicepresidente del Gobierno y Consejero de Economía y Hacienda de la Generalitat de Catalunya en relación con la letra b) de la disposición final novena del citado Real Decreto 1060/2015, en cuanto hace referencia al artículo 44 y al Capítulo V del Título III del mismo, por cuánto le otorga el carácter de legislación mercantil cuando han de ser bases de la ordenación de los seguros y las bases y la coordinación de la planificación general de la actividad económica conforme a aquello previsto en la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras.

El Real Decreto impugnado lleva a cabo, junto con la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras (en lo sucesivo, LOSSEAR), la transposición al ordenamiento jurídico español de la Directiva 2009/138/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de noviembre de 2009, sobre el acceso a la actividad de seguros y reaseguros y su ejercicio (directiva “Solvencia II”), que había sido modificada por diversas directivas posteriores. Ambas normas, LOSSEAR y RDOSEAR, que entraron en vigor el 1 de enero de 2016, han derogado, prácticamente en su totalidad, el Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, y el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento que desarrolla la citada Ley.

Pues bien, la disposición adicional novena del RDOSEAR atribuye en su letra b) el carácter de legislación mercantil, entre otros preceptos, al artículo 44 (“Requisitos generales del sistema de gobierno”) y al Capítulo V del Título III del mismo (“Operaciones societarias”), dado que se dice ahí que esas normas se dictan al amparo del artículo 149.1.6º de la Constitución, que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de legislación mercantil.

B) No conforme con la incardinación de dichas normas dentro del referido título competencial, la Generalidad de Cataluña formuló el requerimiento previsto en el artículo 44.1 de la LJCA, en relación con los citados preceptos del RDOSEAR. En este requerimiento, la Generalidad sostenía que los preceptos controvertidos carecen de acogida competencial en el artículo 149.1.6ª, que atribuye al Estado la competencia exclusiva en materia de legislación mercantil, y sólo pueden entenderse dictados al amparo de la competencia que tiene atribuida el Estado para establecer las bases de la ordenación de los seguros y las bases y la coordinación de la planificación general de la actividad económica, respectivamente. Sobre esta base, afirmaba la Generalidad que el reglamento cuestionado se extralimita respecto a la Ley 20/2015, desde el momento que ha introducido la aplicación de la legislación mercantil a una materia que la Ley le otorgaba el carácter de bases. Por tanto -concluía la requirente- el Real Decreto en cuestión es nulo en tanto en cuanto no respeta lo expresado en la Ley 20/2015, al estipular un título competencial diferente al fijado en dicha Ley.

En este sentido, añadía el requerimiento que la habilitación competencial que el Real Decreto establece a la legislación mercantil implica la imposibilidad de aplicar aquello previsto en una norma de rango superior, cómo es en determinados aspectos la Ley autonómica 10/2003, de 13 de junio, sobre mutualidades de previsión social, o la Ley 4/2008, de 24 de abril, del libro tercero del Código Civil de Cataluña, relativo a las personas jurídicas, de aplicación supletoria a los procesos de fusiones o escisiones entre mutualidades de previsión social.

Solicitaba, por tanto, la requirente que derogase o declarase nula la letra b) de la disposición final novena del Real Decreto 1060/2015, en relación a la referencia al artículo 44 y al Capítulo V del Título III del mencionado Real Decreto, por cuánto le otorga el carácter de legislación mercantil cuando habían de ser bases de la ordenación de los seguros y las bases y la coordinación de la planificación general de la actividad económica conforme a lo previsto en la Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras.

No habiendo sido contestado en plazo dicho requerimiento, interpuso el presente recurso.

C) Posteriormente, ya en fecha 17 de junio de 2016, el Consejo de Ministros dictó Acuerdo estimando parcialmente el requerimiento, aunque manteniendo el

carácter de legislación mercantil - artículo 149.1.6º CE - respecto de los artículos siguientes:

- artículo 99 (regulador de las cesiones de cartera entre entidades aseguradoras);
- artículo 106 (regulador de la transformación de entidades aseguradoras);
- artículo 109 (regulador de las fusiones entre entidades aseguradoras);
- artículo 112 (regulador de las cesiones globales de activo y pasivo entre entidades aseguradoras), y
- artículo 113, apartados 1 y 2 (regulador de la escisión de entidades aseguradoras). Para el segundo párrafo del apartado 2 acepta el requerimiento y señala que se entiende dictado al amparo de las competencias que el artículo 149.1 apartados 11º y 13º, CE, atribuye al Estado.

El Acuerdo del Consejo de Ministros constata que a estos preceptos se les atribuye carácter mercantil en el reglamento, mientras que, por el contrario, en la Ley que el reglamento desarrolla los preceptos correlativos no se amparan en el título competencial atinente a la legislación mercantil. Por tal razón, hace un recorrido por los preceptos reglamentarios caracterizados en el reglamento como mercantiles, reconociendo que parte de ellos -no así los que se acaban de apuntar-, ciertamente no se caracterizan como mercantiles, sino que deben entenderse dictados al amparo del artículo 149.1, apartados 11º y 13º de la Constitución. Sin embargo, mantiene la naturaleza mercantil y la consiguiente incardinación en el título competencial del artículo 149.1.6º CE de los artículos indicados, con base en la doctrina constitucional que ha perfilado este título competencial, plasmada en diversas sentencias del Tribunal Constitucional que el Acuerdo cita y transcribe en cuanto interesa. Señala, en este sentido, el Acuerdo del Consejo de Ministros que de acuerdo con esa doctrina constitucional el hecho de que la Comunidad Autónoma de Cataluña ostente competencia exclusiva sobre esta tipología de mutualidades no impide que la regulación de las mutualidades deba respetar la normativa mercantil estatal en la medida que les sea aplicable. Así, razona el Acuerdo del Consejo de Ministros lo siguiente:

«Consecuentemente, a pesar de que su estatuto de autonomía atribuya a Cataluña competencia exclusiva sobre la organización y funcionamiento de las mutualidades de previsión social, la regulación de las mismas deberá respetar la legislación mercantil en su integridad en la medida en que sea aplicable al mutualismo de previsión social, lo que debe suponer necesariamente, al ser la normativa cuestionada indudablemente mercantil, que la regulación autonómica en materia de mutualidades se deba interpretar respetando las previsiones contenidas en el RDOSEAR». (Es precisamente el inciso que dice “al ser la normativa cuestionada indudablemente mercantil” donde, como veremos, se sitúa el núcleo de la presente controversia).

Por lo demás, aborda el Acuerdo del Consejo de Ministros el problema de que el reglamento reconduce hacia el artículo 149.1.6º una regulación a la que la Ley no daba tal carácter sino que incluía en el ámbito de los apartados 11º y 13º del mismo artículo 149.1.

Sobre este particular, insiste en que aquellos preceptos incorporan una regulación de naturaleza mercantil, y sentado esto recuerda la doctrina constitucional que ha declarado que las competencias son indisponibles e irrenunciables, y operan *ope constitutionis*, con independencia de que el legislador estatal o el autonómico hagan invocación explícita de las mismas. Por eso -razona el Acuerdo- el orden de competencias debe ser determinado no en función de las alegaciones de las partes, sino en atención a los criterios objetivos que sobre cada materia establecen la Constitución, los Estatutos de Autonomía y las leyes a los que estos y aquella se remiten.

En definitiva, a tenor de lo expuesto, el Acuerdo del Consejo de Ministros estima parcialmente el requerimiento, retirando el carácter mercantil de los preceptos así calificados en la letra b) de la disposición final novena del Real Decreto 1060/2015, por entender que los mismos deben entenderse dictados al amparo de las competencias que establece el artículo 149.1, 11º y 13º, CE; salvo los artículos 99, 106, 109, 112 y 113, apartados 1 y 2, que se mantienen bajo el abrigo del artículo 149.1.6º CE.

D) A la vista de este Acuerdo del Consejo de Ministros, la Dirección General de Política Financiera, Seguros y Tesoro de la Generalidad de Cataluña emitió informe interesando el mantenimiento del recurso contencioso-administrativo respecto de estos artículos, y desistiendo del recurso respecto de los demás. Centrándose en los artículos cuya inclusión en el ámbito del artículo 149.1.6º se mantenía, señalaba este informe que el *quid* de la controversia radicaba precisamente en la afirmación del Consejo de Ministros de que la materia regulada en dichos preceptos es “indudablemente mercantil”, tesis esta que se consideraba contraria a Derecho.

De acuerdo con lo indicado en dicho informe, asumido por los servicios jurídicos de la Generalidad, se amplió el recurso contencioso administrativo al tan citado Acuerdo del Consejo de Ministros.

E) Así pues, la demanda se centra exclusivamente en los artículos 99, 106, 109, 112 y en los apartados 1 y 2 del artículo 113, todos ellos en relación a la disposición final novena, letra b), del RDOSEAR.

(...)

SEGUNDO.- Sobre la desviación procesal del recurso de la Generalidad de Cataluña.

(...)

TERCERO.- Sobre la interpretación del artículo 149.1.6º de la CE y el encaje de los preceptos impugnados en el título competencial establecido en este artículo: “legislación mercantil”.

A) Como se ha apuntado, y la propia parte recurrente no deja de reconocer, el núcleo de la controversia radica en determinar si los artículos 99, 106, 109, 112 y apartados 1 y 2 del artículo 113 tienen o no acomodo o encaje en el artículo 149.1.6 de la Constitución, que como sabemos califica como competencia exclusiva del Estado la materia de “legislación mercantil”.

B) Hay que anticipar, a este respecto, que realmente no existe discusión entre las partes en torno a que por mucho que el Estatuto de Autonomía de Cataluña atribuya a la Comunidad Autónoma competencia exclusiva “sobre la estructura, la organización y el funcionamiento de las mutualidades de previsión social no integradas en el sistema de Seguridad Social”, aun así, las mutualidades de previsión social se rigen y no pueden dejar de regirse por la normativa legítimamente aprobada por el Estado con base en la habilitación competencial del artículo 149.1.6º CE . La Comunidad Autónoma de Cataluña, recurrente, no niega este marco competencial, al contrario, viene a asumirlo; y es que realmente basta repasar las sentencias del Tribunal Constitucional oportunamente traídas a colación por el Abogado del Estado en su contestación para constatarlo. Lo que pasa es que la Comunidad Autónoma recurrente niega que los preceptos a los que extiende su impugnación, puestos en relación con la letra b) de la disposición final novena del mismo reglamento, tengan naturaleza mercantil, y sobre la base de esta afirmación rechaza que puedan sostenerse en ese título competencial del artículo 149.1.6º.

C) Sin embargo, el argumento principal sobre el que construye su tesis no puede merecer acogida favorable.

Aduce la Generalidad con insistencia que las mutualidades de previsión social no se rigen propiamente por normas mercantiles porque no son entidades con ánimo de lucro sino que responden a un sistema de solidaridad mutua entre sus asociados al margen de tal ánimo, por lo que se caracterizan no como sociedades de capital sometidas al Derecho Mercantil sino como entidades asociativas sujetas al Derecho Civil o en su caso Administrativo. Empero, frente a este argumento, lo cierto es que desde el punto de vista de su configuración y régimen jurídico positivo, que es el que ahora importa, las mutualidades de previsión social se presentan como una de las formas que pueden adoptar las entidades privadas para ejercer la actividad aseguradora, concretamente en una modalidad aseguradora de carácter voluntario complementaria del sistema de Seguridad Social obligatoria, y en este sentido se pueden calificar con toda propiedad como empresas aseguradoras que, como tales, se mueven dentro del ámbito del Derecho Mercantil, entendido como el área jurídica que disciplina la actividad de

los operadores del mercado que desarrollen cualquier actividad económica de producción o cambio de bienes o de prestación de servicios para el mercado, y no sólo la actividad de los empresarios o comerciantes guiados por el ánimo de lucro.

No puede dejar de tenerse en cuenta, en este sentido, que como explica la sentencia de la Sala Primera de este Tribunal Supremo de 8 de noviembre de 2007 (RC 4341/2000), la actuación de las mutualidades de previsión social está condicionada por la interacción entre los derechos que derivan de la condición de asegurado de los socios y los que derivan de la condición de mutualista que simultáneamente ostentan, la cual es inseparable de aquélla. Dada esta vinculación entre la condición de mutualista y la de tomador de seguro o asegurado, se entiende que, sin perjuicio de las normas aplicables al mutualista en su condición de socio, es de aplicación la normativa rectora del contrato de seguro a la relación jurídica que deriva de su condición de tomador de seguro o asegurado, sin perjuicio de los pactos convenidos en los reglamentos o las pólizas convenidas con la mutualidad, en cuanto sean compatibles con el régimen específico que deriva de los principios inherentes al carácter colectivo y mutual mediante el que se gestiona el aseguramiento.

Precisamente porque se trata de entidades dedicadas a la actividad aseguradora, de este dato deriva la posibilidad de que el Estado pueda abordar su regulación, por supuesto mediante la fijación de las bases de ordenación del seguro (artículo 149.1.11º), pero también por medio de otros títulos competenciales como la legislación mercantil o las bases y la coordinación de la planificación general de la actividad económica, ex artículo 149.1, apartados 6º y 13º, de la Constitución (STS, Sala Tercera, de 10 de octubre de 2006, RCA 86/2003, interpuesto por la Generalitat de Catalunya contra el Real Decreto 1430/2002, de 27 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Mutualidades de Previsión Social, con abundante cita de doctrina constitucional sobre la cuestión).

D) Contemplada la cuestión desde una perspectiva histórica, la evolución de las normas que han regulado estas mutualidades se ha movido en términos de progresiva afirmación y afianzamiento de su carácter de empresas aseguradoras, por mucho que las mutualidades de previsión social se distinguen en diversos aspectos de las compañías de seguros típicas, destacadamente por el hecho de que a estas últimas les guía el propósito de maximizar sus beneficios, a diferencia de aquellas, que carecen de ánimo de lucro; y porque las mutualidades se gobiernan y gestionan no conforme al modelo de las sociedades de capital características, sino conforme al principio de participación democrática, autogestión y solidaridad. Por encima de esta y otras diferencias, las compañías de seguros y las mutualidades comparten la nota común de que asumen riesgos por cuenta del asegurado a cambio de una prima, y en este sentido convergen en la oferta de servicios que realizan.

Así lo ha entendido el legislador español a partir de la Ley sobre Ordenación del Seguro Privado, de 2 de agosto de 1984, que consideró a las mutualidades como entidades aseguradoras, por más que especiales, y las sometió al mismo mecanismo de supervisión y control que las compañías de seguros; marcando una línea que seguiría la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, de 8 de noviembre de 1995. Así, la Ley de 1995 definía a las mutualidades como entidades aseguradoras que ejercen una modalidad aseguradora de carácter voluntario complementaria al sistema de Seguridad Social, y la actual Ley 20/2015, de 14 de julio, de ordenación, supervisión y solvencia de las entidades aseguradoras y reaseguradoras, incorpora la misma regulación en sus artículos 27 y 43, incluyendo las mutualidades dentro de las llamadas “entidades aseguradoras y reaseguradoras”.

Así las cosas, no cabe duda de que las mutualidades de previsión social, como entidades aseguradoras que son, aun con sus singularidades, desarrollan su actividad principal dentro del ámbito del Derecho Mercantil, y por ende no les puede ser ajeno el título competencial del artículo 149.1.6º CE .

E) Partiendo de esta base, es verdad que la doctrina constitucional ha señalado (así, v.gr., en STC 37/1997 de 27 de febrero) que debe distinguirse, de un lado, lo que es regulación de las relaciones *inter privados*, y, de otro lado, la regulación de la intervención de los poderes públicos en estas relaciones contractuales -mediante, por ejemplo, actividades de policía administrativa (o de establecimiento de servicios de vigilancia, inspección o régimen disciplinario -; siendo el primer tipo de regulaciones el que se ha encuadrado en la materia de legislación mercantil. Ahora bien, esta doctrina constitucional no se opone a la previsión de la letra b) de la disposición final novena del reglamento impugnado, en cuanto se refiere a la incardinación en el artículo 149.1.6º de los preceptos aquí concernidos. Así es, dichos preceptos regulan diferentes supuestos de modificaciones estructurales de las peculiares entidades aseguradoras que son las mutualidades de previsión social, y en tal concepto atañen al ámbito de las relaciones de Derecho privado, en la medida que regulan aspectos de la gestión personal y patrimonial de estas entidades (caracterizadas por su forma autogestionaria y democrática de funcionamiento) que se desenvuelven conforme a normas de Derecho básicamente dispositivo.

Los preceptos controvertidos en este recurso se refieren todos ellos a aspectos estructurales, operaciones societarias características (transformación, cesión de carteras de entidades aseguradoras -cesión de activos y/o pasivos-, fusiones y escisiones), de ahí que el artículo 89.3 de la Ley 20/2015, del que es reglamento ejecutivo el Real Decreto 1020/2015, remita, supletoriamente, a la Ley 3/2009, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles que regula de forma precisa, con independencia del tipo de sociedad, las alteraciones de la sociedad que van más allá de la mera reforma estatutaria por afectar a su estructura patrimonial o personal.

Realmente, las modificaciones estructurales que se contemplan en esos preceptos encajan en el ámbito del Derecho Mercantil del mismo modo que lo hacen las modificaciones estructurales de cualquier otra modalidad de entidad aseguradora y en general de todas las entidades que ofrecen bienes y servicios en el mercado, que se incardinan pacíficamente en el ordenamiento mercantil. No está de más recordar, con la STC 133/1997, de 16 de julio, que los criterios para trazar los límites entre la legislación mercantil y la correspondiente a otras ramas del Derecho “son oscilantes”; y es que la propia noción de Derecho Mercantil no es esencial sino existencial, esto es, histórica, fruto de la evolución de la ciencia jurídica en cada momento y de una división de la ciencia del derecho por áreas, que tiene por base no tanto esencias ontológicas como consideraciones convencionales derivadas de las limitaciones de los juristas para abarcar todas las facetas del saber jurídico. Desde esa perspectiva histórica y existencial, las materias reguladas en los artículos implicados encajen sin violencia dentro de lo que en nuestro desarrollo jurídico conceptuamos como legislación mercantil.

Viene al caso reiterar la doctrina constitucional, concretamente la mencionada STC 133/1997, de 16 de julio, que explica que la reserva al Estado de la competencia exclusiva sobre legislación mercantil ex artículo 149.1.6º CE se justifica por cuanto que “la uniformidad en la regulación jurídico-privada del tráfico mercantil es una consecuencia ineludible del principio de unidad de mercado”. Y, en análogo sentido, STC 26/2012, de 1 de marzo.

Las normas reglamentarias aquí cuestionadas se sitúan en este contexto de salvaguardia del principio de unidad de mercado, en tanto en cuanto regulan aspectos de la vida asociativa de las empresas aseguradoras (cesión de carteras, transformación, fusión...) típicamente mercantiles que sin duda afectan a la preservación del sistema asegurador como una unidad reconocible a nivel nacional.

F) Invoca el Abogado del Estado las SSTC 86/1989, de 11 de mayo y 215/2012, de 14 de noviembre. Aduce que la cuestionada atribución competencial no menoscaba las competencias de las Comunidades Autónomas y, por tanto, no menoscaba la competencia atribuida a la Generalidad de Cataluña en los artículos 126 y 129 de su Estatuto de Autonomía.

La STC 86/1989 dice:

«3. Pero además, y dadas las cuestiones que se plantean en los presentes recursos acumulados conviene examinar también la concurrencia de otros títulos competenciales, junto al derivado del art. 149.1.11 C.E.

a) El Estado posee, en virtud de lo dispuesto en el art. 149.1.6 C.E., competencia exclusiva en materia de legislación mercantil. Si bien en ninguno de los dos recursos se discute la misma en términos generales, el Gobierno vasco plantea su no

operatividad respecto al mutualismo de previsión no integrado en la Seguridad Social. Sin embargo, ambos Estatutos contemplan expresamente la legislación mercantil como límite en dicha materia (arts. 10.23 EAPV y 9.21 EAC), sin que las razones esgrimidas por dicho Gobierno puedan prevalecer sobre una expresa previsión estatutaria. Ciertamente, y como indica el representante del Gobierno vasco, no es la legislación mercantil un título para fijar bases sobre mutualidades, pero también es evidente que las Comunidades Autónomas deberán respetar esa legislación en su integridad en la medida en que sea aplicable al mutualismo de previsión social».

Y la STC 215/2012, precisamente sobre la Ley catalana 10/2003, de mutualidades de previsión social, en la que se sienta doctrina que ya contempla los artículos 126 y 129 del vigente Estatuto de Autonomía de Cataluña y donde se dice:

«a) (...) Si bien la ley autonómica ahora controvertida se aprobó en ejercicio de la competencia exclusiva sobre “mutualismo no integrado en el sistema de la Seguridad Social, respetando la legislación mercantil”, atribuida a la Generalitat de Cataluña por el art. 9.21 del Estatuto de Autonomía de Cataluña aprobado por la Ley Orgánica 4/1979, de 18 de diciembre, el juicio sobre su validez ha de formularse teniendo presente lo dispuesto en relación con dicha competencia autonómica en el art. 126 del vigente Estatuto de Autonomía de Cataluña (aprobado por la Ley Orgánica 6/2006, de 19 julio).

En lo que ahora estrictamente interesa, el art. 126 del Estatuto de Autonomía de Cataluña reformado, rubricado “crédito, banca, seguros y mutualidades no integradas en el sistema de Seguridad Social”, atribuye a la Generalitat “la competencia exclusiva sobre la estructura, la organización y el funcionamiento de las mutualidades de previsión social no integradas en el sistema de Seguridad Social” (apartado primero), así como la “competencia compartida sobre la actividad de [estas] entidades... Esta competencia incluye los actos de ejecución reglados que le atribuya la legislación estatal” (apartado tercero).

La calificación estatutaria de la competencia autonómica como “compartida” significa “su sometimiento a las competencias del Estado para el dictado de normas básicas (en lo esencial, art. 149.1.11 y 13), sin que, obviamente, tal calificación pueda impedir la incidencia que sobre la competencia autonómica puedan tener las competencias concurrentes estatales, en especial sobre la legislación mercantil (art. 149.1.6 CE)” (STC 31/2010, de 28 de junio, FJ 72).

b) En la actualidad, las bases estatales relativas a la actividad de las mutualidades de previsión social se encuentran en el texto refundido de la Ley de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por Real Decreto Legislativo 6/2004, de 29 de octubre, que, en este punto, se limita a reproducir las disposiciones anteriormente incluidas en la Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de ordenación y supervisión

de los seguros privados. Pues bien, interesa recordar que la constitucionalidad de estas disposiciones básicas estatales ya fue examinada en la STC 173/2005, de 23 de junio, que resuelve el recurso de inconstitucionalidad núm. 453-1996, citado en los antecedentes, y cuyos pronunciamientos habremos de tener muy presentes. En efecto, es clara la especial relevancia que dicha Sentencia reviste para la presente resolución, hasta el punto de que el Abogado de la Generalitat de Cataluña ha llegado a caracterizar el presente proceso constitucional como el “reverso” del resuelto en la citada STC 173/2005».

En conclusión, existe doctrina constitucional que explica el significado del término “legislación mercantil” utilizado por el artículo 149.1.6º de la Constitución ; y existe también doctrina constitucional que señala que, no obstante la competencia de las Comunidades Autónomas sobre mutualidades de previsión social, la misma, incluso si es exclusiva, no obsta a la aplicación y sometimiento a las normas mercantiles aprobadas por el Estado en ejercicio de la reseñada competencia constitucional. Desde esta perspectiva, las normas impugnadas respetan la competencia de la Generalidad de Cataluña puesto que se ciñen a esos aspectos mercantiles y, por tanto, no vulneran los artículos 126 y 129 del Estatuto de Autonomía.

G) En definitiva, una vez sentado que las normas controvertidas tienen correcto encaje en el artículo 149.1.6º de la Constitución tantas veces mencionado, de esta conclusión deriva, a su vez, que no se ha producido ninguna invasión o vulneración de las competencias atribuidas a la Comunidad Autónoma recurrente en los artículos 126 - “Crédito, banca, seguros y mutualidades no integrados en el sistema de seguridad social” - y 129 - “Derecho civil” - de su Estatuto de Autonomía.

Como se ha indicado, la propia parte recurrente no deja de reconocer que el artículo 149.1.6º no resulta ajeno a la determinación del régimen jurídico de las mutualidades de previsión social, por lo que si, como es el caso, la regulación estatal se desenvuelve en ese terreno competencial, dicha regulación se insertará pacíficamente en el bloque regulatorio de esas mutualidades conforme al juego habitual de las competencias concurrentes, estatal y autonómica, sobre una misma realidad material.

Si la especialidad de las mutualidades de previsión social no las sustrae de la determinación de las bases de la actividad aseguradora por desarrollar la actividad de aseguramiento, no obstante la competencia exclusiva reconocida en los Estatutos de Autonomía de algunas Comunidades Autónomas (en el recurso resuelto por la citada STC 86/1989, País Vasco y Cataluña), con mayor razón, quedarán sujetas al cumplimiento de las normas mercantiles fijadas por el Estado en ejercicio de la competencia exclusiva del artículo 149.1.6º de la Constitución».

IV. ASOCIACIONES

* STS núm. 1002/2017 de 6 de junio (Cont.-admvo.) (RJ 2017, 2739)

Ponente: Pedro José Yagüe Gil

Resumen: *Procedencia de la denegación de declaración de utilidad pública por falta de promoción del interés general al ser los servicios y actividades que presta (la Asociación) en realidad servicios onerosos de naturaleza privada, que se prestan a cambio de una contraprestación y que no tienen ni pueden tener categoría de servicio público. Falta de prueba de que los ingresos que obtiene la asociación de las contraprestaciones de sus servicios a terceros se reinviertan en los mismos fines de interés público que constituyen su objeto social.*

Fundamentos de Derecho

«PRIMERO.- Se impugna en el presente recurso de casación nº 122/2015 la sentencia dictada en fecha 5 de noviembre de 2014 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Quinta), y en su recurso contencioso-administrativo nº 420/2012, por medio de la cual se desestimó el formulado por la “Asociación para el desarrollo de la Ingeniería del Conocimiento” contra la resolución del Ministerio del Interior de fecha 5 de septiembre de 2012, que denegó la solicitud de declaración de utilidad pública formulada por dicha Asociación.

Tras un informe favorable del Ministerio de Educación y Ciencia y uno desfavorable del Ministerio de Hacienda, la resolución impugnada denegó la solicitud de declaración de utilidad pública con base, en sustancia, en el argumento de que “los servicios y actividades que presta (la Asociación) son en realidad servicios onerosos de naturaleza privada, que se prestan a cambio de una contraprestación y que no tienen ni pueden tener categoría de servicio público; por tanto, la Asociación peticionaria no cumple el requisito establecido en el artículo 32.1.a) de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, es decir, que los fines estatutarios tienden a promover el interés general”.

SEGUNDO.- La sentencia impugnada desestimó el recurso contencioso-administrativo

(...)

TERCERO.- Contra esa sentencia ha formulado la Asociación demandante el presente recurso de casación, en el que articula un motivo de impugnación, al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción del artículo 32.1.a) de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, así como de la jurisprudencia establecida en

las sentencias de la Sala 3ª del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2011 (recurso nº 4031/2008) y de 15 de diciembre de 2011 (recurso nº 4216/2009).

La tesis de la parte recurrente es que la sentencia de instancia (y la resolución administrativa confirmada por ella) se equivoca cuando afirma, como base de la desestimación del recurso contencioso-administrativo, que la obtención de un rendimiento económico por la realización de una actividad, automáticamente excluye a asociaciones que pueden ser consideradas de interés general, sino que, a estos efectos, conforme a la jurisprudencia “a la que se ha hecho mención, lo determinante no es que reciba o no una contraprestación económica, sino cuál sea el objeto de la actividad; esto es, si puede afirmarse que dicha actividad viene a satisfacer necesidades u objetivos de interés general, aspecto que concurre en las actividades de investigación científica según el artículo 32.1.a) de la LO 1/2002. Y, junto con ello, resulta relevante analizar a qué fin destina la remuneración que obtiene. Si se comprueba que ese destino es el cumplimiento de sus propios fines (la investigación científica), esto es, la reinversión de esa contraprestación en el mantenimiento de su propia actividad, nada obstará en este punto para que la asociación en cuestión sea declarada de utilidad pública”.

CUARTO.- Tal como dice nuestra jurisprudencia (v.g. sentencias citadas por la parte recurrente, de 22 de noviembre de 2011 -casación 4031/2008- y de 15 de diciembre de 2011 - casación 4216/2009, y las de 30 de enero de 2015 -casación 2745/2012 -, de 14 de mayo de 2015 - casación 3673/2012-, de 1 de abril de 2015 - casación 3231/2015 -, y de 13 de julio de 2015 - casación 3175/2012 -), “ lo decisivo para la calificación de una asociación como de interés general, de acuerdo con la jurisprudencia de esta Sala mencionada por la Sentencia recurrida, es que concurren los requisitos establecidos en el artículo 32.1 de la Ley Orgánica de Asociaciones, no si obtiene o no beneficios por algunas de sus actividades (Sentencias de esta Sala de 22 de noviembre de 2011 – RC 4.031/2008-, de 15 de diciembre de 2.011 - RC 4.216/2009 - y de 30 de enero de 2015 – RC 2.745/2012 -).

En definitiva, lo que prima es que su objetivo sea el cumplimiento de las finalidades contempladas en el apartado 1.a) del artículo 32 de la referida Ley y no una finalidad comercial o de lucro. No entraría dentro de las entidades comprendidas en el citado artículo una sociedad mercantil con ánimo de lucro por esta misma circunstancia, aunque su actividad fuese beneficiosa para el interés general (un hospital, por emplear el ejemplo propuesto por el Abogado del Estado) o aunque no repartiera beneficios entre sus propietarios; siendo una sociedad con ánimo de lucro, la reinversión de los beneficios en la propia sociedad incrementaría el valor de la misma y, por tanto, el patrimonio de sus titulares. O, dicho de otro modo, las asociaciones de interés general no pueden tener una finalidad de lucro, pero ello no obsta a que

puedan desarrollar actividades remuneradas en beneficio de su finalidad de interés general”. (Sentencia de 7 de julio de 2015 -casación 3175/2012).

También hemos dicho en esa jurisprudencia que “no cabe entender que la prestación onerosa de un servicio conduzca necesariamente a conceputar que la asociación que lo presta carezca de interés general, por cuanto que para ello habrá que tener en cuenta las actividades que realiza para el cumplimiento de su objeto social, si éstas redundan en beneficio de la colectividad, y del destino al que se aplican los ingresos que la entidad pudiera obtener”. (SSTS de 22 de noviembre de 2011 -casación 4031/2008 - y de 15 de diciembre de 2011 - casación 4216/2009).

QUINTO.- El problema que se plantea en este pleito es que la Sala de instancia ha entendido (en valoración de la prueba, que es de su incumbencia) que la parte actora no ha probado que los ingresos que obtiene de las contraprestaciones de sus servicios a terceros se reinviertan en los mismos fines de interés público que constituyen su objeto social. (A diferencia de lo que ocurría en los casos resueltos por las sentencias de este Tribunal Supremo que cita la parte recurrente -y que nosotros acabamos de mencionar- pues en esas sentencias los propios Estatutos imponían tal reinversión, como puede verse).

Las cosas no suceden así en este caso. La Sala de instancia hace la siguiente valoración de la prueba sobre este extremo:

“En efecto igualmente hemos de tener en consideración, y así se desprende de la sentencia del Tribunal Supremo de 22 de noviembre de 2011, recurso de casación 4031/2008, el hecho de que se generen beneficios económicos no debe llevar a confusión, siempre que se reinviertan como objetivo final en esa actividad de interés general.

Veamos:

a) El art. 33 de los Estatutos, a juicio de la actora, denota que la actividad económica realizada se reinvierte en la realización de los fines estatuarios.

Su lectura lo que denota son las fuentes de ingresos que se pueden hacer valer para en funcionamiento de la entidad y realización de sus trabajos, su régimen económico, al decir:

Constituirán bienes y recursos de la Asociación para el cumplimiento de sus fines:

1.- Las cuotas, tanto ordinarias como extraordinarias que se aprobaren con carácter general o para la atención de fines o actividades concretas.

2.- Los bienes, acciones y derechos que la Asociación adquiera por cualquier título incluso donaciones, subvenciones, herencias y cualesquiera otros medios de análoga significación o naturaleza.

3.- Los ingresos procedentes de ventas de publicaciones y de la prestación de servicios por parte de la Asociación.

4.- Los intereses, frutos y rentas y productos de cuantos bienes, acciones y derechos se integren en el patrimonio de la Asociación.

b) Igualmente se nos dice que a los folios 48, 61, 82 y 83 del expediente, relativos a las Cuentas de la Asociación, también se desprende que la actora reinvierte la totalidad de las actividades económicas en la realización de sus fines. Lo que sintetiza como hemos visto en que “se aprovechan las ventajas de las sinergias del mercado para la mejor consecución de fines de interés general”.

En el presente caso, respecto a esas referencias a los folios 48 (normas de registro y valoración, de acuerdo al Plan General de Contabilidad) folio 61 (fondos propios, en el encuadra el Fondo Social en que revierte beneficio o se minorará si no es positivo, y situación fiscal de retenciones a no residentes de clientes latino americanos de los años 2009 y 2010) y folios 82 y 83 (relativo a la propuesta de aplicación de resultados del ejercicio 2008 y 2009, este último en blanco en orden a los datos) en nada denotan que reinvierte la totalidad de las actividades económicas en la realización de sus fines, al menos como aquí sería exigible. Como se ha apuntado en sentencia de 20 de junio de 2012, recurso 2160/2009.

“En la propias memorias económicas y como obra en el expediente, no constan los datos económicos, de modo claro e inequívoco, que gocen del rigor que sería exigible a aquel que pretende los beneficios derivados de la declaración de utilidad pública y para lo que no basta con las declaraciones de fines en los estatutos, en el sentido de que sus ingresos se reinviertan como objetivo final en esa actividad de interés general y abierta a la sociedad, no a los socios”.

Por el contrario, la administración si realiza un análisis de las cuentas y actividades, y en modo alguno extrae esa consecuencia de que el beneficio vaya íntegro a la reinversión, antes al contrario, descarta en todo caso el carácter de servicio público que sirva a un interés general, y lo encuadra como servicios privados a cambio de contraprestaciones entre la actora y sus clientes. Al decir los ingresos de la entidad proceden prácticamente de prestaciones de servicio con contraprestación económica, a través de la comercialización de las aplicaciones fruto de los proyectos de investigación y los servicios prestados, contabilizando la entidad los ingresos obtenidos por estos conceptos como ingresos mercantiles (importe neto de la cifra de negocios.”

Esta valoración de la prueba hecha por la Sala de la Audiencia Nacional debe prevalecer en casación, ya que no se ataca por ser (ni lo es) arbitraria, irrazonable o contradictoria, ni se impugna por infringir alguno de los preceptos legales que otorgan fuerza privilegiada a ciertos medios probatorios (que son los únicos supuestos en que la valoración de la prueba puede atacarse en casación, según nuestra jurisprudencia).

Y es que el precepto de los Estatutos al que se remite la parte recurrente (artículo 33) y los folios 48, 61, 82 y 83 del expediente, relativos a las Cuentas de la Asociación,

no prueba -como dice la sentencia recurrida- que los ingresos obtenidos en pago de los servicios que presta se reinviertan totalmente en los propios fines de interés público, sin cuyo requisito no puede hablarse de servicio público que esté en la base de un interés general.

(En concreto, que el artículo 33 de los Estatutos diga que constituyen bienes y recursos de la Asociación para el cumplimiento de sus fines (...) “los ingresos procedentes de ventas de publicaciones y de la prestación de servicios por parte de la Asociación”, no significa la imposición clara y expresa de la obligación de reinvertir, sino que sólo expresa (como dice la sentencia de instancia), las fuentes de ingresos que se pueden hacer valer para el funcionamiento de la entidad y realización de sus trabajos, su régimen económico.

En definitiva, en los Estatutos de la Asociación no está establecida claramente esta obligación de reinversión, por lo cual ha de confirmarse la sentencia impugnada, y, en consecuencia, la resolución administrativa recurrida».

* STS núm. 1053/2017 de 14 de junio (Cont.-admvo.) (RJ 2017, 3161)

Ponente: Wenceslao Francisco Olea Godoy

Resumen: *Inscripción en el Registro de asociaciones por silencio administrativo.*

Fundamentos de Derecho

«PRIMERO.- Objeto del recurso y motivo.-

Se interpone el presente recurso de casación 3481/2015 por la “Cofraria Sant Vicenç-Associació Parroquial D’Enterraments Sant Vicenç” contra la sentencia núm. 545/15, de 18 de septiembre, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en el recurso contencioso-administrativo 406/2012, recurso que había sido interpuesto por la también “Associació D’Enterrament de Sant Vicenç Servei D’Enterrament” (posteriormente denominada “Associació Sant Vicenç de Serveis”), en impugnación de la resolución de la Consejería de Justicia de la Generalidad de Cataluña, de 18 de octubre de 2012, por la que se desestimaba el recurso interpuesto contra otra anterior de la Dirección General de Derecho y de Entidades Jurídicas, por la que se denegaba la inscripción en el Registro de Asociaciones de Cataluña a la mencionada recurrente en la instancia, como continuación de la “Asociación Parroquial Sant Vicenç Servei d’Enterrament”.

(...)

SEGUNDO.- Motivo único del recurso. Silencio positivo. Normativa aplicable.-

El motivo al que ha quedado reducido este recurso, ya antes delimitado, invoca una pluralidad de artículos de diversos textos legales y reglamentarios, de los que se deja constancia en el escrito de interposición, así como a la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, de la que también se deja constancia, que se dicen vulnerados por la sentencia de instancia. La invocación de tales preceptos están vinculados a criticar la decisión de la Sala sentenciadora porque, como hemos visto en su trascripción, considera que la recurrente en la instancia ha obtenido la inscripción solicitada en virtud del silencio positivo que rige en materia de inscripciones en el Registro de Asociaciones, de conformidad con lo establecido en el artículo 30.1º, párrafo segundo, de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, a cuyo tenor, después de establecer en su párrafo primero que el plazo de la inscripción en el Registro “ será, en todo caso, de tres meses desde la recepción de la solicitud en el órgano competente “, declara en el segundo que “ transcurrido el plazo de inscripción señalado en el párrafo anterior sin que se haya notificado resolución expresa, se podrá entender estimada la solicitud de inscripción.”

A la vista de las normas citadas, se considera por la Sala de instancia en la sentencia recurrida que, por las fechas de las actuaciones que obran en el expediente —que no se cuestionan en vía de casación—, se habría producido el silencio positivo y se termina reconociendo el derecho a la Associació Santvicentina de Serveis en el mencionado Registro de Asociaciones del Departamento de Justicia de la Generalidad de Cataluña.

El primero de los argumentos que se hacen en el escrito de interposición del recurso de casación —que constituye un auténtico motivo independiente— está referido a la inaplicación del mencionado precepto porque, se aduce, teniendo la Asociación solicitante de la inscripción la naturaleza de “comunidad religiosa”, queda excluida de la mencionada Ley de Asociaciones, de conformidad con lo establecido en su artículo 1.3º, conforme al cual se regirán por “su legislación específica”, entre otras, “las Iglesias, confesiones y comunidades religiosas”, como sería el caso de autos. Se sostiene que estas entidades de naturaleza religiosa, se rigen por su legislación específica, en concreto, por la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa, en cuyo artículo 5 se contempla la creación de un Registro público especial en el Ministerio de Justicia, el cual ha sido regulado por el Real Decreto 142/1981, de 9 de enero, sobre Organización y Funcionamiento del Registro de Entidades Religiosas; completado en cuanto al procedimiento para la inscripción, por el Real Decreto 1879/1994, de 16 de septiembre, por el que se aprueban determinadas normas procedimentales en materia de Justicia e Interior, que en su artículo 5, según redacción al momento de autos, regulaba el procedimiento para la inscripción en el

Registro de Entidades Religiosas, estableciendo el régimen del silencio positivo, pero con plazo de ausencia de resolución de seis meses. En el razonamiento de la recurrente, el indudable carácter religioso de la asociación en su devenir durante los años de constitución, impide la aplicación de la normativa general de Asociaciones, en contra de lo que se sostiene por la Sala de instancia.

El argumento no puede ser aceptado y ello porque se hace supuesto de la cuestión debatida. En efecto, en la misma argumentación del escrito de interposición se incurre en la contradicción de que la ahora recurrente ha de rechazar los actos previos que sirvieron para solicitar la inscripción que se había denegado por la Administración, es decir, la transformación de la Asociación de religiosa a asociación de carácter civil sujeta a la normativa general de Cataluña. Con todo, es lo cierto que lo solicitado por los promotores de la Asociación, en su nombre, fue la inscripción en el Registro de Asociaciones, y la Administración estaba obligada a decidir esa concreta petición a lo solicitado, es decir, atendiendo a la normativa reguladora de las Asociaciones en general, esto es, en la mencionada Ley Orgánica de 2002 y no a otra legislación.

Es más, si la Administración debiera haber entendido que la norma aplicable no era la expuesta, sino la Ley Orgánica de 1980 para las entidades religiosas, deberá convenirse que no estaba obligada a aplicar el régimen del silencio que para estas se preveía en las disposiciones reglamentarias antes expuestas, sino simplemente haber denegado la inscripción que específicamente se le solicitaba. En suma, el plazo aplicable a la petición efectuada por la Asociación que instó la inscripción era el de tres meses, como acertadamente entendió la Sala de instancia.

TERCERO.- Exclusión del régimen del silencio.-

El segundo argumento que se invoca en el motivo único del recurso de casación en contra de la decisión de la Sala de instancia se refiere al hecho de que, si debiera entenderse aplicable la normativa de las Asociaciones en general, debía haberse rechazado la inscripción, porque la Asociación solicitante aceptaba que pretendía la continuidad de una previa Asociación, cuya transformación en sociedad civil, teniendo la naturaleza e inscripción en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia, debía haberse denegado la nueva inscripción. Se considera que era inaplicable el régimen del silencio establecido en la Ley Orgánica de 2002 para los supuestos de modificación de Estatutos.

No puede correr mejor suerte que el anterior el motivo expuesto. No hay precepto alguno en las normas mencionadas en la cual se imponga una limitación a la solicitud de inscripción en el Registro de Asociaciones para el caso de modificaciones de estatuto, tan siquiera para supuestos de alteración de la naturaleza de la asociación. Es decir, el régimen del silencio que establece la Ley Orgánica de 2002 ha de ser de aplicación a todas las peticiones que se hagan de inscripción, con independencia

de la causa que traiga la misma. Otra cosa será, y se deja constancia en el penúltimo párrafo del fundamento quinto de la sentencia, que pueda denegarse la inscripción por esas causas, pero en modo alguno excluir la aplicación del régimen del silencio que es lo que se postula.

Y es que, en relación con este argumento y el anterior, lo que en realidad se está cuestionando, no es ya que se debiera haber denegado la inscripción por tratarse de una Asociación de naturaleza religiosa, sino al hecho de que la Administración, durante la tramitación del procedimiento de inscripción, en los tres meses habilitados al efecto, no hiciera esa concreta observación. Pretender hacerlo una vez alcanzado el silencio, genera un debate bien diferente del que se suscita en el motivo del recurso que examinamos.

CUARTO.- Suspensión del plazo del silencio y cómputo del mismo.-

Se aduce en tercer lugar como fundamento del motivo que, aun aceptando que procediera la aplicación del régimen del silencio positivo que se establece en la mencionada Ley Orgánica de 2002, hay un error en el cómputo del plazo de los dos meses que se establecen en su artículo 30.2º, en cuanto ha habido interrupciones en la tramitación que impiden considerar alcanzado el mencionado plazo.

Suscitado el debate en la forma expuesta debemos dejar constancia de que la misma sentencia de instancia acepta que, en efecto, en la tramitación del procedimiento han existido plazos de suspensión motivados, como se declara en el fundamento tercero, lo que remite el debate de autos a la determinación o cómputo que se hace por la Sala de instancia del mencionado cómputo, excluidos los periodos de suspensión.

No puede correr el presente argumento mejor suerte que los anteriores y baste para ello con dejar constancia de que si no se cuestionan los plazos que toma en consideración la propia Sala de instancia en la sentencia, que no se han cuestionado por la vía casacional oportuna; debe hacerse constar que si la “solicitud (fue) presentada el 24 de marzo de 2010”, como se dice al inicio del fundamento tercero, deberá convenirse que ya se habría producido el silencio el mismo día del mes de junio, por lo que si no hay actuación alguna hasta el día 3 de agosto, precisamente solicitando la certificación del silencio positivo, ya se habría producido el silencio.

Bien es verdad que la misma sentencia hace referencia a que la propia solicitante de la inscripción presentó en fecha 20 de abril de ese mismo año de 2010 “un acta de reunión extraordinaria de la Associació parroquial Sant Vicenç Serveis d'Enterraments, de 16 de diciembre de 2009, en la que se resolvió sobre el carácter civil o canónico de la misma (folio 23 y siguientes)”, pero dicha actuación no había sido requerida por la Administración, por lo que no puede suponer la suspensión del plazo de conformidad con lo establecido en el artículo 42 de la Ley de Régimen

Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común y, en todo caso, desde esa fecha también habría transcurrido el mencionado plazo trimestral.

QUINTO.- Actuación en fraude de ley.-

El último de los argumentos que se aducen en el único motivo del recurso que ha sido admitido apunta a una actuación de la Asociación solicitante de la inscripción en fraude de ley. Se aduce en este sentido que la actuación de la Asociación instando la inscripción en el Registro de Asociaciones de Cataluña estaba basada en una actuación que debía considerarse en fraude de ley, estimando que ello es así porque ha existido una confusión en cuanto a la documentación aportada y las alegaciones efectuadas en el procedimiento de inscripción, que pretendían la continuidad de una Asociación tradicional sin haberse seguido los trámites estatutarios previstos legalmente y usurpando la misma titularidad de la entidad.

No podemos aceptar ese razonamiento porque lo que se revisa aquí no es la actuación de la Asociación solicitando la inscripción, sino la “decisión” de la Administración, por vía de la institución del silencio, pero que constituye un auténtico acto administrativo, de acceder a la inscripción solicitada. Y si existía esa actuación espuria en la petición, debía haber sido la Administración, que tiene conferidas las potestades para vigilar dicha exigencia formal, la que debiera haber puesto de manifiesto ese actuar fraudulento. Porque una vez producido el silencio, la auténtica decisión adoptada por la Administración habría de tener toda la eficacia propia de los actos administrativos, como se corresponde con los actos tácitos, que no desmerecen en su eficacia a los actos expresos.

Y vinculado a este último argumento es necesario hacernos eco de la crítica que se hace a la decisión de la Sala de instancia de reconocer la concurrencia del acto declarativo del derecho a la inscripción por silencio, cuando ya en la solicitud concurrían defectos de tramitación y causas para la exclusión del derecho reclamado. Aun cuando no se aborde expresamente, se está suscitando el debate de la eficacia del silencio positivo en relación con la legalidad de la petición, en interpretación que condiciona el silencio positivo a la concurrencia de los requisitos impuestos por las normas para la adquisición del derecho sobre el que se extiende la eficacia del silencio. Ciertamente que, como ha puesto de manifiesto la Doctrina, ya la derogada Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, en particular tras la reforma de 1999, vino a fortalecer la figura del silencio positivo como un medio para terminar con la secular tendencia de nuestra Administración en no dictar resoluciones expresas. De ahí que el Legislador no tuvo reparos en considerar que el acto por silencio positivo, que pasaba a ser la regla general, “tiene a todos los efectos la consideración de acto administrativo finalizador del procedimiento”

(párrafo 43.2º), habiendo ya previsto el propio Legislador determinadas materias en las que no entraría en juego la estimación tácita de las peticiones de los ciudadanos.

Bien es verdad que la jurisprudencia de esta Sala, a la vista de los asuntos que han accedido a su decisión, no ha estimado que el silencio positivo juegue con la tajante regla que parece concluirse del mencionado precepto, entre otras cosas porque, interpretando el precepto conforme al artículo 62.f de aquella Ley, se declaraba la nulidad de pleno derecho, también de los actos presuntos, que fuesen “ contrarios al ordenamiento jurídico por los que se adquieran facultades o derechos cuando se carezca de los requisitos esenciales para su adquisición “. Ello ha llevado a la jurisprudencia de esta Sala a considerar que el límite del silencio positivo está en el mencionado artículo 62.1º.f), como con abundante cita se declara en la sentencia de esta Sala 157/2016, de 29 de enero.

Con particular régimen se ha aplicado de manera restrictiva la institución en el ámbito urbanístico, atendiendo a la normativa sectorial que se ha considerado aplicable, denegando la adquisición de actos legitimadores de actuaciones de los propietarios, cuando carezcan de los requisitos necesarios para ellos, o cuando por normativa específica —en particular en el ámbito de la Unión Europea— se imponga la necesidad de dictar resolución expresa.

Ahora bien, en la aplicación del mencionado límite se podrá cuestionar la improcedencia de estimar el silencio cuando ciertamente sea patente la concurrencia de requisitos esenciales para adquirir el derecho, sin que pueda suscitarse con la pretensión de excluir el silencio positivo, que es lo que se hace en el presente supuestos, empezar por cuestionar la concurrencia de los presupuestos de la solicitante de la inscripción para apreciar esa confusión, generando ya en el inicio una polémica que debiera resolverse con carácter previo a la decisión sobre la procedencia o no del silencio. En suma, no se puede empezar por cuestionar la inexistencia de esa falta de concurrencia de los presupuestos para adquirir el derecho sino que debe ese ser un debate ya palmario de las propias actuaciones administrativas.

Porque eso es lo que se pretende por la recurrente, que orillando la aplicación del silencio que ya habría reconocido el derecho, pretende generar una confusión imputando actuaciones de dudosa legalidad en la Asociación que solicita la inscripción, con la pretensión de que con esa confusión se deniegue la producción del silencio, pero omitiendo que fue precisamente la Administración autonómica, cuya actuación es la que revisamos, la que pudo y debió poner esas objeciones antes de que se hubiese producido el silencio, conforme a la normativa que estaba obligada a aplicar. Y la misma jurisprudencia de este Tribunal permite reforzar esa interpretación, porque como afirma la sentencia de 8 de enero de 2013, dictada en el recurso 3558/2010, en relación con los efectos del silencio positivo y sus presupuestos “ Si después de toda

esta exposición, hubiéramos de comenzar a estudiar si el interesado tenía o no derecho a lo que pedía -tal como dice la Administración en la resolución impugnada-, en tal caso la figura del silencio positivo carecería de todo sentido y de cualquier finalidad razonable. Esto sin perjuicio de la facultad de revisión de oficio que tiene la Administración. (Aunque sólo, a mayor abundamiento, debemos decir que la parte recurrente parece tener razón respecto del fondo del asunto...)”, declaraciones que la misma sentencia hace pese a reconocer la improcedencia del derecho reclamado en aquel proceso».

* STS núm. 1119/2017 de 26 de junio (Cont.-admvo.) (RJ 2017, 3010)
Ponente: Maria Isabel Perello Domenech

Resumen: *Revocación improcedente de declaración de utilidad pública.*

Fundamentos de Derecho

«PRIMERO.- El Abogado del Estado interpone recurso de casación contra la sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional en fecha 17 de diciembre de 2014, que estimó el recurso contencioso deducido por la Asociación para la atención de personas con necesidades socio- educativas especiales (AFANAS) de El Puerto de Santa María y de la Bahía de Cádiz y anuló la resolución del Ministerio del Interior de 20 de noviembre de 2011 que revocó la declaración de utilidad pública que había sido concedida a dicha Asociación.
(...)

TERCERO. - El recurso de casación formulado por la representación de la Administración del Estado se articula en un único motivo, acogido al cauce del apartado c) del artículo 88.1 de la LJCA, en el que se denuncia la incongruencia de la sentencia dictada por la Audiencia Nacional que anuló la resolución del Ministerio del Interior que había revocado la declaración de utilidad pública en favor de la Asociación AFANAS aquí recurrida.

(...) la Abogacía del Estado censura la incongruencia de la sentencia por desviación o mixta al alterar el verdadero objeto del recurso y el debate procesal, pues, en su opinión, la revocación fue acordada por falta de cumplimiento de los fines estatutarios por las razones indicadas -y así se razonaba en la contestación a la demanda- y sin embargo, la Sala de instancia se pronuncia sobre el cumplimiento de los fines legalmente fijados para las asociaciones de utilidad pública, dejando sin resolver la cuestión nuclear del proceso.

CUARTO.- El motivo no puede tener favorable acogida. El examen de las actuaciones de instancia permite advertir que no se ha producido desviación procesal que denuncia el Abogado del Estado, ni en fin, el vicio de incongruencia que se imputa a la sentencia.

Así, es de destacar que el recurso contencioso administrativo se interpuso contra la resolución del Ministerio del Interior que acuerda la revocación de la anterior resolución de declaración de utilidad pública concedida a la Asociación recurrente, ex art.32.a) de la Ley Orgánica 1/2002.

Las razones de la revocación se exponen a lo largo de la resolución impugnada, y se sintetizan en el sexto de sus apartados en los siguientes términos:

«La entidad, tal y como informa el Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas (Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria), figura matriculada en ocho epígrafes del I.A.E que afectan a diversas actividades empresariales. Como se indica anteriormente, la actividad principal es la empresarial (prestación de servicios). La entidad presta un servicio a la Administración que la contrata, con independencia del destino que la asociación dé a los fondos obtenidos, y no a la sociedad en su conjunto, como cabe esperar de una entidad que solicite la declaración o el mantenimiento de la utilidad pública. Es decir, quien efectivamente lleva a cabo la actividad de interés general fomentable con la declaración de utilidad pública es la Administración contratante, que es quien destina fondos a la realización de la actividad de interés general. Por ello, no se cumple el requisito establecido en el artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002, reguladora del Derecho de Asociación.»

En la demanda deducida la asociación recurrente formuló sus alegaciones centradas en la concurrencia de los requisitos previstos en la ley, y en ellas que se rebatía la declaración de incumplimiento basada en el artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002, reguladora del derecho de asociación, que era el citado en la resolución del Ministerio del Interior.

También en el escrito de contestación a la demanda, la Abogacía del Estado afirmó la inobservancia del requisito del artículo 32.1 a) de la Ley Orgánica 1/2002, y de igual modo se refieren al apartado a) de dicho precepto el conjunto de informes emitidos por el Ministerio de Sanidad, la Agencia Tributaria, y la Consejería de Igualdad y Bienestar Social de la Junta de Andalucía, siendo así que el núcleo del debate en la instancia giró en torno a la observancia por parte de la asociación del presupuesto contemplado en el mencionado apartado a) del artículo 32 de la aludida ley.

La sentencia recoge en el primero de sus fundamentos jurídicos parte del texto de la resolución impugnada que transcribe literalmente, para después sintetizar las razones de la revocación y la conclusión alcanzada sobre el incumplimiento del artículo 32.a) mencionado. En el segundo de los fundamentos jurídicos expone la tesis

de la demanda relativa a los defectos de procedimiento, que rechaza seguidamente, y en el tercero entra al análisis del fondo litigioso, indicando que la resolución revocatoria se sustenta en dos razones que resume así: que el 85% de los ingresos de la Asociación procede de las Administraciones Públicas y que carece de voluntariado. Seguidamente señala los términos de la demanda y la posición de la Abogacía del Estado, que se remite al informe del Ministerio de Hacienda, que considera que si bien los servicios mantienen el interés general «no puede considerarse que su gestión se oriente en el mismo sentido».

Finalmente en el cuarto fundamento jurídico, la Sala expone que no concurre la causa de revocación de la declaración de utilidad pública, citada en la resolución impugnada, la prevista en el apartado a) del artículo 32 de la mencionada Ley, y considera que no cabe apreciar de oficio una nueva causa de revocación, como es la contemplada en el apartado e) del mismo precepto legal.

Así las cosas, cabe concluir que los razonamientos de la sentencia son congruentes y coherentes con las posiciones de las partes y se mantienen dentro de los límites en los que se planteó el debate procesal en la instancia. El recurso contencioso planteado por la Asociación recurrente tenía por objeto la obtención de un pronunciamiento de nulidad del acuerdo de revocación del Ministerio del Interior, que se sustentaba en la causa del apartado a) reseñada y los razonamientos y el fallo se refieren a la causa legal indicada.

Y aun cuando se esgrimen por la Administración una serie de razones en apoyo de su pretensión, es lo cierto que la causa legal indicada para la adopción de la decisión de revocación de la declaración de utilidad pública es la referida al apartado a) del artículo 32.1 de la Ley aludida y sobre esta singular causa se pronuncia la Sala de instancia.

Por lo expuesto, con independencia de la mayor o menor extensión de la motivación de la sentencia, cuestión a la que no se alude en el motivo -que se ciñe a la censura de incongruencia de la sentencia- y desde esta exclusiva perspectiva no cabe apreciar la desviación procesal que denuncia la parte recurrente.

Procede, en consecuencia, desestimar el único motivo alegado».

* STS núm. 1624/2017 de 26 de octubre (Cont.-admvo.) (RJ 2017, 4542)

Ponente: Pedro José Yagüe Gil

Resumen: *Procedencia de denegación de la declaración de utilidad pública por falta de realización de sus actividades con fines de interés general. Naturaleza reglada y no discrecional de esta actividad administrativa.*

Fundamentos de Derecho

«PRIMERO.- Se impugna en este recurso de casación nº 2851/2015 la sentencia que la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Quinta) dictó en fecha 10 de junio de 2015, y en su recurso contencioso-administrativo nº 423/13, por medio de la cual se desestimó el formulado por la entidad “Asociación Forética” contra la resolución del Ministerio del Interior de fecha 8 de julio de 2013 (confirmada en reposición por la de 22 de octubre de 2013), que denegó la solicitud de declaración de utilidad pública de dicha entidad.

(...)

TERCERO.- La resolución impugnada denegó la declaración de utilidad pública solicitada por “Asociación Forética”,

(...)

CUARTO.- Interpuesto recurso de contencioso-administrativo contra esa denegación, la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Quinta) lo desestimó, y lo hizo con base en las siguientes consideraciones, que transcribimos en lo fundamental:

«(...) La Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación, establece que podrán ser declaradas de utilidad pública aquellas asociaciones en las que concurren los requisitos establecidos en el artículo 32 de la referida Ley, llevándose a cabo tal declaración en virtud de Orden del Ministro que se determine reglamentariamente, previo informe favorable de las Administraciones Públicas competentes en razón de los fines estatutarios y actividades de la asociación y, en todo caso, del Ministerio de Hacienda (artículo 35 de la Ley Orgánica 1/2002).

(...)

(...) La consideración de una asociación como de utilidad pública persigue estimular su participación en la realización del interés general y supone una calificación especial, una declaración formal, por la que se reconoce oficialmente el beneficio para toda la colectividad de los fines perseguidos por dicha asociación y de las actividades encaminadas a su consecución.

En este sentido, la declaración de utilidad pública de una asociación, en cuanto medida de fomento que es, constituye el reconocimiento administrativo de dicha cualidad, lo que implica una serie de derechos y de obligaciones, como, entre los primeros, los de gozar de beneficios fiscales, económicos, administrativos y procesales, de acuerdo con la normativa aplicable en cada caso.

Ahora bien, para conseguir esa declaración de utilidad pública, han de cumplirse los requisitos previstos en el artículo 32 de la mencionada Ley Orgánica. Sin embargo, la concesión de la declaración no es automática, dado que sobre esos requisitos, que tienen el carácter de *condictio sine que non*, operan otros de oportunidad adminis-

trativa, derivados de la locución “podrán ser declaradas [...]” que encabeza el citado artículo 32.

En todo caso, para conseguir el régimen privilegiado tampoco basta la persecución teórica de un fin calificable de interés público o general, sino que, además, han de reunirse las restantes condiciones del repetido artículo 32. La apreciación de que una asociación sirve al interés general corresponde a la Administración Pública, que, para ello, ha de seguir los pasos indicados en el Real Decreto 1.740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, que regula los trámites para la declaración de utilidad pública, como la emisión de informe por los Ministerios y Administraciones Públicas que tengan competencias en relación con los fines estatutarios y actividades de la asociación y, en todo caso, con carácter preceptivo y vinculante, del Ministerio Hacienda, para que informe “en qué medida considera que los fines estatutarios tienden a promover el interés general, y que la actividad de la asociación no está restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados, sino abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de los fines de la asociación de que se trate”.

(...) Según se ha dicho, la idea esencial sobre la que ha de asentarse la declaración de utilidad pública de una asociación gira en torno a la noción de interés general, que ha de identificarse por la Administración atendiendo a las circunstancias concurrentes en cada caso y a tenor de los parámetros previstos en la mencionada Ley Orgánica. Así, el artículo 32.1.a) de la Ley Orgánica no sólo exige que los fines estatutarios sean alguno de los enunciados a título indicativo en el precepto, sino, además, que “tiendan a promover el interés general”.

Y ciertamente, en cuanto a las referencias que se hacen al ánimo de lucro, está claro que no hay que equiparar interés general con gratuidad y que hay que diferenciar entre ánimo de lucro y contraprestación por servicios prestados, pero, del igual modo, tampoco cabe identificar la ausencia de ánimo de lucro con el interés general.

La entidad actora niega que la actividad principal que desarrolla la Asociación consiste en la prestación de servicios a sus clientes mediante contraprestación. Al estar ante conceptos jurídicos indeterminados, cobra especial trascendencia la motivación del pronunciamiento administrativo. En este sentido, los argumentos contenidos en la Orden impugnada no son arbitrarios ni caprichosos, sino razonables, aunque la parte actora discrepe de los mismos, sin que los expuestos por dicha parte tengan la entidad suficiente para desvirtuarlos.

Tal y como se pone de manifiesto en el informe desfavorable de la Agencia Tributaria (Folios 70 y siguientes), que hemos transcrito en parte, la actividad de la Asociación recurrente está orientada a un grupo profesional y productivo determinado, el constituido por las empresas a las que presta servicios de formación, asesoramiento, y otros.

En realidad, el beneficio producido por los servicios prestados no se dirigen al interés general, sino al beneficio de tales empresas y contribuyen directamente al resultado económico de las mismas.

Forética es una asociación de empresas y profesionales de la responsabilidad social empresarial (RSE). Actualmente cuenta con 19 socios promotores, 111 entidades y 74 socios personales.

(...)

La asociación, como se pone de manifiesto en el informe de la Agencia Tributaria (Folios 73 vuelto), “lleva a cabo actividades de formación y divulgación sobre la gestión ética y la responsabilidad social a través de los cursos de verano que imparte a la comunidad universitaria, que podrán acceder a los mismos, previo pago de matrícula estipulada, Cursos sobre la norma SGE 21 (la primera norma europea que establece los requisitos que debe cumplir una organización para integrar en su estrategia y gestión la responsabilidad social), dirigidos a formar a profesionales en la implantación de la norma, que habrán de abonar por asistir a los mismos las cuotas fijadas en las tarifas de la entidad y sesiones formativas sobre las últimas tendencias en materia de integración de gestión ética a las organizaciones; publicaciones y estudios de carácter académico y empírico sobre la gestión ética y la responsabilidad social de las empresas de acceso gratuito; actividades de promoción y difusión de la responsabilidad social empresarial: CSR MarketPlace, evento de recolección y difusión de buenas prácticas en materia de responsabilidad social, CSR Toolbox, presentación en España de las mejores iniciativas de gestión de la responsabilidad social a nivel europeo, Enterpris 2020, iniciativa promovida por la Comisión Europea de impulso de la ética y la responsabilidad social en las empresas en el ámbito europeo; fomento del voluntariado corporativo y apoyo a las organizaciones para la selección y el desarrollo de acciones de voluntariado corporativo mediante la celebración de las Semanas Internacionales del voluntariado corporativo; apoyo técnico a los socios a la hora de orientar sus políticas e iniciativas en materia de responsabilidad social”.

Y así mismo que “dichos beneficios, suponen un régimen fiscal aún más beneficioso del que ya disfruta esta asociación, la cual viene tributando como entidad sin ánimo de lucro de las previstas en el art. 9.º 3 a) del Real Decreto Legislativo 4/2004, que aprobó el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), siéndole aplicable el régimen, de entidades parcialmente exentas previsto en el Capítulo ‘XV, del Título VII del TRLIS”.

La entidad actora no tiene personal voluntario, y como se ha dicho, sus actividades no se dirigen a la colectividad, sino al círculo de empresas asociadas, o mejor, a los profesionales que prestan servicios en las mismas. Y que duda cabe, como se recoge en el informe de la Agencia Tributaria, de la meritoria labor de la entidad y

los beneficios que la misma reporta a sus destinatarios, pero ello no permite que tales servicios, sean de formación, asesoramiento, divulgación, etc., puedan ser calificados como de interés general, en el sentido que este término tiene en la Ley Orgánica 1/2002.

En suma, se requiere algo más que la persecución de un fin calificable de interés general; ha de acreditarse que, efectivamente, la entidad realiza sus actividades en aquella dirección, lo que, a juicio de la Administración, no ha ocurrido suficientemente en el supuesto de autos, sin que tal negativa haya sido contradicha por la demandante, pese al esfuerzo argumental que ha desplegado para ello.

Así las cosas, a juicio de la Sala, dentro de los términos de la discrecionalidad, “Podrá ser declarada de utilidad pública..”, se dice en La Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación, la Administración ha hecho un uso racional, adecuado y en ningún momento arbitrario de tal potestad, -salvo las naturales discrepancias o la pugna con visiones interesadas, respetables en el plano dialéctico, pero sin virtualidad suficiente para enervar el ejercicio de potestades administrativas-, apreciando que no queda garantizado el cumplimiento del requisito establecido en el artículo 32.1-.a) de la Ley Orgánica 1/2002, relativo a que los fines estatutarios de la entidad tiendan a promover el interés general”.

Razones todas ellas que conducen a la desestimación del recurso»

QUINTO.- Contra esa sentencia ha formulado la parte actora recurso de casación, en el cual esgrime dos motivos de impugnación, si bien el primero ha sido inadmitido por auto de esta Sala de fecha 18 de febrero de 2016, que admitió sin embargo el motivo segundo, único que hemos de examinar.

En él se alega la infracción del artículo 32 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, relativo a los requisitos que ha de reunir una asociación para que sea declarada de utilidad pública. La parte recurrente divide este motivo en dos apartados diferentes, a saber, primero, que la sentencia impugnada ha infringido ese precepto al calificar la actividad administrativa de que tratamos como actividad discrecional, cuando existe jurisprudencia que la califica como reglada, y, segundo, que la sentencia ha infringido ese mismo precepto al interpretar el concepto de “interés general”.

Contestaremos por su orden a estos argumentos, si bien ya desde ahora anunciamos su desestimación.

A) Para responder al primero (naturaleza reglada o discrecional de esta actividad administrativa), nos limitaremos a exponer los razonamientos con que respondimos a idéntico motivo en nuestra sentencia de 7 de octubre de 2015 (recurso de casación 3815/2012).

(...)

Esto mismo es lo que ocurre en este caso: aunque la Sala de instancia diga que esa actividad es discrecional (que no lo es, sino reglada, tal como dice nuestra jurisprudencia, como hemos visto), es lo cierto que la razón de decidir de la Sala de instancia no es la supuesta naturaleza discrecional de la actividad, sino la constatación de que los fines de la asociación no tienden a promover el interés general.

Dicho argumento debe, pues, ser rechazado.

B) Queda, pues, examinar si los fines de la Asociación recurrente tienen o no a promover el interés general.

Sin embargo, una vez inadmitido el primer motivo de casación, la cuestión queda sumamente simplificada. En efecto, en aquél motivo (como dijo el auto que lo inadmitió), la parte recurrente expuso su “discrepancia frente a la valoración de la prueba efectuada por el Tribunal a quo”. Como consecuencia de la inadmisión de ese motivo, esta Sala ha de respetar la valoración de la prueba hecha por la Sala de instancia, de suerte que no podemos criticarla ni siquiera si se tratara (que no se trata) de uno de los limitados casos en que ello es posible en casación, ya que ahora ese es un tema que está fuera de este debate.

La Sala de instancia ha concluido el examen de esta cuestión manifestando lo siguiente:

“En suma, se requiere algo más que la persecución de un fin calificable de interés general; ha de acreditarse que, efectivamente, la entidad realiza sus actividades en aquella dirección, lo que, a juicio de la Administración, no ha ocurrido suficientemente en el supuesto de autos, sin que tal negativa haya sido contradicha por la demandante, pese al esfuerzo argumental que ha desplegado para ello.”

De forma que la Sala de instancia por remisión al juicio de la Administración y valorando los argumentos que la parte demandante expone en el pleito, da por probado que la entidad actora no ha demostrado que realice sus actividades con fines de interés general, conclusión que vincula a este órgano judicial, por la naturaleza especial que tiene el recurso de casación. Conclusión que conduce a la desestimación de éste, y a la necesaria confirmación de la sentencia impugnada y de la resolución administrativa recurrida, y ello porque, siendo las cosas así, la Asociación demandante no cumple el requisito que establece el artículo 32.1.a) de la Ley Orgánica de Asociaciones 1/2002, de 22 de marzo».

* STS núm. 1972/2017 de 14 de diciembre (Cont.-admvo.) (JUR 2017, 312741)
Ponente: Eduardo Espín Templado

Resumen: *Inscripción de baja en registro de asociaciones. La autoridad registral no podía alegar para rechazar la inscripción de la baja de la asociación por cambio de su régimen jurídico, haber denegado la previa solicitud de cancelación de la inscripción de dicha asociación por la disolución sin liquidación de la misma como consecuencia de su absorción.*

Aunque ambas solicitudes respondan a los mismos hechos y puedan tener un significado material equivalente, lo cierto es que las exigencias formales registrales para una u otra solicitud no son las mismas, siendo más rigurosas las requeridas para inscribir una disolución asociativa que para inscribir una baja por un cambio de régimen jurídico.

Fundamentos de Derecho

«PRIMERO.- Objeto y planteamiento del recurso.

Don Patricio y el Centro Asturiano de La Habana de Gijón interponen sendos recursos de casación frente a la sentencia de 25 de mayo de 2015, dictada por la Sala de lo Contencioso –Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Asturias, en materia de registro de asociaciones.

La sentencia impugnada desestimó los previos recursos contencioso-administrativos que ambas partes habían entablado contra las resoluciones de la Consejería de Hacienda y Sector Público mencionadas en los antecedentes, denegando solicitudes encaminadas en último término a que se inscribiera la baja de la asociación Centro Asturiano de La Habana de Gijón en el Registro de Asociaciones del Principado de Asturias, por modificación de su régimen jurídico.

(...).

QUINTO.- Sobre los motivos relativos a la cosa juzgada administrativa.

Como se comprueba con la lectura de los fundamentos transcritos de la sentencia recurrida, ésta tiene su ratio decidendi en el hecho de que la solicitud de baja de la inscripción registral de la asociación Centro Asturiano de La Habana de Gijón por cambio de régimen jurídico era una reiteración de una anterior solicitud ya denegada y firme, lo que impedía la producción del silencio positivo al existir cosa juzgada administrativa; y que la petición de las partes recurrentes suponía asimismo una repetición de la solicitud de revisión de oficio de la anterior denegación.

Las partes recurrentes formulan varios motivos en los que se combaten diversos aspectos de dicha argumentación de la Sala de instancia, confirmatoria de la legalidad de la respuesta administrativa dada a las peticiones formuladas en vía administrativa, como los motivos segundo a sexto del recurso de don Patricio y segundo y tercero del de Centro Asturiano de La Habana en Gijón.

Tienen razón los recurrentes y es preciso estimar tales motivos, a los que daremos respuesta conjunta al examinar la fundamentación de la sentencia recurrida.

a) Sobre los antecedentes del pleito.

De los antecedentes del caso, que la sentencia de instancia resume en el fundamento de derecho segundo, conviene destacar los siguientes datos relevantes:

- Tras un acuerdo entre el Real Grupo Cultura Covadonga y el Centro Asturiano de La Habana de Gijón suscrito en 2005, el 30 de junio de 2011 y en cumplimiento de sentencia judicial (que devendría firme posteriormente), ambas entidades otorgaron escritura pública de fusión por absorción, por la que el Real Club Cultura Covadonga absorbía al Centro Asturiano, produciéndose la disolución sin liquidación de éste y la transmisión en bloque de su patrimonio a la entidad absorbente, la cual adquiriría por sucesión universal todos los derechos y obligaciones de la entidad absorbida. En dicha escritura consta una cláusula por la que los efectos de la fusión quedaban en suspenso hasta la inscripción de la misma en los Registros de Asociaciones y de la Propiedad, lo que ha dado origen a diversos pleitos civiles y contencioso-administrativos, entre los que se cuenta el presente.

El 3 de noviembre de 2011 don Bernardo, en representación del Centro Asturiano de La Habana de Gijón, solicita la cancelación de la inscripción de dicha asociación en el Registro de Asociaciones al haberse producido la disolución sin liquidación de la entidad como consecuencia de la referida fusión por absorción.

La solicitud fue denegada por resolución de la Consejería de Hacienda y Sector Público de 11 de noviembre de 2011, confirmada por la de 15 de febrero de 2012. Recurrida dicha denegación ante la jurisdicción contencioso-administrativa, el recurso fue desestimado por sentencia de 16 de diciembre de 2013. Interpuesto recurso de casación fue desestimado por sentencia de esta Sala de 31 de marzo de 2016, en la que se declaró que la Administración se había limitado a efectuar un mero control formal de legalidad respecto a la concurrencia de los requisitos establecidos por los estatutos de la asociación para su disolución y la aportación de los documentos exigidos por el artículo 23 del Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones .

Debe reseñarse que dicha sentencia de casación, al declarar no haber lugar al recurso, avaló que la Administración verificase un control formal de los requisitos y documentos necesarios para la cancelación de la inscripción, pero no que los concretos requisitos y documentos requeridos entonces por la Administración fuesen los procedentes o de que concurriesen o no de manera efectiva los supuestos de hecho a los que iban referidos.

- El 22 de marzo de 2013 don Bernardo, en representación del Centro Asturiano de La Habana de Gijón y como otorgante de la referida escritura de fusión por absorción de dicha asociación con el Real Grupo Cultura Covadonga, solicita la inscrip-

ción de la baja del Centro Asturiano en el Registro de Asociaciones del Principado de Asturias por modificación del régimen jurídico de la asociación. El 18 de diciembre de 2013 el mismo señor pide que se dicte resolución expresa estimando la inscripción de la baja y, subsidiariamente, que se expida certificado acreditativo del silencio.

- El 7 de enero de 2014 la Consejería de Hacienda y Sector Público deniega la solicitud de acto presunto. Frente a la anterior resolución se interponen sendos recursos de reposición por don Bernardo (30 de enero de 2014) y don Patricio y otros (14 de febrero de 2014), que son desestimados por resoluciones de la mencionada Consejería de 5 y 21 de marzo de 2014, respectivamente.

Las mencionadas resoluciones administrativas son las impugnadas en el recurso contencioso a quo que da lugar a la sentencia ahora recurrida en casación.

b) Sobre la naturaleza de la inscripción en el Registro de Asociaciones.

En la sentencia de esta Sala de 6 de noviembre de 2015 (RC 1367/2013), dictada precisamente en un litigio relativo a la inscripción registral de un cambio en los miembros de la junta directiva del Centro Asturiano de La Habana de Gijón, nos pronunciamos sobre el carácter meramente declarativo y formal del Registro de Asociaciones, cuyas inscripciones lo son a los solos efectos de publicidad de los actos inscritos. Ello hace que la autoridad registral ha de limitarse a la constatación puramente formal del cumplimiento de los requisitos del acto inscrito, pero carece de habilitación para pronunciarse sobre el contenido material de los mismos, respecto al cual la competente para pronunciarse en caso de conflicto es la jurisdicción civil. (...)

c) Sobre la reiteración de una solicitud de inscripción registral.

El carácter formal y reglado de las inscripciones tienen como uno de sus corolarios el que, en contra de lo que sostiene la sentencia recurrida -al igual que sucedía en el asunto que dio lugar a la sentencia de esta Sala de 6 de noviembre de 2015 - no puede hablarse de cosa juzgada en relación con la denegación de una inscripción, aun cuando la denegación pueda estar declarada conforme a derecho por sentencia firme, pues ello sólo supone que el solicitante no acreditó el cumplimiento de los requisitos necesarios para la inscripción. En consecuencia, una previa denegación no obsta a que el interesado reitere la solicitud subsanando dicha falta de acreditación puramente formal (por ejemplo, la no aportación del acta que certifique un acuerdo societario) o la posible falta de cumplimiento efectivo de tales requisitos (por ejemplo, la adopción de dicho acuerdo); o, como en el caso de autos, aduciendo una causa distinta que justifique la inscripción solicitada.

Esta posibilidad de reiterar una determinada solicitud de inscripción la dejamos establecida también en la citada sentencia de 6 de noviembre de 2015 (...)

d) Sobre la reiteración de la solicitud de baja registral del Centro Asturiano de La Habana de Gijón.

Aplicadas las consideraciones anteriores al presente recurso, es claro que la autoridad registral no podía alegar para rechazar la inscripción de la baja de la asociación Centro Asturiano de La Habana de Gijón por cambio de su régimen jurídico, haber denegado la previa solicitud de cancelación de la inscripción de dicha asociación por la disolución sin liquidación de la misma como consecuencia de su absorción por el Real Grupo Cultura Covadonga. El que esta denegación quedase posteriormente firme por resolución judicial no obsta a lo anterior pues, como hemos indicado antes, ello sólo significa que la resolución denegatoria era conforme a derecho, pero no que no pudiera instarse de nuevo esa u otra inscripción materialmente equivalente subsanando los defectos de la petición anterior como, por ejemplo, aportando la documentación formalmente acreditativa del cumplimiento de los correspondientes requisitos legales y reglamentarios.

Lo dicho quiere decir que tampoco cabía requerir, en contra de lo que afirma la sentencia impugnada, un procedimiento de revisión del acto anterior y que, en cambio, sí podía operar el silencio positivo previsto en el artículo 30.1 de la Ley reguladora del Derecho de Asociación respecto a la solicitud de baja por cambio de régimen jurídico y, en consecuencia, que la Administración estaba obligada a certificar el acto presunto sobre dicha solicitud pedido subsidiariamente en su momento.

A lo anterior debe añadirse, a mayor abundamiento, que en ningún caso podía afirmarse que ambas solicitudes de inscripción (la de 2011 y la de 2013) fuesen iguales, aunque se basaran en una misma realidad asociativa -la disolución sin liquidación del Centro Asturiano de La Habana de Gijón por fusión por absorción del mismo por el Real Grupo Cultura Covadonga-, pues la causa aducida era diversa, ya que la primera solicitud pedía la cancelación de la inscripción de la asociación por disolución de la misma y la segunda la baja por cambio de régimen jurídico por su absorción por la otra asociación. Pues aunque ambas solicitudes respondan a los mismos hechos y puedan tener en definitiva un significado material equivalente, lo cierto es que las exigencias formales registrales para una u otra solicitud no son las mismas, siendo más rigurosas las requeridas para inscribir una disolución asociativa que para inscribir una baja por un cambio de régimen jurídico (artículo 23.3 y 4 del Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones). Y por las características formales del registro a las que ya hemos hecho referencia, una y otra solicitud puede y debe ser inscrita a los solos efectos de publicidad con la aportación de la respectiva documentación requerida en los citados preceptos.

Debe por último hacerse una precisión final. El carácter declarativo y a los solos efectos de publicidad del registro no impide, como es natural, que el recurso a la

jurisdicción civil, competente para el conocimiento de los litigios asociativos internos según el artículo 40 de la Ley reguladora del Derecho de Asociación, pueda conducir a la necesaria rectificación de asientos registrales, aunque éstos puedan derivar de inscripciones correctamente acreditadas en su momento o incluso ratificadas judicialmente. Esto es así en la medida en que un pleito civil puede conducir a la nulidad o validez de un acuerdo societario o a reconocer o rechazar otros hechos que, en su momento, dieron pie a inscripciones conformes a derecho por la aportación de la documentación acreditativa de los mismos exigida legal y reglamentariamente.

SEXTO.- Conclusión y costas.

Lo anteriormente expuesto conduce a la estimación de los motivos tercero a sexto del recurso de casación formulado por don Patricio y tercero y cuarto del Centro Asturiano de La Habana de Gijón, por lo que ha lugar al recurso de casación y procede casar y anular la sentencia recurrida.

En aplicación de lo dispuesto en el artículo 92.2.d) de la Ley de la Jurisdicción, debemos resolver el recurso de instancia tal como viene planteado el debate. Por las mismas razones expresadas en los anteriores fundamentos de derecho, estimamos en parte los recursos contencioso-administrativos entablados por el Centro Asturiano de La Habana de Gijón y por don Patricio y doña Almudena y en su virtud:

- anulamos la resolución de 7 de enero de 2014 de la Consejería de Hacienda y Sector Público y las desestimatorias de los recursos de reposición entablados contra ella de 5 y 21 de marzo de 2014,

- ordenamos a la citada Consejería que, de acuerdo con lo pedido con carácter principal en la solicitud formulada por don Bernardo el 18 de diciembre de 2013, de la que traen causa las citadas resoluciones y el posterior procedimiento judicial, se proceda a la inscripción de la baja de la asociación Centro Asturiano de La Habana de Gijón por modificación del régimen jurídico en los términos previstos por el artículo 23.4.b) del Reglamento Nacional de Asociaciones, con la presentación como documento acreditativo la escritura pública de fusión por absorción de la citada asociación por el Real Club Cultura Covadonga otorgada el 30 de junio de 2011.

Se desestiman los recursos en todo lo demás».

V. FUNDACIONES

* STS num. 1188/2017 de 7 de julio (Cont.-Admvo.) (RJ 2017, 4161)

Ponente: Angel Arozamena Laso

Resumen: *Legitimación activa de asociaciones materia de medio ambiente. La especial significación constitucional del medio ambiente (art. 45 CE) amplía el marco de legitimación de las asociaciones como la recurrente, que debemos considerarlas como investidas de un especial interés legítimo colectivo, que nos deben conducir a entender que las mismas, con la impugnación de decisiones medioambientales como las de autos, no están ejerciendo exclusivamente una defensa de la legalidad vigente, sino que están actuando en defensa de intereses colectivo que repercuten en toda la sociedad. Ejercicio de la acción popular. Convenio de Aarhus.*

Fundamentos de Derecho

«PRIMERO.- El asunto sometido al recurso de casación.

La sentencia de la Sección Décima de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, de fecha 18 de marzo de 2015, desestima el recurso núm. 816/2013, interpuesto por la Fundación Oceana contra la resolución de la Subdirección General de Recursos de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Fomento, de 15 de noviembre de 2012, que inadmitió el recurso de alzada promovido contra la resolución de la Dirección General de la Marina Mercante, de 7 de marzo de 2012, que negó legitimación a la recurrente para ser parte en procedimiento sancionador promovido contra los buques Burgas 3 y Schasckengborg, por infracción consistente en vertidos contaminantes.

CUARTO.- (...)

[...] la especial y decidida protección del medio ambiente por parte del artículo 45 de la Constitución Española, y el carácter amplio, difuso y colectivo de los intereses y beneficios que con su protección se reportan a la misma sociedad -como utilidad substancial para la misma en su conjunto-, nos obliga a configurar un ámbito de legitimación en esta materia, en el que las asociaciones como la recurrente debemos considerarlas como investidas de un especial interés legítimo colectivo, que nos deben conducir a entender que las mismas, con la impugnación de decisiones medioambientales como las de autos, no están ejerciendo exclusivamente una defensa de la legalidad vigente, sino que están actuando en defensa de unos intereses colectivos que quedan afectados por el carácter positivo o negativo de la decisión administrativa que se impugna, tal y como ocurre en el supuesto de autos, en el que, en síntesis, lo

que se pretende es la comprobación del cumplimiento del condicionado medioambiental impuesto en la construcción del Aeropuerto de Castellón o el desarrollo de su evaluación ambiental.

Esto es, y sin perjuicio de lo que luego añadiremos en respuesta al siguiente motivo, la especial significación constitucional del medio ambiente amplía, sin duda, el marco de legitimación de las asociaciones como la recurrente, las cuales no actúan movidas exclusivamente por la defensa de la legalidad sino por la defensa de unos cualificados o específicos intereses que repercuten en la misma, y, con ella, en toda la sociedad a quien también el precepto constitucional le impone la obligación de la conservación de los mismos.

La recurrente, pues, al impugnar los actos frente a los que se dirigieron las pretensiones objeto del presente recurso, actuó -al hacerlo con la finalidad con que lo hizo- debidamente legitimada y en el marco de legitimación permitido por el artículo 19.1.b) de la LRJCA, que hemos de considerar infringido.

QUINTO.- Por su parte, el segundo de los motivos también ha de ser estimado, ya que, entre las normas que se citan como infringidas, al menos, hemos de considerar infringido el Convenio de Aarhus, que en su condición de Tratado Internacional, y de conformidad con el artículo 96 de la Constitución Española, fue ratificado por España el 15 de diciembre de 2004 y que entró en vigor el 31 de marzo de 2005 esto es, con anterioridad a la formulación del recurso contencioso-administrativo-.

(...)

[...] sobre todo, debemos destacar como, desde un perspectiva jurisdiccional se impone -artículo 9.1- a las legislaciones nacionales la obligación de permitir a (1) toda persona que estime que su solicitud de información no ha sido atendida, o (2) que ha sido rechazada ilícitamente en todo o en parte, o (3) que no ha recibido una respuesta suficiente, o (4), en fin, que no ha recibido en tratamiento previsto en el artículo 4 de dicho Convenio, “la posibilidad de presentar un recurso ante un órgano judicial o ante otro órgano independiente e imparcial establecido por la ley” mediante el “acceso a un procedimiento rápido establecido por la ley que sea gratuito o poco oneroso...”).

Y, por lo que aquí interesa, en el apartado 2 del mismo artículo 9, en relación con el 2.5 del mismo Convenio, se concreta el concepto de “público interesado”, considerando por tal “el público que resulta o puede resultar afectado por las decisiones adoptadas en materia medioambiental o que tiene un interés que invocar en la toma de decisiones”, añadiéndose que “a los efectos de la presente definición, se considerará que tienen tal interés las organizaciones no gubernamentales que trabajan a favor de la protección del medio ambiente y que cumplen los requisitos exigidos por el derecho interno”.

Pues bien, en relación con tal “público interesado” -con el ámbito expresado- el artículo 9.2 del Convenio impone a las legislaciones nacionales que los integrantes del mismo puedan “interponer recurso ante un órgano judicial ... para impugnar la legalidad, en cuanto al fondo o en cuanto al procedimiento de cualquier decisión, o cualquier acción u omisión que entre en el ámbito de las disposiciones del artículo 6 ...”, considerando que las organizaciones no gubernamentales contempladas en el citado artículo 2.5 cuentan con interés suficiente y pueden entender lesionados los derechos a los efectos de poder impugnar la legalidad de las decisiones u omisiones medioambientales.

Al haberse negado la legitimación a la asociación recurrente, deben considerar infringido el citado artículo 9, en relación con el 2.5, del Convenio de Aarhus. Hemos de añadir que el mismo Convenio -como hemos expuesto- fue transpuesto al derecho interno español, junto con las normas europeas que luego reseñaremos, a través de la Ley 27/2006, de 18 de julio, que no se encontraba en vigor (pues entró en fecha de 20 de julio de 2006) cuando se dictaron los actos impugnados (teniendo, además en cuenta que su Título IV y Disposición Adicional Primera -que afectan a esta materia- no entrarían en vigor hasta el 20 de octubre siguiente), pero sí lo estaban cuando se dictaron los Autos que ahora se impugnan. Luego la vulneración ha de proclamarse no solo del artículo 9 del Convenio de Aarhus, sino también del artículo 23 de la citada Ley 27/2006, de 18 de julio.

Y, por agotar el tema, lo mismo podríamos decir de las Directivas 2003/4/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 28 de enero de 2003, sobre Acceso del público a la información ambiental (que, en concreto, en su artículo 6 garantiza el acceso a la justicia en los supuestos que relaciona), y 2003/35/CE, del Parlamento y del Consejo, de 26 de mayo de 2003, por la que se establecen medidas para la participación del público en la elaboración de determinados planes y programas relacionados con el medio ambiente, y por la que se modifican -en lo que se refiere a la participación del público y el acceso a la justicia- las Directivas 85/337/CEE y 96/61/CE del Consejo (y que, en su artículo 6 contempla la legitimación de las organizaciones no gubernamentales en términos similares a los expresados).

Quedaría, no obstante, tras todo lo anterior, pendiente de aprobación una Tercera Directiva, en fase de Propuesta de Directiva (COM 2003), de 24 de octubre, sobre Protección del medio ambiente (Acceso a la justicia en materia de medio ambiente) dirigida a regular, en concreto, el acceso a la justicia en materia de medio ambiente, dificultada por la falta de convergencia de los distintos enfoques de los Estados Miembros. Sin embargo, entre otros extremos, en sus iniciales Consideraciones generales, se expresa que “la no aplicación del Derecho medioambiental se debe con demasiada frecuencia a que la capacidad procesal para recurrir se limita a las personas

directamente afectadas por la infracción. De ahí que una forma de mejorar la aplicación sea garantizar que las asociaciones representativas de protección del medio ambiente tengan acceso a los procedimientos administrativos o judiciales de medio ambiente. La experiencia práctica adquirida en el reconocimiento de la capacidad procesal de las organizaciones no gubernamentales de medio ambiente demuestra que ha servido para reforzar la aplicación del Derecho medioambiental”.

(...)

SEPTIMO.- Consideraciones generales.

(...)

En nuestra decisión sobre la concurrencia de legitimación en la asociación recurrente es de singular importancia el tratamiento dispensado por el legislador a las asociaciones que, como la recurrente, asumen como fines estatutarios la defensa y protección del medio ambiente. En este sector del ordenamiento, es de obligada cita el convenio sobre acceso a la información, participación del público en la toma de decisiones y acceso a la justicia en materia de medio ambiente, hecho en Aarhus (Dinamarca), el 25 de junio de 1998, que nace de la necesidad, reconocida en su Preámbulo por las Partes que lo suscribieron, de proteger, preservar y mejorar el estado del medio ambiente y garantizar un desarrollo sostenible y ecológicamente idóneo, como condición esencial para el bienestar humano, así como el goce de los derechos fundamentales, en particular el derecho a la vida. El Convenio reconoce un importante papel en la protección del medio ambiente a los ciudadanos y, en lo que ahora nos interesa, a las organizaciones no gubernamentales, que desarrolla en los tres pilares de acceso a la información sobre el medio ambiente, la participación en la toma de decisiones y el acceso a la justicia en materia medioambiental.

El Convenio de Aarhus fue ratificado por España el 29 de diciembre de 2004, y desde su publicación en el BOE, el 16 de febrero de 2005, forma parte de nuestro ordenamiento jurídico, de conformidad con el artículo 96.1 de la CE.

La Ley 27/2006, de 18 de julio, cuyo objeto es definir un marco jurídico que responda a los compromisos asumidos con la ratificación del Convenio de Aarhus y la trasposición al ordenamiento interno de Directivas comunitarias, que a su vez incorporan para el conjunto de la Unión europea las obligaciones derivadas del Convenio de Aarhus, reconoce en su artículo 22 una acción popular en asuntos mediambientales, en favor de las personas jurídicas sin ánimo de lucro, que reúnan los requisitos de tener entre los fines acreditados en sus estatutos la protección del medio ambiente, que se hubieran constituido legalmente al menos dos años antes del ejercicio de la acción y desarrollen su actividad en el ámbito territorial afectado por la actuación, o en su caso, omisión administrativa.

Como señala la Exposición de Motivos de la citada Ley 27/2006, se consagra definitivamente, de esta manera, una legitimación legal para tutelar un interés difuso como es la protección del medio ambiente, a favor de aquellas organizaciones cuyo objeto social es, precisamente, la tutela de los recursos naturales.

En el caso de la persona jurídica recurrente, no se discute que reúne los requisitos que permiten reconocer en su favor la citada legitimación legal en tutela del interés difuso de la protección del medio ambiente, por tratarse de una asociación sin ánimo de lucro, que tiene entre sus fines estatutarios la defensa y conservación del medio ambiente, constituida legalmente al menos dos años antes del ejercicio de la acción y que desarrolla su actividad en el ámbito estatal.

En términos análogos se expresa la sentencia de 8 de junio de 2015 -recurso de casación núm. 39/2014 - en un asunto sobre impugnación de un Real Decreto de concesión de indulto parcial de quien había sido condenado como autor de un delito contra la ordenación del territorio. (...)

La especial significación constitucional del medio ambiente amplía, sin duda, el marco de legitimación de las asociaciones como la recurrente, las cuales no actúan movidas exclusivamente por la defensa de la legalidad sino por la defensa de unos cualificados o específicos intereses que repercuten en la misma, y, con ella, en toda la sociedad a quien también el precepto constitucional le impone la obligación de la conservación de los mismos.

Es cierto que una estrecha concepción de los intereses legítimos abonó una consolidada y abundante línea jurisprudencial que rechazaba en el procedimiento administrativo sancionador la existencia de otro interesado distinto de aquel al que se imputaba la infracción y, en consecuencia, la presencia de cualquier sujeto, incluidos aquellos que pudieran considerarse titulares de un interés colectivo.

Ahora bien, tampoco cabe desconocer diversas manifestaciones en esta materia, entre las que cabe incluir ésta de la posible presencia en el procedimiento administrativo sancionador de entidades portadoras de intereses supraindividuales. Así, la legislación administrativa empezó a admitir en abstracto que en el procedimiento administrativo sancionador pudieran existir otros interesados, además, del presunto infractor, y entre aquellos nadie más cualificado que los portadores de intereses supraindividuales en dicho procedimiento. Lo que llevará a considerar personas interesadas a quienes cumplan los requisitos establecidos por el artículo 23 de la Ley 27/2006.

(...)

NOVENO.- La estimación parcial del recurso.

En consecuencia, debe estimarse el motivo de casación, casar la sentencia recurrida y, de conformidad con el artículo 95.2 de la LJCA, estimar en parte el recurso

contencioso- administrativo y dejar sin efecto la resolución dictada por la Subdirección General de Recursos de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Fomento de fecha 15 de noviembre de 2012, reconociendo la condición de interesada de la Fundación Oceana en los procedimientos sancionadores incoados contra el Schackenborg y el Burgas 3 o, en su defecto, como dice la recurrente, reconocer su legitimación para ser parte en el procedimiento sancionador al ejercer la acción popular en asuntos medioambientales y, en consecuencia, a que se le notifiquen los actos producidos en el procedimiento sancionador y se le permita formular alegaciones y participar en la instrucción del mismo. Ahora bien, el alcance de esta pretensión debe limitarse al caso de que el procedimiento sancionador siga en curso.

Por otro lado, la recurrente solicita también que: 1) en caso de que se haya resuelto el expediente sancionador, se retrotraigan las actuaciones al momento en que la Fundación Oceana presentó su escrito de personación para que pueda formular alegaciones y participar en la instrucción del mismo; y 2) en caso que no haya tramitado expediente sancionador, se condene a la Administración obligándola a hacerlo de acuerdo con lo dispuesto en la normativa estatal y de la Unión Europea, incluyendo la imposición de sanciones efectivas, proporcionadas y disuasorias y la presencia de la Fundación Oceana en dicho procedimiento como parte interesada.

Sin embargo, a juicio de la Sala, no ha lugar a retrotraer el expediente sancionador, pudiendo únicamente intervenir en la fase del procedimiento que no haya terminado, con la interposición, en su caso, de los recursos administrativos o jurisdiccionales que pudieran estar vivos. Sin que quepa, en cambio, por razones de seguridad jurídica -y reconociendo el limitado alcance de este fallo-, reabrir el procedimiento que haya culminado con resolución administrativa o judicial firme».

* STS num. 862/2017 de 7 de noviembre (Social) (JUR 2017, 288188)

Ponente: Antonio Vicente Sempere Navarro

Resumen: *Inexistencia de relación laboral entre Fundación Musical y músicos.*

Fundamentos de Derecho

«TERCERO.- (...)

En conclusión: no existe relación laboral cuando una Fundación Musical compensa a los músicos por una parte de los gastos que su actividad genera (sin salario alguno), éstos poseen libertad para acudir a ensayos o conciertos (no siendo sancionados si faltan), organizan su propia sustitución cuando su instrumento es imprescindible (para el ensayo o concierto) y aportan instrumental propio (cuyo mantenimiento soportan) ».

ÍNDICE CRONOLÓGICO

| | |
|---|-----|
| * STS núm. 988/2017 de 5 de junio (Cont.-admvo.) (RJ 2017, 2796) Mutualidades de Previsión Social y profesionales colegiados. Asociación Mutualista de la Ingeniería Civil. Procedencia de la denegación de su reconocimiento de capacidad para actuar como mutualidad de previsión social alternativa al RETA respecto a otros ingenieros colegiados diferentes de aquéllos para los que la actora tiene reconocida tal condición., al no existir vulneración de la Disp. Adicional 15ª Ley 30/1995 de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados, ni tampoco vulneración del principio de igualdad ante la Ley | 400 |
| * STS núm. 1002/2017 de 6 de junio (Cont.-admvo.) (RJ 2017, 2739) Asociaciones. Procedencia de la denegación de declaración de utilidad pública por falta de promoción del interés general al ser los servicios y actividades que presta (la Asociación) en realidad servicios onerosos de naturaleza privada, que se prestan a cambio de una contraprestación y que no tienen ni pueden tener categoría de servicio público. Falta de prueba de que los ingresos que obtiene la asociación de las contraprestaciones de sus servicios a terceros se reinviertan en los mismos fines de interés público que constituyen su objeto social. | 423 |
| * STS núm. 1053/2017 de 14 de junio (Cont.-admvo.) (RJ 2017, 3161) Asociaciones. Inscripción en el Registro de asociaciones por silencio administrativo | 427 |
| * STS num. 1188/2017 de 7 de julio (Cont.-Admvo.) (RJ 2017, 4161) Fundaciones. Legitimación activa en materia de medio ambiente. La especial significación constitucional del medio ambiente (art. 45 CE) amplía el marco de legitimación de organizaciones como la recurrente, que debemos considerarlas como investidas de un especial interés legítimo colectivo, que nos deben conducir a entender que las mismas, con la impugnación de decisiones medioambientales como las de autos, no están ejerciendo exclusivamente una defensa de la legalidad vigente, sino que están actuando en defensa de intereses colectivo que repercuten en toda la sociedad. Ejercicio de la acción popular. Convenio de Aarhus | 446 |
| * STS núm. 1119/2017 de 26 de junio (Cont.-admvo.) (RJ 2017, 3010) Asociaciones. Revocación improcedente de declaración de utilidad pública | 433 |

| | |
|---|-----|
| * STS núm. 507/2017 de 4 de julio (Penal) (RJ 2017, 4128) Sociedad Laboral. Responsabilidad penal de administrador de hecho de sociedad laboral. Apropiación indebida por subirse unilateralmente su sueldo y recibir incentivos en cantidades del doble de lo que le correspondía sin existir acuerdo válido de la entidad. Inaplicación de administración desleal al concurrir ánimo de incorporación definitiva del dinero a su patrimonio. | 399 |
| * Auto TS de 5 de julio de 2017 (Social) (JUR 2017, 201742) Cooperativas. Recargo de prestaciones de Seguridad Social por falta de medidas de seguridad. Socio de cooperativa encuadrado en el RETA y responsabilidad de la tercera empresa contratista de la cooperativa en la que se prestaban los servicios. | 393 |
| * Auto TS de 18 de julio de 2017 (Social) (JUR 2017, 200900) Cooperativa de Trabajo Asociado. Competencia del orden social de la jurisdicción para conocer de la acción de impugnación de una sanción al socio cooperativista. | 394 |
| * Auto TS de 18 de septiembre de 2017 (Cont.-admvo) (JUR 2017, 238341) Cooperativas y Derecho de defensa de la competencia. Determinación de interes casacional | 396 |
| * STS núm. 1624/2017 de 26 de octubre (Cont.-admvo.) (RJ 2017, 4542) Asociaciones. Procedencia de denegación de la declaración de utilidad pública por falta de realización de sus actividades con fines de interés general. Naturaleza reglada y no discrecional de esta actividad administrativa | 435 |
| * STS num. 862/2017 de 7 de noviembre (Social) (JUR 2017, 288188) Fundaciones. Inexistencia de relación laboral entre Fundación Musical y músicos | 451 |
| * Auto TS de 8 de noviembre de 2017 (Civil) (JUR 2017, 282970) Cooperativas. Competencia funcional del Tribunal Superior de Justicia de Catalunya para conocer recurso de casación fundado en la Ley de Cooperativas de Cataluña, aunque se invoquen también otras normas de derecho común | 397 |

* STS núm 1880/2017 de 30 de noviembre (Cont.-Admvo.) (RJ 2017, 5133)
 Mutualidades de Previsión Social. Desde el punto de vista de su configuración y régimen jurídico positivo, las mutualidades de previsión social se presentan como una de las formas que pueden adoptar las entidades privadas para ejercer la actividad aseguradora, concretamente en una modalidad aseguradora de carácter voluntario complementaria del sistema de Seguridad Social obligatoria, y en este sentido se pueden calificar con toda propiedad como empresas aseguradoras que, como tales, se mueven dentro del ámbito del Derecho Mercantil 413

* STS núm. 1972/2017 de 14 de Diciembre (Cont.-admvo.) (JUR 2017, 312741)
 Asociaciones. Inscripción de baja en registro de asociaciones. La autoridad registral no podía alegar para rechazar la inscripción de la baja de la asociación por cambio de su régimen jurídico, haber denegado la previa solicitud de cancelación de la inscripción de dicha asociación por la disolución sin liquidación de la misma como consecuencia de su absorción. Aunque ambas solicitudes respondan a los mismos hechos y puedan tener un significado material equivalente, lo cierto es que las exigencias formales registrales para una u otra solicitud no son las mismas, siendo más rigurosas las requeridas para inscribir una disolución asociativa que para inscribir una baja por un cambio de régimen jurídico 441

ÍNDICE ACUMULADO

CIRIEC-España,

Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa

Nº 1 – 1990

| | |
|---|---|
| Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre Entidades de Economía Social del año 1988 | 3 |
|---|---|

Nº 2 – 1991

| | |
|---|-----|
| Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre entidades de Economía Social. 1980-1989. | 5 |
| Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre entidades de Economía Social. 1989. | 57 |
| Reseña Legislativa sobre entidades de Economía Social (Enero 1989 - Junio 1990). | 145 |
| DISPOSICIONES DE MAYOR INTERÉS PUBLICADAS | |
| - Real Decreto 3 de Marzo de 1989 nº 225/1989. Seguridad Social. Incorporación de los socios trabajadores de Cooperativas de Trabajo Asociado. (BOE 57 de 8 de marzo). | 161 |
| - Ley 26 de Mayo de 1989 nº 13/1989. Cooperativas de Crédito. Normas reguladoras. (BOE 129 de 31 de mayo). | 163 |
| - Ley Foral 12/1989, de 3 de julio, de Cooperativas de Navarra. (BOE 244, 11 de octubre de 1989). | 166 |
| - Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades (BOE, nº 178 de 27 de julio). | 169 |
| - Real Decreto legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el Texto Refundido d la Ley de Sociedades Anónimas. | 169 |
| - Real Decreto 1579/1989, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil (BOE, nº 313, de 30 de diciembre; corrección de errores en BOE, nº 8, de 8 de enero 1990). | 169 |
| - Real Decreto 1079/1989, de 1 de septiembre, por el que se aprueba la actualización del Régimen Jurídico de las Mutualidades de Previsión Social (BOE nº 214, de 7 de septiembre). | 176 |
| - Real Decreto-Ley 29 de Diciembre de 1989, nº 7/1989. Presupuestos del Estado. Medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria (BOE 313 de 30 de diciembre de 1989). | 177 |
| - Real Decreto 664/1990, de 25 de mayo, sobre cuotas participativas de las Cajas de Ahorro. (BOE 129, 30 de mayo 1990). | 177 |
| - Real Decreto 22 de junio 1990 nº 825/1990. Regula el derecho de representación, consulta y participación de los consumidores y usuarios a través de sus asociaciones. (BOE nº 155 de 29 de junio de 1990). | 179 |

Nº 3 – 1992

COMENTARIOS

- Las Cooperativas agrarias y el campo de aplicación de la Seguridad Social, por Juan López Gandía 270
- Consecuencias jurídicas de la variación del coste final de la vivienda cooperativa, por Gemma Fajardo García 277
- “Los delitos societarios” en el Anteproyecto de Código Penal (con especial referencia a los administradores que falsearan las cuentas anuales u otros documentos) por Jesús Olavarria Iglesias 283

NOTAS A LA JURISPRUDENCIA

- Nota a la sentencia del T. S. de 24 de enero de 1990, por Gemma Fajardo García 43
 - Nota a la sentencia del T. S. de 7 de noviembre de 1990, por Gemma Fajardo García 49
 - Nota a la sentencia del T. S. de 17 de abril de 1990, por Juan Antonio Esteban García 63
 - Nota a la sentencia del T. S. de 29 de junio de 1989, por Juan Antonio Esteban García 70
 - Nota a las sentencias del T. S. de 26 de marzo de 1990 y 10 de mayo de 1990, por Jesús Olavarria Iglesias 77
 - Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional 1990. 9
 - Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre entidades de Economía social 1990 25
 - Reseña de Jurisprudencia de otros Tribunales sobre entidades de Economía Social de 1988 – 1990 137
 - Reseña de Legislación sobre entidades de Economía Social julio 1990 – junio 1991 245
- DISPOSICIONES DE MAYOR INTERÉS PUBLICADAS
- Reseña de las disposiciones de mayor interés por G. Fajardo, J. F. Juliá, J. Olavarria, M. Cubedo, J. Castaños y F. López Almenar 256

Nº 4 – 1993

COMENTARIOS

- Recientes reformas en el Derecho cooperativo italiano, por Renato Dabormida 162
- Ley francesa nº 92 de 13 de julio de 1992 relativa a la modernización de las empresas cooperativas, por Gemma Fajardo 171
- La Ley Marcora: la gestión en forma cooperativa de las empresas en crisis en Italia, por Simonetta Ronco 181
- Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre entidades de Economía Social, por Jesús Olavarria y Gemma Fajardo. 14
- Reseña de Legislación sobre entidades de Economía Social (julio 1991 - febrero 1993), por Gemma Fajardo 91

DISPOSICIONES DE MAYOR INTERÉS PUBLICADAS

- Orden de 29 de julio de 1992 116
- R. D. 1345/1992, de 6 de noviembre 120
- Orden de 30 de septiembre de 1992. 124
- R. D. 84/1993, de 22 de enero 127

Nº 5 – 1994

COMENTARIOS

- La regulación de las empresas de trabajo temporal según la Ley 14/1994, de 1 de junio, y su incidencia sobre el régimen jurídico de las cooperativas. Por Consuelo Chacartegui Jávega 386
- La transformación de la cooperativa en otras formas sociales, por José Luis Sánchez Moliner 396
- La responsabilidad del socio en la gestión económica de la cooperativa de viviendas desde la Jurisprudencia del Tribunal Supremo, por Gemma Fajardo García 415
- Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional, sobre entidades de Economía Social, 1992, por Gemma Fajardo García 7
- Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Supremo, sobre entidades de Economía Social, 1992, por Gemma Fajardo y Jesús Olavarria 28
- Reseña de Legislación sobre entidades de Economía Social (marzo 1993 - agosto 1994), por Gemma Fajardo García 197

DISPOSICIONES DE MAYOR INTERÉS PUBLICADAS

- Ley Vasca 4/1993 de Cooperativas 234
- Reglamento del Registro vasco de cooperativas (D. 189/1994)..... 309
- Ley 14/1994 de Empresas de trabajo temporal..... 342
- Ley 12/1994 de Fundaciones del País Vasco..... 351
- Ley 9/1994 de Régimen fiscal de las cooperativas navarras 367

Nº 6 – 1995

COMENTARIOS

- Breve comentario del Título I de la Ley de Fundaciones. Por Remigio Beneyto Berenguer 253
- Algunas reflexiones en torno a la nueva Ley de Cooperativas Valencianas, por M^a Luisa Llobregat Hurtado..... 265
- La acreditación de las aportaciones sociales mediante anotaciones en cuenta en la Ley de Cooperativas e la Comunidad Valenciana, por Francisco González Castilla 271
- Elecciones sindicales y empresas cooperativas, por Federico V. López Mora 291
- Fondo de garantía salarial y sociedades anónimas laborales, por Federico V. López Mora 301
- Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional, sobre entidades de Economía Social (enero 1993-marzo 1994). Por Alicia García Herrera 7
- Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Supremo, sobre entidades de Economía Social 1993. Por Jesús Olavarria y Gemma Fajardo 43
- Reseña de Legislación sobre entidades de Economía Social (septiembre 1994 - junio 1995), por Gemma Fajardo García 119

DISPOSICIONES DE MAYOR INTERÉS PUBLICADAS

- Ley 30/1994 de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general 147
- Ley 8/1994 de cajas de ahorro 175
- Ley 3/1995 de modificación de la Ley 11/1985 193
- Ley 2/1995 de sociedades de responsabilidad limitada (art. 93 y disposición adicional séptima)..... 229
- Ley 4/1995 de crédito cooperativo 231

Nº 7 – 1995

COMENTARIOS

- Las Mutualidades en la Ley de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados. Por Luis Miguel Avalos Muñoz 209
- Los grupos cooperativos, por José Miguel Embid Irujo 221
- Notas críticas al Estatuto Jurídico Privado de las Sociedades Agrarias de Transformación, por Félix López de Medrano 233
- Notas sobre la elección de miembros del Consejo de Administración en las Cajas de Ahorros: A propósito de la resolución de la D.G.R.N. de 14 de enero de 1994, por María José Vañó Vañó 269
- Empresas públicas locales: De la iniciativa pública en la actividad económica a la arbitrariedad. (Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 16 de diciembre de 1993), por Javier Viciano Pastor. 283

NOTAS A LA JURISPRUDENCIA

- Nota a la sentencia del T. S. de 14 de octubre de 1994, por M^a José Vañó Vañó 58
- Nota a la sentencia del T. S. de 30 de mayo de 1995, por Carlos Salinas 63
- Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Supremo, sobre entidades de Economía Social (enero 94- junio 95), por Gemma Fajardo y Jesús Olavarraría 9
- Reseña de Legislación sobre entidades de economía social (julio 1995 - diciembre 1995), por Gemma Fajardo García 93

DISPOSICIONES DE MAYOR INTERÉS PUBLICADAS

- Ley 19/1995, de 4 de julio, de modernización de las Explotaciones Agrarias 109
- Real Decreto 1245/1995, de 14 de julio, sobre creación de bancos, actividad transfronteriza y otras cuestiones relativas al régimen jurídico de las entidades de crédito 127
- Ley 30/1995, de 8 de noviembre, de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados. 135

Nº 8 – 1996

COMENTARIOS

- La reforma de la legislación cooperativa valenciana: algunas aportaciones, dudas y problemas, por Narciso Paz Canalejo 111
- Reflexiones sobre el régimen jurídico de las sociedades anónimas laborales y las cooperativas de trabajo asociado. Por María Luisa Llobregat Hurtado. 123
- Mutualidades de Previsión Social vinculadas a Colegios Profesionales: incorporación obligatoria (comentario a la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 30 de enero de 1996). Por Jesús Olavarraría Iglesia 143
- Comentarios al Real Decreto 2028/1995 relativo a cooperativas de viviendas que soliciten financiación pública. Por Jaime Oñate Clemente de Diego 165
- Protección por desempleo y trabajo cooperativo, por Federico Vicente López Mora 171
- Seguridad social en las empresas de Economía Social, por Federico Vicente López Mora 175
- Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Supremo, sobre entidades de Economía Social (julio 95-diciembre 95), por Gemma Fajardo y Jesús Olavarraría 9
- Reseña de Legislación sobre entidades de Economía Social (enero 1996 - septiembre 1996), por Gemma Fajardo García 45

DISPOSICIONES DE MAYOR INTERÉS PUBLICADAS

- Ley 4/1996, de 31 de mayo, de Cajas de ahorro de Galicia 63
- Ley Foral 12/1996, de 2 de julio, de Cooperativas de Navarra..... 81

Nº 9 – 1998

COMENTARIOS

- La determinación y distribución de resultados del ejercicio económico en el anteproyecto de Ley de Sociedades Cooperativas Andaluzas. Análisis crítico, por Manuel Paniagua Zurera 9
- Organizaciones de trabajo asociado y transmisión de empresas. Por Frederic López i Mora..... 31
- La cooperativización en la economía cubana. Su reglamentación jurídica, por Marta Moreno Cruz y Emilia Horta Herrera..... 43
- Estudio comparado de las estructuras financieras de las empresas cuyos titulares son sociedades cooperativas reguladas por las leyes españolas de cooperativas, general y autonómicas, así como del régimen jurídico de las principales masas patrimoniales que las integran, por Primitivo Borjabad Gonzalo 53

SEMINARIO. EL COOPERATIVISMO VALENCIANO: PERSPECTIVA JURÍDICA ACTUAL (15, 23 y 29 de octubre / 5, 13 y 19 de noviembre de 1997)

- Presentación por Manuel Serrano Richarte 104
- Tendencias de la legislación cooperativa en España, por Gemma Fajardo García 106
- Ámbito de aplicación de la legislación autonómica sobre cooperativas. Por Narciso Paz Canalejo 115
- Consideraciones generales sobre la reforma del régimen de los órganos sociales de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, por Vicente Cuñat Edo. 134
- Problemas actuales de la integración cooperativa, por José Miguel Embid Irujo 149
- Cuestiones sobre el régimen económico de la cooperativa. Por Francisco Vicent Chuliá 167
- Mesa Redonda: Situación del cooperativismo valenciano. 183
- Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre entidades de Economía Social, enero 1996-junio 1997 215
- Reseña de Legislación sobre entidades de Economía Social (octubre 1996 - mayo 1997) 261

DISPOSICIONES DE MAYOR INTERÉS PUBLICADAS

- Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales 269
- Decreto Ley nº 7/1998, de 15 de enero. Reglamenta el régimen jurídico de las cooperativas de solidaridad social de Portugal..... 279
- Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones de la Comunidad de Madrid..... 283
- Ley 2/1998, de 26 de marzo, de Sociedades Cooperativas de Extremadura..... 293
- Ley 6/1998, de 13 de mayo, de Regulación del Funcionamiento de las Secciones de Crédito de las Cooperativas..... 363

Nº 10 – 1999

COMENTARIOS

- Los recursos propios en las Cooperativas de Crédito, por Conrado Balaguer Escrig 9
- Algunos comentarios sobre la relación entre el Derecho de defensa de la competencia y el Derecho de Cooperativas, por José María Paz Arias 25

| | |
|--|-----|
| - Propiedad horizontal en régimen cooperativo, por Iván Jesús Trujillo Díez. | 37 |
| - La reforma de la legislación cooperativa estatal, por Gemma Fajardo García. | 45 |
| - Jornadas. Mutualidades de Previsión Social (23 de noviembre de 1998). | 79 |
| Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre entidades de Economía Social. Julio 1997 - Enero 1999 | 111 |
| Reseña de Legislación sobre entidades de Economía Social (junio 1997 - diciembre 1998) | 195 |
| DISPOSICIONES DE MAYOR INTERÉS PUBLICADAS | |
| - Decreto Legislativo 1/1998, de 23 de junio, del Gobierno Valenciano, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana | 211 |
| - Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de cooperativas de Galicia | 257 |
| - Ley 9/1998, de 22 de diciembre, de Cooperativas de Aragón | 319 |
| - Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados | 359 |
| - Real Decreto 2114/1998, de 2 de octubre, sobre Registro Administrativo de Sociedades Laborales | 393 |
| - Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas | 399 |
| LEGISLACIÓN EXTRANJERA | |
| - Lei 51/1996, de 7 de septiembre. Código Cooperativo Portugués. | 455 |
| Nº 11 – 2000 | |
| COMENTARIOS | |
| - Análisis de la reforma de la Ley 4/1993, de 24 de junio de cooperativas de Euskadi (Ley 1/2000, de 29 de junio), por Santiago Merino Hernández | 9 |
| - Grupos paritarios de cooperativas de crédito y prácticas restrictivas de la competencia. A propósito del Grupo Caja Rural, por Francisco González Castilla | 25 |
| - Las cooperativas de segundo grado en la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas, por Ángeles Cuenca García | 69 |
| - Xornadas de Estudio sobre a Lei de Cooperativas de Galicia, por Alfredo Romero Gallardo | 119 |
| - El orden jurídico-constitucional del cooperativismo portugués, por Rui Namorado | 135 |
| Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre entidades de Economía Social. Enero 1999-Abril 2000. | 151 |
| Reseña de Legislación sobre entidades de Economía Social (enero 1999 - abril 2000) | 183 |
| DISPOSICIONES DE MAYOR INTERÉS PUBLICADAS | |
| - Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas. | 197 |
| - Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid. | 273 |
| - Decreto 64/1999, de 2 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento sobre procedi- mientos y requisitos relativos a las sociedades cooperativas de utilidad pública | 339 |
| - Decreto 61/2000, de 4 de abril, por el que se regulan las Cooperativas de Iniciativa Social | 345 |
| - Ley 15/1999, de 16 de diciembre, de Cajas de Ahorro de Andalucía | 347 |
| - Ley 3/1998, de 1 de julio, de Cajas de Ahorros de la Región de Murcia. | 389 |
| - Ley 7/2000, de 29 de mayo, de la Generalitat Valenciana, de Mutualidades de Previsión Social de la Comunidad Valenciana | 415 |
| - Ley 8/1998, de 9 de diciembre, de la Generalitat Valenciana, de Fundaciones de la Comunidad Valenciana | 425 |

Nº 12 – 2001

COMENTARIOS

| | |
|---|-----|
| - La cooperativa mixta: un tipo societario, por Juan Grima Ferrada. | 9 |
| - Análisis de la naturaleza y del régimen jurídico de organización y funcionamiento del Consejo Gallego de Cooperativas, por Julio Costas Comesaña. | 21 |
| - La prescripción de las obligaciones entre la cooperativa y sus socios y la naturaleza no mercantil de su relación, por Gemma Fajardo García. | 37 |
| - Tratamiento fiscal de las cooperativas de crédito, por M ^a Pilar Alguacil Marí. | 51 |
| - La sociedad cooperativa de pequeño tamaño: ¿es una verdadera forma simplificada de sociedad cooperativa?, por Renato Dabormida. | 85 |
| Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre entidades de Economía Social. Marzo 1994 – Diciembre 2000. | 109 |
| Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre entidades de Economía Social. Mayo 2000 – diciembre 2000. | 127 |
| Reseña de Legislación sobre entidades de Economía Social (abril 2000 - diciembre 2000) | 193 |

DISPOSICIONES DE MAYOR INTERÉS PUBLICADAS

| | |
|--|-----|
| - Ley 1/2000, de 29 de junio, de modificación de la Ley de Cooperativas de Euskadi. | 211 |
| - Ley 9/2000, de 30 de junio, de Mutualidades de Previsión Social de la Comunidad Autónoma de Madrid. | 221 |
| - Ley del Principado de Asturias 2/2000, de 23 de Junio, de Cajas de Ahorro. | 237 |
| - Ley 4/2000, de 28 de noviembre, de reforma de la Ley 1/1991, de 4 de enero, de las Cajas de Ahorros en Aragón. | 269 |
| - Real Decreto-Ley 10/2000, de 6 de octubre, de medidas urgentes de apoyo a los sectores agrario, pesquero y del transporte. | 277 |
| - Real Decreto 1278/2000, de 30 de junio, por el que se adaptan determinadas disposiciones de Seguridad Social para su aplicación a las sociedades cooperativas. | 279 |
| - Real Decreto 1955/2000, de 1 de diciembre, por el que se regulan las actividades de transporte, distribución, comercialización, suministro y procedimientos de autorización de instalaciones de energía eléctrica. | 283 |
| - Decreto 245/2000, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de Arbitraje, Conciliación y Mediación Cooperativos de Extremadura. | 291 |

Nº 13 – 2002

COMENTARIOS

| | |
|--|-----|
| - El futuro de la legislación cooperativa, por Francisco Vicent Chuliá. | 9 |
| - Beneficios fiscales aplicables a las cooperativas en el impuesto sobre Sociedades, por Marta Montero Simó. | 49 |
| - Los procesos de concentración y de integración cooperativa y su tributación: especial referencia a las fusiones y a la creación de grupos cooperativos. Por Purificación Peris García. | 69 |
| - El órgano de administración en las sociedades laborales, por Josefina Boquera Matarredona. | 111 |
| - Reforma del derecho societario y fines cooperativistas, por Emanuele Cusa. | 125 |
| Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre entidades de Economía Social. | 141 |

| | |
|---|-----|
| Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre entidades de Economía Social. Enero 2001 – marzo 2002 | 151 |
| Reseña de Legislación sobre entidades de Economía Social (enero 2001 - marzo 2002) | 243 |
| DISPOSICIONES DE MAYOR INTERÉS PUBLICADAS | |
| - Ley 4/2001, de 2 de julio, de Cooperativas de La Rioja | 263 |
| - Ley 4/2002, de 11 de abril, de Cooperativas de la Comunidad de Castilla y León | 323 |
| - Ley 18/2002, de 5 de julio, de Cooperativas de la Cataluña. | 385 |
| - Ley 5/2001, de 10 de mayo, de Crédito Cooperativo | 441 |
| - Real Decreto 136/2002, de 1 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Sociedades Cooperativas | 461 |
| - Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación | 475 |
| - Ley 5/2001, de 2 de mayo, de Fundaciones de Cataluña | 493 |
| - Ley 5/2001, de 4 de julio, de Cajas de Ahorro de Castilla y León | 507 |
| Nº 14 – 2003 | |
| COMENTARIOS | |
| - Reflexiones en torno a la nueva Ley de Cooperativas de Cataluña, por Cristina R. Grau López | 9 |
| - Novedades de la Ley 8/2003 de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, por M ^a José Senent Vidal | 31 |
| - La Sociedad Cooperativa Europea, por Francisco Vicent Chuliá | 51 |
| - El arbitraje cooperativo. El caso valenciano, por Jaime Martí Miravalls | 83 |
| - Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de Ayudas de Estado, por M ^a Pilar Alguacil Marí | 131 |
| - Ley Orgánica del Derecho de Asociación: Aspectos sociales y económicos, por José Luis Argudo Pérez | 183 |
| Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre entidades de Economía Social. Enero 2002 – Enero 2003 | 205 |
| Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre entidades de Economía Social. Abril 2002 – Julio 2003 | 209 |
| Reseña de Legislación sobre entidades de Economía Social (abril 2002 - marzo 2003) | 323 |
| DISPOSICIONES DE MAYOR INTERÉS PUBLICADAS | |
| - Ley 20/2002, de 14 de noviembre, de Cooperativas de Castilla-La Mancha | 339 |
| - Ley 3/2002, de 16 de diciembre, por la que se modifica la Ley 2/1999, de 31 de marzo, de Sociedades Cooperativas Andaluzas | 407 |
| - Ley 1/2003, de 20 de marzo, de Cooperativas de las Illes Balears | 413 |
| - Ley 8/2003, de 24 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad Valenciana | 473 |
| - Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones | 535 |
| - Decreto 129/2002, de 24 de septiembre, que regula el funcionamiento de las Secciones de Crédito de las Sociedades Cooperativas de la Comunidad Autónoma de Extremadura | 555 |
| - Reglamento (CE) 1435/2003 del Consejo, de 22 de julio, relativo al Estatuto de la sociedad cooperativa europea (SCE) | 565 |
| - Directiva 2003/72/CE del Consejo, de 22 de julio, por la que se completa el Estatuto de la sociedad cooperativa europea en lo que respecta la implicación de los trabajadores. | 593 |

Nº 15 – 2004

COMENTARIOS

| | |
|---|-----|
| - Insolvencia de empresas de Economía Social y del Tercer Sector: Soluciones extraordinarias de convenio concursal, por Juan Ignacio Font Galán, Luis M ^a Miranda Serrano, Javier Pagador López, Pedro José Vela Torres. | 9 |
| - Denominación, domicilio, impugnación de acuerdos y derecho de suscripción preferente en las sociedades laborales, por Josefina Boquera Matarredona. | 29 |
| - Transmisión de acciones y participaciones en las sociedades laborales, por Daniel Rodríguez Ruiz de Villa | 57 |
| - Las cooperativas como empresas de inserción social, por M ^a José Senent Vidal. | 109 |
| - La Sociedad Cooperativa Europea y su adecuación a los principios de la ACI, por Pablo Rodríguez Abelenda. | 129 |
| - Il procedimento assembleare nella società cooperativa e il principio democratico, por Emanuele Cusa | 171 |
| Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre entidades de Economía Social. Julio 2003 – Mayo 2004 | 191 |
| Reseña de Legislación sobre entidades de Economía Social (abril 2003 - mayo 2004) | 247 |

DISPOSICIONES DE MAYOR INTERÉS PUBLICADAS

| | |
|--|-----|
| - Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. | 263 |
| - Real Decreto 302/2004, de 20 de febrero, sobre cuotas participativas de las cajas de ahorros | 275 |
| - Ley 7/2003, de 26 de marzo, de Inserción Sociolaboral de La Rioja | 283 |
| - Ley 10/2003, de 13 de junio, de Mutualidades de Previsión Social de Cataluña. | 293 |
| - Decreto 280/2003, de 4 de noviembre, de desarrollo de la Ley 6/1998, de 13 de mayo, de regulación del funcionamiento de las secciones de crédito de las cooperativas catalanas. | 315 |
| - Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre Fomento de las Cooperativas en Europa | 319 |

Nº 16 – 2005

COMENTARIOS

| | |
|---|-----|
| - La masa activa y pasiva en el concurso de cooperativas, por Gemma Fajardo García. | 9 |
| - La representación de las sociedades cooperativas en la Ley Andaluza, por Manuel Paniagua Zurera | 55 |
| - El reglamento de régimen interno de la cooperativa: “instrucciones de uso”, por M ^a José Senent Vidal. | 69 |
| - Convenio arbitral y conflictos cooperativos. Por Jaime Martí Miravalls | 81 |
| - El principio de educación, formación e información como pilar básico del concepto de cooperativa, por José M. Corberá Martínez. | 101 |
| - Apuntes sobre la pertinencia o necesidad de un derecho solidario, por Dante Cracogna | 131 |

COMENTARIOS Y NOTAS DE JURISPRUDENCIA

| | |
|--|-----|
| - Externalización productiva, cooperativas de trabajo asociado y fraude de ley. (STS 12-9-2004). Por Frederic López i Mora | 227 |
| - Establecimiento en Reglamento de Régimen interior de Cooperativa como causa de baja obligatoria de los socios de la no prestación de los servicios debidos, (STS 1-6-2004). Por M ^a José Senent Vidal | 234 |
| Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre entidades de Economía Social. Junio 2004 – diciembre 2004. Por Jesús Olavarria, Gemma Fajardo, Rocio Martí, Frederic López y M ^a José Senent. | 149 |
| Reseña de Legislación sobre entidades de Economía Social (junio 2004 - julio 2005), por Gemma Fajardo | 241 |
| DISPOSICIONES DE MAYOR INTERÉS PUBLICADAS | |
| - Decreto 104/2004, de 23 de septiembre, por el que se regula la organización y el funcionamiento del Consejo Superior Regional para el Fomento del Cooperativismo de Castilla y León | 269 |
| - Decreto 125/2004, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Cooperativas de Castilla y León | 275 |
| - Decreto 59/2005, de 29 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de organización y funcionamiento del Registro de Cooperativas de Euskadi | 281 |
| - Decreto 248/2004, de 14 de octubre, de Galicia por el que se regulan los procedimientos de conciliación y arbitraje cooperativa | 313 |
| - Decreto 83/2005, de 22 abril, del Consell de la Generalitat, por el que se regulan las Cooperativas de Crédito de la Comunidad Valenciana | 321 |
| - Decreto legislativo 1/2005, de 10 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de las leyes 7/1985, de 17 de julio, y 4/1996, de 31 de mayo, de cajas de ahorros de Galicia. | 331 |
| - Ley 6/2004, de 18 de octubre, de Cajas de Ahorro de La Rioja. | 355 |

Nº 17 – 2006

COMENTARIOS

| | |
|--|-----|
| - El encuadramiento jurídico de la economía social - introducción al caso portugués. Por Rui Namorado | 9 |
| - La fusión de cooperativas en la legislación española. Por I. Gemma Fajardo García | 35 |
| - Marco jurídico de la Sociedad Cooperativa Europea domiciliada en España. Por Ana Lambea Rueda | 85 |
| - Algunos problemas de nulidad y eficacia del convenio arbitral cooperativo. Por José Luis Argudo Pérez | 113 |
| - Régimen jurídico de los nuevos tipos “cooperativos” de Venezuela. Por Alberto García Müller | 131 |
| Reseña de jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre entidades de Economía Social. Enero 2005 - enero 2006. Por Isabel Rodríguez Martínez | 143 |
| Reseña de jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre entidades de Economía Social. Enero 2005 - diciembre 2005. Por Jesús Olavarria, Gemma Fajardo Rocío Martí y Consuelo Alcover | 163 |

COMENTARIOS Y NOTAS DE JURISPRUDENCIA

| | |
|---|-----|
| - Tratamiento tributario de las Cajas de Ahorro y principio de igualdad tributaria. Por María Pilar Alguacil Marí | 227 |
| - El arbitraje en las sociedades cooperativas. Por Santiago Merino Hernández | 230 |
| - Sector público, descentralización productiva y cooperativas de trabajo asociado como empresas “pantalla”. Por Frederic López i Mora | 234 |
| Reseña de legislación sobre entidades de Economía Social. Por Gemma Fajardo | 239 |

DISPOSICIONES DE MAYOR INTERÉS PUBLICADAS

| | |
|---|-----|
| - Ley Foral 5/2006, de 11 de abril, de modificación de la Ley Foral 12/1996, de 2 de julio, de Cooperativas de Navarra, para la adición de la regulación de las cooperativas de iniciativa social | 279 |
| - Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal | 283 |
| - Decreto 72/2006, de 30 de mayo, por el que se establecen los procedimientos de arbitraje, conciliación y mediación, en el ámbito de la Economía Social de Castilla-La Mancha | 307 |
| - Decreto 50/2006, de 23 de marzo, de modificación del Decreto 261/2002, de 30 de julio, por el que se aprueban las normas reguladoras de las cofradías de pescadores y sus federaciones en Galicia | 317 |

Nº 18 – 2007

COMENTARIOS

| | |
|--|-----|
| - La responsabilidad del órgano de administración de las sociedades cooperativas y su necesaria incardinación en el moderno derecho de sociedades. Por Carmen Pastor Sempere | 9 |
| - La aplicación del apartado quinto del artículo 262 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas a las Sociedades Cooperativas. Por Manuel José Vázquez Pena | 37 |
| - El Derecho de la Economía Social: entre la Constitución y el mercado, la equidad y la eficiencia. Por Alfonso Cano López | 53 |
| - La potestad administrativa sancionadora en la Ley 8/2003, de 24 de marzo de Cooperativas de la Comunidad Valenciana. Por María Burzaco Samper | 73 |
| - Responsabilidad por no promoción de la disolución de los miembros del consejo rector. Por Jorge Moya Ballester | 107 |
| - Retos y oportunidades de la globalización para las cooperativas y el marco legal cooperativo. Por Hagen Henry | 123 |
| Reseña de jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre entidades de Economía Social. Enero 2006 - junio 2005. Por Jesús Olavarría | 139 |
| Reseña de legislación sobre entidades de Economía Social. Por Gemma Fajardo | 163 |

DISPOSICIONES DE MAYOR INTERÉS PUBLICADAS

| | |
|---|-----|
| - Ley 31/2006, de 18 de octubre, sobre implicación de los trabajadores en las sociedades anónimas y cooperativas europeas | 179 |
| - Ley 8/2006, de 16 de noviembre, de Sociedades Cooperativas, de la Región de Murcia | 205 |
| - Ley Foral 14/2006, de 11 de diciembre, de Cooperativas de Navarra | 273 |
| - Ley 8/2006, de 1 de diciembre, de segunda modificación de la Ley de Cooperativas de Euskadi | 307 |
| - Ley 8/2006, de 23 diciembre, de Sociedades Cooperativas Especiales de Extremadura | 311 |

- Ley 1/2007, de 5 de febrero, de la Generalitat, por la que se regulan las empresas de inserción para fomentar la inclusión social en la Comunitat Valenciana 319
- Ley 20/2007, de 11 de julio, del Estatuto del trabajo autónomo 327

Nº 19 – 2008

COMENTARIOS

- Marco jurídico de las empresas de economía social: dificultades y alternativas en la configuración de un estatuto jurídico para las entidades de economía social. Por Luis Ángel Sánchez Pachón 9
- Bases jurídicas de las políticas públicas sobre cooperativas. Por Alberto García Müller. 39
- Algunas consideraciones sobre las cooperativas de iniciativa social en el marco del fomento de empleo y la inserción laboral. Una perspectiva jurídico-económica. Por Amalia Rodríguez González y Ana Ortega Álvarez 55
- Incentivos fiscales a cooperativas y entidades sin fines lucrativos. ¿Paradigma de las políticas de promoción de la responsabilidad social de las organizaciones? Por Mercedes Ruiz Garijo 79
- Métodos de resolución extrajudicial de conflictos en las sociedades cooperativas de Galicia. Por Pablo Fernández Carballo-Calero y Christian Herrera Petrus 99

SIMPOSIO CONFESAL: PROPUESTA DE REFORMA DE LA LEY DE 1997 DE SOCIEDADES LABORALES

- Presentación. Por Gemma Fajardo García 125
- Texto integrado de la Ley vigente con las reformas propuestas 127

Aspectos societarios

- Aspectos societarios de la reforma de la Ley de Sociedades Laborales. Por Gemma Fajardo García 141
- Algunas reflexiones tópicas al hilo de una singular y necesaria propuesta de reforma. Por Alfonso Cano López 159
- Algunos aspectos societarios de la propuesta de reforma de la Ley de Sociedades Laborales presentada por CONFESAL. Por Jesús Olavarría Iglesia 173
- Propuesta de reforma de la Ley de 1997 de Sociedades Laborales – CONFESAL. Problemas societarios. Por Juan Carlos Sáenz García De Albizu 179

Aspectos tributarios

- Reforma de la tributación de las sociedades laborales. Por M^a Pilar Alguacil Marí. 189
- La reforma de los preceptos tributarios de la Ley 4/1997, de Sociedades Laborales. Por Iñigo Barberena Belzunce 217
- Algunas reflexiones a la propuesta de reforma de la Ley de Sociedades Laborales 4/1997, en materia fiscal. Por José Manuel de Luis Esteban 223
- Sociedades laborales: problemas actuales y justificación científica de una fiscalidad adecuada. Por Rafael Calvo Ortega 237

Aspectos laborales y de la Seguridad Social

- Las sociedades laborales desde el derecho del trabajo. Cuestiones centrales y propuestas de reforma. Por Juan Lopez Gandía 251
- Sobre la reforma de la Ley 4/1997, de Sociedades Laborales. Por Frederic López i Mora 263
- Exposición y análisis sobre la propuesta de reforma de la ley en los aspectos laborales y de encuadramiento en el sistema de la Seguridad Social. Por José Luis Goñi Sein 291

- Aspectos laborales de la propuesta de reforma de la Ley de Sociedades Laborales de CONFESAL. Por Maravillas Espín Sáez 309

NOTAS Y COMENTARIOS A LA JURISPRUDENCIA

- Impugnación de asamblea general de cooperativa por defectos en su convocatoria (STS 12 de marzo de 2007). Por M^a José Senent Vidal 334
- Impugnación de acuerdos de asamblea general y Derecho de información del cooperativista (STS 28 de marzo de 2007). Por M^a José Senent Vidal 340
- El IVA de las subvenciones del FEOGA a las cooperativas forrajeras (STS 12 de junio de 2007). Por María Pilar Bonet Sánchez 344
- Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre entidades de Economía Social. Julio 2006 - junio 2007. Por Jesús Olavarría Iglesia, Gemma Fajardo García, Rocío Martí Lacalle y Consuelo Alcover 315
- Reseña de Legislación sobre entidades de Economía Social. Por Gemma Fajardo 365

DISPOSICIONES DE MAYOR INTERÉS

- Ley 16/2007, de 4 de julio, de reforma y adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la Unión Europea. (Extracto) Disposición adicional cuarta 391
- Ley 30/2007, de 30 de octubre, de Contratos del Sector Público. (Extracto) Disposición Adicional Sexta y Séptima 393
- Ley 44/2007, de 13 de diciembre, para la regulación del régimen de las empresas de inserción (BOE 299, 14 de diciembre) 395
- Ley 6/2008, de 25 de junio, de la Sociedad Cooperativa Pequeña de Euskadi 409

Nº 20 – 2009

COMENTARIOS

- La legislación española sobre cooperativas y sociedades laborales: ¿una respuesta adecuada a las necesidades del sector? Por Rosalía Alfonso Sánchez 9
- La progresiva diversificación del objeto social de las cooperativas de viviendas. Por Manuel Botana Agra 43
- La estructura orgánica de la sociedad cooperativa y el reto de la modernidad corporativa. Por Carlos Vargas Vasserot 59
- Notas en torno al régimen jurídico de responsabilidad civil de los administradores de cooperativas. Por Luis Pedro Gallego Sevilla 83
- Las mutualidades de previsión social como fórmula alternativa dentro del IRPF a los planes de pensiones de los sistemas asociado e individual. Por Juan Calvo Vérguez 115
- Razones que justifican una fiscalidad específica de las Mutualidades de Previsión Social. Por M.^a Consuelo Fuster Asencio 149
- Nueva versión de la Ley Marco para las Cooperativas de América Latina. Por Dante Cracogna 183
- Los principios cooperativos en la legislación chilena. Por Jaime Alcalde Silva 201
- Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre entidades de Economía Social. Julio 2007 - junio 2008. Por Gemma Fajardo García, Jesús Olavarría Iglesia, Rocío Martí Lacalle y Consuelo Alcover 293

NOTAS Y COMENTARIOS A LA JURISPRUDENCIA

- El pago único de la prestación por desempleo para la participación en sociedades laborales y cooperativas. Por Vanessa Martí Moya y Luis Millán Alventosa 307
- La no deducibilidad en el Impuesto de Sociedades de las dotaciones efectuadas a fondos internos, como forma que instrumentaliza compromisos por pensiones. Por M.ª Consuelo Fuster Asencio 349
- Reseña de legislación sobre entidades de Economía Social (Mayo 2008 - Junio 2009). Por Gemma Fajardo 361

DISPOSICIONES DE MAYOR INTERES

- Ley 14/2008, de 18 de noviembre, de Asociaciones de la Comunitat Valenciana 397
- Ley 9/2008, de 3 de julio de 2008, de la Generalitat, de modificación de la Ley 98/1998, de 9 de diciembre de 1998, de Fundaciones de la Comunitat Valenciana 417

DOCUMENTACIÓN

- Informe sobre Economía Social (Informe Toia). Comisión de Empleo y Asuntos Sociales del Parlamento Europeo (26-1-2009) 435
- Decisión de la Comisión Europea relativa a las medidas de apoyo al sector agrícola aplicadas por España tras la subida del coste del combustible (nº C 22/2001) 449
- Anexos al Informe para la elaboración de una Ley de Fomento de la Economía Social. Por José Luís Monzón (Coordinador), Rafael Calvo Ortega, Rafael Chaves Ávila, Isabel Gemma Fajardo García, Fernando Valdés Dal-Re 485
- MERCOSUR. Estatuto de las cooperativas. 509

Nº 21 – 2010

ARTÍCULOS

- Principales aspectos jurídicos del derecho de información del socio en la cooperativa. Por María del Pino Domínguez Cabrera 9
- El derecho de reembolso del socio en caso de baja y el concurso de las sociedades cooperativas. Por Carlos Vargas Vasserot. 37
- Aplicación del régimen de operaciones vinculadas a las operaciones cooperativas-socio. Las operaciones cooperativizadas. Por Miguel Ángel Sánchez Huete. 59
- Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica. Por Mª Pilar Bonet Sánchez. 87
- Luces y sombras de la reforma de la Ley de Sociedades Laborales. Por Mª del Mar Andreu Martí 119
- Las aportaciones no dinerarias en las sociedades agrarias de transformación. Un caso singular: valoración por remisión a los criterios contenidos en las leyes fiscales sobre comprobación de valores. Por Miguel Ángel Luque Mateo 145
- Respuesta del ordenamiento jurídico español ante la realidad de la Sociedad Cooperativa Europea. Por Rosalía Alfonso Sánchez 169
- Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre entidades de Economía Social. Julio 2008 - Junio 2009. Por Gemma Fajardo García, Jesús Olavarría Iglesia, Rocío Martí Lacalle y Consuelo Alcover 199
- Reseña de Legislación sobre entidades de Economía Social. Por Gemma Fajardo García 239

DISPOSICIONES DE MAYOR INTERES

- Ley del Principado de Asturias 4/2010, de 29 de junio, de Cooperativas 263

| | |
|---|-----|
| - Ley 4/2010, de 22 de junio, por la que se modifica la Ley 9/1998, de 22 de diciembre, de Cooperativas de Aragón | 337 |
| - Ley 10/2009, de 23 de diciembre, de Medidas Fiscales y Administrativas de la Comunidad de Madrid (Capítulo IV) | 363 |
| - Real Decreto 1298/2009, de 31 de julio, por el que se modifica el Reglamento de ordenación y supervisión de los seguros privados, aprobado por el Real Decreto 2486/1998, de 20 de noviembre, y el Reglamento de mutualidades de previsión social, aprobado por el Real Decreto 1430/2002, de 27 de diciembre | 367 |
| - Real Decreto 49/2010, de 22 de enero, por el que se crea el Registro Administrativo de Empresas de Inserción del Ministerio de Trabajo e Inmigración | 375 |
| DOCUMENTACIÓN | |
| - Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre el tema «Distintos tipos de empresa». 1 de octubre de 2009 | 379 |

Nº 22 – 2011

ARTÍCULOS

| | |
|--|-----|
| - El régimen jurídico del cambio de las cajas de ahorros españolas. Por María Jesús Peñas Moyano | 9 |
| - En torno al concepto y la caracterización jurídica de la empresa (rectius: sociedad) de inserción. Por Alfonso Cano López | 43 |
| - Aportaciones exigibles o no exigibles: ésa es la cuestión. Por Carlos Vargas Vasserot | 75 |
| - Los acuerdos intercooperativos. Un instrumento jurídico para la colaboración en momentos de crisis económica. Por Luis Ángel Sánchez Pachón | 121 |
| - El régimen fiscal especial de las cooperativas y su compatibilidad con la normativa sobre ayudas de Estado. Por M ^a Belén Bahía Almansa | 151 |
| - El estatuto jurídico-profesional de los socios trabajadores en la proyectada reforma de las sociedades laborales. Por Faustino Cavas Martínez y Alejandra Selma Penalva | 181 |
| Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre entidades de Economía Social. Julio 2009 - Septiembre 2010. Por Gemma Fajardo García, Jesús Olavarría Iglesia, Rocío Martí Lacalle, Consuelo Alcover Navasquillo y Pilar Alguacil Marí | 217 |

COMENTARIOS A JURISPRUDENCIA

| | |
|---|-----|
| - La adjudicación y venta de parcelas como objeto social de las cooperativas de viviendas. Por Gemma Fajardo García | 253 |
| - Deducibilidad en el Impuesto sobre Sociedades de las dotaciones a la obra benéfico-social de las Cajas de Ahorro. Por Consuelo Fuster Asencio | 273 |
| - Calificación a efectos del IVA de la derrama especial exigida a los cooperativistas de la PSV en ejecución del plan de viabilidad. Por M ^a Pilar Bonet Sánchez | 279 |
| Reseña de Legislación sobre entidades de Economía Social. Por Gemma Fajardo García | 291 |

DISPOSICIONES DE MAYOR INTERES

| | |
|---|-----|
| - Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social | 315 |
| - Ley 3/2011, de 4 de marzo, por la que se regula la Sociedad Cooperativa Europea con domicilio en España | 331 |
| - Ley 11/2010, de 4 de noviembre, de Cooperativas de Castilla-La Mancha | 341 |

Nº 23 – 2012

ARTÍCULOS

| | |
|--|-----|
| - Ley de Economía Social, interés general y regímenes tributarios especiales. Por Salvador Montesinos Oltra | 9 |
| - Delimitación del concepto de cooperativa: de los principios cooperativos a la responsabilidad social corporativa. Por Enrique Gadea Soler | 37 |
| - Uma análise do regime jurídico da cooperativa à luz do conceito de empreendedorismo social. Por Deolinda Aparício Meira | 59 |
| - Competitividad de las cooperativas y régimen fiscal específico: el incentivo por objetivos. Por María del Carmen Pastor del Pino | 97 |
| - El sistema de fuentes de la sociedad cooperativa europea domiciliada en España tras la aprobación de su ley reguladora 3/2011 de 4 de marzo. Por Irene Escuin Ibáñez | 121 |
| - Adjudicación y cesión de uso en las Cooperativas de Viviendas: usufructo, uso y habitación y arrendamiento. Por Ana Lambea Rueda | 139 |
| - La Ley de titularidad compartida de las explotaciones agrarias y sus potenciales efectos jurídicos en las entidades de economía social. Por María José Senent Vidal | 179 |
| - El nuevo estatuto de las sociedades agrarias de transformación en Aragón. Por José Luis Argudo Pérez | 205 |
| - El estudio de los negocios onerosos en ámbitos religiosos como base para la moderna economía ética. Por Andrea Nuvoli | 237 |
| Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre entidades de Economía Social. Octubre 2010 - Septiembre 2012. Por Jesús Olavarría Iglesia y Gemma Fajardo García | 269 |
| Reseña de Legislación sobre entidades de Economía Social. Por Gemma Fajardo García | 377 |

DISPOSICIONES DE MAYOR INTERÉS

| | |
|---|-----|
| - Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas | 397 |
|---|-----|

DOCUMENTACIÓN

| | |
|--|-----|
| - Iniciativa en favor del emprendimiento social. Construir un ecosistema para promover las empresas sociales en el centro de la economía y la innovación sociales. | 493 |
| - Iniciativa en favor del emprendimiento social. Construir un ecosistema para promover las empresas sociales en el centro de la economía y la innovación sociales. Ponente: Giuseppe Guerini | 509 |

Nº 24 – 2013

| | |
|--|---|
| - Prólogo. Por José Luis Monzón Campos | 7 |
|--|---|

ARTÍCULOS

| | |
|---|-----|
| - Superar la crisis del Estado de bienestar: el rol de las empresas democráticas, una perspectiva jurídica. Por Hagen Henry | 11 |
| - A Lei de Bases da Economia Social portuguesa: do projeto ao texto final. Por Deolinda Aparício Meira | 21 |
| - Notas críticas a la Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de sociedades cooperativas andaluzas. Por Manuel Paniagua Zurera | 53 |
| - Singularidades del régimen jurídico contable de las sociedades cooperativas. Por Eugenio Olmedo Peralta | 117 |
| - Estatuto jurídico del socio capitalista de las cooperativas mixtas. Por Angélica Díaz de la Rosa | 157 |

| | |
|---|-----|
| - Empleo de calidad y cooperativas de trabajo asociado: trabajadores por cuenta ajena y socios trabajadores. Por Juan Escribano Gutiérrez | 199 |
| - Conveniencia de incorporar capital a las sociedades cooperativas. Las cooperativas mixtas y su comparativa con el sistema italiano. Por Trinidad Vázquez Ruano | 225 |
| - La delincuencia fiscal y su sanción penal ¿provocan las peculiaridades de las cooperativas alguna diferencia? Por M ^a Begoña Villarroya Lequericaonandia | 253 |
| - Las esferas jurídica, social e institucional del comercio justo. Desde la visión general del comercio justo hasta una posible función activa de las universidades valencianas en esta materia. Por Fernando de Rojas Martínez-Parets | 285 |
| - El nuevo grupo de estudio en derecho cooperativo europeo y el proyecto «Los principios del derecho cooperativo europeo». Por Gemma Fajardo, Antonio Fici, Hagen Henry, David Hiez, Hans-H. Münkner y Ian Snaith | 331 |
| Reseña de Jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre entidades de economía social. Octubre 2012 - octubre 2013. Por Gemma Fajardo García y Jesús Olavarría Iglesia | 351 |
| COMENTARIOS A JURISPRUDENCIA | |
| - El sistema de precio fijo de los libros y las Cooperativas de consumo. Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 6 de septiembre de 2013. Por María José Senent Vidal | 425 |
| - Consecuencias fiscales de la incorrecta aplicación del Fondo de Educación y Promoción. Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 noviembre 2012. Por María Pilar Alguacil Marí | 441 |
| - Imputación fiscal de subvenciones a los socios solicitantes aunque la Sociedad Agraria de Transformación ejecute la acción subvencionada. Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 marzo 2013. Por María Pilar Alguacil Marí | 447 |
| - La participación de las mutuas de accidentes de trabajo y enfermedades profesionales de la Seguridad Social en las sociedades de prevención. Comentario a la Sentencia del Tribunal Supremo de 9 abril de 2013. Por Manuel Alegre Nueno | 453 |
| Reseña de Legislación sobre entidades de Economía Social.. Por Gemma Fajardo García. | 459 |

Nº 25 – 2014

ARTÍCULOS

| | |
|--|-----|
| - El marco jurídico de la economía social en Chile: configuración actual y perspectivas. Por Jaime Alcalde Silva. | 9 |
| - La Sociedad Cooperativa Europea: cuestiones y perspectivas. Por Antonio Fici | 69 |
| - O regime jurídico brasileiro das sociedades cooperativas - uma breve reflexão sobre a adequação das normas societárias em face da orientação internacional de integração dos mercados e o desenvolvimento das cooperativas. Por Emanuelle Urbano Maffioletti | 123 |
| - A societização do órgão de administração das cooperativas e a necessária profissionalização da gestão. Por Deolinda Aparício Meira | 159 |
| - La auditoría en las cooperativas españolas y francesas. Estudio comparativo de su régimen legal. Por Amaia Zubiaurre Gurruchaga. | 195 |
| - Resolución extrajudicial de conflictos en las cooperativas españolas. Por María Salas Porras. | 243 |
| - Algunos aspectos jurídico-mercantiles tras el concurso de Fagor. Por Arantza Martínez Balmaseda | 281 |

| | |
|--|-----|
| - Transmisión de acciones y participaciones sociales en la reforma propuesta de la Ley de Sociedades Laborales. Por M ^a del Mar Andreu Martí | 313 |
| - La consecución del principio de libre establecimiento a través de la Sociedad Cooperativa Europea: el procedimiento de traslado de domicilio. Por Irene Escuin Ibáñez | 343 |
| - Los valores según la Alianza Cooperativa Internacional (ACI). Por Juan Luis Moreno | 371 |
| Reseña de jurisprudencia del tribunal supremo sobre entidades de economía social. Octubre 2013-octubre 2014. Por Jesús Olavarría Iglesia | 395 |
| Reseña de legislación sobre entidades de economía social. Octubre 2013-junio 2014. Por Gemma Fajardo García | 487 |
| Nº 26 – JULIO 2015 | |
| En memoria del Profesor Justino Duque | 7 |
| ARTÍCULOS | |
| - Revision of co-operative law as a reaction to the challenges of economic, social and technological change. Por Hans-H. Münkner | 11 |
| - Contributos legislativos para a criação de empresas cooperativas: a livre fixação do capital social. Por Deolinda Aparício Meira | 27 |
| - Constitución telemática de sociedades cooperativas y sociedades limitadas laborales tras el Real Decreto 44/2015, de 2 de febrero. Por Rafael Jordá García | 53 |
| - La estructura financiera de las cooperativas andaluzas: particularidades y consecuencias concursales. Por Enrique Melchor Giménez | 89 |
| - Rehabilitación, Regeneración y Renovación urbana. Experiencias novedosas en Cooperativas de viviendas: rehabilitación y mediación. Por Ana Lambea Rueda | 121 |
| - Cooperaçã, Concorrência e Colusão. Os Casos de cooperativas de anestesiológistas com domínio de mercado no Brasil. Por Guilherme Krueger | 157 |
| - Algunas consideraciones sobre el ánimo de lucro en las cooperativas de iniciativa social. (Análisis de su relación con los principios cooperativos). Por Amalia Rodríguez González | 187 |
| - Los centros especiales de empleo. Aproximación a su régimen jurídico. Por María Isabel Grimaldos García | 233 |
| - Economía del bien común: análisis y propuestas sobre la constitucionalidad de su incentivación fiscal. Por Yolanda García Calvente | 261 |
| - El crowdfunding no lucrativo, como mecanismo alternativo de financiación en la economía social. Por Diego Salvador Sáez | 303 |
| Reseña de jurisprudencia del tribunal supremo sobre entidades de economía social. Noviembre 2014 - Julio 2015. Por Jesús Olavarría Iglesia | 339 |
| Reseña de legislación sobre entidades de economía social. Julio 2014 - Mayo 2015. Por Gemma Fajardo García | 443 |
| RECENSIONES | |
| - El derecho de reembolso en las sociedades cooperativas, de Rodrigo Viguera Revuelta. Por Gemma Fajardo García | 469 |

Nº 27 – DICIEMBRE 2015

(MONOGRÁFICO: Principios y valores cooperativos en la legislación)

| | |
|---|-----|
| Presentación. Por Carlos Vargas Vasserot | 7 |
| ARTÍCULOS | |
| - El papel esencial del derecho cooperativo. Por Antonio Fici | 13 |
| - Los principios cooperativos como principios configuradores de la forma social cooperativa. Por Rosalía Alfonso Sánchez | 49 |
| - La relación de los principios cooperativos con el derecho. Por Miguel Ángel Santos Domínguez | 87 |
| - El principio cooperativo de puertas abiertas (adhesión voluntaria y abierta). Tópico o realidad en la legislación y en la práctica societaria. Por Carlos Vargas Vasserot | 133 |
| - El principio de gestión democrática en las sociedades cooperativas. Alcance y recep- ción legal. Por Enrique Barrero Rodríguez y Rodrigo Viguera Revuelta | 175 |
| - Orientaciones y aplicaciones del principio de participación económica. Por Gemma Fajardo García | 205 |
| - El quinto principio internacional cooperativo: educación, formación e información. Proyección legislativa en España. Por Antonio José Macías Ruano | 243 |
| - Una perspectiva actual del sexto principio cooperativo: cooperación entre cooperativas. Por Cristina Cano Ortega | 285 |
| - La intervención pública en las sociedades cooperativas. El inadecuado papel de las admi- nistraciones públicas como garantes de los principios y valores cooperativos mediante el ejercicio de la potestad sancionadora. Por María Burzaco Samper | 333 |
| - Los principios cooperativos en la legislación tributaria. Por Marina Aguilar Rubio | 373 |
| - Os princípios cooperativos no contexto da reforma do código cooperativo português. Por Deolinda Aparício Meira y Maria Elisabete Gomes Ramos | 401 |
| - Princípios cooperativos e benefícios fiscais. Por Nina Aguiar | 429 |
| - La sociedad agraria de transformación a la luz de los principios cooperativos de la ACI y de la ley de economía social. Por Emilio Mauleón Méndez | 459 |
| Reseña de jurisprudencia del tribunal supremo sobre entidades de economía social. Agosto 2015 - 15 de diciembre 2015. Por Jesús Olavarría Iglesia | 395 |
| Reseña de legislación sobre entidades de economía social. Junio 2015 - Noviembre 2015. Por Gemma Fajardo García | |
| DOCUMENTACIÓN | |
| - Declaración de la Alianza Cooperativa Internacional sobre la identidad cooperativa. Manchester (Reino Unido). Septiembre 1995 | 583 |
| - Background paper to the statement on the cooperative identity | 587 |

Nº 28 – JUNIO 2016

ARTÍCULOS

| | |
|---|-----|
| - Otro enfoque para las entidades de la economía social. Por Igone Altzelai Uliondo | 9 |
| - La legislación cooperativa portuguesa y su reforma de 2015. Por Gemma Fajardo García | 45 |
| - La responsabilidad de los administradores de las sociedades cooperativas: mosaico legal e interpretación judicial. Por María José Morillas Jarillo | 97 |
| - Novedades en la regulación del órgano de administración de las sociedades laborales. Por Josefina Boquera Matarredona | 155 |

| | |
|--|-----|
| - Um ensaio sobre os desafios da cooperativa brasileira e a governança sob a perspectiva dos direitos dos cooperados. Por Emanuelle Urbano Maffioletti y Laís de Oliveira Fernalda | 175 |
| - La responsabilidad del socio cooperativista por las pérdidas sociales. Por Ibon Viteri Zubia | 209 |
| - Las cooperativas como sujetos de protección fiscal. Por María del Carmen Pastor del Pino | 247 |
| - A fiscalização das cooperativas à luz do novo Código Cooperativo português. Por Deolinda A. Meira. | 281 |
| - Función social y problemática jurídica de las cooperativas prestadoras de servicios públicos en Argentina. Por Patricia A. Fernández de Andreani. | 329 |
| - Beneficio compartido, derecho de sociedades y economía social: una perspectiva comparada. Por Luis Hernando Cebriá | 349 |
| Reseña de jurisprudencia del tribunal supremo sobre entidades de economía social. 16 de diciembre - 15 de junio 2016. Por Jesús Olavarría Iglesia | 403 |
| Reseña de legislación sobre entidades de economía social. Diciembre 2015 - Mayo 2016. Por Gemma Fajardo García | 483 |
| DISPOSICIONES DE MAYOR INTERÉS | |
| - Ley 6/2016, de 4 de mayo, de la economía social de Galicia | 503 |

Nº 29 – DICIEMBRE 2016

ARTÍCULOS

| | |
|---|-----|
| - Empresas de inserción en la economía social. Herramientas para la inclusión sociolaboral. Por Carlos Askunze Elizaga | 15 |
| - Mutualidades de previsión social, economía social y mercado asegurador. Por José Antonio Montero Vilar, M ^a Cristina Reza Conde y Cristina Pedrosa Leis | 47 |
| - Las asociaciones. Por Carlos Díaz-Aguado Jalón. | 81 |
| - Cofradías de pescadores. Por Manuel J. Botana Agra y Rafael A. Millán Calenti | 117 |
| - La inclusión de la sociedad agraria de transformación en la Ley de Economía Social. Pretensión del legislador o realidad en la praxis empresarial. Por Emilio Mauleón Méndez y Juana Isabel Genovart Balaguer | 147 |
| - Los principios de la Economía Social en la Ley de Sociedades Laborales y Participadas. Por María del Pino Domínguez Cabrera | 185 |
| - Las cooperativas. Por Aitor Bengoetxea Alkorta. | 205 |
| - Centros Especiales de Empleo. Por Pablo Moratalla Santamaría | 235 |
| Reseña de jurisprudencia del tribunal supremo sobre entidades de economía social. 16 junio 2016 - 31 diciembre 2016. Por Jesús Olavarría Iglesia. | 273 |
| Reseña de legislación sobre entidades de economía social. Junio 2016 - Noviembre 2016. Por Gemma Fajardo García | 359 |

Nº 30 – JUNIO 2017

ARTÍCULOS

| | |
|---|----|
| - Compromiso social de la empresa y mercado. Por Igone Altzelai Uliando | 9 |
| - Principios y valores cooperativos, igualdad de género e interés social en las cooperativas. Por Itziar Villafañez Pérez. | 47 |

| | |
|--|-----|
| - La participación de los trabajadores en el capital social de las sociedades laborales y sus posibles formas de financiación. Por Encarnación García Ruiz | 85 |
| - La nueva regulación legal de la separación y la exclusión de socios en las sociedades laborales. Por Mercedes Sánchez Ruiz. | 121 |
| - Cooperatives under dutch law – a flexible format not only for farmers. Por Barbara Bier | 161 |
| - Regime jurídico das cooperativas de trabalho em Portugal: estado da arte e linhas de reforma. Por Deolinda Meira, André Almeida Martins y Tiago Pimenta Fernandes. | 199 |
| - Problemática del depósito de las cuentas anuales y del informe de auditoría en el Registro de sociedades cooperativas. Por Amaia Zubiaurre Gurruchaga | 229 |
| - El modelo subvencional para el fomento del cooperativismo, a debate. Especial referencia a la situación en la comunidad autónoma del País Vasco. Por Itxaso Gallastegi Ormaetxea | 263 |
| - Cooperativas en Canarias: el caso del sector vitivinícola. Por Juan Manuel Dieste Cobo. | 287 |
| DOCUMENTACIÓN | |
| - The Principles of European Cooperative Law according to SGECOL / Los Principios del Derecho Cooperativo Europeo según SGECOL. Por Gemma Fajardo, Antonio Fici, Hagen Henry, David Hiez, Deolinda Meira, Hans-H. Münkner y Ian Snaith | 313 |
| RESEÑAS DE PUBLICACIONES DE CARÁCTER JURÍDICO SOBRE ENTIDADES DE ECONOMÍA SOCIAL. AÑO 2016. Por Amalia Rodríguez González y Itziar Villafáñez Pérez | |
| | 353 |
| RECENSIONES | |
| - Cooperativa y concurso. Estudio de las relaciones jurídicas con sus socios, de Itziar Villafáñez Pérez. Por Amalia Rodríguez González. | 373 |
| - Las Sociedades cooperativas y la adaptación de sus principios al mercado, de Antonio José Macías Ruano. Por Amalia Rodríguez González | 377 |
| - La fusión de cooperativas, de Cristina Cano Ortega. Por Luisa María Esteban Ramos | 383 |
| - El poder de decisión del socio en las sociedades cooperativas; la Asamblea General, de Miguel Ángel Santos Domínguez. Por Itziar Villafáñez Pérez. | 393 |
| Reseña de jurisprudencia del tribunal supremo sobre entidades de economía social. 1 enero 2017 – 31 junio 2017. Por Jesús Olavarría Iglesia. | 401 |
| Reseña de legislación sobre entidades de economía social. Diciembre 2016 – Mayo 2017. Por Gemma Fajardo García. | 423 |

INSTRUCCIONES PARA LOS AUTORES

CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa es una revista jurídica de periodicidad semestral, cuyo campo de estudio es el formado por las empresas y entidades que tienen como finalidad el servicio del interés general o social, más concretamente la economía social, integrada, principalmente, por las cooperativas, sociedades laborales, mutualidades, fundaciones y asociaciones.

El Consejo de Redacción de la revista **CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa** examinará todos los artículos relacionados con el mencionado objeto de estudio que le sean remitidos. Los trabajos deberán ser inéditos y no estar presentados para su publicación en ningún otro medio. Se supone que todos los autores han dado su aprobación para que el manuscrito se presente a la revista.

Los originales serán sometidos al criterio de evaluadores externos anónimos (doble referee). Serán criterios de selección el nivel científico y la contribución de los mismos al intercambio de información entre el ámbito investigador y el de los profesionales de las administraciones públicas y de las empresas de la economía social. Los trabajos podrán ser aceptados, sujetos a revisiones menores o mayores, o rechazados. La decisión editorial será comunicada a los autores, indicando las razones para la aceptación, revisión o rechazo del manuscrito. Los autores de los manuscritos aprobados para su publicación deberán ceder el copyright del artículo y autorizar a la Revista para publicar el artículo en su página web y a incluirlo en diversas bases de datos científicas, conforme a la legalidad vigente.

Un ejemplar del artículo deberá ser remitido en formato electrónico a la dirección **ammb@uv.es**

Dirección Portal: CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa.

Campus Els Tarongers. Facultad de Economía, despacho 2P21, 46022 Valencia.

Normas de edición:

1. Los artículos estarán redactados en lengua española, portuguesa o inglesa.
2. Su primera página deberá incluir:

- Título del artículo en el idioma original y en inglés. Si el título es largo deberá contener un título principal que no excederá de los 40 caracteres y un título secundario.
 - El/los nombre/s, dirección/es e institución a las que pertenecen el/los autor/es, y el máximo rango académico alcanzado por cada autor hasta la fecha, señalando, asimismo, la dirección a la que habrá de remitirse la respuesta del consejo de redacción.
 - Un resumen de 100 a 150 palabras, en castellano e inglés.
 - Entre cuatro y ocho palabras clave o descriptivas.
 - Entre tres y seis claves-descriptores alfanuméricos conforme al sistema de clasificación de Econlit <https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php>. Al menos una de ellas debe ser propia o próxima a la Economía Social.
 - Sumario.
3. El artículo, redactado con letra a tamaño 12 y en interlineado simple, tendrá una extensión de entre 15 y 30 páginas, incluidos textos, tablas y elementos gráficos, bibliografía y anexos. El autor entregará una copia en soporte informático (Microsoft Office o formato RTF).
4. La bibliografía del estudio, tanto a pie de página como al final del artículo se citará de la siguiente manera:

Monografía: Autor (Autores): *Título de la obra*, Editorial, Lugar, Año, página.

Ejemplo: Martín Bernal, J.M.: *Asociaciones y Fundaciones*, Civitas, Madrid, 2005, p. 46.

Artículo: Autor (Autores): "Nombre del Artículo", *Nombre de la revista o publicación*, Editorial, Lugar (en su caso), Número, Año, página.

Ejemplo: Fajardo García, I.G: "La masa activa y pasiva en el concurso de cooperativas", *Ciriec. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa (o RJCiriec)*, nº 16, Noviembre, 2005, pp. 9-11.

La cita a pie de página podrá sustituirse por la indicación en el texto y entre paréntesis del autor, el año de su publicación (distinguiendo a, b, c,... si hay varias publicaciones del mismo autor) y eventualmente las páginas. Por ejemplo: (Botana, 2004:87).

INSTRUCTIONS TO AUTHORS

CIRIEC-España, revista jurídica de economía social y cooperativa (RJ Ciriec) is an annual scientific review of law. Its research field ranges over enterprises and entities which aim to serve to the general benefit and, in particular, social economy -mostly composed of co-operatives, labour societies, mutual saving banks, foundations and associations.

The Editing Board of the review will examine all articles related to social economy (third sector), specially those related to co-operatives, mutual benefit societies and non profit organizations, which are submitted to be published. All articles submitted must be unpublished and not submitted to any other source for its publication. It is supposed that authors have given their consent to publish the article in this review.

Papers will be evaluated by external referees. The articles' scientific level and their contribution to the information exchange between the research field and that of those working on Public Administration and on social economy (third sector) will be some of the selective criteria. Articles may be accepted, revised to a different degree or refused. The authors of the articles accepted must renounce to the copyright of its version and authorize the review to publish their articles on its Web page as well as reproduced them in different scientific data base, as established by law.

Articles must be sent in electronic format to ammb@uv.es.

Postal mail: CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa.

Campus Els Tarongers. Facultad de Economía, despacho 2P21, 46022 Valencia.

Writing procedures:

1. All articles must be written in Spanish, Portuguese or in English.

2. Their first page must include:

- Article's title in the original language and in english version. If the title is long, it should offer a principal title of no more than 40 characters and a secondary title.
- The name/s and address/es of the institutions to which authors belong, indicating also the e-mail address to which the Editing Board should answer.
- 100 - 150 words abstract in Spanish and English.
- Four - eight keywords or descriptors.
- Between three and six keys - alphanumeric descriptors as established by Econlit classification system <https://www.aeaweb.org/jel/guide/jel.php>
- Summary

3. The article text, typewritten in one space must have an extension between 15 and 30 pages, including notes and bibliography, and in electronic format (Microsoft Office or RTF).

4. Quotations both footnotes and end of the article must be cited in the following way:

Book: Martín Bernal, J.M.: *Asociaciones y Fundaciones*, Civitas, Madrid, 2005, p. 46.

Article: Fajardo García, I.G: "La masa activa y pasiva en el concurso de cooperativas", *Ciriec. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa (o RJCiriec)*, nº 16, Noviembre, 2005, pp. 9-11.

Quotation in a footnote may be replaced by indication in the text including in brackets the first surname of the author/s as well as its publication year (distinguishing between a, b, c if there were different publications of the same author/s) and eventually, the pages; for example (Botana 2004, 87).

All quotes must be listed at the end of the article in alphabetical and chronological order, under the headline Bibliography.

EVALUADORES

El Consejo de Dirección de CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa, desea agradecer la colaboración de los siguientes evaluadores:

ACUÑA, Mónica
 AGUILAR RUBIO, Marina
 ALFONSO SÁNCHEZ, Rosalía
 ALGUACIL MARÍ, Pilar
 ALONSO MÁS, María José
 ALZOLA BERRIOZABALGOITIA, Izaskun
 ANTENTAS, Josep Maria
 APARICIO MEIRA, Deolinda
 ARANA LANDÍN, Sofía
 ARGUDO PERIZ, José Luis
 ARNAU COSÍN, María José
 BAHÍA ALMANSA, Belén
 BATALLER GRAU, Juan
 BENGOTXEA ALKORA, Aitor
 BLASCO LAHOZ, Juan Francisco
 BLASCO PELLICER, Carmen
 BONET NAVARRO, Jaime
 BONET SÁNCHEZ, Pilar
 BOQUERA MATARREDONA, Josefina
 BOTANA AGRA, Manuel
 BURZACO SAMPER, María
 CALDERÓN MILÁN, Beatriz
 CALVO VERGEZ, Juan
 CRACOGNA, Dante
 CUENCA GARCÍA, Ángeles
 CUÑAT EDO, Vicente
 DÍAZ DE LA ROSA, Angélica
 DOMINGO LÓPEZ, Enrique
 ESPÍN SÁEZ, Maravillas
 ESPINOSA, Rosario
 ESTEVAN DE QUESADA, Carmen
 FERRANDO VILLALBA, María Lourdes
 FICI, Antonio
 GADEA SOLER, Enrique
 GARCÍA JIMÉNEZ, Manuel
 GARCÍA MÜLLER, Alberto
 GARCÍA RUÍZ, Encarnación
 GARCÍA JÍMENEZ, Manuel
 GENOVART BALAGUER, Juanabel
 GONZÁLEZ CASTILLA, Francisco
 HINOJOSA TORRALVO, Juan José
 KRUEGER, Guilherme
 LAMBEA RUEDA, Ana
 LATORRE CHINER, Nuria
 LEITE, Joao
 LEJARRIAGA PÉREZ DE LAS VACAS, Gustavo
 LOPEZ MORA, Federico
 LUQUE MATEO, Miguel Angel
 MACÍAS RUANO, Antonio José
 MAFFIOLETTI, Emanuelle
 MARÍ MIRAVAL, Jaume
 MARIMÓN DURÁ, Rafael
 MARTÍ MOYA, Vanessa
 MARTÍNEZ CHARTERINA, Alejandro
 MARTÍNEZ SEGOVIA, Francisco José
 MATEU GORDON, José Luis
 MELIÁN NAVARRO, Amparo
 MERINO HERNÁNDEZ, Santi
 MONTERO SIMO, Marra
 MONTES RODRÍGUEZ, María Pilar
 MORATAL, José
 MORENO ALCÁZAR, Miguel Ángel
 MORILLAS JARILLO, María José
 NAVARRO LÉRIDA, Sagrario
 NAVARRO MATAMOROS, Linda
 PANIAGUA ZURERA, Manuel
 PASTOR SEMPERE, Carmen
 PÉREZ DE URALDE, Txema
 PÉREZ MILLA, José Javier
 PUYALTO FRANCO, M^a José
 RAMOS, Elisabete
 RIBAS BONET, M^a Antonia
 RODRÍGUEZ GONZÁLEZ, Amalia
 RODRÍGUEZ SÁNCHEZ, Sonia
 ROMERO CIVERA, Agustín
 RUIZ GARIJO, Mercedes
 SACRISTÁN BERGIA, Fernando
 SÁNCHEZ MOLINER, José Luis
 SANCHEZ PACHÓN, Luis Ángel
 SANTOS DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel
 SENENT VIDAL, M^a José
 SERRA RODRÍGUEZ, Adela
 TATO PLAZA, Anxo
 TORRES PÉREZ, Francisco José
 VAÑÓ VAÑÓ, María José
 VARGAS VASSEROT, Carlos
 VASQUEZ PALMA, M^a Fernanda
 VÁZQUEZ PENA, Manuel José
 VILLAFANEZ, Itziar

Declaración ética y de buenas prácticas

CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa es una publicación cuyo campo de estudio es el formado por las empresas y entidades que tienen como finalidad el servicio del interés general o social, más concretamente la economía social. El equipo editorial de *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa* consideramos que el deber de toda revista científica es velar por la difusión y transferencia del conocimiento, garantizando el rigor y la calidad científica, con un alto compromiso ético. De ahí que adoptemos como referencia el Código de Conducta que, para editores de revistas científicas, ha establecido el Comité de Ética de Publicaciones (COPE: Committee on Publication Ethics).

Obligaciones y responsabilidades generales de los Editores

En su calidad de máximos responsables de la revista, los Editores de *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa* se comprometen a:

- esforzarse por satisfacer las necesidades de los lectores y autores;
- mejorar constantemente la revista;
- asegurar la calidad del material que publican;
- velar por la libertad de expresión;
- mantener la integridad académica de su contenido;
- impedir que a los intereses comerciales comprometan los criterios intelectuales;
- estar dispuesto a publicar correcciones, aclaraciones, retractaciones y disculpas cuando sea necesario.

Relaciones con los lectores

Los lectores deben estar informados acerca de quién ha financiado la investigación y sobre el papel en la investigación de la entidad financiera.

Relaciones con los autores

CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa se compromete a asegurar la calidad del material que publica, dejando constancia de los objetivos y normas de la revista, así como de sus diferentes secciones.

Las decisiones de los editores para aceptar o rechazar un documento para su publicación se basan únicamente en la relevancia del trabajo, su originalidad y claridad expositiva, así como en la pertinencia del estudio en relación a la línea editorial de la revista.

La revista incluye una descripción de los procesos seguidos en la evaluación por pares de cada trabajo recibido, comprometiéndose a dejar constancia y justificar cualquier desviación importante de los procesos descritos (caso de que se produzcan). Para todo ello, la revista

cuenta con una guía de autores en la que consta todo aquello que se espera de éstos. Dicha guía se actualiza regularmente y contiene un vínculo a la presente declaración ética.

Se reconoce el derecho de los autores a apelar contra las decisiones editoriales.

Los editores no modificarán su decisión en la aceptación de envíos, a menos que se detecten irregularidades o situaciones extraordinarias. Cualquier cambio en los miembros del equipo editorial no afectará a las decisiones ya tomadas salvo casos excepcionales en los que confluyan graves circunstancias.

Relaciones con los evaluadores

CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa pone a disposición de los evaluadores una guía acerca de lo que se espera de ellos. Dicha guía se actualiza regularmente y contiene un vínculo al presente código ético.

La identidad de los evaluadores se encuentra en todo momento protegida, garantizándose su anonimato.

Proceso de evaluación por pares

CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa garantiza que el material remitido para su publicación será considerado como materia reservada y confidencial mientras que se evalúa.

Reclamaciones

CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa se compromete responder con rapidez a las quejas recibidas y a velar para que los demandantes insatisfechos puedan canalizar otras quejas. En cualquier caso, si los interesados no consiguen satisfacer sus reclamaciones, se considera que están en su derecho de elevar sus protestas a otras instancias.

Fomento del debate

CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa admite la publicación de artículos de crítica sobre los trabajos que aparecen en la revista. En tales casos, los autores de los trabajos criticados tendrán la oportunidad de réplica.

Los estudios que reportan resultados negativos no deben ser excluidos.

Fomentar la integridad académica

CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa asegura que el material que publica se ajusta a las normas éticas internacionalmente aceptadas.

Protección de datos individuales

CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa garantiza la confidencialidad de la información individual (por ejemplo, de los profesores y/o alumnos participantes como colaboradores o sujetos de estudio en las investigaciones presentadas).

Es responsabilidad última/directa de los autores el disponer de las autorizaciones pertinentes para imágenes (fotografías personales, marcas comerciales...) y otros datos (edad, sexo, nivel social, etc.) de personas o productos comerciales.

Seguimiento de malas prácticas

CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa asume su obligación para actuar en consecuencia en caso de sospecha de malas prácticas o conductas inadecuadas. Esta obligación se extiende tanto a los documentos publicados como a los no publicados. Los editores no sólo rechazarán los manuscritos que planteen dudas sobre una posible mala conducta, sino que se consideran éticamente obligados a denunciar los supuestos casos de mala conducta. Desde la revista se realizarán todos los esfuerzos razonables para asegurar que los trabajos sometidos a evaluación sean rigurosos y éticamente adecuados.

Integridad y rigor académico

Cada vez que se tenga constancia de que algún trabajo publicado contiene inexactitudes importantes, declaraciones engañosas o distorsionadas, debe ser corregido de forma inmediata.

Si, se detecta algún trabajo cuyo contenido sea fraudulento, será retirado tan pronto como se conozca, informando inmediatamente tanto a los lectores como a los sistemas de indexación.

Entre otras, se consideran prácticas inadmisibles, y como tal se denunciarán las siguientes: el envío simultáneo de un mismo trabajo a varias revistas, la publicación duplicada (o con cambios irrelevantes) del mismo trabajo, o la fragmentación artificial de un trabajo en varios artículos.

Relaciones con los propietarios y editores de revistas

La relación entre editores, editoriales y propietarios es a menudo compleja, pero debe quedar siempre sujeta al principio de independencia editorial. *CIRIEC-España, Revista*

Jurídica de Economía Social y Cooperativa garantizará siempre que los artículos se publiquen en base a su calidad e idoneidad para los lectores, y no con vistas a un beneficio económico o político. En este sentido, el hecho de que la revista no se rija por intereses económicos y defienda el ideal de acceso al conocimiento libre, universal y gratuito, facilita dicha independencia.

Conflicto de intereses

CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa habilitará/adecuará los mecanismos necesarios para evitar/solventar los posibles conflictos de intereses de autores, evaluadores y/o el propio equipo editorial.

Quejas/denuncias contra editores

Cualquier autor, lector, evaluador o editor puede remitir sus quejas a los organismos competentes correspondientes.

CIDEC

El CIDEC es el Centro de Información y Documentación Europea de Economía Pública, Social y Cooperativa, de la Facultat d'Economia de la Universitat de València y de la asociación científica CIRIEC-España.

Desde 1989 ofrece información y asesoramiento a investigadores, estudiantes y otras personas interesadas en temas de Economía Social, en especial cooperativas de trabajo asociado, cooperativas agrarias, otras cooperativas, entidades sin ánimo de lucro y asociacionismo, y en temas de empleo, servicios sociales y turismo rural. El CIDEC edita la revista de información *Noticias de la Economía Pública, Social y Cooperativa* y colabora en todas las publicaciones de CIRIEC-España.

El CIDEC procesa, almacena e indexa en su BASE DE DATOS los artículos contenidos en las revistas, tanto nacionales como internacionales, que versan sobre Economía Social y Cooperativa y sobre Economía Pública existentes en su centro de documentación. Dispone de un *Servicio de Alerta* por correo electrónico.

Los investigadores pueden acceder a los contenidos de la base de datos contactando directamente con el CIDEC:

CIDEC
Campus Tarongers
Biblioteca de Ciencias Sociales Gregori Maians
46022 – VALENCIA (ESPAÑA)
Web site: <http://www.uv.es/cidec>
E-mail: cidec@uv.es
Telf. 96 382 87 44

<http://www.ciriec-revistajuridica.es>

