



MECANISMOS DE CONTROL DE LOS IMPUESTOS SOBRE ESTANCIAS TURÍSTICAS EN EL ALQUILER VACACIONAL EN VIVIENDAS MEDIANTE PLATAFORMAS DIGITALES

Milenka Villca Pozo (*)

Profesora Lectora Serra Húnter de Derecho Financiero y Tributario
Universitat Rovira i Virgili

Recibido: Abril, 2021

Aceptado: Junio, 2021

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.22.1.4>

RESUMEN

Este estudio tiene por objeto determinar el alcance de los mecanismos de control del impuesto sobre estancias turísticas en el alquiler vacacional en viviendas de particulares en Cataluña e Islas Baleares. El análisis comparativo muestra que la legislación catalana presenta avances importantes en la adaptación de los mecanismos de control del IEET para estos alquileres y que en la legislación balear los mecanismos del IET son más limitados, por tanto, en esta última subyacen más desafíos para el control del pago del IET. Considerando los límites identificados en ambas legislaciones planteamos algunas propuestas de mejora para el control del impuesto.

Palabras clave: impuesto turístico, alquiler turístico, vivienda.

(*) Investigadora del proyecto de I+D del Programa Estatal de Fomento de la Investigación Científica y Técnica de Excelencia, del Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, «Aspectos financieros, tributarios y comerciales de la vivienda colaborativa» (DER2017-84726-C3-3-P), en el que se enmarca este trabajo.

CONTROL MECHANISMS OF THE TAXES ON TOURIST STAYS IN TOURIST RENTAL IN HOUSING THROUGH DIGITAL PLATFORMS

Milenka Villca Pozo

ABSTRACT

This paper aims to determine the scope of the tourist tax control mechanisms in the tourist rental in housing in Catalonia and Balearic Islands. The comparative analysis shows that Catalan legislation presents important advances in the adaptation the control mechanisms of the IEET for these rentals and that in Balearic legislation the mechanisms of the IET are more limited, therefore, in this latter there are more challenges for the control the payment of the IET. Considering the limits identified in both legislations we propose some improvement proposals to control this tax.

Keywords: tourist tax, tourist rental, housing.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. MECANISMOS DE CONTROL DEL IMPUESTO SOBRE ESTANCIAS TURÍSTICAS EN EL ALQUILER VACACIONAL EN VIVIENDAS. 2.1. En Cataluña. 2.1.1. *Sustituto del contribuyente*. 2.1.2. *Responsable solidario*. 2.1.3. *Asistente de recaudación*. 2.1.4. *Los “agentes del sistema tributario”*. 2.2. En Islas Baleares. 2.2.1. *Sustituto del contribuyente*. 2.2.2. *Responsable subsidiario*. 3. MEDIDAS PUNITIVAS PARA EL ALQUILER TURÍSTICO ILEGAL. 3.1. En la Ley 13/2002, de 21 de junio, de Turismo de Cataluña. 3.2. En la Ley 8/2012, de 19 de julio, del Turismo de las Islas Baleares. 4. PROPUESTA DE NUEVAS MEDIDAS A ADOPTAR. 4.1. Obligación de autoliquidar e ingresar a cuenta. 4.2. Aprovechar la información del modelo 179. 4.3. Medidas de notificación de aviso. 5. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

La irrupción y el continuo perfeccionamiento de las tecnologías digitales, tal y como lo observamos, ha favorecido la introducción de novedosos modelos de negocios mediante plataformas digitales que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o servicios ofrecidos a menudo por particulares (Moreno González, 2019: 420-421). Un claro ejemplo de ello es el conocido servicio de alquiler turístico de corta duración que brindan los particulares a través de famosas plataformas como *Airbnb*, *Homestay*, *Wimdu* y similares.

El desarrollo y evolución de esta nueva modalidad de negocio ha sido analizada por diversos estudios donde se destacan tanto los efectos económicos y sociales que la operatividad de estas plataformas ha derivado en el mercado, como también otros efectos de carácter urbanístico y ambiental (Gutiérrez *et al.*, 2017: 278; Eugenio-Martin *et al.*, 2019: 1-21). Todos estos efectos se agrupan en sentido positivo como también en sentido negativo.

En sentido positivo, según Ortuño y Jiménez (2019: 2), el entrante de *Airbnb* y similares como nueva oferta alojativa ofrece un producto diferenciado respecto de los hoteles, incrementa la oferta en periodos punta, reduce el stock de viviendas infrutilizadas y la estacionalidad en zonas de segundas residencias y favorece la cohesión espacial y social porque la oferta está más distribuida por toda la ciudad (1). En sentido negativo, ha generado la aparición de externalidades negativas como el deterioro de los niveles de convivencia y de los elementos de identidad de la vida de barrio por la pérdida de población residente habitual y del comercio de proximidad y, relacionado con esto, ha derivado el

(1) De hecho, en un reciente estudio sobre *Airbnb* en España, cuarto país del mundo con más anuncios presentados en *Airbnb*, tras comparar la densidad de camas hoteleras con la densidad de camas *Airbnb* en la ciudad de Barcelona, se observa que *Airbnb* “rellena nichos” espaciales en una destinación acercando su oferta complementaria a algunos puntos de interés mejor que lo hacen los hoteles. Así lo señala Ustrov (2019: 24 y 32).

aumento de los precios del alquiler a largo plazo, la expulsión de inquilinos y una profunda modificación del tejido social en determinados barrios de las principales ciudades (Sanz Gómez, 2018).

A la luz de estos efectos a nivel legislativo, como resulta lógico, se ha planteado la necesidad de regular el régimen de las viviendas de uso turístico ofertada por particulares mediante plataformas y el mercado del alquiler de viviendas, lo cual ha sido abordado por el legislador en 2013, pero en lugar de establecer una normativa armonizada y conjunta, se ha generado un panorama normativo disperso, debido a que el Estado ha transferido competencias normativas a las Comunidades Autónomas para regular las viviendas turísticas y éstas, en uso de estas competencias normativas, regularon su régimen con diferencias notables (2).

Desde el ámbito tributario, a nivel autonómico, este tipo de alquiler ha mostrado la necesidad de mejorar el control y recaudación de uno de los tributos propios de Cataluña e Islas Baleares como es el Impuesto sobre estancias en establecimientos turísticos conocido comúnmente como “tasa turística” o “ecotasa”.

Este impuesto grava las estancias en hoteles, alojamientos, campings, hostales, albergues y otros establecimientos turísticos, y también tiene alcance sobre las estancias de corta duración en viviendas de uso turístico o vacacional situados en dichas Comunidades Autónomas (art. 26 Ley 5/2017 y art. 4 Ley 2/2016). Son contribuyentes los turistas que realizan la estancia en el establecimiento turístico, quienes pagan el impuesto según el número de días de la estancia y al tipo de gravamen establecido en función del tipo de establecimiento de que se trate (hotel, vivienda o apartamento turístico), su localización y temporada (arts. 29 y 34 Ley 5/2017 y arts. 7 y 13 Ley 2/2016).

Al crecer notoriamente el alquiler turístico en viviendas de particulares en el periodo 2013-2017 se observó la dificultad que suponía para la Administración controlar el pago de este impuesto por los contribuyentes turistas extranjeros y nacionales. Pues, los propietarios de las viviendas, en su generalidad, se limitaban a publicar la oferta en la plataforma colaborativa. La fama de la facilidad que ofrecían las plataformas digitales para alquilar habitaciones, pisos y casas solo por días o periodos cortos de forma segura y consiguiendo unos atractivos ingresos se extendía con notoriedad, pero no lo relativo al pago de impuestos que, en cierta manera, se daba por inexistente ante la escasa o, mejor dicho, inexistente regulación de la economía colaborativa.

Fue la Comunidad de Cataluña la que centró su foco de atención en esta nueva problemática que afectaba a su impuesto autonómico, y aprobó en 2017 nuevas medidas a través de la Ley 5/2017, de 28 de marzo. Y, más tarde, la Comunidad Balear dirigió también su atención a combatir la oferta ilegal en los alquileres turísticos en viviendas uni-

(2) Como precisa Sanz Gómez (2017: 73) algunas normativas autonómicas regulan conjuntamente el arrendamiento de la totalidad de una vivienda y de parte de ella; algunas establecen limitaciones de mayor o menor intensidad, o incluso prohibiciones para determinadas áreas. El contenido del derecho de propiedad difiere en parte entre una Comunidad Autónoma y otra, ya que la distribución constitucional de competencias implica que la función social de la propiedad se regule, en parte, por la legislación autonómica. Ante esta evidente dispersión normativa Bauzá Martorell (2018: 323) remarca la falta de una imprescindible homogeneidad.

familiares y plurifamiliares, e introdujo medidas específicas para este tipo de alquileres por medio de la Ley 6/2017, de 31 de julio. A ello cabe agregar que, a nivel nacional, se produjo también un avance legislativo importante por cuanto, por primera vez, se estableció la obligación de información para las plataformas digitales sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos a través del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre.

En este nuevo panorama de medidas legislativas, el principal objetivo del presente trabajo consiste en determinar el alcance de los mecanismos de control del impuesto sobre estancias turísticas en el alquiler turístico o vacacional en viviendas de particulares que no tienen la consideración de empresario.

De este modo, tras determinar el alcance de los mecanismos de control tanto para los propietarios de las viviendas y plataformas digitales, como para la Administración, se analizarán las limitaciones que presentan hoy por la naturaleza en que se sustancian los alquileres turísticos en las plataformas digitales.

Finalmente, para completar el cometido propuesto, el estudio se cerrará con el planteamiento de algunas propuestas de mejora para el control del impuesto sobre estancias turísticas.

2. MECANISMOS DE CONTROL DEL IMPUESTO SOBRE ESTANCIAS TURÍSTICAS EN EL ALQUILER VACACIONAL EN VIVIENDAS

2.1. En Cataluña

De conformidad con la Ley 5/2017, de 28 de marzo –que derogó los preceptos de la Ley 5/2012, de 20 de marzo, de creación del Impuesto sobre Estancias en Establecimientos Turísticos (IEET)– los mecanismos de control del IEET comprenden cuatro figuras tributarias: el sustituto del contribuyente, el responsable solidario, el asistente de recaudación y los agentes del sistema tributario.

2.1.1. Sustituto del contribuyente

Es la figura principal y esencial para la recaudación de la cuota del IEET, puesto que el sustituto del contribuyente por mandato de la ley es quien tiene la obligación de retener el importe correspondiente del impuesto al contribuyente (turista que realiza la estancia) para posteriormente ingresarlo en la Agencia Tributaria de Cataluña.

Esta figura fue establecida por la Ley 5/2012 y posteriormente la Ley 5/2017 la recogió con una redacción similar en el art. 30, así este precepto prevé la regla general de que la condición de sustituto del contribuyente recae tanto sobre las personas físicas o jurídicas que son titulares de la explotación de cualquiera de los establecimientos en la que se presta el alojamiento (hoteles, campings, viviendas vacacionales, etc.), como también en las entidades definidas por la LGT como obligados tributarios cuando sean titulares de dichos establecimientos. Y se presume, salvo prueba en contrario, que la persona titular de la licencia de turismo es la que explota el establecimiento o equipamiento.

Queda así determinado que el elemento definitorio para ser considerado como sustituto del contribuyente del IEET estriba en la titularidad de la explotación de cualquiera

de los establecimientos comprendidos, pues se considera que el titular es quien explota dicho establecimiento y ostenta obviamente la licencia de explotación o autorización para brindar este servicio a terceros.

Esta regla general desde la introducción del IEET no ha supuesto ninguna dificultad para que los titulares de los hoteles y diversos establecimientos turísticos se ocupen de retener el importe del IEET a los turistas al inicio del hospedaje en sus establecimientos, por cuanto queda claro que en su caso se cumple el presupuesto normativo por ser titulares de la explotación de la actividad de prestación de servicios de alojamiento, misma que está tipificada dentro del sector de la industria hotelera.

Lo propio para las viviendas que tienen la calificación administrativa de “vivienda de uso turístico”, en virtud de que esta regla deriva que los propietarios tengan la condición de sustitutos del contribuyente, puesto que son técnicamente los “titulares de la habilitación”. El Decreto 164/2010, de 9 de noviembre, que reguló el régimen jurídico de las viviendas de uso turístico –y que actualmente está recogido en el Decreto 75/2020, de 4 de agosto, de turismo de Cataluña– estableció que los propietarios deben solicitar al Ayuntamiento la licencia municipal de vivienda de uso turístico. Pues, se trata de una actividad legalizada y para ello deben cumplirse una serie de requisitos, como: disponer de cédula de habitabilidad, que la vivienda no constituya domicilio particular, ceder la vivienda en su totalidad no de forma segregada, cumplir con condiciones técnicas, dotar a la vivienda de muebles y aparatos para la prestación del servicio de alojamiento, entre otros (arts. 221-1 y 221-2, Decreto 75/2020).

No obstante, al emerger el alquiler de “vivienda propia” por los particulares a través de plataformas como *Airbnb*, esta regla general resultaba inoperable hasta 2019, ya que este tipo de alquiler no estaba tipificada en Cataluña, ni existía ninguna exigencia de autorización administrativa de explotación de la vivienda propia, por lo que los propietarios no podían ser considerados como titulares de explotación al nivel de los establecimientos hoteleros que han venido prestando los servicios de alojamiento tradicionalmente. Sin embargo, tras la aprobación de la nueva figura de los “hogares compartidos” mediante el Decreto 75/2020, la situación cambia.

Pues, a partir del 6 de agosto de 2021, los propietarios que deseen alquilar habitaciones de su domicilio particular deben presentar la “comunicación previa de inicio de actividad” ante el Ayuntamiento del municipio en el que se ubique su vivienda, debido a que esta actividad ha pasado a estar sujeta a un régimen de comunicación administrativa y el Ayuntamiento debe comunicar al Registro de Turismo de Cataluña las altas y bajas de la actividad (3). En tal sentido, la regla general del art. 30 de la Ley 5/2017 despliega su alcance sobre los propietarios de los hogares compartidos y, por tanto, como titulares de la actividad, tienen la condición de sustituto del contribuyente del IEET.

(3) El art. 241-1.3 del Decreto 75/2020 establece, además, que para este tipo de alquiler debe cumplirse con ciertos requisitos, entre ellos: que el hogar esté en condiciones de inmediata disponibilidad; que esté dotado de muebles y aparatos y utensilios necesarios; que se alquile un máximo de 4 plazas; que sean habitaciones y no la sala de estar y que se disponga de la comunicación del NIRTC (que es el número asignado por el Registro de Turismo de Cataluña).

Con relación a las plataformas digitales dedicadas al sector del alojamiento, la regla del art. 30 no tiene alcance sobre ellas al no ser titulares ni propietarias de las viviendas, sino más bien intermediarias puesto que brindan un servicio de mediación que permite poner en contacto a los propietarios y los turistas interesados en el alquiler de la vivienda mediante su plataforma; de manera que las plataformas no tienen la condición de sustituto del contribuyente.

2.1.2. *Responsable solidario*

Constituye otro de los obligados tributarios llamados al cumplimiento del pago del IEET en segundo lugar, a falta de pago de éste por el contribuyente que es el llamado en primer lugar a efectuarlo, que la anterior Ley 5/2012 recogió y que la Ley 5/2017 la ha mantenido.

Así, de conformidad con su regulación establecida en el art. 31 de la Ley 5/2017, esta condición recae tanto en las personas físicas como personas jurídicas que contraten directamente en nombre del contribuyente y hacen de intermediarias entre el contribuyente y el establecimiento que es objeto del alojamiento turístico.

Como vemos, se atiende a una de las variantes más usuales que puede presentar el contrato de alquiler turístico, donde no es directamente el huésped quien realiza la contratación sino un tercero en su representación, motivo por el cual se presume que la persona o entidad contratante del servicio de alojamiento actúa como representante del contribuyente asumiendo sus obligaciones tributarias. Y, por tanto, se faculta al sustituto de contribuyente a dirigirse al responsable solidario para reclamar el pago del IEET, con independencia del tipo de establecimiento donde el responsable contrate el alquiler ya que la variedad de establecimientos es amplia. La normativa turística los clasifica en establecimientos hoteleros, alojamientos turísticos, apartamentos turísticos, establecimientos de turismo rural, alojamientos al aire libre y singulares, viviendas de uso turístico y hogares compartidos.

Ahora bien, tratándose de las plataformas digitales que operan en el sector del alquiler turístico, procede remarcar que las mismas no tienen la categoría de responsables solidarios, dado que su actuación difiere del presupuesto necesario para el nacimiento de la responsabilidad tributaria. La plataforma, sin lugar a duda, es un intermediario que pone en contacto al turista y al titular que ofrece la vivienda vacacional, pero no realiza la contratación de la vivienda vacacional en nombre del contribuyente. En otras palabras, facilita el soporte técnico y ofrece una estructura de actuación en línea para que las partes (turista y titular) celebren el contrato del alquiler turístico, sin que su actuación suponga intervenir en el contrato como otro sujeto más, más al contrario, «el contrato del alquiler turístico solo media entre el titular de la vivienda y el huésped» (Jiménez Horwitz, 2019: 14).

No atribuir expresamente a la plataforma el carácter de responsable solidario, a nuestro juicio, constituye un criterio acertado, pues, aunque constituye una importante figura tributaria que permite que el responsable se coloque junto al deudor principal para asegurar el pago de la deuda tributaria para que la Administración tributaria pueda exigir dicha obligación, resultan indispensables presupuestos formales cuya tramitación procesal, lo que en lugar de agilizar, retardaría la recaudación de la deuda tri-

butaria. Se requiere, en efecto, la existencia del acto administrativo de derivación de la responsabilidad para exigir el correspondiente pago (Delgado García, 1996: 11-14) y una vez iniciado el procedimiento de declaración de responsabilidad de oficio por la Administración, tras la notificación al interesado, el plazo para la resolución puede extenderse hasta 6 meses (4).

Pero, además de ello, como ha remarcado Correcher Mato (2018: 8), la figura del responsable solidario no coadyuva a un adecuado control tributario del fenómeno colaborativo «fundamentalmente porque la derivación de la responsabilidad no incide en el rastreo de los ingresos imposables, contribuyentes y prestadores de servicios, sino en lo previamente determinado».

2.1.3. *Asistente de recaudación*

La Ley 5/2017 introdujo al “asistente de recaudación” como un nuevo obligado tributario en respuesta al crecimiento exponencial de los alquileres turísticos de viviendas mediante plataformas que derivó en la necesidad de optimizar el control y gestión del IEET en este tipo de alquileres en Cataluña.

Esta figura recae sobre los intermediarios de empresas turísticas de alojamiento, profesionales, entidades u operadores de plataformas tecnológicas que facilitan la relación entre el titular de la explotación y los turistas que efectúan las estancias y acuerdan un anticipo del precio a cuenta de la estancia y la satisfacción anticipada del IEET al realizar la reserva (art. 32.1 Ley 5/2017).

Pese a que son diversos los sujetos que reciben la condición de asistentes de recaudación, debe destacarse que al configurar esta nueva figura el legislador, por primera vez, ha incluido expresamente a las plataformas tecnológicas que operan con los alquileres turísticos, teniendo en cuenta dos de sus elementos característicos: i) que las plataformas son quienes facilitan el contacto entre los ofertantes –propietarios de las viviendas de uso turístico– e interesados en el alquiler –turistas–; y ii) que a través de sus sistemas informáticos permiten que las partes tras aceptar las condiciones de uso acuerden un anticipo del precio a cuenta de la estancia en el momento de hacer la reserva *online*.

Bajo esta perspectiva, como obligado tributario, el alcance que tiene el asistente de recaudación contiene dos dimensiones en virtud de la previsión del art. 36.1 de la Ley 5/2017. Primero, puede recaudar la cuota parcial y anticipada del IEET e ingresarlo a la Administración, de tal manera que cuando el sustituto del contribuyente presenta la autoliquidación de la cuota total se deduce el ingreso efectuado por el asistente de recaudación. Segundo, puede recaudar la cuota total y anticipada del IEET e ingresarlo a la Administración en lugar del sustituto del contribuyente si es que cuenta con su consentimiento previo, de modo que, en lugar del sustituto, el asistente de recaudación a tenor del art. 13 del Reglamento del IEET podría presentar múltiples autoliquidaciones

(4) Así se extrae de la previsión del art. 5 del Decreto 141/2017 de 19 de septiembre, en adelante Reglamento del IEET, en concordancia con los arts. 174 y 175 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, en adelante LGT.

correspondientes a los titulares de la explotación mediante un solo trámite a través de la “autoliquidación agregada” (5).

Independientemente de si recauda la cuota parcial o total del IEET si el asistente no ingresara la cuota que ha percibido del contribuyente, esa falta de ingreso constituirá una infracción tributaria muy grave que podrá ser sancionada con una multa pecuniaria del 300% del total de la cantidad no ingresada en el periodo correspondiente, con un mínimo de 2.000 euros [art. 44.2.b) Ley 5/2017].

Otro aspecto importante que cabe remarcar de la regulación del asistente de recaudación es que no opera de forma automática. Su habilitación como asistente debe ser solicitada ante la Agencia Tributaria de Cataluña dos meses antes a la fecha en que se propone iniciar actuaciones de asistencia en la recaudación, acompañando la documentación técnica de sus procesos operativos y sistemas de información que pretendan utilizar en el proceso de asistencia. Y, tras la recepción, la Agencia Tributaria promoverá la auditoría de sus sistemas informáticos para verificar que garantice la adecuación de estos para la correcta aplicación del IEET, de modo que, si es correcta, le concederá la habilitación para ser asistente en la recaudación y firmará el convenio con el asistente de recaudación cuya duración será de 4 años, prorrogable por 4 años adicionales (arts. 6 y 7.1 del Reglamento del IEET).

A la finalización de este trabajo todavía no se encontraban disponibles los datos sobre cuántos “agentes de recaudación” tienen firmado el convenio con la Agencia Tributaria de Cataluña para valorar la cantidad de agentes que existen hasta el momento (6). Pero en vista de su configuración legal se puede afirmar que el asistente de recaudación es un mecanismo de control adaptado a la realidad jurídico-económico actual (y no por ello dejan de existir dudas sobre su eficacia o sus bondades) cuyo impacto y efectividad se verá con el paso de los años.

El legislador catalán con esta medida habría seguido las recomendaciones de la Comisión Europea (2016) (7) –que insta a los Estados miembros a concluir acuerdos con las plataformas tecnológicas para la recaudación de impuestos– y se sumaría a las principales ciudades europeas y extranjeras que tienen regulado el impuesto sobre estancias turísticas y que ya prevén medidas similares para las plataformas como *Airbnb* (8).

(5) Estas funciones muestran que el asistente de recaudación como obligado tributario de alguna manera se aproximaría a la figura del obligado a repercutir que señala el art. 35.1.f LGT, con la particularidad de que su participación se realiza en el marco de una colaboración social según el art. 92 de la LGT.

(6) Esta información no aparece disponible en su página web a diferencia de otros convenios que tiene celebrada la Agencia Tributaria de Cataluña con otros colectivos/organismos y que son accesibles [<http://atc.gencat.cat/ca/agencia/convenis/acords-actuacio/>].

(7) Comunicación al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones sobre “una Agenda para la Economía colaborativa” de 2 de junio de 2016, Bruselas, 2.6.2016 COM (2016) 356 final: 15.

(8) Según Lucas Durán (2017: 159) y Bilbao Estrada (2018: 245), la introducción de esta figura se ha realizado imitando otras acciones similares que se han llevado a cabo en países como Estados Unidos y europeos: en Ámsterdam (Holanda), Acuerdo firmado entre el Ayuntamiento de Ámsterdam y *Airbnb* Irlanda en vigor desde 1 de febrero de 2014; París (Francia), Acuerdo firmado

No obstante lo anterior, entendemos que al ser esta figura el principal mecanismo de control del IEET que afecta al alquiler turístico en viviendas de propietarios particulares mediante plataformas digitales, el legislador podía haber avanzado más en su configuración, dado que tal y como esta regulado presenta los siguientes límites:

- a) En primer lugar, que su operatividad no procede de forma inmediata, sino que está supeditada a la firma de un convenio entre la Agencia Tributaria de Cataluña y el profesional, entidad o plataforma tecnológica que comercializa el servicio turístico de alojamiento. Este aspecto en la doctrina ha propiciado críticas a su regulación particularmente en relación con las plataformas. Se ha cuestionado ¿por qué la plataforma colaborativa aceptaría soportar una presión fiscal indirecta añadida, cuando ninguna norma le compele a ello? En principio, ningún interés parece tener dicha colaboración para la plataforma colaborativa (Sánchez Huete, 2017: 99). Y, por otro lado, se ha puesto a juicio su efectividad. Indicándose que podría haber resultado más adecuado designar a la plataforma colaborativa como sustituto del contribuyente para dirigirse directamente a ella y así evitar costosos procedimientos de derivación de responsabilidad (Antón Antón y Bilbao Estrada, 2016: 33; Lucas Durán, 2017: 159; Sanz Gómez, 2017: 82; Correcher Mato, 2018: 11). O bien, atribuir a la plataforma la condición de retenedor (Ruiz Garijo, 2017: 74).

Al respecto, cabe señalar que las plataformas digitales innegablemente integran una realidad económica compleja que no puede reducirse a una consideración unitaria y es necesario adoptar soluciones efectivas e innovadoras que las incluyan como colaboradoras en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

No sorprende por ello que el legislador catalán haya optado por crear la figura del asistente de recaudación basada en la cooperación, ya que como señala García-Herrera (2017: 11), el desarrollo de relaciones cooperativas entre la Administración tributaria y grandes plataformas tecnológicas, supone una nueva forma de relación tributaria frente a la relación tributaria tradicional que en esencia «se basa en un nuevo paradigma de cooperación entre las partes y supone el abandono del enfoque de confrontación que tradicionalmente ha existido en la llamada relación tributaria».

No obstante, en esta alternativa basada en una relación de colaboración subyace el riesgo de que la plataforma en un determinado momento manifieste su voluntad de no continuar con el convenio de colaboración. Asimismo, existe el riesgo de que solo algunas plataformas suscriban el convenio y otras no, lo cual, en el fondo no ayudaría a la uniformidad y homogeneidad en el tratamiento de las obligaciones de las plataformas respecto al IEET.

- b) En segundo lugar, la temporalidad del convenio de colaboración, toda vez que su duración es de 4 años y podrá ser prorrogable hasta un máximo de 4 años (art.

entre *Airbnb* y el gobierno francés desde julio de 2018; Lisboa (Portugal), Acuerdo firmado entre el Ayuntamiento de Lisboa y *Airbnb* Irlanda en abril de 2016; Dresde, Dortmund y Frankfurt (Alemania); Roma y otras ciudades (Italia) aunque en esta última su aplicación no ha estado ajena a problemas, *vid.* Luigi Lovecchio (2020: 3.149).

7.1 del Reglamento). Si el objetivo de la Administración tributaria era asegurar la colaboración de las entidades o plataformas implicadas en el sector del alojamiento, cabría establecer la vigencia del convenio por un periodo más amplio o mejor un plazo de colaboración permanente, ya que por su generalidad los operadores de plataformas son entidades extranjeras. Considerando que la Administración tributaria como organismo público se encuentra sujeta a la Ley 40/2015, de 1 de octubre, del Régimen jurídico del sector público, y esta norma en sus arts. 47 a 50 regula lo relativo a los convenios celebrados por la Administración y organismos públicos con sujetos de derecho público y privado, la ampliación del plazo que proponemos habría de realizarse en observancia también de estas disposiciones. Y para que no vulnere el principio de reserva de ley establecido constitucionalmente en el art. 31.3 y art. 133.1 y 2, el cual resulta reconocido a nivel legal, como indica Sánchez Huete (2018: 338), en el art. 8 c) de la LGT, esta duración del plazo tendría que regularse por ley y no ser establecida reglamentariamente.

- c) En tercer lugar, el hecho de que la norma condicione la habilitación como asistente de recaudación a la superación de una auditoria previa, y que tras su realización no exista la obligación de realizar las enmiendas señaladas por la Administración, dándose por desistida la solicitud de la entidad si no realiza la enmienda en el plazo otorgado (art. 6.2 del Reglamento del IEET). Podría darse el caso entonces, y no resultaría raro, que con el fin de mostrar una voluntad de colaboración la plataforma solicite la habilitación y ante la observación detectada en su sistema no hacer ninguna actuación para corregirla porque sabe de antemano que no es obligatorio y que si no corrige esa observación no hay sanción alguna, solo que su solicitud será considerada como desistida.

Frente a estos límites una vez más parece conveniente que, en lugar de incluir a las plataformas en la figura del asistente de recaudación, se le atribuya directamente la condición de sustituto del contribuyente, ya que se conseguiría una mayor eficacia en el control del IEET y se adaptaría mejor a las variantes de este tipo alquileres en viviendas.

2.1.4. Los “agentes del sistema tributario”

Constituye otra de las figuras tributarias que prevé el art. 41 de la Ley 5/2017 para facilitar el control del pago del IEET. Los agentes de sistema tributario son básicamente agentes colaboradores, de carácter voluntario, con la Agencia Tributaria de Cataluña y establecen esta colaboración por medio de un acuerdo específico o convenio celebrado con la Agencia Tributaria.

Pueden desempeñar esta función las entidades privadas, empresariales o profesionales, incluido los asesores fiscales, susceptibles de participar mediante la colaboración con la Administración en la gestión de los tributos, siendo para todos ellos condición *sine qua non* la previa solicitud y firma del convenio, dado que ello confiere la condición de agente colaborador (art. 122-10.3 del Código Tributario de Cataluña, aprobado por la Ley 17/2017, de 1 de agosto).

Su labor de colaboración, de conformidad con los arts. 9.2 y 13.1.b del Reglamento del IEET, comprende la presentación y el pago de las autoliquidaciones del IEET en lugar

del sustituto del contribuyente cuando tenga concedido el consentimiento para que él actúe en su nombre y en el convenio se haya acordado esta competencia. Pero, además, para cuando actúe en nombre de un colectivo de sustitutos (es decir, diversos titulares de la explotación) ostenta la facultad para presentar la autoliquidación agregada. De modo que a pesar de la denominación que recibe, su tarea de colaboración es amplia y no se ciñe solamente a las propias de un mero colaborador.

A la vista de la regulación dada a esta figura, no cabe duda, que la Ley 5/2017 utiliza la figura de los asistentes de sistema tributario como un instrumento más al servicio del interés de la Agencia Tributaria de Cataluña, en pro de conseguir una mejor eficiencia de la gestión del tributo.

2.2. En Islas Baleares

En la Comunidad balear, la Ley 2/2016, de 30 de marzo, en concordancia con el Decreto 35/2016, de 23 de junio, por el que se aprueba el respectivo Reglamento, establece dos figuras principales para el control del Impuesto sobre Estancias Turísticas (IET), estos son: el sustituto del contribuyente y el responsable subsidiario.

2.2.1. *Sustituto del contribuyente*

También es la figura principal en la recaudación de la cuota del IET en Islas Baleares. Su cometido se ciñe a cumplir con las obligaciones materiales y formales establecidas para la recaudación y liquidación del IET (Borja Sanchís, 2017). La legislación balear atribuye esta consideración a las personas físicas y jurídicas, así como las entidades sin personalidad jurídica –referidas en el art. 35.4 de la LGT– que son titulares de las empresas que explotan los establecimientos turísticos (art. 6.2 Ley 2/2016).

Los titulares de los establecimientos turísticos son por lo tanto los sustitutos del contribuyente. Esta regla se aplica con independencia de la tipología de establecimiento del que sean titulares puesto que, de conformidad con el art. 4 de la Ley 2/2016, el IET grava las estancias realizadas en hoteles de ciudad, hoteles rurales, apartamentos y alojamientos de turismo de interior, albergues, hospederías, hostales, hostales-residencia, pensiones, posadas, casas de huéspedes, campings, viviendas turísticas de vacaciones y otros cuando estén situados en Islas Baleares.

Pues bien, de este criterio de atribución de la condición de sustituto del contribuyente recogido el art. 6.2 de la Ley 2/2016, procede precisar dos consideraciones.

En primer lugar, que sobre las plataformas tecnológicas que operan en el sector del alojamiento no recae la condición de sustituto del contribuyente por cuanto su actuación consiste en un sistema de comunicación digital puesto a disposición de usuarios y clientes interesados en ofrecer y recibir un servicio de alojamiento. Más concretamente, debe remarcarse que la plataforma tecnológica al no ser titular del establecimiento turístico donde se presta el servicio del alojamiento no puede ser considerada titular de la explotación.

Nada impediría al legislador designar a la plataforma como sustituto del contribuyente para recaudar el IET y poder dirigirse directamente a ella y así evitar procedimientos de derivación de responsabilidad. Aunque existe esta posibilidad, no parece haber sido su voluntad, puesto que las últimas modificaciones introducidas en el impuesto, por la Ley 13/2017, de 29 de diciembre, se ciñeron al aumento de las tarifas del IET, a la mejora de los coeficientes de reducción de la cuota para el índice de desestacionalización y al pago del IET por los cruceros independientemente del tiempo que pasen atracados en el puerto, sin modificar nada en relación con los obligados y responsables tributarios del IET.

En segundo lugar, que a diferencia de la norma catalana ni el art. 6.2 de la Ley 2/2016 ni el Reglamento precisa si, por titular de la empresa que explota el establecimiento turístico, se ha de entender al titular de la licencia de explotación. Bajo una interpretación estricta del art. 6.2 de la Ley 6/2016, se extrae que en el caso de las personas físicas su alcance procede únicamente cuando la persona física sea titular de la empresa que explota el establecimiento, es decir, que se trate de un empresario autónomo, porque es a través de esta vía jurídica que una persona física puede realizar la actividad del alquiler de forma profesional en el mercado, sin necesidad de constituir una empresa jurídica como tal; y no sería aplicable cuando alquilen sin crear su empresa para dedicarse a esta actividad. Curiosamente, a pesar de que la norma ha configurado el alquiler turístico en vivienda completa o solo por habitaciones de forma que sea ejercido por empresarios autónomos (9), el alquiler turístico en viviendas por particulares que no son empresarios sigue siendo ofertada en las plataformas y no ha disminuido.

Por ello, como puntualiza Correcher Mato (2018: 11), la redacción de dicho precepto no parece la más apropiada para otorgar al propietario del inmueble la condición de sustituto del contribuyente; sería conveniente adecuar la normativa a la mecánica del fenómeno colaborativo, tomando como ejemplo el art. 30 de la Ley 5/2017, para que el propietario de un determinado inmueble que no es titular de una empresa que explota un establecimiento turístico pudiera ser configurado sin atisbo de duda como sustituto del contribuyente, si es que así se pretende.

2.2.2. Responsable subsidiario

La Ley 2/2016 recoge, en segundo lugar, la figura del responsable solidario y subsidiario, estableciendo *in stricto sensu* la responsabilidad subsidiaria para cuando se trate de estancias realizadas en establecimientos turísticos, mientras que la responsabilidad solidaria solo para cuando se trate de estancias en cruceros.

Así, al tenor del art. 7 de la Ley 2/2016, queda determinado que tienen la consideración de responsables subsidiarios las personas o entidades mediadoras que contraten

(9) Y así se extrae de los requisitos establecidos, ya sea para cuando la persona comercializadora solicite el DRIAT por el plazo de 5 años, como cuando se ofrezca el alquiler de habitaciones para estancias cortas hasta un máximo anual de 60 días. En ambos casos, se deben ofrecer los servicios turísticos contenidos en el art. 51 de la LTIB y cumplir todos los requerimientos exigibles para ejercer la actividad empresarial; los de la legislación laboral, si tiene personal contratado; y otros.

directamente la estancia con el sustituto del contribuyente y les corresponda pagar dichas estancias por cuenta o en interés del contribuyente. Esta disposición constata que el presupuesto legal fijado para el nacimiento de la responsabilidad subsidiaria es “contratar por cuenta o en interés del contribuyente”, motivo por el cual en algunos casos se podrá considerar que la persona o entidad contratante actúa como representante del contribuyente ya que paga el impuesto por cuenta de éste al establecimiento turístico.

Por lo que respecta a las plataformas tecnológicas, éstas no reciben expresamente tal consideración, lo cual resulta lógico, porque en su caso no se cumple el presupuesto fijado para el nacimiento de la responsabilidad subsidiaria por cuanto las plataformas que operan en el sector del alojamiento turístico no contratan las estancias por cuenta de los turistas (contribuyentes). Y tal como ha precisado recientemente el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en la sentencia de 19 de diciembre de 2019, asunto C-390/18 (ECLI:EU:C:2019:1112), al analizar la actividad de la principal plataforma del alquiler turístico en la UE como es *Airbnb*, su labor consiste en «un servicio de intermediación, prestado a cambio de una remuneración, que tiene por objeto poner en contacto mediante una plataforma electrónica a potenciales arrendatarios con arrendadores, profesionales o no profesionales, que proponen servicios de alojamiento de corta duración y que, además, ofrece otras prestaciones, como una plantilla que define el contenido de su oferta, un servicio de fotografía, un seguro de responsabilidad civil y una garantía de daños, una herramienta de estimación del precio del alquiler o servicios de pago relativos a las prestaciones de alojamiento; sin ejercer una influencia decisiva sobre las condiciones de la prestación del servicio”.

Si en un futuro el legislador balear se planteara atribuir a las plataformas la consideración de responsables subsidiarios con el propósito de asegurar el cobro de la deuda del IET, tomando como fundamento de que las mismas intermedian en el pago del alquiler turístico y tienen capacidad material para hacerlo, tal posibilidad teóricamente sería aceptable, pero desde un punto de vista práctico no resultaría siendo la más conveniente.

Los motivos para ello se circunscriben fundamentalmente al tiempo y costo que supondría su ejecución. Pues, la Administración tributaria para exigir el correspondiente pago deberá cumplir con los presupuestos formales establecidos como son: i) la declaración de insolvencia del deudor principal una vez finalizada la vía ejecutiva de apremio sin éxito en cuanto al pago de la deuda tributaria; y ii) el acto administrativo de derivación de la responsabilidad (Delgado García, 1996: 11-14). El procedimiento de derivación de responsabilidad, en definitiva, como indican Antón Antón y Bilbao Estrada (2016: 33-34), se antoja demasiado costoso fundamentalmente porque las plataformas electrónicas habitualmente no tienen su residencia en territorio español, por lo que sería más adecuado otorgarles la consideración de sustitutos del contribuyente o establecer acuerdos de colaboración social para que éstas actúen como agentes colaboradores en la recaudación del impuesto.

Mientras no se defina si se atribuye o no a las plataformas una categoría tributaria, y se mantenga la redacción poco precisa del art. 6.2 de la Ley 2/2016, se puede decir que en la Comunidad de Islas Baleares existe mayor riesgo en la recaudación del IET en los alquileres turísticos ofrecidos por particulares que no son empresarios. Principalmente por la dificultad que supondría para la Administración hacerles un adecuado seguimiento. Por el contrario, con las empresas y empresarios profesionales que se dedican al sec-

tor hotelero y que ofrecen estancias turísticas mediante las plataformas no sucedería así porque al ser titulares de la explotación se constituyen en sustitutos del contribuyente.

3. MEDIDAS PUNITIVAS PARA EL ALQUILER TURÍSTICO ILEGAL

3.1. En la Ley 13/2002, de 21 de junio, de Turismo de Cataluña

Desde el ámbito punitivo resulta relevante tratar las medidas sancionadoras que se han venido estableciendo para restringir la oferta ilegal de los alquileres en viviendas de uso turístico en Cataluña ya que el alquiler turístico, como vimos al inicio del trabajo, ha generado un fuerte impacto económico, pero también ha provocado un encarecimiento de los precios del alquiler tradicional en las zonas turísticas principales, falta de oferta de inmuebles destinados a vivienda permanente, además de fraude fiscal.

La Ley 13/2002, de Turismo de Cataluña, en tal sentido ha pasado de recoger infracciones graves a infracciones muy graves. Califica como infracciones graves «utilizar, en la prestación de servicios turísticos, elementos, personas o bienes que no cuenten con la correspondiente habilitación» (art. 88.k); e «incumplir la orden de retirada de la publicidad sin número de inscripción en el Registro de Turismo de Cataluña» (letra u quinquies del art. 88 de la Ley 13/2002, incorporado por la Ley 5/2017, de 28 marzo). Y recientemente la Ley 5/2020, 29 abril, agregó como una infracción muy grave «comercializar, ofrecer, prestar o ejercer actividades o servicios turísticos, o hacer publicidad de los mismos, sin disponer de los requisitos o las condiciones normativamente establecidas para obtener la correspondiente habilitación». La multa para las infracciones graves va de 3.001 a 60.000 euros con la suspensión de la actividad o cierre temporal por 1 año, en función de la gravedad, mientras que para las muy graves la multa se incrementa de 60.001 a 600.000 euros con suspensión de la actividad o cierre por 2 años si la gravedad de la infracción lo hace recomendable (art. 94 Ley 13/2002).

Tal y como se puede constatar, todas inciden en la necesidad de contar con la debida habilitación para poder prestar el servicio de alojamiento y es que ese es el punto más controversial de este tipo de alquiler porque muchos propietarios comenzaron a alquilar viviendas de uso vacacional a través de plataformas como *Airbnb* sin contar con la habilitación correspondiente.

A este respecto, cabe indicar que el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en la sentencia 931/2019 (ROJ: STSJ CAT 8266/2019) ha dado la razón al Departamento de Empresa y Empleo y la Dirección General de Turismo de la Generalidad, obligando a *Airbnb* a cumplir con la normativa catalana y a eliminar casi 12.000 anuncios de este tipo en toda Cataluña.

Las actuaciones administrativas iniciadas por la Dirección General de Turismo de la Generalidad se remontan a 2014 cuando dirigió la acción contra *Airbnb Ireland* y *Airbnb Online Services Spain S.L.* –ahora *Airbnb Marketing Services*– para que cumpla la normativa catalana y, en consecuencia, deje de anunciar en su portal las viviendas que no cuentan con número de registro turístico. Tras cinco años de numerosos recursos y la defensa de *Airbnb* bajo cuatro fundamentos: que la sede barcelonesa sólo se encargaba del marketing local sin que ello implique realizar una actividad turística sino de

operaciones tecnológicas de software; que la normativa catalana vulneraba la directiva 2000/31/CE de comercio electrónico y la ley de servicios de la Sociedad de la Información; que *Airbnb Ireland* solo debía cumplir la norma de Irlanda y que sus servicios eran de simple conector no de intermediario (f.j.5), el Tribunal Superior finalmente ha sentado un importante precedente al concluir que la plataforma sí tiene estructura local y por lo tanto debe acatar la normativa catalana.

Esta postura defendida por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, como veremos en el siguiente apartado, difiere de la seguida por el Tribunal Superior de Islas Baleares.

3.2. En la Ley 8/2012, de 19 de julio, del Turismo de las Islas Baleares

El legislador balear igualmente con el propósito de combatir el fraude fiscal en el alquiler turístico en viviendas unifamiliares y plurifamiliares –cuya oferta se ha extendido notablemente en el archipiélago– en 2017 instauró dos medidas esencialmente sancionadoras (10). Por un lado, la aplicación de los tramos más altos en las sanciones en viviendas de uso residencial que sean objeto de comercialización turística que no hayan presentado la declaración responsable de inicio de actividad turística (DRIAT); y, por otra, la aplicación de sanciones a la oferta ilegal de alquiler en dichas viviendas por no presentar el DRIAT.

En virtud de estas modificaciones –que fueron introducidas por la Ley 6/2017, de 31 de julio e incorporadas a la Ley 8/2012, de 19 de julio, del Turismo de las Islas Baleares (en adelante LTIB)– y tras legalizarse en esta Comunidad la actividad del alquiler turístico de corta duración en viviendas de uso residencial ubicadas en las zonas declaradas como aptas (permitiéndose incluso el alquiler solo habitaciones) siempre que dispongan del DRIAT (11), el propietario que alquile su vivienda sin disponer la DRIAT estaría incurriendo en una infracción grave tipificada en el art. 105.g) de la LTIB. De modo que sería sancionado con una multa de entre 20.001 y 40.000 euros y solo podría reducir hasta el 80% de la sanción si durante la tramitación del expediente acredita la cesión de la

(10) Con esta medida simultáneamente se buscaba también mitigar los perjuicios que el alquiler de viviendas plurifamiliares trajo consigo estos últimos años a la población en general de esta comunidad, dado que provocó la falta de oferta de inmuebles destinados a vivienda, un encarecimiento de precios tanto de alquiler como de venta, y alteraciones del orden público y la convivencia. Así se reconoce en el Preámbulo de la Ley 6/2017, de 31 de julio.

(11) Para obtener el DRIAT se deben reunir los requisitos: tener la cédula de habitabilidad; estar ubicada en una zona declarada apta para el turismo; contar con el certificado de la Administración turística que acredita que dispone de las plazas (4 como máximo); acreditar el certificado energético; contar con los sistemas de control del consumo de agua y suministros energético; un acuerdo de la junta de propietarios donde acepten expresamente la posibilidad de comercialización turística de la vivienda; que la vivienda no sea del régimen de protección oficial; ofrecer los servicios turísticos contenidos en el art. 51 de la LTIB y cumplir las exigencias para ejercer la actividad empresarial (los de la legislación laboral, si tiene personal contratado y los requerimientos de carácter tributario).

vivienda para la finalidad de alquiler social a un organismo oficial, durante un mínimo de tres años (art. 109. 2 y 5 LTIB).

Por otro lado, debido a que se ha procedido a calificar como oferta ilegal y actividad clandestina, intrusismo y competencia desleal la publicidad de viviendas que comercialicen estancias turísticas sin presentar la DRIAT a la Administración turística o no cumplan los requisitos normativos para su comercialización, la persona titular del medio en que se publica el aviso será considerado responsable de la oferta ilegal. Y también tendrá esta consideración la persona encargada de insertar la publicidad, sea en soporte de papel, página web u otros [art. 28.3.a) LTIB].

La norma hace referencia a cualquier medio de publicación en los términos de la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico. Por lo tanto, el profesional, la empresa o plataforma prestadora de servicios que en sus canales de comunicación incluya anuncios de alquiler turístico en viviendas residenciales que no cuenten con el correspondiente DRIAT, incurriría en una infracción grave preceptuada en el art. 105.e) de la LTIB cuya multa va de entre 20.001 y 40.000 euros. Además, como sanción accesoria, se le podría imponer también la suspensión temporal de la actividad de la empresa y/o plataforma o, bien, el cese del ejercicio profesional (art. 109.2 LTIB).

Pese a estas modificaciones cabe poner de relieve que la medida sancionadora para la oferta o comercialización de estancias turísticas en viviendas que no tienen la DRIAT resulta aplicable cuando la oferta sea publicada en cualquier medio de comunicación, pero no cuando la publicación de la oferta sea realizada en plataformas digitales que tienen la consideración de prestadores de servicios de la sociedad de la información.

En la sentencia 158/2020 (ROJ: STSJ BAL 220/2020) el Tribunal Superior de Islas Baleares, tras analizar el recurso planteado por la Plataforma *Airbnb Ireland* respecto al proceso sancionador que la Dirección de Turismo le inició por publicar anuncios de alquiler en viviendas que no tenían la DRIAT, concluyó que: «la obligación que la LTIB impone a los titulares de canales de comercialización turística respecto a que en la publicidad de viviendas vacacionales se inserte el número de inscripción en registro debe interpretarse en el sentido que dicha exigencia no se aplica a los prestadores de servicios de la sociedad de la información comprendidos en la Directiva 2000/31/CE (12)[f.j.8]».

El Tribunal Superior remarca que a la plataforma *Airbnb* le es aplicable el art. 15 de la Directiva 2000/31/CE y en virtud de ello, no se le puede imponer la obligación de efectuar una revisión exhaustiva y detallada de toda la publicidad que los anfitriones publican en la web, tampoco la comprobación respecto a que la oferta incluya el número de inscripción en el Registro, por ser una obligación general de supervisión de la Administración que se pretende trasladar al prestador, en este caso, la plataforma. La interpretación que realiza del art. 15 de la Directiva es tan firme que sostiene que «los artículos 28 y 106, i) de la LTB, si se entienden aplicables a prestadores de servicios de la

(12) 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. Es la Directiva sobre el comercio electrónico.

sociedad de la información, infringen frontalmente los principios esenciales de la DCE, y vulneran el principio de primacía del Derecho Comunitario».

Consecuentemente, la medida sancionadora al presente no sería la fórmula adecuada para ayudar solucionar el problema de la oferta ilegal de alquileres en viviendas que no tengan el DRIAT, al menos en lo que respecta a las plataformas que son consideradas como sociedades de información, las cuales, paradójicamente, son las que sirven de principal canal para la oferta de estancias turísticas en viviendas particulares.

Estos límites muestran, una vez más, la necesidad de seguir avanzando legislativamente en la mejora de los mecanismos de control del IET en la comunidad balear.

4. PROPUESTA DE NUEVAS MEDIDAS A ADOPTAR

4.1. Obligación de autoliquidar e ingresar a cuenta

Las Comunidades de Cataluña e Islas Baleares ciertamente han dado pasos importantes con la reciente regulación del alquiler vacacional en viviendas de particulares supeditando su ejercicio a la concesión de la debida autorización por el órgano competente. No obstante, en lo que respecta a los mecanismos de control del IEET e IET que afecta a este tipo de alquiler, como vimos, existen ciertos límites que no garantizan su recaudación.

Para garantizar efectivamente el cobro del impuesto sobre estancias turísticas nuestra primera propuesta se centra en atribuir a las plataformas la condición de sustituto del contribuyente cuando el alquiler turístico sea en viviendas de particulares que no son empresarios. Esta obligación vendría acotada solo para este caso, ya que en la práctica es normal que el turista no llegue a tener contacto con el propietario más que el realizado a través de la plataforma porque existen varias modalidades de entrega de llave de la vivienda, como la llegada autónoma, que implica que el huésped recogerá la llave de la habitación o vivienda alquilada de una caja de seguridad para llaves o introducirá el código señalado en la cerradura inteligente o cerraduras con teclado del edificio, o bien la entrega de llaves será por el vecino; es una modalidad que está siendo preferida por los turistas (13). De manera que, si físicamente no resulta necesario el encuentro entre las partes para la entrega de llaves ¿en qué momento el propietario le cobraría al turista la cuota del impuesto si la plataforma no tiene firmado el convenio de colaboración con la Administración?, y por ello no ha incluido en su sistema la opción de pago anticipado del IEET.

En otros supuestos, como el que observamos ahora con varias empresas de alojamiento que se registran en las plataformas aprovechando las posibilidades de actuación en línea que permite la plataforma sin necesidad de costear una página web independiente, no sería necesario, porque dichas empresas pueden encargarse por sí mismos de cobrar el impuesto en el momento en que los huéspedes lleguen a su establecimiento sea éste un alojamiento, apartamento o vivienda turística calificada como tal, lo cual es diferente

(13) *Vid:* <https://www.airbnb.es/resources/hosting-homes/a/the-dos-and-donts-of-providing-self-check-in-238> [consulta 10 de abril de 2021].

a una vivienda familiar. De modo que no se cargaría a la plataforma con esta obligación y las empresas liquidarían el impuesto como vienen haciéndolo desde antes de la irrupción de las plataformas en el sector de alojamiento.

Consideramos que atribuir la condición de sustituto del contribuyente a las plataformas para el caso de los alquileres turísticos en viviendas de particulares no conllevaría una mayor carga para las plataformas ni al indagar sobre el carácter particular o profesional/empresarial del oferente de los inmuebles, ya que las mismas plataformas ofrecen la posibilidad de darse de alta como particular o profesional para brindar a sus usuarios las prestaciones adecuadas en función del modo en que ejerzan la actividad de alquiler (14); ni al efectuar el cobro del impuesto sobre estancias turísticas porque cuentan con una serie de recursos y herramientas que pueden ayudar a las Administraciones tributarias y a las personas contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales. En efecto, gracias a su tecnología de pago y personalización pueden diseñar la forma de pago del huésped de forma ágil, fácil y eficaz, de manera que pueden automatizar la recaudación y liquidación del impuesto (15). Como apuntan Urquizu Cavallé (2019: 22) y Ferrer Vidal (2019: 252), respectivamente, con la ayuda de las plataformas digitales la gestión tributaria “sin contacto” a través de un plan operativo adaptado a las necesidades de gestión y recaudación puede optimizarse en grandes niveles reduciendo el coste administrativo; por lo que como intermediarias, su papel es importante y posiblemente en el futuro lo tendrán aún más en relación con los tributos que afectan al arrendador como es, por ejemplo, la tasa turística.

No cabe duda que es un tema controvertido, puesto que la economía colaborativa ha sido reconocida positivamente en la UE como motor de la economía moderna, pero también no es menos cierto que las plataformas digitales aunque no sean titulares de la explotación (porque no son propietarios de la vivienda alquilada) innegablemente son quienes tienen el control suficiente para que se realice la transacción entre las partes interesadas porque la plataforma cede el soporte técnico para actuar en línea a cambio de imponer las condiciones generales de la contratación que deben suscribir los usuarios que se registran en la plataforma. Tal es el control que tienen, que incluso en su contrato con los usuarios incluyen «cláusulas que permiten que la plataforma decida unilateralmente cambios inexplicables de las condiciones del contrato sin preaviso» (Jiménez Horwitz, 2019: 31). No se puede negar por lo tanto que se erigen en el aspecto instrumental esencial de este modelo de negocio (Pagés Galtès, 2020: 69).

Ante esta función esencial, no pasiva ni neutra, sino activa, cabría considerársela como al resto de las empresas del sector turístico, al menos en cuanto a la obligación de autoliquidar el impuesto sobre estancias turísticas por cuenta de los huéspedes, pues de este modo se estaría atribuyendo una obligación sin mirar si maneja o no datos, si es potencial o innovadora, sino bajo un tratamiento simétrico y justo.

(14) Un claro ejemplo de ello es *Airbnb*, que distingue a los anfitriones particulares y anfitriones profesionales y solicita a los usuarios (sean residentes o no en la UE) que se identifiquen al momento de darse de alta.

(15) La plataforma de *Airbnb* lo incluye en las jurisdicciones extranjeras donde tiene la obligación de recaudar la tasa turística, *vid.* <https://www.airbnb.es/help/article/2523/c%C3%B3mo-puedo-a%C3%B1adir-impuestos-a-mis-anuncios> [consulta 10 de abril de 2021].

Si en un futuro se aprobase el nombramiento como sustituto del contribuyente a las plataformas, tal nombramiento entendemos que a la luz de la STS 1106/2020, de 23 de julio (Ecli: ES:TS:2020:2494) tendría que ser notificado a Comisión Europea para cumplir con la Directiva (UE) 1535/2015, dado que de acuerdo con sus arts. 4 y 5.1 toda disposición de carácter general que establece una serie de obligaciones a las entidades colaborativas prestadoras de servicios de la información, debe notificarse a las instituciones europeas (16). Queda claro pues, que el nombramiento como sustituto conlleva una obligación para la plataforma que es la de recaudar el impuesto e ingresarlo a la Administración por cuenta del contribuyente.

4.2. Aprovechar la información del modelo 179

Como es ampliamente conocido, el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, a nivel nacional introdujo la obligación de información para los intermediarios y plataformas digitales sobre las cesiones de uso de viviendas con fines turísticos en las que intermedien, la cual fue incorporada en el art. 54 ter del RGGI (Decreto 1065/2007, de 27 de julio). Las plataformas en virtud de esta disposición, hasta antes de la STS 1106/2020, de 23 de julio, debían presentar una declaración informativa trimestral a través del modelo 179 con la siguiente información de las cesiones de uso de viviendas en las que intermedien:

- a) Identificación del titular de la vivienda cedida con fines turísticos, o, en su caso, del titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda con fines turísticos, si fueren distintos (nombre y apellidos o razón social o denominación completa, y número de identificación fiscal).
- b) Identificación del inmueble con especificación del número de referencia catastral.
- c) Identificación de las personas o entidades cesionarias (nombre y apellidos o razón social o denominación completa, y número de identificación fiscal).
- d) Número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos.
- e) Importe percibido por el titular cedente del uso de la vivienda con fines turísticos.

La STS 1106/2020 ciertamente ha dejado sin validez la obligación de información del art. 54 ter que reglamentariamente se impuso a las plataformas colaborativas por un tema estrictamente formal, por su falta de comunicación de su tramitación a la Comisión Europea de conformidad con los arts. 4 y 5.1 de la Directiva 2015/1535 (García de Pablos, 2020). Pero, más allá de su defecto formal, el Tribunal Supremo, tras examinar cada uno de los elementos que configuran esta nueva obligación de información, también ha entendido que en la medida en que se trata de una información útil y necesaria es respetuosa con los principios de necesidad y proporcionalidad, manifestándolo así en los f.j.10 a 14.

(16) Para un estudio en mayor profundidad sobre esta sentencia véase: García de Pablos (2020: 61-83).

De modo que la importancia de esta obligación está avalada (17). De hecho, tras haberse adoptado esta medida utilizando las posibilidades que brindan las plataformas por su capacidad para facilitar información relevante para controlar el pago de impuestos en el sector del alojamiento, la Administración tributaria ha resuelto la dificultad de contar con información esencial del alquiler turístico en viviendas que necesitaba para exigir el pago de los correspondientes impuestos como el IRPF e IVA. Además que sobre la base de la información recabada en el modelo 179 aprobó mejoras en el control del IRPF respecto de los rendimientos del capital inmobiliario (18).

A nuestro juicio, estos resultados positivos han conducido a que el legislador vuelva a introducir el art. 54 ter en el RGGI mediante el reciente Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo, recogiendo en los mismos términos del anterior art. 54 ter y esta vez cumpliendo la obligación de comunicación a la Comisión Europea de acuerdo con la Directiva 2015/1535, para no dejar escapar la oportunidad de ejercer control sobre este sector emergente de la economía, con alto potencial de crecimiento y que proporciona y mueve una gran cantidad de recursos en la economía española. Considerando, pues, que esta obligación de información será exigible nuevamente desde el 26 de junio del presente (19), creemos que en ella existe una posibilidad para optimizar el control del impuesto sobre estancias turísticas en los alquileres turísticos en viviendas. Así pues, nuestra segunda propuesta consistiría en la celebración de un Convenio de Colaboración entre la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) para el intercambio de la información obtenida mediante el modelo 179 para que la Administración tributaria autonómica catalana y balear conozcan esta información. Esto se realizaría en virtud del deber de colaboración que postulan los arts. 10 y 55, d) y e) de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases del Régimen Local, en concordancia con el art. 140.1.d) de la Ley 40/2015, de 1 de octubre, de Régimen Jurídico del Sector Público.

Hay que tener en cuenta que el acceso a la información recabada a través del modelo 179 ahora mismo es limitado ya que, al encontrarse toda la información en la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, el funcionario de la Administración tributaria autonómica que necesite conocer esta información debe tramitar la “Solicitud de información no estructurada”. Si se firma el Convenio propuesto ya no haría falta realizar este trámite interno, con lo que se agilizaría el acceso a dicha información. Asimismo, conociendo esta información, las Administraciones autonómicas catalana y balear podrían adoptar las medidas necesarias para el control del pago del impuesto.

(17) Como ha indicado Sánchez López (2019: 22) «supone un avance tanto en el control de los pisos turísticos ilegales como en la lucha contra el fraude fiscal en los alquileres no declarados». Si bien se ha de reconocer que no ha estado exenta de ciertas críticas por exigir información que no sería tan relevante. Véase al respecto Calvo Vérguez (2019: 25) y Font Gorgorió (2019: 272); como también por ser inconstitucional y que vulnera el derecho comunitario sobre protección de datos según Pascual González (2018: 331).

(18) Mediante la implantación de una herramienta de cálculo como instrumento de ayuda a la comprobación, *vid.* apartado II, letra E otras actuaciones, E.7.c), de la Resolución de 11 de enero de 2019, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria.

(19) *Vid.* Disposición final sexta del Real Decreto 366/2021.

Creemos que esta medida aportaría mucho en la gestión de la información en favor de la Administración autonómica por brindar una simplificación del sistema, aspecto que como bien ha remarcado Rozas Valdés (2020: 54) es una premisa necesaria para un mejor funcionamiento de nuestro sistema tributario; y, en definitiva, su implementación no derivaría costos económicos porque constituiría una medida innovadora desde dentro, es decir, desde la Administración tributaria.

4.3. Medidas de notificación de aviso

Sobre la base del convenio propuesto anteriormente se podría ejecutar la otra medida que se propone adoptar y que consiste en enviar un aviso de cumplimiento del pago del impuesto autonómico a los particulares que ofrecen el alquiler turístico en sus viviendas. La Administración tributaria autonómica, conociendo la información de quienes alquilan la vivienda para fines turísticos, podría enviar esta comunicación como lo ha realizado también la AEAT en el marco de sus campañas específicas de control de alquileres no declarados.

Desde la campaña de Renta de 2015 vemos que la AEAT viene realizando campañas de control persiguiendo los anuncios de alquiler de inmuebles en diferentes medios, páginas web y plataformas (como *Airbnb*, *Homeaway* y otros), donde una vez detectado el anuncio, a través de Renta web, recuerda a los contribuyentes titulares de los inmuebles ofertados su obligación de pagar impuestos (20).

Sobre estas campañas de control debemos resaltar que la efectividad que han mostrado en términos económicos es bastante positiva. Solo en 2018 el envío del aviso ha servido para que 120.000 contribuyentes declaren de forma voluntaria los ingresos obtenidos. Ese año, unos 700.000 contribuyentes recibieron un aviso de este tipo y esta cifra casi ha triplicado a los 250.000 avisos enviados en la campaña de la Renta de 2017 y los 21.500 avisos enviados en 2016 (Antón Antón, 2019: 190); gracias a estas campañas –y lógicamente a medidas legislativas como la obligación de información establecida para las plataformas intermediarias a través del modelo 179– la recaudación derivada de alquileres aumentó en un 40,5%, alcanzando un total de 20.468 millones de euros (21).

Es precisamente la efectividad en los resultados obtenidos en estas campañas que nos lleva a proponer el envío de avisos de cumplimiento del pago del impuesto autonómico como otra medida para optimizar el control del impuesto en ambas Comunidades Autónomas.

(20) Con el siguiente mensaje: «De acuerdo con los datos de los que dispone la Agencia Tributaria, usted ha realizado anuncios de alquiler en inmuebles en diferentes medios publicitarios, incluido Internet. Le recordamos que, en caso de haber percibido rentas por alquiler, deben incluirse en la declaración, así como cualquier otro tipo de renta por la que deba tributar y no conste en los datos fiscales».

(21) *Vid.* https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Estudios/Estadisticas/Informes_Estadisticos/Informes_Anuales_de_Recaudacion_Tributaria/Ejercicio_2019/Nota4.pdf [consulta 10 de abril de 2021].

5. CONCLUSIONES

El análisis comparativo del IEET y el IET muestra que la norma catalana es la que al presente recoge una avanzada adaptación de los mecanismos de control del IEET para los alquileres turísticos en viviendas comercializadas a través de plataformas digitales por dos razones principales. Primero, por la introducción de la figura del “asistente de recaudación” por el alcance que tiene: i) recae sobre las plataformas digitales que facilitan el contacto entre los ofertantes (es decir los propietarios de las viviendas) y los turistas interesados en el alquiler; ii) puede recaudar la cuota parcial y anticipada del IEET e ingresarlo a la Administración; y iii) puede recaudar la cuota total y anticipada del IEET e ingresarlo a la Administración en vez del sustituto del contribuyente, si cuenta con su consentimiento previo. Se valoran positivamente estos aspectos, a pesar de los límites que subyacen en dicha figura. Y, segundo, por la figura de los agentes del sistema tributario, lo que permitiría que cualquier profesional susceptible de colaborar con la Administración tributaria y, que cuente con el consentimiento del propietario de la vivienda donde se ofrece la estancia, sea quien presente la autoliquidación del IEET.

La legislación balear, a diferencia de la legislación catalana, solo establece las figuras del sustituto del contribuyente y la de responsable subsidiario como mecanismos principales, sin que ninguno de ellos tenga alcance sobre las plataformas tecnológicas, por lo que la recaudación del IET presenta mayor riesgo de fraude fiscal en los alquileres turísticos en vivienda ofrecidos por particulares que no son empresarios por la dificultad que supondría para la Administración hacerles un adecuado seguimiento. La medida sancionadora para la oferta de estancias turísticas en viviendas que no tienen la DRIAT, por su parte, es aplicable cuando la oferta sea publicada en cualquier medio de comunicación, pero no cuando sea publicada en plataformas que tienen la consideración de prestadores de servicios de la sociedad de la información, como destaca la STSJ BAL 220/2020. De manera que esta medida, a pesar de estar dirigida a luchar contra el fraude fiscal en los alquileres, no ayudaría a solucionar del todo el problema de la oferta ilegal de alquileres en viviendas ofertada en plataformas consideradas como sociedades de información.

Las tres propuestas planteadas en el trabajo, en este sentido, están diseñadas para mejorar de forma efectiva el cobro y la recaudación del impuesto sobre estancias turísticas, partiendo de la efectividad que ha mostrado la obligación de información para las plataformas, los resultados del envío de comunicaciones a los contribuyentes en el marco de campañas específicas de control de alquileres no declarados y la utilidad de la celebración de convenios entre la FEMP y la AEAT.

No cabe duda, en definitiva, que será necesario seguir de cerca cómo evoluciona el alquiler turístico en viviendas de particulares a través de plataformas para velar que las obligaciones concernientes al control y recaudación del impuesto sobre estancias turísticas atribuidas a estas plataformas sean eficaces, neutrales y equilibradas. De modo que las plataformas participen en el mercado en igualdad de condiciones, es decir, con el mismo conjunto de reglas establecidas para los agentes intermediarios tradicionales que se dedican a este tipo de actividad del alojamiento, sin que les supongan un obstáculo. Pues, la economía colaborativa en su concepción pura permite compartir el consumo de bienes como la vivienda, favoreciendo mejor su aprovechamiento y beneficiando, por un lado, a los turistas, que de no haber sido por las camas ofrecidas en las plataformas

posiblemente no habrían realizado su viaje y, por otro, a sus propietarios, a quienes les reporta unos ingresos que en corto plazo lo destinarán al consumo, lo cual, como bien sabemos, es un elemento clave para el desarrollo de la economía.

BIBLIOGRAFÍA

- Antón Antón, A. (2019): “El ordenamiento tributario frente a los retos de los modelos de economía colaborativa surgidos en el contexto de la economía digital”, en I. Bilbao Estrada y A. Antón Antón (dirs.): *Retos y oportunidades de la Administración tributaria en la era digital*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor: 189-194.
- Antón Antón, A. y Bilbao Estrada, I. (2016): “El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad”, *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 26: 1-29.
- Bauzá Martorell, F. (2018): “Intervención administrativa en la vivienda turística vacacional”, *Revista española de Derecho Administrativo*, n.º 189: 313-346.
- Bilbao Estrada, I. (2018): “Fiscalidad directa del consumo colaborativo, deberes de información y derecho comparado”, en J. Pedreira Menéndez (dir.): *Fiscalidad de la Colaboración Social*, Ed. Aranzadi, Navarra; 237-262.
- Borja Sanchís, A. (2017): “Los impuestos sobre las estancias turísticas en España”, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 18: 19-58.
- Calvo Végez, J. (2019): “La obligación de información específica prevista en el ámbito tributario para las llamadas plataformas colaborativas que intermedien en la cesión del uso de viviendas con fines turísticos”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.º 434: 5-40.
- Correcher Mato, C. J. (2018): “Economía colaborativa y recaudación tributaria: especial consideración al papel de la plataforma”, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 22: 81-104.
- Delgado García, A. M. (1996): *La derivación de la responsabilidad tributaria subsidiaria*, Ed. Tecnos, Madrid.
- Eugenio-Martín, J. L.; Cazorla-Artiles, J. M. y González-Martel, C. (2019): “On the determinants of Airbnb location and its spatial distribution”, *Tourism Economics*, n.º 24: 1-21.
- Ferrer Vidal, D. (2019): “Análisis jurídico de la tributación directa de las rentas derivadas del arrendamiento online de viviendas de uso turístico”, en A. Urquizu Cavallé (dir.): *Comercio internacional y economía colaborativa en la era digital. Aspectos tributarios y empresariales*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor: 231-252.
- Font Gorgorió, P. (2019): “Análisis tributario de las plataformas colaborativas digitales desde la perspectiva de la imposición indirecta y el suministro de información”, en A. Urquizu Cavallé (dir.): *Comercio internacional y economía colaborativa en la era digital. Aspectos tributarios y empresariales*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor: 257-272.
- García-Herrera Blanco, C. (2017): “Buen gobierno fiscal y cumplimiento cooperativo con las grandes compañías”, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 1: 117-148.
- García de Pablos, J. F. (2020): “Obligación de información tributaria y economía colaborativa”, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 22: 61-83.
- Gutiérrez, J.; García-Palomares, J. C.; Romanillos, G. y Salas-Olmedo, M. H. (2017): “The eruption of Airbnb in tourist cities: comparing spatial patterns of hotels and peer-to-peer accommodation in Barcelona”, *Tourism Management*, n.º 62: 278-291.

- Jiménez Horwitz, M. (2019): “La situación jurídica de la plataforma Airbnb en el marco de la economía colaborativa”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, n.º 3: 1-34.
- Lucas Durán, M. (2017): “Problemática jurídica de la economía colaborativa: especial referencia a la fiscalidad de las plataformas”, *Anuario Facultad de Derecho*, n.º 10: 131-172.
- Luigi Lovecchio, L. (2020): “Estesa a tutto il 2020 l’esenzione imu e ampliato l’esonero da TOSAP/COSAP”, *Revista Il fisco*, n.º 32: 3.149.
- Moreno González, S. (2019): “El tratamiento tributario de la economía colaborativa y las normas sobre ayudas de Estado”, en I. Bilbao Estrada y A. Antón Antón (dirs.): *Retos y oportunidades de la Administración tributaria en la era digital*, Ed. Aranzadi, Cizur Menor: 399-439.
- Ortuño, A. y Jiménez, J. L. (2019): “Las viviendas turísticas ofertadas por plataformas online: estado de la cuestión”, *Fedea*, Documento de Trabajo 2019/04: 1-69. URL: <https://documentos.fedea.net/pubs/dt/2019/dt2019-04.pdf> [consulta 10 de abril de 2021].
- Pagès Galtés, J. (2020): “Fiscalidad de la cesión del uso de habitaciones en el marco de la economía colaborativa”, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 17: 61-92.
- Pascual González, M. M. (2018): “Donde se analizan dos problemas que podrá generar el deber de declaración al que quedan sometidas las plataformas colaborativas que intermedien en el arrendamiento o cesión de uso de viviendas con fines turísticos”, *Fiscalidad de la colaboración social*, Aranzadi, Cizur Menor: 307-331.
- Rozas Valdés, J. A. (2020): “La administración de la justicia tributaria en España”, *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, n.º 452: 35-74.
- Ruiz Garijo, M. (2017): “La economía colaborativa en el ámbito de la vivienda: cuestiones fiscales pendientes”, *Revista jurídica de los Derechos Sociales*, vol. 7, n.º 2: 53-76.
- Sánchez Huete, M. A. (2017): “Cuestiones tributarias y economía colaborativa”, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 18: 89-116.
- Sánchez Huete, M. A. (2018): “Las nuevas obligaciones informativas en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos”, en J. Pedreira Menéndez (dir.): *Fiscalidad de la colaboración social*, Aranzadi, Cizur Menor: 365-387.
- Sánchez López, M. E. (2019): “Reflexiones en torno al deber de información impuesto a los intermediarios de alquileres turísticos”, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 14: 19-44.
- Sanz Gómez, R. (2017): “Airbnb, ¿economía colaborativa o economía sumergida? Reflexiones sobre el papel de las plataformas de intermediación en la aplicación de los tributos”, *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, n.º 15: 64-83.
- Sanz Gómez, R. (2018): “Cuestiones tributarias sobre los arrendamientos «online» de viviendas para uso turístico”, *Civitas. Revista española de derecho financiero*, n.º 178: 121-156.
- Urquizu Cavallé, A. (2019): “El modelo de negocios basado en compartir bienes y/o servicios: marcos jurídicos y tributación (II)”, *Revista Quincena Fiscal*, n.º 11: 95-120.
- Ustrov, Y. (2019): “Turismo de masas y Airbnb. Las nuevas formas de alojamiento de los turistas”, *OBS*, junio 2019: 1-43. URL: <https://es.slideshare.net/OBSBusinessSchool/informe-obs-turismo-de-masas-y-airbnb> [consulta 10 de abril de 2021].