

REFLEXIONES SOBRE EL ARTÍCULO 54 TER RGGIT: UN NUEVO DEBER DE INFORMACIÓN DIRECTAMENTE APLICABLE AL SECTOR DEL ALOJAMIENTO COLABORATIVO (*)

Carlos Javier Correcher Mato
Personal Investigador en Formación (**)
Universidad de Valencia

Recibido: Diciembre, 2018.
Aceptado: Febrero, 2019.

RESUMEN

El establecimiento de un nuevo deber de información aplicable al alojamiento colaborativo confirma el auge que experimenta la economía colaborativa, las dificultades de los poderes públicos para controlarla fiscalmente, y el importante papel que desempeñan las plataformas en la aplicación de los tributos. No obstante, la imposición de este deber tributario no está siendo pacífica, ya que algunos de los principales destinatarios han manifestado su oposición, así como otros también cuestionan ciertos aspectos. Por ello, analizamos el contenido del deber informativo, su justificación y su adecuación al ordenamiento tributario, además de los problemas que conlleva que los principales sujetos obligados a cumplir con el deber sean plataformas que no tienen su residencia fiscal en España.

Palabras clave: economía colaborativa, alojamiento colaborativo, plataformas colaborativas, fiscalidad, suministro de información, deberes de información.

(*) 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».

(**) Personal Investigador en Formación del Instituto Universitario de Investigación en Economía Social, Cooperativismo y Emprendimiento de la Universidad de Valencia. Beneficiario del programa de ayudas para la contratación de personal investigador en formación de carácter predoctoral de la Universidad de Valencia.

REFLECTIONS ON ARTICLE 54 TER RGGIT: A NEW TAX INFORMATION DUTY DIRECTLY APPLICABLE TO THE SHARING- ACCOMMODATION SECTOR

Carlos Javier Correcher Mato

ABSTRACT

The establishment of a new tax information duty applicable to sharing-accommodation confirms the boom experienced by the sharing economy, the difficulties of the public authorities to control it fiscally, and the important role played by the platforms in the application of taxes. However, the imposition of this tax duty is not being peaceful because some of the main addressees have expressed their opposition, as others also question certain aspects. For this reason, we analyze the content of the informative duty, its justification and its adaptation to the legal tax system, as well as the problems that entails that the main subjects required to comply with the duty are platforms that do not have their tax residence in Spain.

Keywords: sharing economy, sharing-accommodation, sharing platforms, taxation, provision of information, tax information duties.

SUMARIO

1. LA IMPORTANCIA DE LA INFORMACIÓN EN LA ECONOMÍA COLABORATIVA COMO ELEMENTO DE JUSTIFICACIÓN DEL NUEVO DEBER DE SUMINISTRO DE INFORMACIÓN. 2. ALCANCE Y CONTENIDO DEL NUEVO DEBER DE INFORMACIÓN: ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 54 TER RGGIT Y DE LA ORDEN HFP/544/2018, DE 24 DE MAYO, QUE LO DESARROLLA. 2.1. Los sujetos obligados a cumplir con el nuevo deber de información. 2.2. Las cesiones de uso de inmuebles con fines turísticos vinculadas con el nuevo deber de información. 2.3. El contenido de la declaración informativa. 2.4. Modelo, forma, plazo y lugar de presentación de la declaración informativa. 3. ¿SE ADECUA AL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESTE NUEVO DEBER DE INFORMACIÓN? 3.1. Las reservas de algunos actores principales del alojamiento colaborativo en relación con el cumplimiento del nuevo deber de información. 3.2. Valoración del nuevo deber de información desde la perspectiva de los principios de legalidad y proporcionalidad. 4. LA RESIDENCIA DE LAS PLATAFORMAS COLABORATIVAS COMO OBSTÁCULO APLICATIVO PARA EL NUEVO DEBER DE INFORMACIÓN. 5. CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

1. LA IMPORTANCIA DE LA INFORMACIÓN EN LA ECONOMÍA COLABORATIVA COMO ELEMENTO DE JUSTIFICACIÓN DEL NUEVO DEBER DE SUMINISTRO DE INFORMACIÓN

La meteórica expansión de la economía colaborativa ha puesto el foco de las autoridades europeas y nacionales sobre este fenómeno económico y social, constatando la existencia de algunos problemas que, tanto la Unión Europea como los Estados miembros, están tratando de solucionar (1). Particularmente, las dificultades para identificar a los contribuyentes y los ingresos imposables, además de la falta de información sobre los prestadores de servicios, exige que las Administraciones Tributarias intensifiquen las tareas de control tributario sobre este fenómeno.

Indudablemente, en aras del interés común de la ciudadanía y del sostenimiento de los servicios públicos, es preciso evitar que la economía colaborativa se convierta en un semillero de fraude fiscal y de economía sumergida. Para el logro de este propósito, la clave está en la búsqueda de mecanismos de control eficientes que garanticen la adecuada tributación de las rentas generadas en la economía colaborativa, con especial énfasis en el sector del alojamiento colaborativo, habida cuenta de que es el sector que mayor relevancia económica y social ha adquirido. En este sentido, para un adecuado control tributario de la economía colaborativa, las plataformas electrónicas deben jugar un papel estratégico (2), pues del mismo modo que estas, gracias a su potente infraestruc-

(1) Para comprender la magnitud y relevancia que ha adquirido este fenómeno económico y social, basta echar un vistazo a las cifras económicas proporcionadas, y a la actividad de la Unión Europea y de los Estados miembros para tratar de regular y analizar la economía colaborativa. *Vid.*, por todos, COMISIÓN EUROPEA (2016); y COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO (2018).

(2) De todos modos, si bien parece evidente que es decisivo utilizar la información que almacenan las plataformas para controlar adecuadamente la fiscalidad del fenómeno colaborativo, tal y

tura digital, han contribuido a la expansión del fenómeno colaborativo y de sus disfuncionalidades, si tenemos en cuenta el amplio volumen de información que almacenan en sus bases de datos a causa de la actividad económica que realizan, es indiscutible la apremiante necesidad que tienen las Administraciones Tributarias de utilizar dicha información con el propósito de rastrear los ingresos imposables y controlar la identidad de los prestadores de los servicios y de los contribuyentes (3).

En España, hasta hace bien poco, al margen de las posibles declaraciones tributarias, deberes censales y de identificación; la Administración Tributaria solo podía obtener información con transcendencia tributaria de las plataformas electrónicas empleando requerimientos individualizados de información, tanto para contrastar el correcto cumplimiento de sus obligaciones tributarias como para investigar el adecuado respeto de las obligaciones fiscales de los terceros que hacen uso de la misma. Ningún precepto obligaba a suministrar información con carácter general y periódico en el seno de la economía colaborativa, aunque, desde el prisma de la transcendencia tributaria de la información y de la colisión del derecho a la intimidad personal (art. 18 CE) con el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme a la capacidad económica (art. 31 CE), existía y existe, al menos en el sector del alojamiento colaborativo, fundamento de suficiente entidad, concretamente el riesgo que las rentas generadas en este medio escapen al gravamen establecido, para imponer a las plataformas electrónicas un deber de suministrar información con carácter periódico y regular.

De hecho, el Ministerio de Hacienda y Función Pública manifestó tácitamente hace meses su voluntad de controlar los ingresos imposables, además de los contribuyentes y los prestadores de servicios en el ámbito del alojamiento colaborativo, con la intención, fundamentalmente, de prevenir el fraude fiscal en este ámbito. Para ello, el citado Ministerio pretendía establecer un nuevo deber de suministro periódico de información ajena a las personas o entidades, en particular, a las denominadas «plataformas colaborativas», que intermediaran en el arrendamiento o cesión de uso de viviendas con fines de uso turístico (4). Sin embargo, otros sectores del fenómeno colaborativo quedarían ajenos, de momento, a estos deberes formales (5).

como apunta la COMISIÓN EUROPEA (2016), p.7; tampoco parece legalmente admisible, de acuerdo con el artículo 15.5 de la Directiva sobre el Comercio Electrónico, que las plataformas colaborativas tengan la obligación de perseguir los posibles fraudes tributarios que cometen sus usuarios.

(3) Véase, en este sentido, NAVARRO EGEA (2017), p. 542; y PASTOR DEL PINO (2017a), p. 554. No obstante, es necesario tener en cuenta que, a pesar de que las plataformas colaborativas almacenan una gran cantidad de información con transcendencia tributaria, suya propia y de los usuarios de la misma, ello no es óbice para que los propios usuarios tengan la obligación de suministrar dicha información, aunque, obviamente, al margen de los posibles problemas que pueda plantear y que analizaremos más adelante, es mucho más rentable solicitarla directamente a la plataforma.

(4) Ahora bien, la Administración Tributaria debía tener en cuenta que, una vez establecido un deber de suministro periódico de información, sería contrario a la legalidad practicar un requerimiento individualizado de información para recabar la información que debería haberse recogido a través del deber general de información periódica. *Vid.* Sentencia del Tribunal Supremo 678/2015, de 18 de febrero (Recurso Núm.: 3479/2012; ECLI: ES:TS: 2015:678).

(5) En este sentido, PASTOR DEL PINO (2017), p. 168; considera acertado establecer una «obligación» de suministro periódico de información, no solo en el alojamiento colaborativo, sino que, a su juicio, hubiese sido deseable que el legislador hubiera aprovechado la oportunidad para extender esta «obligación» de información a otros ámbitos y considerar a todas las plataformas digitales como auténticos colaboradores de la Administración Tributaria, dada su privilegiada condición de intermediarios en las transacciones. En nuestra opinión, establecer un deber de suministro periódico de información en sectores del fenómeno colaborativo que tienen una rele-

La previsión de este nuevo deber de suministro periódico de información, al margen de otras consideraciones, se contemplaba en el Documento sometido a trámite de información pública el día 30 de junio de 2017 (6). Esta propuesta de Real Decreto pretendía 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 (en adelante, RGGIT), y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente.

Actualmente, el deber informativo es una realidad y forma parte de nuestro ordenamiento jurídico desde que entró en vigor el día 1 de enero de 2018, de acuerdo con la disposición final única del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el RGGIT, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente (7). El Real Decreto ha introducido algunos cambios importantes en la normativa tributaria, aunque nosotros única y exclusivamente vamos a analizar la novedad que supone este nuevo deber de suministro periódico de información.

No obstante, para poder realizar un estudio integral del nuevo deber información, es necesario tener en cuenta, habida cuenta de las remisiones que realiza el artículo 54 ter RGGIT, que este deber tributario se completa con la Orden HFP/544/2018, de 24 de mayo, por la que se aprueba el modelo 179, «*Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos*» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación (en adelante, Orden), aprobada el 31 de mayo de 2018 (8).

2. ALCANCE Y CONTENIDO DEL NUEVO DEBER DE INFORMACIÓN: ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 54 TER RGGIT Y DE LA ORDEN HFP/544/2018, DE 24 DE MAYO, QUE LO DESARROLLA

El artículo primero, apartado once, del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, introduce el nuevo artículo 54 ter en el RGGIT, y lleva como título en su encabezamiento

vancia económica reducida supone someterlos a una presión fiscal indirecta que no encuentra justificación desde un punto de vista relacionado con el principio de proporcionalidad y el principio de limitación de costes indirectos derivados del cumplimiento de obligaciones formales, pues, probablemente, el establecimiento de dicha medida acarree mayores perjuicios para las plataformas que beneficios para la recaudación pública y la aplicación de los tributos. Sin embargo, si el transporte colaborativo, por ejemplo, alcanzara una relevancia socioeconómica más importante en España, quedaría justificado, *a priori*, su establecimiento.

(6) Disponible en: <http://www.minhfp.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/Tributarios/Reglamento%20general%20de%20aplicaci%C3%B3n%20de%20los%20tributos%20-%20Informaci%C3%B3n%20P%C3%ABlica.pdf>

(7) En Italia también se ha establecido un deber de suministro periódico de información en materia de alojamiento colaborativo. Concretamente, el artículo 4.4 del «Decreto Legge, 24 aprile 2017, n. 50» impone el deber de informar sobre todas las operaciones concluidas y relativas a arrendamientos de corta duración, es decir de no más de 30 días, a los sujetos que ejercen una actividad de intermediación inmobiliaria, con mención expresa a las plataformas digitales. Asimismo, se prevé una determinada sanción si se incumple este deber tributario, con posibilidad de atenuarla si se presenta la información en los 15 días posteriores al 30 de junio. Para un análisis más completo del deber de información italiano, véase, MORIÉS JIMÉNEZ (2017), pp. 117-120.

(8) Anteriormente, la Administración Tributaria ya publicó un Proyecto de Orden que confirmaba, tal y como dispone la propia Exposición de Motivos del Real Decreto 1070/2017, que este nuevo deber de información se establece con fines de prevención del fraude fiscal. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/La_Agencia_Tributaria/Le_Interesa/2018/Proyecto_OM_modelo_179.pdf

to: «Obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos» (9). Este nuevo deber de suministro periódico de información exige, de acuerdo con el primer apartado de este artículo 54 ter RGGIT y el artículo 2 Orden, que todos los intermediarios en las operaciones de cesión de uso con fines turísticos de inmuebles situados en territorio español, ya sean personas físicas o entidades, presenten trimestralmente el modelo 179 con la información relativa a las cesiones de uso en las que hayan intermediado a partir del 1 de enero de 2018 (10).

2.1. Los sujetos obligados a cumplir con el nuevo deber de información

Tal y como acabamos de mencionar, los sujetos obligados a cumplir el nuevo deber de suministro de información ajena son todos aquellos que intermedien en las operaciones de cesión de uso con fines turísticos de inmuebles situados en territorio español. Sin embargo, para delimitar con precisión el alcance subjetivo de este deber informativo es necesario aclarar quiénes tienen la consideración de intermediarios a estos efectos. Así pues, de acuerdo con el tercer apartado del artículo 54 ter RGGIT, tienen la consideración de intermediarios a los efectos de este deber informativo: «...todas las personas o entidades que presten el servicio de intermediación entre cedente y cesionario del uso a que se refiere el apartado anterior, ya sea a título oneroso o gratuito».

Conforme a esta delimitación, tanto las personas físicas como las entidades quedan englobadas en la categoría de intermediario. En este sentido, el término «entidades» posee un carácter amplio y extensivo que, además de abarcar a las personas jurídicas, también hace referencia a otros obligados distintos, como a las entidades sin personalidad jurídica, por ejemplo. Asimismo, para otorgar la consideración de intermediario es indiferente el carácter oneroso o gratuito de la intermediación. De este modo, tanto un intermediario que preste el servicio de intermediación cobrando un precio como una entidad sin ánimo de lucro que realice la intermediación de forma gratuita,

(9) En la configuración del nuevo deber de información, se emplea el término cesión de uso, mientras que, en la Propuesta de Real Decreto, donde se realizaba una configuración tentativa del artículo 54 ter RGGIT, se hacía referencia también al término arrendamientos. Este cambio quizá obedezca al hecho que, como veremos, determinados arrendamientos con fines turísticos quedaban excluidos de este deber informativo. Por otra parte, también es importante destacar, siguiendo la doctrina mayoritaria al respecto, que el legislador tributario viene denominando a los deberes de información, *ab aeterno* e incorrectamente, obligaciones informativas. En este sentido, véase, SÁNCHEZ LOPEZ (2002), pp. 91-103; CLEMENTE CHECA y MERINO JARA, (1988), p. 158; HERRERA MOLINA (1993), p. 59; LÓPEZ MARTÍNEZ (1992), pp. 204-207, que critica la pésima técnica legislativa al denominar obligaciones de información, en lugar de deberes de información; y, con un enfoque más general en el ámbito tributario, SOLER ROCH, M. T (1980), pp. 8-50.

(10) La doctrina ya ha realizado una breve aproximación al contenido del nuevo deber de información y a su declaración informativa (Cfr. ALBIÑANA (2018), p. 13; MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI (2018); y ÁLAMO CERRILLO (2018), p. 7). De todos modos, si los intermediarios en las cesiones de uso de vivienda con fines turísticos continúan teniendo dudas relacionadas con el nuevo deber de información pueden formular consultas tributarias, por ejemplo, sobre el alcance del deber de información, o los sujetos obligados a presentar la declaración informativa. En relación con la posibilidad de formular consultas tributarias sobre los deberes periódicos de información, véase SESMA SÁNCHEZ (2001), p. 224. No obstante, no hay que perder de vista que la Agencia Tributaria ya está proporcionando información y asistencia a los ciudadanos sobre este nuevo deber informativo, mediante la publicación en la Sede Electrónica de la Agencia Tributaria de una serie de respuestas a preguntas frecuentes. Disponible en: https://www.agenciatributaria.es/AEAT.internet/Inicio/Ayuda/Modelos_Procedimientos_y_Servicios/Ayuda_Modelo_179/Ayuda_Modelo_179.shtml.

quedarían sujetos a este deber tributario si se cumplen los presupuestos que la norma insta (11).

Sin embargo, pese a la concreción anterior, el segundo párrafo del apartado tercero del artículo 54 ter RGGIT atribuye expresamente la consideración de intermediario a las personas o entidades que, constituidas como plataformas colaborativas, intermedien en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos que se detalla en el artículo 54.2 ter RGGIT, y que además tengan la consideración de prestador de servicios de la sociedad de la información en los términos a que se refiere la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, con independencia de que la plataforma colaborativa preste el servicio subyacente objeto de mediación, es decir, la propia cesión de uso; o que imponga condiciones contractuales en el mismo, tales como precio, seguro, plazos u otras.

Definitivamente, consideramos que la prestación de un servicio de intermediación es el elemento decisivo que otorga la consideración de intermediario a los efectos del nuevo deber de información y permite, en consecuencia, delimitar a los sujetos obligados por el mismo (12). Si interpretamos el precepto conforme a la doctrina de la Dirección General de Tributos en relación con el IVA, parece que determinadas plataformas colaborativas podrían quedar liberadas del cumplimiento de este deber de información, en la medida que es posible que, en algunos casos, los servicios prestados deban calificarse como simples servicios prestados por vía electrónica, si la función de la plataforma se reduce a permitir la presencia de empresas o particulares en una red electrónica (13). Solamente existirá un servicio de mediación, excluyéndose el servicio prestado por vía electrónica en ese concreto supuesto, cuando la plataforma digital realiza una función proactiva y facilita la ultimación de cada operación porque se encarga de las operaciones propias de comercialización, publicidad y venta de los productos a través del portal web que gestiona (14). En definitiva, mientras que la prestación de un servicio por vía electrónica no tiene viabilidad al margen de la tecnología de la información, la prestación de un servicio de mediación puede realizarse electrónicamente o no. No obstante, debe tenerse en cuenta que una plataforma puede prestar tanto el servicio electrónico, consistente en permitir la presencia de empresas o particulares en la red, como auténticos servicios de mediación, tal cual ocurre en el caso de la consulta de la Dirección General de Tributos V2643-16, de 14 de junio de 2016 (15).

(11) En este sentido, el establecimiento de este deber tributario podría desembocar en una excesiva presión fiscal indirecta para las entidades sin fines lucrativos cuya actividad se dirigiera a la cesión de uso de inmuebles con fines turísticos, en el sentido que promuevan, por ejemplo, el turismo como actividad cultural de bajo coste, con la finalidad de permitir viajar a gente con recursos muy limitados. Así pues, el establecimiento de dicho deber tributario podría comprometer la creación, la supervivencia y la expansión de este tipo de entidades. En términos parecidos nos pronunciábamos en nuestro anterior trabajo en el que tratábamos las implicaciones de los deberes formales declarativos para el conjunto de las entidades sin fines lucrativos. *Vid.* CORRECHER MATO (2017), pp. 77-102.

(12) Véase LUCAS DURÁN (2017), p. 163.

(13) *Vid.* artículo 7.1 y 7.2 del Reglamento de Ejecución (UE) del Consejo 282/2011, de 15 de marzo, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

(14) Véase la consulta de la Dirección General de Tributos V0183-15, de 20 de enero de 2015.

(15) Esta interpretación se encontraría en consonancia con la doctrina del Tribunal Supremo sobre el intermediario inmobiliario. En este sentido, se considera intermediario inmobiliario aquel que hubiera intervenido de forma relevante en la operación de cesión de manera que la operación no se hubiera realizado, sin el concurso de este, coincidiendo, en la generalidad de los casos, con el

Al margen de la anterior reflexión, es indudable que la alusión directa a las plataformas electrónicas da buena cuenta de la dimensión e incidencia que ha alcanzado el fenómeno colaborativo en la sociedad y en la economía, además de la importancia superlativa que han tenido las plataformas digitales para el establecimiento de este deber de información, aunque ello no significa, como ya hemos afirmado, que otros sujetos que intermedian en la cesiones de uso referidas no tengan la consideración de obligados tributarios en virtud de lo dispuesto por este artículo (16).

2.2. Las cesiones de uso de inmuebles con fines turísticos vinculadas con el nuevo deber de información

Para poder precisar debidamente el alcance objetivo del nuevo deber de suministro de información ajena, es indispensable tener presente que el precepto reglamentario ha acogido un criterio territorial que restringe los datos que deben suministrar los intermediarios en el modelo 179 solamente a aquellos relativos a las cesiones de uso con fines turísticos de inmuebles que radiquen en territorio español en las que hayan intermediado. Este elemento proporciona el punto de conexión más idóneo para la aplicación de la normativa española y supone una criba razonable que condiciona el deber de información a la situación geográfica del inmueble en territorio español (17).

No obstante, como no podía ser de otro modo, la introducción del componente territorial no es suficiente para acotar con precisión el alcance objetivo de este deber tributario, básicamente porque es indispensable concretar qué debe entenderse por cesión de uso de viviendas con fines turísticos. De acuerdo con el apartado segundo del artículo 54 ter RGGIT:

«A los exclusivos efectos de la declaración informativa prevista en este artículo, se entiende por cesión de uso de viviendas con fines turísticos la cesión temporal de uso de la totalidad o parte de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocióne y realizada con finalidad gratuita u onerosa.» (18).

último que hubiera mediado. En otras palabras, el «intermediario relevante» será aquel con el que haya contactado el cesionario para la cesión de la vivienda. *Vid.*, por todas, la Sentencia del Tribunal Supremo 448/2014, de 30 de julio.

(16) En la exposición de motivos del Real Decreto que introduce el deber de suministro de información ajena objeto de comentario ya se hace referencia explícita a las plataformas colaborativas, lo que confirma que el establecimiento de este deber tributario obedece a la necesidad de controlar los ingresos impositivos, a los contribuyentes y a los prestadores de servicios en el sector del alojamiento colaborativo, y que las responsables de esta necesidad son las propias plataformas, fundamentalmente porque proporcionan una infraestructura que apoya y potencia el auge económico y social del fenómeno colaborativo. No obstante, como ya hemos afirmado, el deber informativo se impone a toda persona física o entidad que intermedie en la cesión de uso de un inmueble situado en España y con fines de uso turístico, independientemente que gestione una plataforma colaborativa o no. En este sentido, desde el punto de vista del principio de igualdad, no parecería muy ortodoxo que el mandato de la norma se dirigiese directamente a las plataformas colaborativas sin hacer referencia al resto de intermediadores, especialmente si tenemos cuenta la mayor operatividad de la generalidad de la norma y la necesidad de igualdad entre todos los agentes intervinientes en dicha actividad ante el mandato normativo.

(17) No obstante, para SÁNCHEZ HUETE (2018), p. 3; dado que las relaciones que se originan pueden ser gravadas por diversos impuestos, directos e indirectos; los puntos de conexión, además del basado en el criterio territorial, podrían ser otros como el criterio de la residencia del sujeto pasivo.

(18) Es importante destacar que la definición que finalmente ha trascendido en el nuevo artículo 54.2 ter RGGIT, presenta diferencias sustanciales respecto a la definición que se recogía en la Propuesta de Real Decreto. Concretamente, en la Propuesta, cuando se definía el uso

Como podemos observar, este artículo 54.2 ter RGGIT aporta una definición de carácter positivo, advirtiéndonos que el tenor literal de esta definición de cesión de uso de vivienda con fines turísticos no debe ser extrapolada a otros ámbitos distintos al objeto del deber tributario que se pretende regular. Además, esta definición engloba tanto supuestos de cesión gratuita como onerosa por lo que, independientemente que se cobre o no por la cesión del inmueble, los intermediarios, y en lo que nos interesa, las plataformas colaborativas, estarán obligados a incluir en su declaración periódica informativa los datos de la operación. Asimismo, la definición aportada excluye del ámbito de aplicación del nuevo deber de información aquellos inmuebles que no estén amueblados o que les falte un elemento esencial para su uso inmediato, ya sea por ausencia de servicios básicos, o por falta de elementos materiales de uso necesario de la vivienda (19).

Por otra parte, creemos que, en la delimitación de las cesiones de uso de viviendas con fines turísticos, deberían haberse considerado otros elementos como un componente temporal específico o la especificación de los fines turísticos. En relación con el primero de ellos, la introducción de un periodo específico para delimitar cuando la cesión de uso de un inmueble con fines turísticos queda objetivamente sometida al deber informativo supone introducir un elemento objetivo que otorgaría seguridad jurídica a los particulares y una mayor simplicidad en el tratamiento de este deber tributario. Es cierto que no concretar el elemento temporal podría llevar a la equívoca afirmación que la redacción del precepto no es adecuada. Sin embargo, en realidad, establecer un periodo concreto máximo para calificar las cesiones de uso con fines turísticos sujetas al deber informativo también podría excluir supuestos que realmente tuviesen una finalidad turística. Aun así, para nosotros, establecer, por ejemplo, un periodo máximo de dos meses para poder calificar una cesión de uso de un inmueble con fines turísticos, referido, eso sí, para un único sujeto y operación, podría haber sido un periodo prudencial para determinar si la cesión de uso tiene fines turísticos; y aunque pudieran existir supuestos relativos a cesiones de uso con fines turísticos superiores a dos meses, consideramos que se trataría de una situación residual, siendo superiores los beneficios de la seguridad jurídica y de la simplicidad en el tratamiento de este deber tributario que la ambigüedad de no establecer un lapso temporal concreto (20).

de una vivienda con fines turísticos, solamente se hacía referencia a la totalidad de la vivienda, mientras que el deber tributario que finalmente se ha impuesto en el artículo 54.2 ter RGGIT alcanza tanto a la cesión de la totalidad de un inmueble, como solo a una parte del mismo. Este aspecto es de relevancia superlativa porque la cesión de uso de una habitación, como parte de un inmueble, es un supuesto muy frecuente en el sector del alojamiento colaborativo, de forma que, si no se hubiera modificado, una buena parte de las prácticas relativas al alojamiento colaborativo no hubieran tenido que declararse. Por otra parte, y con una trascendencia insignificante, la Propuesta de Real Decreto pretendía definir, a los efectos exclusivos de este deber de información, qué debía entenderse por uso de viviendas con fines turísticos; mientras que la redacción definitiva del artículo 54 ter RGGIT define la cesión de uso de viviendas con fines turísticos. En ambos casos se han proporcionado definiciones prácticamente idénticas, por lo que es evidente que el cambio trata de depurar la técnica normativa empleada, en la medida que el uso de una vivienda no debe definirse como la cesión temporal de la misma con fines turísticos, sino simplemente como el uso independientemente que haya cesión o no.

(19) En lo que respecta a la ausencia de elementos esenciales para el uso inmediato de la vivienda, entendemos que se trata de aquellos que proporcionan funcionalidad a la misma, como podrían ser los electrodomésticos. No obstante, creemos que un inmueble tampoco posee un elemento esencial para el uso inmediato, cuando no tiene contratados los servicios básicos de corriente eléctrica y agua potable. En lo referente al mobiliario de la vivienda, consideramos que la vivienda que está amueblada parcialmente, si no tiene los elementos esenciales que la harían útil para el uso inmediato, también quedaría objetivamente excluida del deber de información.

(20) En prueba de nuestra posición argumental, la regulación italiana de este deber informativo (art. 4.4 del Decreto-Legge, 24 aprile 2017, n. 50), a diferencia de la regulación española, sí

Igualmente, consideramos que debería haberse acotado con mayor precisión qué fines tienen la consideración de turísticos y cuáles no. Así pues, de acuerdo con la delimitación realizada, podrían haber supuestos en los que, existiendo temporalidad en la cesión, la frontera entre los fines turísticos y los meramente residenciales no estuvieran correctamente delimitados. En estos supuestos es fundamental atender a los caracteres propios de la relación jurídica, sociológica y geográfica para determinar si existen fines de carácter turístico. Por ejemplo, cuando la cesión de uso del inmueble tuviera fines residenciales por motivos laborales temporales, los datos relativos a estas cesiones de uso, aunque se hubieran formalizado a través de plataformas colaborativas, no deberían ser integrados en la declaración informativa. De acuerdo con este razonamiento, surge la duda sobre si es posible que las plataformas electrónicas se planteen mitigar el suministro general de información si incluyen un apartado que obligue a los usuarios a declarar, antes de formalizar la reserva, si la cesión de uso tiene fines turísticos, u otros fines como los laborales.

Al margen de la delimitación positiva aportada, el apartado segundo continúa acotando el deber de información negativamente, excluyendo expresamente todos aquellos supuestos que no deben entenderse por cesiones de uso de inmuebles con fines turísticos. En todo caso, quedan excluidos:

- a) Los arrendamientos de vivienda tal y como aparecen definidos en la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos (En adelante, LAU) (21), así como el subarriendo parcial de vivienda a que se refiere el artículo 8 de la misma norma legal (22).

tiene en cuenta, para delimitar qué cesiones de uso o arrendamientos quedan objetivamente ligadas al deber de suministro de información italiano, el criterio temporal. En la normativa italiana, todos los arrendamientos o cesiones de uso superiores a treinta días quedan objetivamente excluidos del deber de suministro de información. En este sentido, consideramos que la legislación italiana es más objetiva, y, como tal, aporta mayor seguridad jurídica a los operadores a la hora de conocer cuáles son los arrendamientos o cesiones de uso sujetos a este deber tributario. Sin embargo, a pesar de ello, no podemos concluir con absoluta certeza que la normativa italiana sea más adecuada en este aspecto, ya que podemos entender que si las autoridades españolas no han introducido un componente temporal es, precisamente, porque no quieren que determinadas cesiones de uso de inmuebles de duración determinada, y formalizadas a través de intermediario, como es el caso de la plataforma colaborativa, queden excluidas a los efectos de este deber formal. No obstante, consideramos que es un error no tener en cuenta el componente temporal en el establecimiento del deber de suministro de información ajena, aunque, quizá, fijarlo en 30 días no sea lo más apropiado por no ser lo suficientemente amplio como para acoger la totalidad de los supuestos. En este sentido, establecer un lapso temporal ligeramente superior podría resultar más adecuado, como podrían ser 2 o 3 meses.

(21) El artículo 2 LAU establece qué debe considerarse por arrendamiento de vivienda: «1. Se considera arrendamiento de vivienda aquel arrendamiento que recae sobre una edificación habitable cuyo destino primordial sea satisfacer la necesidad permanente de vivienda del arrendatario. 2. Las normas reguladoras del arrendamiento de vivienda se aplicarán también al mobiliario, los trasteros, las plazas de garaje y cualesquiera otras dependencias, espacios arrendados o servicios cedidos como accesorios de la finca por el mismo arrendador». Del contenido de este artículo se deduce que el arrendamiento de vivienda se caracteriza por el carácter permanente del mismo. Además, la calificación como vivienda en el arrendamiento comprende también al mobiliario, trasteros, plazas de garaje y cualesquiera otros espacios o dependencias accesorios a la finca objeto de arrendamiento.

(22) En relación con el subarriendo parcial al que se hace referencia en el artículo 8 LAU: «2. La vivienda arrendada sólo se podrá subarrendar de forma parcial y previo consentimiento escrito del arrendador. El subarriendo se regirá por lo dispuesto en el presente Título para el arrendamiento cuando la parte de la finca subarrendada se destine por el subarrendatario a la finalidad indicada en el artículo 2.1. De no darse esta condición, se regirá por lo pactado entre las partes. El

- b) Los alojamientos turísticos que se rigen por su normativa específica, salvo las cesiones temporales de uso de vivienda a las que se refiere el artículo 5.e) LAU, con independencia del cumplimiento del régimen específico derivado de su normativa sectorial al que estuviera sometido (23).

Este supuesto de exclusión, obviamente, no hace referencia a las viviendas particulares de uso turístico, sino a establecimientos hoteleros, apartamentos turísticos, campamentos de turismo o casas rurales que se regulan en la normativa autonómica (24). Sin embargo, a diferencia de la redacción que finalmente ha trascendido en el artículo 54 ter RGGIT, en la Propuesta inicial no se estipulaba expresamente que las cesiones temporales de uso de vivienda que recoge el artículo 5 e) LAU quedaban expresamente incluidas en el ámbito objetivo de aplicación de este deber informativo, con independencia que tuvieran la calificación de alojamiento turístico a la luz de la normativa autonómica aplicable. Esta cuestión no es nada baladí; de hecho, si no se hubiera cambiado el tenor literal, estas cesiones de uso a las que hace referencia el artículo 5 e) LAU, es decir, determinadas cesiones de inmuebles que encajan con la definición de cesión de uso analizada con anterioridad, y que se rigen por la legislación de las respectivas Comunidades Autónomas, quedarían excluidas del ámbito objetivo de aplicación de este deber de suministro de información, lo cual es completamente contradictorio a las finalidades con las que se ha establecido. Este caso se daría, por ejemplo, en los supuestos de cesiones de uso de viviendas con fines turísticos en Cataluña que, reguladas conforme al artículo 66 del Decreto 159/2012, de 20 de noviembre, de establecimientos de alojamiento turístico y de viviendas de uso turístico de Cataluña, se consideran tales aquellas viviendas de uso turístico que son cedidas por su propietario, directamente o indirectamente, a terceros, de forma reiterada y a cambio de contraprestación económica, para una estancia de temporada, en condiciones de inmediata disponibilidad y con las características establecidas en ese Decreto (25).

derecho del subarrendatario se extinguirá, en todo caso, cuando lo haga el del arrendatario que subarrendó. El precio del subarriendo no podrá exceder, en ningún caso, del que corresponda al arrendamiento».

(23) Hasta el año el 2013, el alquiler vacacional se regulaba por la normativa estatal, es decir, por la LAU. Sin embargo, la LAU fue modificada por la Ley 4/2013, de 4 de junio, de Flexibilización y Fomento del Mercado del Alquiler de Viviendas, excluyendo al alquiler vacacional de la LAU, que pasa a depender de la regulación sectorial específica de cada Comunidad Autónoma, siempre y cuando exista. De hecho, el artículo 5 e) LAU establece como arrendamientos excluidos del ámbito de aplicación de esta Ley, entre otros, 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. En virtud de ello, las cesiones de uso de inmuebles con fines turísticos, se rigen por lo dispuesto en la normativa de cada Comunidad Autónoma o, en su defecto, por la LAU.

(24) Como regla general, los establecimientos de alojamiento turístico se refieren a aquellos locales e instalaciones abiertos al público de forma habitual y profesional, y no se pueden convertir en residencia principal ni secundaria de las personas usuarias turísticas, en ningún caso. Por ejemplo, el artículo 1.1 del Decreto 159/2012, de 20 de noviembre, de establecimientos de alojamiento turístico y de viviendas de uso turístico de Cataluña, indica que son establecimientos de alojamiento turístico los locales y las instalaciones abiertos al público donde, de forma habitual y con carácter profesional, las personas titulares ofrecen a las personas usuarias, mediante precio, alojamiento temporal en las unidades de alojamiento, así como otros servicios turísticos de acuerdo con las condiciones establecidas en esa norma. Asimismo, su apartado segundo establece que los establecimientos de alojamiento turístico no se pueden constituir en viviendas, con la única excepción de los establecimientos de turismo rural.

(25) De acuerdo con el apartado segundo del artículo 66 de este Decreto, las viviendas de uso turístico se ceden al completo, y no se permite la cesión por estancias. Asimismo, a efectos de este

- b) El derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles (26).
- c) Los usos y contratos del artículo 5 LAU, salvo aquellas cesiones a las que se refiere la letra e) de este artículo (27).

2.3. El contenido de la declaración informativa

Precisados los sujetos que deben suministrar la información y las cesiones de uso de viviendas con fines turísticos que quedan objetivamente sometidas a este nuevo deber tributario, es imprescindible abordar el análisis de la información que los intermediarios deben suministrar en la declaración informativa trimestral. De acuerdo con el apartado cuarto del artículo 54 ter RGGIT y el artículo 3 de la Orden (Objeto de la información), a partir del 1 de enero de 2018, los intermediarios deben consignar en el modelo 179 ciertos datos referentes a cada cesión de uso de vivienda con fines turísticos en las que hayan intermediado. Así las cosas, los datos que debe suministrar el intermediario no son datos propios relativos a su propia situación tributaria, sino que son datos ajenos cuyo conocimiento deriva de la prestación del servicio de intermediación, lo que nos conduce a afirmar que este deber de información pretende asegurar un deber de contribuir ajeno.

Ahora bien, es preciso distinguir, de un lado, entre la información que debe suministrarse con carácter obligatorio en el modelo 179, detallada en el propio artículo 54.4 ter RGGIT; y la información que puede suministrarse con carácter opcional, que no se detalla en el precepto reglamentario, pero sí en la Orden.

La información a suministrar con carácter obligatorio en el modelo 179 comprende:

- a) En primer lugar, se debe identificar al titular o titulares de la vivienda cedida con fines turísticos, así como, si fueran distintos, al titular del derecho en virtud del

Decreto, se considera estancia de temporada toda ocupación de la vivienda por un periodo de tiempo continuo igual o inferior a 31 días, y se considera cesión reiterada cuando la vivienda se cede dos o más veces dentro del periodo de un año. Pero, para que la cesión de la vivienda sea considerada de uso turístico, según el artículo 67 del Decreto catalán, es necesario el cumplimiento de determinados requisitos y servicios, como que la vivienda disponga de la cédula de habitabilidad y cumpla en todo momento las condiciones técnicas y de calidad exigibles a las viviendas, entre otros. Adicionalmente, conforme al artículo 68 de este Decreto, la afección de una vivienda a fines turísticos exige la comunicación previa de inicio de esta actividad.

(26) El derecho de aprovechamiento por turnos de inmuebles se encuentra regulado en la Ley 4/2012, de 6 de julio, 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, LCAPT). Los contratos por aprovechamiento por turno de bienes de uso turístico y de los productos vacacionales de larga de duración se caracterizan, entre otras singularidades, por exigir una duración superior al año, conforme a los artículos 2 y 3 LCAPT.

(27) Habiendo realizado un análisis comparativo de la redacción que se otorgaba tentativamente al artículo 54 ter RGGIT en la Propuesta de Real Decreto y la redacción finalmente dada, observamos que, en lo referente a los supuestos que delimitan negativamente las cesiones de uso de viviendas con fines de uso turístico, la redacción que se recogía en la Propuesta de Real Decreto no contenía el apartado d), y tampoco el segundo párrafo del apartado b) que se recoge finalmente en el artículo 54.2 ter RGGIT. Este hecho es de gran importancia, pues, como ya hemos expuesto, la inclusión de este apartado d) y de una parte del apartado b) han motivado que determinadas cesiones de uso de vivienda con fines turísticos que se califican como alojamientos turísticos, y que se rigen por la normativa sectorial, no sean cesiones excluidas a los efectos de este deber de información, cosa que hubiera sucedido si no se hubiera modificado. Todo ello al margen de los requisitos de control adicionales y diversos como la comunicación previa a las cesiones de uso que se puedan prever en las propias normativas sectoriales.

cual cede la vivienda con fines turísticos. A los efectos de este deber de información, «... se considerarán como titulares del derecho objeto de cesión quienes lo sean del derecho de la propiedad, contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, arrendamiento o subarrendamiento o cualquier otro derecho de uso o disfrute sobre las viviendas cedidas con fines turísticos, que sean cedentes, en última instancia, de uso de la vivienda citada» (28). La identificación se debe hacer mediante nombre y apellidos, en caso de ser una persona física; o, en el caso de ser una entidad, mediante la razón social o denominación completa de la entidad. Además, en ambos casos es preciso consignar el número de identificación fiscal. En resumen, se busca la identificación del titular o titulares del inmueble cedido y, en el caso que exista, del titular de un derecho sobre el inmueble en virtud del cual lo cede.

- b) En segundo lugar, es necesario identificar el inmueble mediante la dirección completa con especificación de la referencia catastral, si la tuviera asignada (29). Básicamente, estos datos permiten la debida localización del inmueble y proporcionan información sobre si el precio que se ha pagado por la cesión de uso se ajusta a las condiciones de mercado de un inmueble con características similares en cuanto a ubicación, construcción, amplitud, etc. Por supuesto, en función de la localización, un inmueble puede tener un mayor valor de mercado que otro, aunque tenga menores calidades o superficie.
- c) En tercer lugar, se exige la determinación del cesionario, que pueden ser tanto personas físicas como entidades en el sentido anteriormente pergeñado. Concretamente, la identificación de los cesionarios se realizará mediante nombre y apellidos, en caso de ser una persona física; o mediante la razón social o denominación completa, en el caso de ser una persona jurídica. No obstante, tanto para las personas físicas como para las jurídicas, se debe señalar en la declaración informativa el número de identificación fiscal. Asimismo, para garantizar la adecuada determinación de los cesionarios, los cedentes deberán conservar una copia del documento que identifica a los beneficiarios del servicio (30). La determinación del cesionario puede ser relevante, dado que en determinados supuestos será este el sujeto pasivo y el obligado a ingresar el importe del tributo, tal y como ocurre cuando las cesiones de uso de vivienda no están sujetas a IVA y sí a TPO/AJD, así como en el caso de los comúnmente denominados «Impuestos turísticos».

(28) La redacción que contenía la Propuesta de Real Decreto, a diferencia de la que finalmente ha cristalizado en el artículo 54 ter RGGIT, preveía, de forma incorrecta, que también serían considerados a la hora de identificar al titular del derecho en virtud del cual cede la vivienda a quien fuera titular de un derecho de aprovechamiento por turnos.

(29) La exigencia de consignar la referencia catastral no debe reputarse desproporcionada, máxime cuando, de acuerdo con el artículo 38 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, la referencia catastral de los bienes inmuebles debe figurar, entre otros, en los documentos donde consten los hechos, actos o negocios de trascendencia real relativos al dominio y demás derechos reales, contratos de arrendamiento o de cesión por cualquier título del uso del inmueble, contratos de suministro de energía eléctrica, proyectos técnicos o cualesquiera otros documentos relativos a los bienes inmuebles que se determinen reglamentariamente.

(30) La redacción que recogía la Propuesta de Real Decreto preveía, en el caso de no tener el número de identificación fiscal, la validez del número del documento identificador exigido por la normativa de orden público que, en el caso español, corresponde con el documento nacional de identidad; y, para el resto de países, el equivalente. No obstante, también hubiera sido posible identificar a las personas físicas con el pasaporte, aunque este se mencionaba a título orientativo. Finalmente, aunque en la redacción definitiva del artículo 54 ter RGGIT estos extremos no se contemplan, la Orden sí los ha contemplado.

- d) Como últimos datos de carácter obligatorio, deberá consignarse el número de días de disfrute de la cesión de uso del inmueble con fines turísticos, así como la fecha de inicio de la cesión, y el importe percibido por aquel que cede el uso de la vivienda, salvo que la cesión se haya realizado gratuitamente, en cuyo caso deberá consignarse expresamente tal circunstancia. Así pues, de entre estos datos, es particularmente relevante la identificación del importe, en la medida que permite conocer y cuantificar mejor los ingresos experimentados. No obstante, nos surgen dudas sobre el concreto importe a detallar en la declaración informativa, puesto que el importe que percibe el cedente no es el mismo que el satisfecho por el cesionario, ya que hay comisiones de intermediación en cada una de las operaciones. Asimismo, de acuerdo con el tenor literal del artículo 54.4 ter d) RGGIT, la necesidad de designar el importe específico o la gratuidad de la cesión de uso revela que, en realidad, el nuevo deber de información no contempla las cesiones de uso vivienda en concepto de intercambio o permuta, en la medida que no es posible suministrar la información relativa a la cesión del otro inmueble que se cede como contraprestación. Quizá, la aprobación de la Orden podría haber solucionado este aspecto exigiendo el señalamiento de la referencia catastral del otro inmueble, pero el modelo 179 no ha previsto finalmente esta posibilidad que, por otra parte, podría haber planteado tensiones interpretativas en relación con el término «importe», que es el que acoge el precepto reglamentario. Además, la posibilidad de incluir en el modelo 179 los supuestos de intercambio de vivienda con fines de uso turístico habría sido una excelente herramienta para comprobar la existencia de estas operaciones, pero no habría dado respuesta a las dificultades que podría plantear la valoración del importe del rendimiento íntegro obtenido (31).

Continuando con el análisis de la información a suministrar opcionalmente, la Orden manifiesta que, si esta información se suministra con el objeto de transparentar la operación relativa a la cesión del inmueble, se evitan potenciales requerimientos de información por parte de la Administración Tributaria dirigidos al conocimiento de dichos datos. La información a suministrar con carácter opcional comprende:

- e) Número de contrato en virtud del cual el declarante intermedia en la cesión de uso de la vivienda.
- f) Fecha de intermediación en la operación.
- g) Identificación del medio de pago utilizado (transferencia, tarjeta de crédito o débito u otro medio de pago).

2.4. Modelo, forma, plazo y lugar de presentación de la declaración informativa

La Orden, dictada al amparo de las habilitaciones contenidas en los artículos 30.2 y 54.5 ter RGGIT, tiene por objeto aprobar el correspondiente modelo de declaración, así como la forma, plazo, lugar de presentación, y el resto de datos relevantes para el cumplimiento de este nuevo deber de suministro periódico de información ajena, en relación con las cesiones de uso de vivienda con fines turísticos, cuya intermediación se haya producido a partir del 1 de enero de 2018. Por ello, la Orden complementa al artículo 54 ter RGGIT en todo lo necesario para completar el deber de suministro periódico de información ajena.

(31) *Vid.* LUCAS DURÁN (2017), pp. 164-165.

En lo que respecta al modelo de declaración, se aprueba el modelo 179, «*Declaración informativa trimestral de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos*», junto con los correspondientes diseños de registro a través de los cuales se normaliza la información a suministrar, que tendrá que presentarse trimestralmente por los obligados a declarar, y que deberán remitir a la Administración Tributaria mediante el envío de mensajes informáticos, de acuerdo con el procedimiento y con el formato y diseño previstos en los artículos 5 y 6 de la Orden, y con el contenido que recoge el Anexo de la misma (artículo 1 Orden).

En cuanto a la forma de presentación de la declaración, la Orden establece como forma de presentación la remisión de la información mediante el envío de los correspondientes mensajes informáticos, en términos similares a los establecidos en los modelos 289 (CRS) y 290 (FATCA), y de acuerdo con las condiciones y el procedimiento previsto en los artículos 16 y 17 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria (32). Sin perjuicio de lo anterior, y debido a las características inherentes a esta declaración informativa, no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 2.c) del artículo 16 ni lo establecido en los apartados 1. c), f) y g) del artículo 17 de la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre (artículo 5. Condiciones y procedimiento para la presentación del modelo 179) (33). Además, el artículo 6 de la Orden (Formato y diseño de los mensajes informáticos), establece que los mensajes informáticos comprensivos de la declaración del modelo 179 se ajustarán a los campos de registro en los que se concrete el contenido de los mismos que figura en el Anexo de esta Orden, y su formato y diseño serán los que consten en la Sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en Internet.

Por último, la presentación del modelo 179 es trimestral, debiendo presentarse en el plazo comprendido entre el primer y el último día del mes natural posterior a la finalización del trimestre a que se refiera la declaración (Artículo 4. Plazo de presentación), y conteniendo los datos correspondientes a las operaciones realizadas en cada trimestre natural, teniendo en cuenta que es el momento en el que se produce la cesión del inmueble el que delimita en qué trimestre debe declararse la operación, con independencia de que la intermediación se haya producido en un momento anterior (34). No obs-

(32) Con la finalidad de incluir esta declaración informativa trimestral (modelo 179), se ha modificado e incluido, mediante la disposición adicional primera de la Orden, la Orden HAP/2194/2013, de 22 de noviembre, por la que se regulan los procedimientos y las condiciones generales para la presentación de determinadas autoliquidaciones, declaraciones informativas, declaraciones censales, comunicaciones y solicitudes de devolución, de naturaleza tributaria, concretamente en la relación de declaraciones informativas a que se refiere el apartado 3 del artículo 1 de esta Orden.

(33) Si la declaración contuviera errores, solo se aceptarán aquellos registros para las que no exista motivo de rechazo. En este caso, el mensaje informático de respuesta contendrá las relaciones de registros aceptados, aceptados con errores y rechazados junto con la expresión del motivo por el que no hayan sido aceptados. Si al menos uno de los registros resulta aceptado o aceptado con errores, el mensaje informático también incorporará un código seguro de verificación de 16 caracteres, además de la fecha y hora de presentación como justificación del suministro de los registros presentados y aceptados. En el caso que el registro enviado quede en estado aceptado con errores, se deberán realizar las correcciones necesarias y proceder a la rectificación registral. En el supuesto que el registro sea rechazado, se deberán realizar las correcciones necesarias y proceder a su nueva presentación. Por otra parte, si tras el envío de un registro de una determinada cesión del inmueble con fines turísticos cambia el periodo, los días concretos, el importe de la cesión, o incluso la misma se cancela, debe enviarse un nuevo mensaje modificando el registro inicialmente enviado, y consignando los nuevos datos.

(34) En la exposición de motivos del Proyecto de Orden ya se trataba de justificar la idoneidad de la periodicidad trimestral, recordando que dicha periodicidad, habilitada por el artículo 54.ter

tante, y con el objetivo de otorgar un plazo de adaptación de los sistemas de información al contenido del nuevo deber tributario, para el ejercicio 2018, la presentación de esta declaración informativa tendrá excepcionalmente carácter anual, y su plazo de presentación será el comprendido entre el 1 y el 31 de enero de 2019 (disposición transitoria única de la Orden) (35).

3. ¿SE ADECUA AL ORDENAMIENTO JURÍDICO ESTE NUEVO DEBER DE INFORMACIÓN?

Con la intención de intensificar el control tributario, los deberes periódicos de suministro de información continúan incrementándose, tanto en cantidad como en su alcance, y este caso no es una excepción. En este sentido, la Administración Tributaria ejerce sus potestades de obtención de información desde la perspectiva de su utilidad para combatir el fraude fiscal, y no como un simple complemento de la gestión tributaria, lo que indica que la prioridad de la Administración Tributaria es obtener información de forma masiva que permita detectar el fraude, aunque, como contrapunto, puede conllevar una presión fiscal indirecta demasiado intensa, especialmente si la información sirve para asegurar un deber de contribuir ajeno (36). En el caso de la economía colaborativa, aunque el nuevo deber de suministro de información ajena pretende asegurar el deber de contribuir de los usuarios de la plataforma colaborativa, e indirectamente permite estimar con cierta precisión el volumen de facturación de las entidades que gestionan las plataformas colaborativas, lo cierto es que, en algunos casos, la presión fiscal indirecta podría suponer un obstáculo para algunas iniciativas que, sin ánimo de lucro, fueran verdaderamente colaborativas (37).

3.1. Las reservas de algunos actores principales del alojamiento colaborativo en relación con el cumplimiento del nuevo deber de información

El nuevo deber informativo ha entrado a formar parte de nuestro ordenamiento jurídico rodeado de cierta polémica y crítica. Antes incluso de su aprobación, los medios de

RGGIT, no es novedosa para las declaraciones informativas. Citaba, a título ejemplificativo, la periodicidad trimestral del modelo 195, la periodicidad mensual de los modelos 038, 186 y, en determinados supuestos, el modelo 349. Además, también mencionaba los modelos de declaraciones informativas con periodicidad anual, pero con desglose de la información mensual (modelo 159) o trimestral (modelo 347).

(35) A diferencia del plazo de adaptación dado en la Orden, el Proyecto de Orden que publicó la Administración Tributaria preveía que las declaraciones correspondientes a los dos primeros trimestres del ejercicio 2018 podrían presentarse desde el 1 de julio hasta el 31 de diciembre de dicho ejercicio, y las correspondientes al tercer y cuarto trimestre de 2018 deberían presentarse hasta el 31 de octubre de 2018 y 31 de enero de 2019, respectivamente (apartado segundo de la Disposición final segunda del Proyecto de Orden).

(36) Tal y como sostiene SESMA SÁNCHEZ (2001), pp. 21-26 y 37; las potestades de información son utilizadas como un mecanismo genérico de lucha contra el fraude fiscal, lo que permite establecer cuantos deberes de información por suministro se estimen. De hecho, el Real Decreto que introduce el nuevo artículo 54 ter RGGIT, en su exposición de motivos, expresa, sin ningún atisbo de duda, que el establecimiento del deber de información en el alojamiento colaborativo obedece a fines de prevención del fraude fiscal.

(37) Sobre este particular nos hemos pronunciado *ut supra* cuando hemos comentado el nuevo artículo 54 ter RGGIT y la necesidad de incluir en la declaración informativa todas las cesiones de uso de inmuebles con fines turísticos, independiente que, tanto el servicio de intermediación como la propia cesión de uso, se presten a cambio de un precio determinado o gratuitamente.

comunicación se hicieron eco de la negativa manifestada por la empresa Airbnb, máximo exponente en el sector del alojamiento colaborativo, a cumplir con el deber de información que se estaba gestando, declarando que la única forma por la que procedería a suministrar información a las Autoridades Públicas es mediante requerimientos judiciales de información (38). Dicha negativa se fundamentaba en el argumento que la información a suministrar son datos protegidos por la normativa europea de protección de datos y también por la directiva que regula el comercio electrónico (39).

Es evidente que en todos los supuestos de obtención de información tributaria existe una colisión entre el derecho a la intimidad personal, recogido en el artículo 18 CE, y el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos conforme al principio de capacidad económica que se regula en el artículo 31 CE. Sin embargo, ningún derecho fundamental es absoluto y, por lo tanto, en determinadas ocasiones debe ceder cuando se crean tensiones con otros valores constitucionales merecedores de protección. En este caso, es el deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos el que justifica la modulación del derecho a la intimidad personal (40). Por ello, aunque la plataforma colaborativa pretenda negarse a proporcionar información sobre sus usuarios alegando como justificación el derecho fundamental a la intimidad personal, lo cierto es que, si la información requerida tiene carácter patrimonial y relevancia tributaria, este derecho fundamental, como límite a las potestades y deberes de información, debe ceder ante el deber de contribuir, quedando únicamente restringidos aquellos datos o informaciones que carecen de transcendencia tributaria y que forman parte de la esfera personal e íntima de la persona (art. 93.5 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. En adelante, LGT) (41). En definitiva, los datos que quedan protegidos por la normativa

(38) De acuerdo con la noticia, la empresa HomeAway también ha manifestado sus dudas sobre este deber informativo. En este sentido, véase la noticia publicada por el ELPAIS (cinco días): «Airbnb rechaza ceder los datos de sus clientes como reclama Hacienda», 7 de julio de 2017. Disponible en: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2017/07/04/companias/1499171285_885372.html

(39) Para una aproximación a las tensiones que se producen entre la normativa de protección de datos y las obligaciones fiscales en la economía colaborativa, véase MUÑOZ VILLAREAL y RECIO GAYO (2017), pp. 6-15.

(40) El Tribunal Constitucional ya abordó la colisión entre el derecho a la intimidad y el deber de contribuir en la Sentencia 110/1984, de 26 de noviembre (ECLI:ES:TC:1984:110). Además, el altísimo interprete constitucional, en los Autos 642/1986, de 23 de julio (ECLI:ES:TC:1986:642A) y 982/1986, de 19 de noviembre (ECLI:ES:TC:1986:982A), o en la sentencia 76/1990, de 26 de abril (ECLI:ES:TC:1990:76) parte de la base de confrontación entre el interés público tributario con los intereses de los particulares, incluso intereses tutelados por derechos fundamentales. Sin embargo, entiende que las potestades administrativas de indagación, ligadas al deber de colaboración, son necesarias para la efectividad del deber de contribuir, que también goza de rango constitucional, por lo que el eventual sacrificio o intromisión en el ámbito de los derechos fundamentales, que no son ilimitados, no puede reputarse arbitrario ni injustificado al venir exigido por la salvaguarda del fin público tributario, siempre que resulte proporcionado. Es decir, siempre que se efectúe de manera que se afecte en lo mínimo indispensable a su contenido esencial. Sin embargo, tal y como apunta LOZANO SERRANO (2015), pp. 2-3: «como se advierte en las soluciones hasta ahora adoptadas por el Tribunal Constitucional, es el de primar el fin público tributario, con el consiguiente sacrificio o constreñimiento de los derechos fundamentales, olvidando, en primer lugar, que si se parte de un conflicto entre estos derechos y el deber de contribuir, no hay precepto en el ordenamiento que anteponga este último a los primeros, cuando sí hay, en cambio, una posición preeminente y prioritaria de los derechos fundamentales, como fundamento y base del ordenamiento». En definitiva, como expone el autor, «el ordenamiento jurídico es *uno universo iure* y no cabe definir ni dotar de contenido a ninguno de sus institutos de manera aislada, sin consideración al resto de institutos y principios que el propio ordenamiento contempla. Menos aún, cuando esos otros institutos y principios tienen ni más ni menos que rango constitucional y, dentro de éste, una posición prevalente».

(41) Confróntese SANZ GÓMEZ (2017), p. 80.

de protección de datos de carácter personal y el derecho a la intimidad son precisamente eso, datos personales. Los datos patrimoniales, siempre y cuando posean transcendencia tributaria directa o indirecta, son perfectamente reclamables sin conculcar la normativa de protección de datos (42).

Además, y esto es clave en la configuración del nuevo deber de suministro de información, el límite a la intimidad personal es un límite a las obligaciones informativas que es oponible en relación con información propia y no de terceros. En el caso de la economía colaborativa, el *quid* estriba en que el propio uso de la estructura que canaliza las presuntas prácticas colaborativas implica que la información inherente a las operaciones quede registrada en las bases de datos de las plataformas colaborativas, de modo que, cuando se requiera esa abundante e importante información de indudable relevancia a efectos tributarios, las plataformas colaborativas no podrán alegar el derecho fundamental a la intimidad de los usuarios, pues este derecho se allana ante el deber de contribuir y aunque no fuese así, consideramos que es un límite que no puede ser invocado por terceros, como es el caso de la plataforma digital, y sólo puede ser invocado por quien ostenta ese determinado derecho (43).

Por ello, que los intermediarios, entre los que se encuentran las plataformas colaborativas, no puedan alegar el derecho fundamental a la intimidad como límite a los deberes de información cuando viene referido a datos sobre terceros confirma que, efectivamente, los deberes tributarios de suministro de información no solo se circunscriben a la información propia, sino que también alcanza a la información de terceros, tal y como ocurre en el caso de los datos de los usuarios almacenados por la plataforma. Eso sí, el suministro de dichos datos es exigible siempre que su conocimiento derive de las relaciones empresariales o comerciales. No es necesario que la relación económica, profesional o comercial, que es la fuente de conocimiento, sea directa; sino que las relaciones económicas, profesionales o comerciales indirectas también quedan sujetas a los deberes de información. En virtud de ello, el deber de suministrar información ajena con transcendencia tributaria afecta tanto a los que pueden considerarse como depositarios de datos de primer nivel como a los depositarios de datos de ulterior nivel, siempre y cuando el conocimiento proceda de relaciones económicas, profesionales o financieras y

(42) Los datos personales, según el artículo 11.2 a) de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, pueden ser cedidos a las Administraciones Públicas sin consentimiento del afectado cuando así lo autorice una Ley, siempre y cuando la cesión se realice para el cumplimiento de fines directamente relacionados con las funciones legítimas de la Administración. Por supuesto, la autorización en este supuesto no es discutible, habida cuenta de que la propia LGT, mediante la imposición de los deberes de información, habilita a ello. Para una visión más amplia sobre el alcance de la protección de datos de carácter personal en la economía colaborativa, véase ALARCÓN SEVILLA (2017), pp. 119-135. Además, también es preciso tener en cuenta que, aunque las Administraciones Tributarias estén amparadas por Ley para exigir determinados datos, esta información no queda desprotegida pues, al amparo del artículo 95 LGT, se establece el carácter reservado de los datos con transcendencia tributaria que haya obtenido la Administración en el desempeño de sus funciones, y solamente autoriza su uso para la efectiva liquidación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendada la Administración Tributaria o la imposición de las sanciones que procedan. En coherencia con esa naturaleza, el precepto prohíbe su cesión o comunicación a terceros salvo en los supuestos contemplados expresamente en los apartados a) a k) de su apartado 1. De igual modo, se debe tener presente que el apartado 3 de este artículo obliga a la Administración Tributaria a tomar las medidas precisas para garantizar la confidencialidad de la información tributaria y su uso adecuado, además de obligar a las autoridades y funcionarios que tengan conocimiento de los mismos al más estricto y completo sigilo.

(43) Cfr. SESMA SÁNCHEZ (2001), pp. 185-186.

no de relaciones de otra índole pues, en ese caso, excluye el deber general de informar a la Administración Tributaria (44). A nuestro juicio, teniendo en cuenta la dinámica de la actividad del alojamiento colaborativo, la fuente de conocimiento de gran parte de los datos pretendidos es de naturaleza directa para los intermediarios. Sin embargo, determinados datos exigidos por el nuevo deber de información, como es el caso de los datos relativos al titular del inmueble cuando no coincide con el titular del derecho en virtud del cual se cede el mismo, podrían considerarse que proceden de una relación económica indirecta con la plataforma colaborativa, aunque ello no influye en la obligación de suministrarlos a la Administración Tributaria.

Por otra parte, la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia (en adelante, CNMC) también manifestó ciertas dudas sobre la corrección del nuevo deber de suministro periódico de información, solicitando la modificación o supresión de algunos aspectos del mismo (45). La CNMC acordó remitir el pasado 22 de febrero de 2018 al Consejo de Ministros, como precedente para evitar la interposición de un recurso contencioso-administrativo contra el Real Decreto que establece el nuevo deber informativo, un requerimiento previo contra distintas disposiciones del novedoso artículo 54 ter RGGIT (46). Concretamente, la CNMC consideraba que la reforma aprobada a finales de diciembre de 2017, y que obliga a los intermediarios de cesiones de viviendas turísticas a proporcionar determinada información tributaria sobre estas operaciones, podría suponer, con especial consideración a las plataformas colaborativas, un deber tributario que distorsionara la competencia si forzaba a los intermediarios a modificar su modelo de negocio para poder recabar dicha información. En particular, la CNMC consideraba que el nuevo deber de suministro de información ajena no delimitaba con claridad quiénes son los sujetos obligados a proporcionar dicha información. Bajo su criterio, si se incluye entre los obligados a entidades que no intervienen en todas las fases de la transacción, se podría imponer a estas entidades una carga que podría tener un efecto restrictivo de la competencia.

Efectivamente, consideramos que la CNMC acertaba en su planteamiento, pues si se impone una carga formal y general desmesurada, podría forzar a las plataformas digitales que simplemente prestan un servicio por vía electrónica, permitiendo únicamente la presencia de empresas o particulares en una red electrónica sin conocer si finalmente se formaliza la operación o las condiciones de la misma, a cambiar sus modelos de negocio, lo cual podría menoscabar la libre competencia, y consecuentemente reputar dicha carga como excesiva para ese colectivo de plataformas concreto. Sin embargo, de acuerdo con la interpretación que hemos realizado anteriormente, aquellas plataformas colaborativas que prestan únicamente servicios por vía electrónica, y no conocen si la operación se ha formalizado o los detalles de la misma, no deberían resultar afectadas por el nuevo deber de suministro de información (47).

(44) *Vid.* Sentencia del Tribunal Supremo 5180/2014, de 15 de diciembre (ECLI:ES:TS:2014:5180).

(45) En este sentido, véase la nota de prensa que emitió este organismo el 20 de marzo de 2018 en Madrid. Disponible en: https://www.cnmc.es/sites/default/files/editor_contenidos/Notas%20de%20prensa/2018/20180320_NP_Impugnaci%C3%B3n_RD_Hacienda.pdf

(46) Debe tenerse en cuenta que la CNMC está legitimada para impugnar los actos de las Administraciones Públicas sujetos al Derecho Administrativo y las disposiciones de rango inferior a la ley de los que se deriven obstáculos para el mantenimiento de una competencia efectiva en los mercados, al amparo de lo dispuesto por el artículo 5.4 de la Ley 3/2013, de 4 de junio, de creación de la CNMC.

(47) En este mismo sentido, citando la doctrina italiana sobre este particular, véase MORIES JIMÉNEZ (2017), pp. 118-119.

Al margen de lo anterior, la CNMC también consideraba que este deber informativo incluía algunos aspectos que podían ser innecesarios o desproporcionados para el fin perseguido por la norma que, como expresamente se manifiesta en el preámbulo del Real Decreto que aprueba este nuevo deber tributario, es la prevención del fraude fiscal. Concretamente, la CNMC consideraba de dudosa relevancia tributaria la identidad del titular de la vivienda cuando no coincide con la persona o entidad que tiene el derecho de cesión de la misma, la información sobre los cesionarios y el número de días de uso, así como los deberes de conservación de documentación impuestos.

Pero, si la CNMC dudaba de la relevancia tributaria de estos aspectos, ¿cuándo una información tiene trascendencia tributaria? La trascendencia tributaria de una información constituye el presupuesto necesario que legitima cualquier deber de información e implica la existencia de una obligación tributaria presuntamente incumplida o defectuosamente cumplida por el propio contribuyente, de ahí que el deber de información tienda a colmar el interés público de contribuir con el sostenimiento de los gastos públicos conforme al principio de capacidad económica (48). Por ello, aunque la trascendencia tributaria de una información no se encuentre expresa y conceptualmente delimitada en la normativa tributaria, los Tribunales se han encargado de definir expresamente este concepto jurídicamente indeterminado (49). Por ejemplo, en la Sentencia del Tribunal Supremo 6980/2012, de 18 de octubre (ECLI:ES:TS:2012:6980), la trascendencia tributaria se define como: «la cualidad de aquellos hechos o actos que puedan ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el art. 31.1 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia, de acuerdo con la Ley».

Además, para que una información tenga trascendencia tributaria, basta que la utilidad de la información solicitada sea potencial, directa o indirecta. En este sentido, los datos que pueden solicitarse, en términos generales, deben servir o tener eficacia en la aplicación de los tributos pues, de acuerdo con lo expresado por la Sentencia del Tribunal Supremo 1810/2015, de 22 abril (ECLI: ES:TS:2015:1810): «...la norma no se refiere a la comprobación e investigación de una determinada relación tributaria, sino que busca habilitar para recabar información, tanto de particulares como de organismos, para cuanto conduzca a la aplicación de los tributos». Es decir, tal y como se deduce de la Sentencia del Tribunal Supremo 6980/2012, de 18 octubre (ECLI:ES:TS:2012:6980), se trata no solamente de obtener datos que directamente permitan fijar el hecho imponible y la base de los tributos, sino que también es un criterio indirecto para lograr un conocimiento real de la situación económica y poder así determinar la capacidad económica de los contribuyentes. En consecuencia, por una parte, la utilidad de la información es directa cuando la información solicitada se refiere a hechos imponibles. Es decir, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la Ley anuda gravamen. Por otra parte, la

(48) Así, tal y como se pone de manifiesto en la Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de junio de 2003 (RJ 2003\4014): «la Administración tributaria únicamente puede investigar aquellos hechos o circunstancias respecto de los que, o bien ha nacido ya un hecho imponible, o bien es seguro que va a nacer, pues en caso contrario únicamente existe una posibilidad o simple expectativa, y los datos no tendrán trascendencia tributaria». En este mismo sentido, puede consultarse el pronunciamiento de la Audiencia Nacional de 8 de noviembre de 2000 (JT 2001\544), la Sentencia del Tribunal Supremo 4810/2015, de 30 de abril (ECLI: ECLI:ES:TS 2015:1680) y CARRERAS MANERO (2016).

(49) SESMA SÁNCHEZ (2001), p. 42; entiende, igual que nosotros, que el concepto de trascendencia tributaria es indeterminado, se postula como un requisito material exigible en todos los supuestos de suministro de información, y opera como presunción de legitimidad de cualquiera de los deberes de información.

información tributaria puede tener una trascendencia tributaria o utilidad indirecta, cuando la información solicitada se refiere solo a datos colaterales que pueden servir de indicio a la Administración Tributaria para buscar después hechos imponderables presuntamente no declarados o para guiar la tarea inspectora. La utilidad indirecta de la información debe ser vinculada al carácter hipotético y potencial de los datos que se solicitan, ya que su finalidad se encamina a que la Administración Tributaria disponga de una información real y precisa (50).

Como hemos podido comprobar, el alcance de la trascendencia tributaria de cualquier información es muy amplio porque abarca utilidades directas e indirectas. Por ello, dudar de la trascendencia tributaria de algunos aspectos del nuevo deber de información es bastante atrevido, máxime si tenemos en cuenta la amplia interpretación que realiza la jurisprudencia sobre la trascendencia tributaria de una información (51). En general, nos parece evidente la trascendencia tributaria de la información que almacenan los intermediarios, entre los cuales se encuentran las plataformas colaborativas, en la medida que estos datos presentan un contenido económico y pueden indicar, particularmente, si las plataformas colaborativas y los usuarios de las mismas contribuyen al sostenimiento de los gastos públicos en los términos que proclama el artículo 31.1 CE. Efectivamente, lo corriente es que la información que deben suministrar tanto las plataformas colaborativas como el resto de intermediarios para colmar las exigencias del nuevo deber de información tenga una utilidad directa en cuanto busque actos, actividades, hechos o titularidades a los que la ley anuda gravamen, aunque ello no es óbice para que la información también pueda tener una utilidad indirecta o potencial.

Por este motivo, en nuestra opinión, al hilo de las reflexiones realizadas por la CNMC, es complicado cuestionar la trascendencia tributaria de la información referente a la identidad del titular de la vivienda cuando no coincide con la persona que ostenta el derecho en virtud del cual cede la misma, la información relativa a los cesionarios y el número de días de uso, amén de los deberes de conservación de documentación, máxime cuando incluso sería posible afirmar que esta información tiene una utilidad indirecta, en la medida que son datos colaterales que permiten a la Administración Tributaria guiar las tareas de control tributario. Por ejemplo, la información relacionada con la identidad del titular de la vivienda, cuando no coincide con la persona que tiene el derecho de cesión de la misma, puede servir para comprobar si se ha declarado la operación en virtud de la cual se ha producido la cesión primigenia de la vivienda o, verbigracia, para comprobar una deducción por inversión en vivienda habitual. La información sobre el cesionario también tiene trascendencia tributaria en la medida que, por ejemplo, si la cesión no está sujeta a IVA, estará sujeta a ITPO y AJD, y debería ser declarada por el arrendatario/cesionario. Del mismo modo, el número de días de cesión es un dato que goza de trascendencia tributaria porque indica si el precio final se ajusta a la realidad. En lo que respecta a los deberes de conservación, que los cedentes del uso de la vivienda con fines turísticos deban conservar una copia del documento de identificación de las personas beneficiarias del servicio, no es una cuestión relacionada con la trascendencia tributaria de una información, sino con la imposición adicional de unas determinadas cargas formales que podrían reputarse injustificadas o desproporcionadas.

(50) En el mismo sentido, puede comprobarse la Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de marzo de 2007 (RJ 2007/ 3090).

(51) Véase, por ejemplo, las Sentencias del Tribunal Supremo 4633/2012, de 21 de junio (ECLI: ES:TS:2012:4633); y 7798/2011, de 3 de noviembre de 2011 (ECLI: ES:TS:2011:7798); que se remiten a la anterior de 12 de noviembre de 2003 (RJ 2003\8895).

Indudablemente, la postura acogida por la CNMC parecía reforzar la posición argumental adoptada por Airbnb, y abocaba a las autoridades públicas a continuar reflexionando sobre determinados aspectos de este deber informativo. Sin embargo, la CNMC publicó una nota de prensa el 25 de mayo de 2018 en la que manifestaba que finalmente no impugnaría, en lo que concierne al nuevo deber de información, la última reforma del RGGIT, pues estimaba que el requerimiento previo formulado fue contestado satisfactoriamente mediante Acuerdo del Consejo de Ministros. A raíz de esta contestación, la CNMC ha considerado que el nuevo deber de información únicamente vincula a aquellas plataformas que intermedian en la celebración del contrato, de modo que, a su juicio, recopilar y proporcionar la información exigida no les debería suponer una carga desproporcionada (52). Igualmente, la CNMC también ha concluido que la contestación al requerimiento previo formulado aporta una justificación detallada sobre la necesidad y proporcionalidad de este deber de información, la cual se construye en torno al consabido apotegma que representa la lucha contra el fraude fiscal; y ello significa, a su juicio, que el deber de información no supone una carga desproporcionada para los intermediarios ni para los intervinientes en las transacciones.

Llegados a este punto, y teniendo en cuenta la postura que finalmente ha adoptado la CNMC, podría parecer, tal y como los medios de comunicación han publicado, que Airbnb, empresa líder en el sector del alojamiento colaborativo, se ha allanado ante el mandato del nuevo deber informativo y se prepara para ofrecer datos fiscales de sus clientes a las Administraciones Tributarias (53). De hecho, Airbnb cambió automáticamente el 25 de mayo de 2018 su política de privacidad. Particularmente, el apartado 3.9 de la misma (Cobro y Transferencia de los Impuestos sobre el Alojamiento) dispone:

«En jurisdicciones en que Airbnb facilite el Cobro y Transferencia del Impuesto sobre el Alojamiento descrita en la sección «Impuestos» de las Términos de Servicio, los Anfitriones y los Huéspedes, cuando así lo autorice la legislación aplicable, nos otorgan autorización de manera expresa, sin mediar notificación adicional, para divulgar datos de los Anfitriones y los Huéspedes y demás información relativa a ambos o a sus transacciones, reservas, Alojamientos e Impuestos sobre el Alojamiento a las agencias tributarias pertinentes, incluidos entre otros datos el nombre del Anfitrión o del Huésped, las direcciones del Anuncio, fechas e importes de transacciones, NIF/CIF e información de contacto, correspondientes al Anfitrión o al Huésped; así como el importe de impuestos que los Anfitriones hayan recibido de los Huéspedes (o que estos adeuden a los primeros)».

Efectivamente, la empresa Airbnb suministrará información con transcendencia tributaria, pero solo en el marco de los «impuestos turísticos»; y siempre y cuando facilite el cobro y transferencia de los mismos. En España, solo Cataluña y Baleares regulan estos impuestos y, por el momento, las plataformas electrónicas pueden colaborar en la recaudación de forma voluntaria solamente en Cataluña, salvo que se formalice un acuerdo bilateral voluntario con la Administración Tributaria balear, pero en ambos casos no existe una norma que obligue a ello. De esta forma, consideramos que la información a la que se refiere este punto 3.9 de la política de privacidad se refiere a casos muy concretos y, por supuesto, no se refiere al nuevo deber de suministro de información ajena que establece el artículo 54 ter RGGIT. Dicho de otro modo, estimamos que los datos que

(52) Disponible en: <https://www.cnmc.es/node/368442>

(53) Véase, en este sentido, ELPAIS (cinco días): «Airbnb se pliega ante Hacienda y ofrecerá datos fiscales de sus clientes», 24 de abril de 2018, Disponible en: https://cincodias.elpais.com/cincodias/2018/04/23/companias/1524488053_751797.html

tiene previsto suministrar Airbnb son, más bien, una consecuencia necesaria que deriva de su involucración en las tareas de recaudación.

En virtud de ello, si bien Airbnb ha dado un paso importante para involucrarse voluntariamente en la recaudación tributaria, lo cierto es que los motivos que avalan su posición argumental en relación con el nuevo deber informativo son, cuando menos, discutibles. Si el mercado del alojamiento colaborativo, donde Airbnb es el mayor representante del sector por facturación y relevancia, es poco transparente y no permite a las Administraciones Tributarias conocer las rentas generadas y la identidad de los contribuyentes y prestadores de servicios, se está favoreciendo la existencia de fraude fiscal y economía sumergida en este sector.

3.2. Valoración del nuevo deber de información desde la perspectiva de los principios de legalidad y proporcionalidad

La existencia de voces críticas en el sector del alojamiento colaborativo con el nuevo deber de información, aunque basadas en unos motivos de oposición desacertados, confirma la polémica que envuelve a su establecimiento y exige analizar su adecuación con el ordenamiento tributario. De hecho, que entendamos que la imposición de un deber de suministro periódico de información ajena en el fenómeno colaborativo es necesaria para combatir el fraude fiscal y la economía sumergida, y que está justificada porque obedece a un fin constitucional legítimo, como es el deber de contribuir, fundamento de nuestro sistema tributario; tampoco significa que no exista la necesidad de enjuiciar formalmente su establecimiento, principalmente desde la óptica de los principios de legalidad y de proporcionalidad (54).

En lo que respecta al principio de legalidad, de entrada, consideramos que todos los deberes de información tributaria deberían venir establecidos por ley, la cual debería contener los elementos esenciales, aunque las disposiciones reglamentarias puedan regular cuestiones de detalle o desarrollo. En este sentido, no hay que olvidar que los deberes de información se encuadran de forma genérica en la categoría de deberes de prestación o de colaboración (55), y que, a la luz del artículo 31.3 CE, deben ser considerados prestaciones personales de carácter público, lo que exige, en virtud del principio de reserva de ley relativa que impera en el ámbito tributario, que todas ellas vengan establecidas formalmente por Ley (56).

Sin embargo, los deberes de información se han ido estableciendo abusando de la potestad reglamentaria y amparándose en la excesiva generalidad e indeterminación del artículo 93 LGT. Este precepto otorga una dudosa y poco garantista cobertura al establecimiento de deberes de suministro periódico de información a través de normas reglamentarias, lo que plantea serios problemas en relación con el principio de reserva de ley (57).

(54) En relación con el enjuiciamiento de los deberes de información conforme a los principios de legalidad y proporcionalidad, véase, por ejemplo, SESMA SÁNCHEZ (2001), pp. 38-39, 44-46, 51-53 y 139.

(55) En este mismo sentido, véase, entre otros, HERRERA MOLINA (1993), p. 57; PALAO TABOADA (1987), p. 894; CLEMENTE CHECA y MERINO JARA (1988), pp. 151-156.

(56) Existe una gran parte de la doctrina que avala esta interpretación como PITA GRANDAL y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (2003), pp. 4-6; SÁNCHEZ LOPEZ (2001), pp. 105-117; ANEIRO PEREIRA (2013), p. 4; CASADO OLLERO (1981), p. 162; CLEMENTE CHECA y MERINO JARA (1988), p. 155; o FERREIRO LAPATZA (1987), p. 875; aunque este último en relación con los deberes formales que normalmente acompañan a los tributos.

(57) *Vid.*, *ad exemplum*, LÓPEZ MARTÍNEZ (1992), pp. 216-217; y SÁNCHEZ LÓPEZ (2001), pp. 283-284.

Este principio, en la medida que representa una garantía formal en la determinación de los obligados tributarios, debería respetarse rigurosamente con la finalidad de evitar extralimitaciones en el uso de la potestad reglamentaria.

Consecuentemente, con carácter general, sería preciso acometer una modificación de la actual regulación legal de los deberes de información tributaria, recogiendo en la ley un catálogo de los deberes de información que pueden ser exigidos a los particulares, sin perjuicio de su necesario desarrollo reglamentario. De hecho, en este catálogo de deberes de información únicamente se debería recoger el contenido esencial del deber de información, configurado con la suficiente amplitud como para que el reglamento pueda detallarlo o desarrollarlo (58). En definitiva, las exigencias que derivan del principio de reserva de ley no se cumplen con una genérica habilitación legal que faculte la imposición de estos deberes por la vía reglamentaria, sino que cada uno de estos debe ser establecido por ley. De este modo, el uso de la potestad reglamentaria no se excluye, si bien solamente se admite como mero complemento de desarrollo o detalle, respetando así el contenido esencial del deber de información que debe estar recogido en el precepto legal.

Así las cosas, este nuevo deber tributario ha sido establecido mediante un precepto reglamentario y, por ello, creemos que no se ha respetado el principio de reserva de ley que impera en la materia tributaria (59). Es la Ley, y no el reglamento, la que debe establecer estos deberes tributarios, pues este último queda relegado a cuestiones de detalle o desarrollo. Sin embargo, del mismo modo que ocurre con la mayoría de los deberes de información, el nuevo deber de información adolece de insuficiente regulación legal junto con el consiguiente exceso reglamentario. *Prima facie*, no parece que ese defecto permita la anulación de este deber tributario, puesto que la potestad reglamentaria para establecer deberes de información se ha venido amparando en la criticable generalidad e indeterminación del artículo 93 LGT que se erige, junto con el artículo 29.2 f) LGT y el artículo 30 RGGIT, como presupuesto habilitante para los deberes de información, aunque reiteramos que, en nuestra opinión, es imprescindible menor intervención reglamentaria y mayor protagonismo de la Ley.

Efectivamente, la LGT no ha acogido la tesis garantista que respaldamos, y se alinea con la posición argumental defendida por el profesor PALAO TABOADA (1987, p. 900), entendiendo que los deberes de información no son realmente prestaciones personales de carácter público, por lo que no debe existir reserva de ley alguna, sino simplemente una habilitación legal; es decir, un precepto legal que habilite a la regulación reglamentaria de estos deberes (60). De hecho, entre los supuestos que deben regularse por ley, y que se detallan en el artículo 8 LGT, no se encuentra el establecimiento de los deberes formales, aunque sí cobra especial relevancia el supuesto recogido en el apartado c), que afirma que se regulará en todo caso por ley, la determinación de los obligados tributarios previstos en el apartado 2 del artículo 35 LGT y de los responsables. En puridad, los sujetos a los que se les impone el cumplimiento de deberes formales son considerados

(58) Véase, en este sentido, PITA GRANDAL y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ (2003), p. 9.

(59) LUCAS DURÁN (2017), pp. 161-162; también se cuestionó si tales obligaciones, en referencia al deber informativo del artículo 54 ter RGGIT, no deberían venir impuestas por una norma con rango legal, habida cuenta de que el principio de reserva de ley también afecta a los deberes de información requeridos de sujetos privados.

(60) En lo que a HERRERA MOLINA (1993), p. 60; respecta, las obligaciones formales, en general, no pueden considerarse prestaciones personales de carácter público, ya que constituyen un mero soporte técnico de la obligación pecuniaria. Sin embargo, el deber de informar sobre terceros nace a cargo de una persona distinta del obligado al pago del tributo, por lo que ello podría considerarse como una prestación personal pública o, incluso, como una manifestación no pecuniaria del deber de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas.

obligados tributarios en virtud del artículo 35.3 LGT, de manera que estos supuestos no deberían, conforme a este razonamiento, quedar sometidos por la reserva de ley, habida cuenta de que el artículo 8 c) LGT la restringe exclusivamente a los supuestos que recoge el artículo 35.2 LGT. Sin embargo, es confuso, cuando menos, que los supuestos que se regulan en este artículo 35.2 LGT constituyan un *numerus apertus* porque, aunque en todos estos casos se atribuya la consideración de obligados tributarios, nada obsta a que, en el marco de este apartado, pudiera atribuirse el mismo carácter a otros obligados tributarios distintos como pueden ser los previstos expresamente en el artículo 35.3 LGT.

Ahora bien, las conclusiones anteriores serían adecuadas si partimos de la premisa que el artículo 54 ter RGGIT solamente recoge un deber de suministro periódico de información sobre datos ajenos. Sin embargo, si analizamos con detenimiento el precepto, no podemos evitar preguntarnos si, en realidad, se imponen deberes tributarios adicionales. En el caso que así fuera, y siempre que se trate de deberes tributarios directamente vinculados al deber de suministro periódico de información ajena, nuestras reflexiones sobre este deber tributario podrían considerarse, cuando menos, precipitadas porque la hipótesis tomada como punto de partida de nuestros razonamientos sería una hipótesis superficial o, incluso, incorrecta.

Profundizando en esta cuestión, antes que nada, constatamos que, en el artículo 54.4 c) ter RGGIT, se establece claramente un deber tributario diverso, autónomo e independiente del deber de suministro de información ajena. De hecho, no solo varía su contenido, sino que también se impone a un sujeto distinto. Concretamente, los cedentes del uso de la vivienda con fines turísticos deben conservar una copia del documento de identificación de las personas beneficiarias del servicio. En realidad, la existencia de este deber de conservación no condiciona ni afecta, por su carácter independiente, al deber de suministro de información ajena que contiene el artículo 54 ter RGGIT. Por ello, evitaremos su estudio de forma pormenorizada, ya que excede de las pretensiones de nuestro trabajo. Aun así, sin profundizar en exceso en el análisis de este deber, sí podemos afirmar que el deber de conservación de documentación impuesto por el artículo 54.4 c) ter RGGIT es, conforme a lo dispuesto por el artículo 29.1 LGT, un deber formal que se enmarcaría en los denominados deberes de colaboración y cuya habilitación legal es, en principio, suficiente para legitimar su establecimiento. En consecuencia, al amparo del artículo 29.3 LGT, parece ser que es posible concretar este deber tributario mediante el uso de la potestad reglamentaria, en la medida que viene referido a un deber impuesto por la normativa tributaria al obligado tributario que no tiene carácter pecuniario, y cuyo cumplimiento está relacionado con el desarrollo de actuaciones o procedimientos tributarios o aduaneros.

Dejando al margen el anterior deber de conservación, en realidad, la pregunta que nos hemos formulado previamente cobra sentido con la propia configuración del deber de información establecido. Así pues, SÁNCHEZ HUETE (2018, p. 4-6) considera que el nuevo deber de información fuerza implícitamente al intermediario a desplegar una actividad indagatoria previa al suministro de los datos a la Administración Tributaria, pues la necesidad de identificar el inmueble a través del número de referencia catastral y la obligación de determinar la titularidad de la vivienda cedida, así como el derecho del cedente en virtud del cual cede la vivienda, siempre y cuando no coincida con el titular de la misma, implica la asunción de funciones que corresponden a la Administración Tributaria, obligando a los intermediarios a investigar y obtener datos que no derivan de su tráfico comercial habitual.

A nuestro juicio, en lo que respecta al número de la referencia catastral, pese a que lo más corriente sea identificar el inmueble a través de su localización geográfica, dicha referencia debería conocerse por el simple desarrollo de la actividad comercial, en la me-

dida que, de acuerdo con el artículo 38 del Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario, la referencia catastral de los bienes inmuebles debe figurar, entre otros, en los documentos donde consten los hechos, actos o negocios de trascendencia real relativos al dominio y demás derechos reales, contratos de arrendamiento o de cesión por cualquier título del uso del inmueble o cualesquiera otros documentos relativos a los bienes inmuebles que se determinen reglamentariamente. Por otra parte, estimamos que se plantean mayores interrogantes en relación con la obtención de la información necesaria para identificar la titularidad efectiva del inmueble o, en el caso que éste no sea el cedente de la vivienda, la información necesaria para determinar el derecho del cedente en virtud del cual cede la vivienda; pues creemos que es complicado que los intermediarios conozcan estos datos con ocasión de su estricto tráfico comercial habitual. En el caso de las plataformas digitales, la dinámica de las operaciones que se dan en el sector del alojamiento colaborativo exige la identificación del cedente, por lo que las plataformas podrían suministrar estos datos sin desplegar actividad indagatoria previa alguna. Sin embargo, el tráfico comercial habitual de estas plataformas no tiene porqué abocar al conocimiento de la información concerniente a la titularidad del inmueble o, en el caso que éste no sea el cedente de la vivienda, a la información que revela el derecho del cedente en virtud del cual cede la vivienda. Por ello, en estos casos sí parece que se debe inquirir directa e intencionadamente dicha información, actividad que, como hemos venido sosteniendo, constituye una prestación personal de carácter público sometida al principio de reserva de ley *ex* artículo 31.3 CE, y cuyo soporte legal no debería poder tomarse del contenido del artículo 93 LGT.

Independientemente que sea discutible que el tráfico comercial habitual propicie o no la tenencia de la información anterior, si tomamos como cierto que existen ciertos datos que no se obtienen con ocasión del tráfico comercial habitual, deberíamos concluir que el deber de suministrar información ajena que venimos analizando viene precedido y supeditado por un deber previo, adicional y distinto de exigencia y calificación de una información ajena. De este modo, para poder cumplir con el deber de suministro de información ajena, sería preciso que antes se cumpliera con un hipotético deber de obtención de información cuya naturaleza corresponde a un deber público de contenido no pecuniario que coadyuva a la gestión del tributo a través de la averiguación de concretos datos de un tercero, y que supone un deber de hacer que, como deber de prestación o colaboración, encuentra acomodo en el artículo 31.3 CE, es decir, en el marco de las prestaciones personales de carácter público (61). Por ello, si realmente se trata de un deber tributario autónomo, y se identifica como una prestación personal de carácter público, este deber tributario de obtención de información debería venir establecido por ley y, de ningún modo, el artículo 93 LGT podría otorgar cobertura legal a su establecimiento, básicamente porque este artículo pretende habilitar legalmente a los deberes de información y no a otros tipos de deberes de colaboración (62). En definitiva, en la medida que no existe en este caso habilitación legal alguna para la exigencia de un deber de colaboración diverso al deber de informar sobre datos ajenos, que convierta a los ciudadanos en obligados a investigar y obtener dicha información ajena, otorgando a los particulares unas potestades que se encuentran expresamente atribuidas a la Administración Tributaria, no nos quedaría más remedio que afirmar que el presunto deber de obtención de información que recoge el artículo 54 ter RGGIT también se ha establecido incorrectamente mediante el abuso de la potestad reglamentaria, vulnerando así el principio de reserva de ley.

(61) *Vid.* SÁNCHEZ HUETE (2018), pp. 12-15.

(62) *Ibidem.*

Ahora bien, con independencia de las reflexiones realizadas, nos surgen dudas sobre si realmente se ha establecido un deber de indagación y calificación autónomo, aunque vinculado con el deber de suministro de información por su carácter precedente y necesario; o si, por el contrario, todo se enmarca en un amplio deber de información que, quizá, como veremos, podría ser desproporcionado. En este sentido, LÓPEZ MARTÍNEZ (1992, pp. 224 y 225) ya consideró que el deber de información trasciende de su acto de cumplimiento, ya que este es el último eslabón de un conjunto de prestaciones personales realizadas por el obligado tributario en las que se emplean actividades corporales o intelectuales y se pone al servicio del cumplimiento una serie de medios y de organización que no se refleja en el acto final de cumplimiento, pues solamente es en este último momento cuando se aportan los datos, informes y antecedentes que previamente han sido sometidos a un proceso de obtención y tratamiento a cargo del obligado tributario. Por este motivo, si atendemos a este razonamiento, deberíamos concluir que el hecho que este deber de suministro de información ajena consista en que los intermediarios, como sujetos obligados, aporten los datos que les son requeridos, no significa que las conductas debidas, y que se amparan en este deber de información, se agoten con el simple acto de cumplimiento, que se identifica con la puesta a disposición de la específica información a favor de la Administración Tributaria; sino que, para la efectiva observancia de este deber de información, se requiere la realización de un conjunto de conductas activas tendentes a obtener y tratar dichos datos, consistentes en obligaciones de hacer y no de dar en el sentido del artículo 1.088 del Código Civil, las cuales, en ocasiones, pueden ser incluso más gravosas que las propias obligaciones tributarias materiales (63). Dicho de otro modo, si tomamos como válidos estos argumentos, deberíamos concluir que, con el establecimiento del artículo 54 ter RGGIT, no se ha impuesto un deber tributario de obtención de información distinto del deber de suministro de datos ajenos, sino que la magnitud de este último alcanza a la conducta de obtención de los datos que no posean de forma directa.

Sea como fuere, excepcionando el deber de conservación impuesto a los cedentes, independientemente que los deberes tributarios referidos en el artículo 54 ter RGGIT sean, en realidad, concretas manifestaciones de un deber de información excesivamente amplio; o que, por el contrario, el artículo 54 ter RGGIT recoja, por un lado, un deber de suministro de información ajena y, por otro lado, un deber previo de obtención y calificación de una información que no deriva del tráfico comercial habitual del intermediario; el resultado al que nos conducen ambos razonamientos es a la vulneración del principio de reserva de ley y a la ilegalidad de los deberes tributarios expuestos por los motivos anteriormente señalados.

En otro orden de ideas, para comprobar si el nuevo deber de información se adecúa al ordenamiento jurídico debemos analizar su establecimiento tomando como referencia también el principio de proporcionalidad. Este principio general del derecho (64) se perfila como presupuesto y como límite aplicativo de los deberes de información; proporciona una pauta útil para deslindar las actuaciones administrativas discrecionales de las arbitrarias, proscritas estas últimas de acuerdo con el artículo 9.3 CE; se erige como garante de la razonabilidad de la actuación administrativa y del equilibrio entre los derechos y libertades de los sujetos afectados y el interés público perseguido; y sirve además como un instrumento contra la prohibición de los excesos (65). Asimismo, la importancia de este principio se justifica por su tendencia a equilibrar las grandes deficiencias rela-

(63) En relación con la aplicación de este razonamiento a los deberes de información tributaria en general, véase LÓPEZ MARTÍNEZ (1992), p. 229.

(64) La doctrina ha aceptado de forma prácticamente unánime que el principio de proporcionalidad constituye un principio general del derecho. Véase orientativamente, CLEMENTE CHECA y MERINO JARA (1988), p. 157; LÓPEZ MARTÍNEZ (1992), pp.180-181; y REGO BLANCO (2016), p. 5.

(65) *Vid.* ANEIRO PEREIRA (2013), pp. 4-5.

cionadas con el principio de legalidad, garantizando que la Administración Tributaria sirva con objetividad a los intereses generales, dando así relativo cumplimiento al mandato que recoge el artículo 103.1 CE (66).

Además, de acuerdo con el artículo 3.2 LGT, el principio de proporcionalidad también forma parte de los principios aplicativos del sistema tributario y, como tal, debe presidir la aplicación del sistema tributario, pues reclama la adecuación entre medios y fines, así como entre circunstancias fácticas y consecuencias jurídicas, requiriendo además el cumplimiento de los presupuestos de la Ley (67). De igual modo, este principio se encuentra íntimamente ligado al principio de limitación de los costes indirectos que derivan del cumplimiento de las obligaciones formales, ya que ambos son principios aplicativos del sistema tributario conforme a lo dispuesto por el anteriormente mencionado artículo 3.2 LGT, materializándose su nexo en la necesidad de no imponer a los particulares una presión fiscal indirecta que suponga un gravamen formal desproporcionado (68).

Deteniéndonos en la ubicación sistemática del principio de proporcionalidad en la LGT, la distinción que plantea el artículo 3 LGT sugiere un interrogante interpretativo, pues distingue, en su primer apartado, entre los principios relacionados con la ordenación del sistema tributario, de aquellos otros principios que se referencian en el apartado segundo, que son principios relativos a la aplicación del mismo. En este sentido, la delimitación entre principios aplicativos y principios relacionados con la ordenación del sistema tributario puede llevarnos a la idea equívoca que los principios referenciados en el artículo 3.2 LGT son principios que solo afectan a la Administración Tributaria, en la medida que es la encargada de la aplicación del sistema tributario. Sin embargo, para nosotros, el hecho que el artículo 3.2 LGT establezca que el principio de proporcionalidad es un principio aplicativo del sistema tributario no es óbice para que el legislador deba, con la finalidad de no establecer cargas desproporcionadas, observar estos principios en el momento de configurar las normas, incluido el de proporcionalidad. De este modo, en los deberes de información, comprendido el que recoge el artículo 54 ter RGIT, tanto la actuación administrativa tendente a la aplicación del sistema tributario como el establecimiento y regulación de las normas debe estar presidida por la proporcionalidad de las medidas impuestas o ejecutadas.

Reanudando el desarrollo de nuestras reflexiones, y sentada la relevancia del principio de proporcionalidad en la materia, para poder confirmar si la adopción de una medida es proporcionada, es necesario formular un triple examen que implica el sometimiento de la misma a los juicios de idoneidad, el cual consiste en comprobar si la medida es idónea o adecuada para conseguir el objetivo propuesto; de necesidad, que se entiende superado si no resulta evidente la existencia de otra medida más moderada o menos restrictiva para los principios o derechos constitucionales que son limitados con la finalidad de conseguir el propósito concreto con la misma eficacia; y de proporcionalidad en sentido estricto, que consiste en revisar si la medida es ponderada o equilibrada, en cuanto deriven de la misma más beneficios o ventajas para el interés general que perjuicios sobre otros bienes o valores en conflicto. Es decir, la medida será proporcional en sentido estricto siempre que no concurra un desequilibrio patente y excesivo o irrazonable entre el alcance de la res-

(66) En este mismo sentido, véase SÁNCHEZ LÓPEZ (2001), pp. 136-139; que destaca del principio de proporcionalidad, en el ámbito de los deberes de información sobre terceros, su carácter interpretativo de la normativa vigente e integrador de las lagunas legales existentes, habida cuenta de la elevada discrecionalidad que se da en este ámbito.

(67) *Id.* Sentencia del Tribunal Supremo 1879/2016, de 3 de mayo (ECLI: ES:TS:2016:1879).

(68) Sobre el principio de limitación de costes indirectos y su relación con el principio de proporcionalidad, véase REGO BLANCO (2016), pp. 5-7 y 13-14.

tricción de los principios y derechos constitucionales que resultan afectados, de un lado, y el grado de satisfacción de los fines perseguidos con ella por el legislador, de otro (69).

De este modo, para comprobar si el nuevo deber de suministro de información es proporcionado, debemos aplicar la anterior doctrina constitucional realizando el triple examen anteriormente expuesto (70). En primer lugar, en relación con el juicio de idoneidad, consideramos que el nuevo deber de información es adecuado para la consecución del fin propuesto, que es la prevención y el combate del fraude fiscal, así como de la economía sumergida (71), puesto que obliga a que los intermediarios, los cuales pueden almacenar abundante información con trascendencia tributaria sobre las transacciones realizadas, suministren trimestralmente los datos relacionados con las cesiones de uso de inmuebles situados en territorio español realizadas con fines turísticos en las que hayan intermediado. No obstante, en el caso que los intermediarios sean plataformas colaborativas, la idoneidad de la medida se incrementa de forma exponencial debido a las posibilidades que proporciona su infraestructura digital.

En segundo lugar, sentada la idoneidad del nuevo deber de información para la consecución del fin propuesto sin mayores dificultades, la realización de un juicio de necesidad sobre este deber tributario sí plantea dificultades para concluir su superación, pues existen otras medidas que, con una eficacia similar hipotética, pueden ser más moderadas o menos restrictivas para los principios o derechos constitucionales que resultan limitados con el propósito concreto de combatir el fraude fiscal en el sector del alojamiento colaborativo. En particular, esta reflexión se genera a raíz de la existencia de otras fuentes de información previamente establecidas, como son las derivadas de las

(69) En este sentido, el Tribunal Constitucional ha configurado una extensa y depurada doctrina sobre el principio de proporcionalidad. Véase, entre muchas otras, las siguientes Sentencias del Tribunal Constitucional: 66/1995, de 8 de mayo (ECLI:ES:TC:1995:66); 55/1996, de 28 de marzo (ECLI:ES:TC:1996:55); 207/1996, de 16 de diciembre (ECLI:ES:TC:1996:207); 161/1997, de 2 de octubre (ECLI:ES:TC:1997:161); 136/1999, de 20 de julio (ECLI:ES:TC:1999:136); 96/2012, de 7 de mayo (ECLI:ES:TC:2012:96); y 140/2016, de 21 de julio (ECLI:ES:TC:2016:140). Asimismo, este principio también ha sido analizado en el ámbito comunitario e implica la conveniencia, la necesidad y la adecuación de las medidas adoptadas. Para un análisis más exhaustivo sobre el principio de proporcionalidad en el ámbito comunitario, véase, por ejemplo, las siguientes sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea: *Schröder HS Kraftfutter* (C-265/87, EU:C:1989:303); *Jippes y otros* (C-189/01, EU:C:2001:420); *Maizena y otros* (C-137/85, EU:C:1987:493); *Reino Unido/Consejo* (C-84/94, EU:C:1996:431); *British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco* (C-491/01, EU:C:2002:741); *Marks & Spencer* (C-446/03 EU:C:2005:763).

(70) La doctrina ha venido realizando previamente este triple examen para comprobar si los deberes de información son proporcionados. *Vid.*, por todos, SÁNCHEZ LÓPEZ (2001), p. 135; ANEIRO PEREIRA (2013), p. 6; LÓPEZ MARTÍNEZ (1992), p. 184; y CLEMENTE CHECA y MERINO JARA (1988), p. 157.

(71) El fin propuesto, la lucha contra el fraude fiscal y contra la economía sumergida en el sector del alojamiento colaborativo, obedece a una justificada necesidad de interés general que se vincula directamente con el deber de contribuir. El Estado, en virtud de las atribuciones otorgadas por el marco jurídico-tributario tiene la obligación de garantizar los intereses de la generalidad de los ciudadanos y, por lo tanto, debe procurarse los mecanismos necesarios para el cumplimiento de las obligaciones tributarias. No hay que olvidar que el sostenimiento de los servicios públicos se debe a una contribución conforme a los parámetros del principio de capacidad económica, fundamento de nuestro sistema tributario que se encuentra consagrado en la dimensión constitucional a través del artículo 31 CE. En consecuencia, interpretando lo expresado por MACHANCOS GARCÍA (2017), p. 29, a la luz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, de 11 de diciembre de 2014, la lucha contra el fraude fiscal y contra la economía sumergida justificaría, por su interés general, incluso cuando afecte a entidades que gestionan plataformas colaborativas y que residen en otro Estado miembro, este deber de información y, por ende, tampoco sería contrario a la libre prestación de servicios.

obligaciones legales de declarar de los propios sujetos pasivos en el marco de la imposición directa e indirecta, y las derivadas de otros deberes informativos sobre terceros. De igual modo, contribuyen a generar esta reflexión la posibilidad de emplear otros medios menos gravosos para obtener los datos pretendidos, tales como la utilización de los requerimientos individualizados de información, o la suscripción de convenios con las plataformas colaborativas y otros mecanismos *soft law* que pueden enmarcarse en la colaboración social de la aplicación de los tributos y del artículo 92 LGT.

Así las cosas, para realizar adecuadamente este juicio de necesidad, es clave constatar que efectivamente las anteriores medidas alternativas resultan, de forma evidente y palmaria, menos gravosas para los principios y derechos constitucionales afectados, ya sea por su preexistencia o por su menor carácter invasivo. En caso contrario, si no se acredita con suficiente grado de certeza que estas medidas alternativas suponen un menor gravamen para los principios o derechos constitucionales afectados, deberíamos entender que el nuevo deber de información supera este juicio. Para nosotros, las medidas mencionadas, *a priori*, son más respetuosas para los principios y derechos constitucionales afectados por el nuevo deber de información, bien sea porque ya están establecidas previamente en el ordenamiento jurídico o bien por la menor restricción que provocan en los derechos o principios constitucionales.

Sin embargo, no basta con que las medidas alternativas sean menos gravosas para el contenido de los principios y derechos constitucionales afectados, sino que también deben permitir lograr el objetivo propuesto con la misma eficacia. De esta forma, consideramos que las medidas anteriormente citadas, pese a que presentan un contenido menos invasivo para los principios y derechos constitucionales afectados, no garantizan el deber de contribuir en el sector del alojamiento colaborativo con la misma efectividad con la que lo hace el nuevo deber de información. Fundamentalmente, con motivo de la tipología de las operaciones realizadas en este sector, las fuentes de información previamente establecidas, así como la utilización de otros medios menos gravosos, se han revelado hasta la fecha, unos por su escasa operatividad para alcanzar el fin pretendido, y otros por carácter voluntario, como instrumentos insuficientes para un adecuado control tributario de este sector. De este modo, en particular, los requerimientos individualizados de información no son el instrumento apropiado para obtener la ingente cantidad de datos con trascendencia tributaria que quiere recabar de forma regular y periódica la Administración Tributaria por parte de los intermediarios en las cesiones de uso de viviendas con fines turísticos. Además, la suscripción de convenios y otros mecanismos *soft law* con los intermediarios, si bien podría ser una alternativa real, su carácter negociado hace de esta posibilidad una quimera, especialmente si tomamos en consideración los argumentos que presentan algunos de los principales obligados al suministro de la información ajena, y el hecho que no todos los intermediarios disponen de los mismos medios tecnológicos, económicos y humanos para almacenar y sistematizar la información.

Por todos estos razonamientos entendemos que estas otras medidas son efectivamente menos gravosas para los principios y derechos constitucionales afectados, pero difícilmente permitirán combatir el fraude fiscal con la misma eficacia con la que lo puede hacer el nuevo deber de información, pues el ingente y periódico suministro de estos datos ajenos proporcionará a la Administración Tributaria una herramienta que asegurará con mayor éxito la recaudación tributaria en este sector. En consecuencia, debemos concluir que el nuevo deber informativo vence el juicio de necesidad, lo que nos obliga, en tercer y último lugar, a examinar este deber tributario aplicando un juicio de proporcionalidad en sentido estricto (72).

(72) En sentido contrario, si entendiéramos que existen otras medidas menos gravosas para los principios y derechos constitucionales afectados que permiten, además, la consecución del fin pro-

Para aplicar debidamente el juicio de proporcionalidad en sentido estricto al nuevo deber de información, es indispensable atender a la correlación entre el medio empleado y el fin pretendido que, en este caso, corresponde a la lucha contra el fraude fiscal en el sector del alojamiento colaborativo. Dicho de otro modo, se trata de poner en una balanza, por un lado, las cargas que se generan a los intermediarios y, por otro, los beneficios que se pretenden lograr. Solo cuando las cargas a imponer en comparación con los beneficios a obtener se encuentren nivelados este deber tributario superará el juicio de proporcionalidad en sentido estricto (73).

Independientemente que el establecimiento de este nuevo deber de información obedezca a una necesidad de interés general de suficiente entidad, que sea idóneo para alcanzar el fin propuesto, y que no existan otras medidas que, con la misma eficacia para lograr el objetivo pretendido, afecten con menor entidad a los principios o derechos constitucionales comprometidos; no implica que las cargas que se imponen con este nuevo deber tributario sean proporcionadas en comparación con los beneficios que puede traer consigo. De hecho, para nosotros, cuando la CNMC cuestionaba la trascendencia tributaria de los aspectos anteriormente comentados, no acertaba en el planteamiento de la cuestión, ya que hubiera sido más razonable cuestionar la proporcionalidad en sentido estricto del nuevo deber informativo por incluir determinados aspectos que pueden suponer una carga excesiva en comparación con los concretos beneficios que podría conllevar para la consecución del fin último del deber informativo. Concretamente, teniendo en cuenta que el establecimiento de este nuevo deber de suministro periódico de información ajena obedece a fines de prevención del fraude fiscal, consideramos, por ejemplo, excesiva la periodicidad trimestral establecida para la declaración informativa en la Orden. Para nosotros hubiera sido suficientemente proporcionado que la periodicidad hubiera sido anual, tal y como se ha previsto transitoriamente para el ejercicio del año 2018 (74).

En última instancia, ligado al principio de proporcionalidad, surge la cuestión referente a si es proporcionado y respetuoso con la finalidad del nuevo deber de información, que lo que pretende es prevenir el fraude fiscal ajeno, solicitar directamente datos que no son propios a los intermediarios sin exigirlos previamente a los obligados tributarios materiales. Para SÁNCHEZ HUETE (2018, p. 12) el principio de subsidiariedad implica que sólo se reputará legítima la exigencia de información a terceros si previamente se ha

puesto con la misma eficacia, no tendría sentido continuar aplicando el test de proporcionalidad en sentido estricto a este deber de información ya que, tal y como manifiesta el Tribunal Constitucional en la Sentencia 140/2016, de 21 de julio (ECLI:ES:TC:2016:140), el enjuiciamiento de una medida conforme al triple examen manifestado constituye un enunciado que sigue un orden lógico, concurrente y sucesivo, es decir, cada uno de esos presupuestos y requisitos actúa a modo de esclusa del siguiente, de manera que la ausencia de cualquiera de ellos releva de la necesidad de examinar los restantes.

(73) En un sentido similar, PALAO TABOADA (1987), p. 901; ya consideró que la imposición por la Administración Tributaria de un deber general de comunicación de datos solamente sería legítima cuando fuera realmente necesaria para una imposición justa y, en consecuencia, el provecho que de su cumplimiento obtuviera la Administración Tributaria compensara claramente la carga impuesta a los particulares. En ningún caso se podría justificar por meras razones de comodidad administrativa y menos aún por un simple prurito de omnisciencia fiscal sin relación directa con la aplicación de las leyes en vigor.

(74) Personalmente, consideramos que la presentación anual de la declaración informativa cumpliría con la función informativa y de control pretendida, además de encontrarse en perfecta armonía con la periodicidad estipulada para las figuras impositivas que afectan a la imposición directa de las plataformas colaborativas y de los usuarios de las mismas, como es el caso del Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

instado la solicitud infructuosa al propio sujeto obligado al cumplimiento de las obligaciones fiscales materiales. Para nosotros, pese a que la doctrina ha afirmado que la vigencia del principio de subsidiariedad tiene escasa repercusión en los deberes de información que se exigen *ope legis* (75), la operatividad de dicho principio, aplicada a los deberes de suministro periódico de información, debe proyectarse sobre la elección de una u otra forma de obtener la información querida, teniendo en cuenta la mayor o menor gravedad de los derechos de los obligados tributarios que pueden verse afectados. En virtud de ello, parece que sería contrario al principio de subsidiariedad, ya que pueden verse afectados de forma más intensa los derechos que asisten a los obligados tributarios, que, pudiendo establecer un concreto deber de información con la finalidad de obtener los datos necesarios para regular la propia situación tributaria de los sujetos obligados por las distintas figuras impositivas, se acuda a otro deber de información que obligue a un tercero a suministrar dicha información, tal y como ocurre en este caso.

4. LA RESIDENCIA DE LAS PLATAFORMAS COLABORATIVAS COMO OBSTÁCULO APLICATIVO PARA EL NUEVO DEBER DE INFORMACIÓN

Como hemos podido comprobar, la imposición de este nuevo deber de suministro periódico de información ajena ha traído reacciones de distintos actores principales que cuestionan la adecuación de ciertos aspectos del mismo al ordenamiento jurídico. Especialmente preocupantes nos parecen las declaraciones manifestadas por Airbnb, empresa líder del sector en el alojamiento colaborativo, en las que expresan su rotunda oposición al cumplimiento de lo dispuesto por el artículo 54 ter RGGIT. Por ello, si finalmente esta empresa o cualquier intermediario, incluidas el resto de plataformas colaborativas, incumplen el nuevo deber de información, estarían cometiendo, *prima facie*, una infracción tributaria y deberían ser sancionados en virtud de lo dispuesto por los artículos 198 y 199 LGT (76). Conforme a lo dispuesto por el artículo 198.1 LGT, si los sujetos destinados a cumplir con el deber tributario no presentan la declaración informativa en plazo, al tratarse de declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento del deber de suministro de información, se les sancionará con una multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros (77). Si, en lugar de no presentar la declaración informativa, esta se presentara de forma incompleta, inexacta, o con datos falsos, la sanción consistiría en una multa pecuniaria proporcional de hasta el dos por ciento del importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente, con un mínimo de 500 euros (art. 199.5 LGT) (78).

(75) *Vid.*, por todos, LÓPEZ MARTÍNEZ (1992), pp. 185-187; HERRERA MOLINA (1993), pp. 41-45, que entiende además que el principio de subordinación se manifiesta como una subsidiariedad relativa; y CLEMENTE CHECA y MERINO JARA (1988), pp. 154 y 155.

(76) En la regulación italiana, tal y como hemos puesto de manifiesto *ut supra*, se recoge un régimen específico de sanciones ante posibles incumplimientos de los destinatarios del deber informativo. Sin embargo, el artículo 54 ter RGGIT no recoge ningún régimen sancionador *sui generis*.

(77) No obstante, cabe tener presente que, de acuerdo con el apartado 2 del artículo 198 LGT, si la declaración informativa se presentase fuera de plazo sin requerimiento previo de la Administración Tributaria, la sanción y los límites mínimo y máximo serán la mitad de los previstos en el apartado primero.

(78) De todos modos, de acuerdo con el segundo párrafo del artículo 199.5 LGT, si el importe de las operaciones no declaradas o declaradas incorrectamente representa un porcentaje superior al 10, 25, 50 o 75 por ciento del importe de las operaciones que debieron declararse, la sanción consistirá en multa pecuniaria proporcional del 0,5, 1, 1,5 o 2 por ciento del importe de las operaciones

Sin embargo, a pesar de la existencia de sanciones que castigan los eventuales incumplimientos, la realidad es que, si las plataformas colaborativas se niegan finalmente a cumplir el deber que recoge el artículo 54 ter RGGIT, la Administración Tributaria va a tener serios problemas para obligar a las plataformas colaborativas a cumplir con este deber formal.

En teoría, de acuerdo con la normativa interna, las entidades que gestionan las plataformas colaborativas no deberían poder eludir el genérico deber de colaboración con la Administración Tributaria y el deber de facilitar información que regula el artículo 93 LGT y el artículo 30 RGGIT, en relación con el artículo 29.2.f) LGT y el artículo 141 c) LGT. Así pues, en puridad, las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de la LGT (79), están obligadas a proporcionar a la Administración Tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

No obstante, pese a la genérica tipificación del precepto base que cimienta los deberes informativos, lo cierto es que muchas de las entidades que gestionan las plataformas colaborativas tienen su residencia fiscal fuera del estado español, y tampoco tienen vínculo fiscal alguno con este, básicamente por no responder el concepto de establecimiento permanente a las necesidades actuales de la fiscalidad internacional (80). Este hecho supone una seria limitación para que España obtenga información con trascendencia tributaria porque los deberes informativos de ámbito estrictamente nacional tienen escasa eficacia fuera de nuestras fronteras (81).

En realidad, de acuerdo con el artículo 35.3 LGT, las «obligaciones» formales otorgan la consideración de obligado tributario independientemente de la residencia, por lo que los deberes informativos, como deberes de índole formal, independientemente del modo empleado para obtener la información, otorgan *ipso iure* la consideración de obligado tributario. Por ello, las plataformas colaborativas tendrán la consideración de obligados tributarios, en la medida que se les impongan deberes de naturaleza formal, como es el caso del nuevo deber de información del artículo 54 ter RGGIT. Sin embargo, el problema surge cuando tienen su residencia fuera del Estado español, y carecen, además, de firmes nexos fiscales con España, pues la coactividad, la efectividad y la aplicabilidad del derecho interno decae y se debilita.

no declaradas o declaradas incorrectamente, respectivamente. En el caso que el porcentaje sea inferior al 10 por ciento, se impondrá multa pecuniaria fija de 500 euros. Asimismo, debe tenerse en cuenta que, conforme al artículo 199.6 LGT, la sanción se gradúa incrementando la cuantía resultante en un cien por cien en el caso de comisión repetida de infracciones tributarias. Se entenderán cometidas repetidamente infracciones tributarias cuando el sujeto infractor hubiera sido sancionado por una infracción de la misma naturaleza, ya sea leve, grave o muy grave, en virtud de resolución firme en vía administrativa dentro de los cuatro años anteriores a la comisión de la infracción (art. 187.1 a) LGT).

(79) Las entidades que menciona el artículo 35.4 LGT son: «Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición».

(80) Para un análisis sobre el establecimiento permanente y la economía colaborativa, véase VAQUE FERRER (2016), pp. 85-99.

(81) En este sentido, ANTÓN ANTÓN y BILBAO ESTRADA (2016) p. 3; ya manifestaron sus dudas sobre la posibilidad de reclamar información con trascendencia tributaria cuando la plataforma que presta los servicios no tiene su residencia en España, y únicamente cuenta con una filial que presta servicios de marketing y promoción.

Así las cosas, podría pensarse que la aplicación de las sanciones anteriormente descritas previene posibles incumplimientos del nuevo deber de suministro de información ajena, básicamente por el componente disuasorio y represivo que presenta la aplicación de las mismas. Pero realmente, si es materialmente imposible cobrar el producto de las sanciones, el uso de la potestad sancionadora no será garantía de cumplimiento. Del mismo modo que ocurre con los deberes de información, si la plataforma colaborativa no tiene su residencia en territorio español, ni conexión fiscal alguna, la Administración Tributaria tiene complicado el cobro del importe de la sanción.

En ese caso, con la finalidad de recaudar el importe de la sanción, el Estado español podría solicitar, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 27 del modelo OCDE de Convenio para evitar la doble imposición, la asistencia del país donde la plataforma colaborativa tuviera su residencia fiscal, siempre y cuando España tuviera suscrito en esos términos un convenio bilateral con ese estado concreto, habida cuenta de que la expresión «créditos tributarios» que recoge el precepto alcanza a todo importe debido en concepto de impuestos, además de las sanciones relacionadas con dicho importe, entre otros (82). Sin embargo, de acuerdo con el tenor literal, creemos que la sanción debería estar vinculada a una deuda tributaria concreta, lo que se antoja complicado en el caso de las sanciones por incumplimiento de deberes formales.

Por otra parte, si la residencia de la plataforma colaborativa se encuentra en alguno de los Estados miembros, al amparo del artículo 2.2 a) de la Directiva 2010/24/UE, del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, también se podría solicitar la asistencia de este país para el cobro del importe impuesto por las sanciones que derivan del incumplimiento del deber que establece el artículo 54 ter RGGIT, siempre y cuando las sanciones fueran conexas a los créditos en relación con los cuales puede solicitarse asistencia mutua conforme a lo previsto en el apartado 1 del artículo 2 de esta Directiva, es decir, conexas al conjunto de impuestos y derechos de toda clase recaudados. En este supuesto, creemos que las sanciones se encontrarían conectadas de forma remota o indirecta porque solamente derivan del incumplimiento de un deber formal. Por ello, del mismo modo que ocurre con el artículo 27 del Modelo de Convenio de CDI, si los Estados, como consecuencia de una interpretación estricta de la Directiva, limitan la asistencia para la recaudación de sanciones solo a las directamente conexas con créditos tributarios, *prima facie*, estos mecanismos no alcanzarían a las sanciones que derivan del incumplimiento de deberes formales, lo cual dejaría inerte al Estado español.

Al margen de ello, aun suponiendo que efectivamente España pueda cobrar el importe de las sanciones impuestas, en realidad continuará sin tener la información que el artículo 54 ter RGGIT demanda. Consideramos que esta situación debería ser causa de justificación suficiente para que España se planteara la aplicación de los mecanismos de intercambio de información entre Estados (83). Así pues, existen mecanismos de natu-

(82) No debe perderse de vista que, aunque el modelo de CDI de la OCDE evidencia una tarea de armonización en los criterios a tener en cuenta por los Estados en la suscripción de convenios para evitar la doble imposición internacional, en realidad estos modelos únicamente constituyen una simple sugerencia no vinculante para facilitar la tarea de negociación de los convenios por los Estados, si bien es cierto que habitualmente se siguen en su práctica totalidad. Por ello, únicamente tienen consideración de fuente del Derecho Internacional los convenios bilaterales que se suscriban entre los Estados.

(83) Para una visión exhaustiva sobre el intercambio de información fiscal en la Unión Europea (intercambio automático o previa solicitud de información) o en otros Estados, en relación con los problemas de la economía colaborativa, véase, SELMA PENALVA (2017), pp. 566-583; SÁNCHEZ HUETE (2017), pp. 12 y 13; PASTOR DEL PINO (2017b), pp.167-171; y MACHANCOS GARCÍA (2017), pp. 23-28.

raleza internacional que permitirían obtener la información pretendida, aun cuando son insuficientes, limitados y proporcionan la información de un modo indirecto. En este sentido, dada la limitada eficacia del nuevo deber de información y de las sanciones que reprimen su incumplimiento cuando una plataforma colaborativa no tiene vínculo fiscal alguno con España, sería conveniente requerir dicha información a través de los Estados donde estas plataformas tienen su residencia, o, en su caso, suscribir acuerdos voluntarios de cooperación con las plataformas digitales. Para requerir la información a través de los Estados donde las plataformas tienen su residencia es preciso acudir, si estos países no forman parte de la Unión Europea, a instrumentos de naturaleza convencional. Concretamente, se debería atender a la existencia de un convenio de doble imposición, o de un convenio multilateral de asistencia mutua (84). Si la plataforma reside en un país miembro de la Unión Europea distinto a España, además de los instrumentos mencionados con anterioridad, será necesario acudir también a los instrumentos que nos proporciona el Derecho derivado de la Unión Europea, en particular, a los mecanismos de intercambio de información entre Administraciones de la Unión Europea (85). Conforme a estos últimos, para conocer la información relevante a los efectos del IRPF, como es el caso de la identidad de los cedentes y las cuantías percibidas; y de los comúnmente denominados «Impuestos turísticos», como es el caso de la identidad de los cesionarios y el número de días de la estancia; es preciso hacer uso del procedimiento de intercambio de información previa solicitud, que se recoge en el artículo 5 de la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad. Por otra parte, si se quiere obtener información en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, es necesario emplear las herramientas que proporciona el Reglamento (UE) n° 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido; concretamente, en sus artículos 7 a 12 («Solicitud de información y de investigaciones administrativas») (86).

Ahora bien, con independencia que la Administración Tributaria española pudiera adquirir finalmente la información que exige el nuevo deber de información mediante los mecanismos expuestos, ello no significa que el artículo 54 ter RGGIT se erija como título habilitante para reclamar dicha información, sino que la información se obtendría de un modo indirecto con base en las obligaciones materiales que se derivan de las distintas figuras impositivas implicadas. En definitiva, creemos que no existe un mecanismo de naturaleza internacional que permita hacer efectivo el mandato contenido en el

(84) Para FALCÓN Y TELLA (2014), p. 15; en el caso de Uber, cuya residencia, a su entender, radicaba en Estados Unidos, teóricamente sería posible requerir a las autoridades estadounidenses información para identificar ingresos impositivos y prestadores de servicios sobre la base del convenio de doble imposición o del convenio multilateral de asistencia mutua.

(85) En este sentido, MACHANCOS GARCÍA (2018 —en prensa—); considera que la yuxtaposición de instrumentos jurídicos internacionales en una solicitud de intercambio de información es posible y frecuente. De hecho, considera que un Estado miembro de la Unión Europea puede solicitar información a otro Estado miembro utilizando la cláusula del Convenio de Doble Imposición que en su caso hayan suscrito, la Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la Cooperación Administrativa en el Ámbito de la Fiscalidad, y/o el Convenio de Asistencia Mutua del que ambos formen parte. En estos casos, los instrumentos no exigen la elección de uno de ellos, sino que es posible que, simultáneamente, resulten de aplicación dos o más instrumentos en el mismo intercambio de información, siempre que se detallen en el requerimiento de solicitud. A su juicio, en estos supuestos es de gran importancia la aplicación del principio de máxima eficacia en virtud del cual, cuando concurren dos o más instrumentos de cooperación, y todos resulten de aplicación al intercambio de información en cuestión, se atenderá al instrumento que comprenda «una cooperación más amplia».

(86) *Vid.* SANZ GÓMEZ (2017), p. 80.

artículo 54 ter RGGIT de forma directa, y demandar en bloque la información que se detalla en este nuevo artículo.

5. CONCLUSIONES

El rápido crecimiento que ha experimentado la economía colaborativa ha hecho emerger disfuncionalidades diversas relacionadas con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, entre las que se encuentran, además de la falta de información sobre los prestadores de servicios, las dificultades para controlar los ingresos impositivos y a los contribuyentes. Indudablemente, estas cuestiones suponen un riesgo para la recaudación tributaria porque favorecen el fraude fiscal y la economía sumergida. Sin embargo, las propias plataformas electrónicas, del mismo modo que son responsables del auge de la economía colaborativa, también son la mejor herramienta para tratar de erradicar o paliar los problemas que acarrea, habida cuenta de las posibilidades que proporciona su provechosa infraestructura digital.

Precisamente, es este contexto de necesidad el que ha motivado que los poderes públicos se conciencien de las dificultades relacionadas con el control tributario del fenómeno colaborativo, y hayan establecido, en consecuencia, un nuevo deber de suministro periódico de información directamente aplicable al concreto sector del alojamiento colaborativo, mediante la introducción del nuevo artículo 54 ter RGGIT, junto con la Orden que lo desarrolla y que aprueba el modelo de declaración correspondiente, el modelo 179. A grandes rasgos, a partir del uno de enero de 2018, aquellos sujetos que intermedien en las cesiones de uso con fines turísticos de viviendas que radiquen en territorio español, incluidas expresamente las plataformas colaborativas y con independencia del carácter gratuito u oneroso de la intermediación, deben suministrar a la Administración Tributaria trimestralmente los datos relativos a cada una de esas cesiones, aunque para este año se ha previsto un régimen transitorio en el que únicamente debe presentarse una declaración anual. En consecuencia, aquellas plataformas colaborativas que no presten un servicio de intermediación, alcanzando este a operaciones propias de comercialización, publicidad y venta del producto a través del portal web que gestiona, sino que simplemente prestan un mero servicio por vía electrónica, porque su función se reduce a permitir la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, no quedarán obligadas por este nuevo deber de información.

Los intermediarios deben suministrar los datos que conciernen a las cesiones temporales de la totalidad o parte de una vivienda amueblada y equipada en condiciones de uso inmediato, cualquiera que sea el canal a través del cual se comercialice o promocio-ne, e independientemente que la cesión se realice con finalidad gratuita u onerosa. En particular, en la declaración informativa se deben consignar los datos necesarios para identificar al cedente, al titular o titulares de las viviendas en el caso que no coincidan con el cedente, a los cesionarios, así como los días de pernoctación, el importe abonado, la identificación del inmueble, entre otros datos. De entre estos datos, destaca la necesidad consignar en la declaración el importe específico o la gratuidad de la cesión porque revela que el nuevo deber de información no está pensado para las cesiones de uso de vivienda en concepto de intercambio o permuta, en la medida que no es posible suministrar la información relativa a la cesión del otro inmueble que se cede como contraprestación. Esta circunstancia puede plantear grandes problemas, habida cuenta de que en el funcionamiento del mercado del alojamiento colaborativo se producen los intercambios de vivienda con gran frecuencia.

Como hemos puesto de manifiesto a lo largo de nuestro estudio, el nuevo deber de información se ha establecido de forma poco pacífica. Es *vox populi* que algunos actores principales del sector del alojamiento colaborativo se han negado a cumplir con este

nuevo deber tributario, alegando el derecho a la intimidad personal y la protección de los datos de carácter personal como argumentos que avalan su posición. A pesar de ello, estos argumentos, a nuestro juicio, no proporcionan a las plataformas carta de naturaleza para el incumplimiento del deber informativo, básicamente porque el derecho a la intimidad personal debe ceder ante el deber de contribuir cuando los datos solicitados presentan trascendencia tributaria. Por otra parte, la CNMC también ha manifestado su recelo sobre ciertos aspectos del nuevo deber de suministro periódico de información ajena, pues entiende, de un lado, que este deber tributario, si fuerza a algunos operadores a cambiar su modelo de negocio, podría menoscabar la libre competencia. Efectivamente, este aspecto es de importancia capital porque, a diferencia de ciertas plataformas que prestan un servicio de intermediación y conocen si la transacción se ha llevado a cabo y los datos de la misma, otras plataformas solo prestan un servicio por vía electrónica a sus usuarios, por lo que no conocen si la operación se ha llevado a cabo y, mucho menos, los detalles de la misma. De otro lado, la CNMC también ha expuesto sus dudas sobre la trascendencia tributaria de algunos datos que exige el artículo 54 ter RGGIT, como es el caso de la identidad del titular de la vivienda cuando no coincide con la persona que tiene el derecho de cesión de la misma, la obligación de información sobre los cesionarios, el número de días de uso, y los deberes de conservación de documentación. Para nosotros, dudar de la trascendencia tributaria de estos datos es una cuestión complicada y previsiblemente estéril, habida cuenta de la holgada interpretación adoptada por la jurisprudencia española sobre este particular. Creemos que el debate no debería construirse en torno a la trascendencia tributaria de estos datos, sino en torno a la proporcionalidad en su exigencia.

En realidad, para poder enjuiciar la adecuación del nuevo deber de información al ordenamiento jurídico es obligatorio someterlo a examen desde la óptica de los principios de legalidad y proporcionalidad. En relación con el primero de estos principios, tal y como hemos expuesto a lo largo de nuestras reflexiones, la mayoría de los deberes de suministro periódico de información adolecen de una técnica legislativa deficiente por haberse regulado abusando de la potestad reglamentaria, y el nuevo deber de suministro periódico de información no es una excepción en este sentido. Para nosotros, los deberes de información son prestaciones personales de carácter público que están amparadas por el principio de reserva de ley, por lo que su establecimiento y el contenido esencial de los mismos debe recogerse en una norma con rango legal, evitando los excesos reglamentarios en favor de la Ley. Sin embargo, todos los deberes de suministro periódico de información se han establecido amparándose en la genérica e indeterminada habilitación legal del artículo 93 LGT que legitima el establecimiento de los mismos por la vía reglamentaria, y no parece que los excesos en el empleo de la potestad reglamentaria sean lo suficientemente determinantes como para invalidar este nuevo deber de información. A pesar de ello, esta conclusión queda incompleta, pues, sin tener en cuenta el deber de conservación exigido a los cedentes de la vivienda por ser independiente al deber de suministro de información ajena, el alcance de este supuesto deber tributario da paso a importantes interrogantes. Concretamente, de los razonamientos aportados, nos preguntamos si realmente el deber tributario que instaura el artículo 54 ter RGGIT es un único deber tributario exorbitante, cuyas conductas debidas, que alcanzan a la obtención y tratamiento de la información, trascienden del mero acto de cumplimiento que consiste en poner a disposición de la Administración Tributaria esta información; o si, por el contrario, existe además un deber tributario de obtención de información distinto del principal deber de suministro de información ajena, en la medida que ciertos datos parece que no derivan del tráfico comercial habitual de algunos intermediarios, y cuya recopilación es presupuesto necesario para poder cumplir con el principal deber de suministro de información.

Ahora bien, independientemente que se trate de un único deber de información con un gran alcance o de un doble deber tributario de obtención, calificación y posterior su-

ministro de la información ajena, podemos concluir con certeza que su establecimiento no respeta el principio de reserva de ley pues, en ambos casos, se trata de prestaciones personales de carácter público y, en consecuencia, el establecimiento, así como la determinación de sus elementos esenciales, deben realizarse por ley.

Abordando ahora el principio de proporcionalidad, para poder determinar si el deber o los deberes tributarios creados a partir del artículo 54 ter RGGIT son proporcionados, es indispensable someterlos a un triple examen de idoneidad, necesidad y proporcionalidad en sentido estricto, funcionando cada uno de ellos a modo de esclusa respecto del anterior. Una vez realizado este triple juicio, creemos que el deber de información es idóneo para la consecución del fin propuesto, el cual obedece a una necesidad de interés general de suficiente entidad, que es la lucha y la prevención contra el fraude fiscal y la economía sumergida en el específico sector del alojamiento colaborativo. Además, aunque con dificultades, entendemos que este nuevo deber tributario supera el juicio de necesidad también, puesto que, si bien existen otras medidas menos gravosas para los deberes y principios constitucionales afectados, realmente estas medidas no permiten lograr el objetivo propuesto con la misma eficacia. Igualmente, en relación con la proporcionalidad en sentido estricto, creemos que, con carácter general, las cargas impuestas son proporcionadas a los beneficios que genera la imposición de este nuevo deber tributario. Sin embargo, además de los deberes de conservación de documentación impuestos a los cedentes, es posible que ciertos aspectos concretos de este deber tributario, como, por ejemplo, algunos de los cuestionados por la CNMC, puedan resultar desproporcionados en relación con los beneficios que traen consigo. Por ejemplo, la periodicidad trimestral establecida para la presentación de la declaración informativa es, a nuestro juicio, desproporcionada porque, para lograr el fin pretendido por la norma, hubiera sido suficiente establecer una periodicidad anual o semestral. A mayor abundamiento, ligado al principio de proporcionalidad, el principio de subsidiariedad parece exigir que, con carácter previo, se establezca un deber de suministro de información a los propios obligados tributarios en relación con el cumplimiento de sus obligaciones fiscales materiales, y no directamente un deber de suministro de información a los intermediarios para asegurar un deber de contribuir ajeno. No obstante, de acuerdo con la opinión de la doctrina, la escasa aplicación de este principio a los deberes de información exigidos *ope legis* impide afirmarlo de forma categórica.

Por todo lo expuesto, consideramos que es fundamental que los poderes públicos revisen el nuevo deber de suministro de información, y modifiquen los defectos e ilegalidades apuntados con la finalidad de adecuarlo al ordenamiento jurídico. En particular, aun cuando es de obligado cumplimiento dotar de mayor protagonismo a la ley en la configuración del deber informativo, evitando los excesos reglamentarios; lo cierto es que los poderes públicos también deberían revisar ciertos aspectos de este nuevo deber de información para tratar de corregir los desequilibrios que se originan desde el punto de vista del principio de proporcionalidad, pero, sobre todo, por la excesiva presión fiscal indirecta que puede generar el obtener unos determinados datos que no tienen por qué conocerse a causa de la actividad comercial de los intermediarios. Asimismo, es imprescindible que la Administración Tributaria emplee debidamente los mecanismos de información y asistencia, como, por ejemplo, la emisión de notas informativas o las contestaciones a las consultas tributarias que se puedan formular en relación con este deber de información, para aclarar aquellos aspectos que más interrogantes suscitan.

Con independencia de las críticas realizadas, el primer suministro de datos relacionado con este deber de información deberá realizarse con la declaración informativa que se presentará en el periodo comprendido desde el 1 al 31 de enero de 2019. Sin embargo, es previsible, habida cuenta de las declaraciones manifestadas por algunos de los principales obligados al suministro, que finalmente ciertas plataformas se nieguen a cum-

plir con el nuevo deber de información. En ese caso, si no presentan la declaración informativa, o la presentan incompleta, inexacta o con datos falsos, estarán cometiendo infracciones sancionables pecuniariamente por la Administración Tributaria.

Sin embargo, la mayoría de estas plataformas no tienen su residencia fiscal en España ni tampoco un establecimiento permanente en nuestro territorio. Por ello, aunque los deberes de información otorguen la consideración de obligado tributario con independencia de la residencia fiscal, lo cierto es que la efectividad y la coactividad de las normas nacionales que los regulan y que garantizan su cumplimiento se debilitan. Ello conlleva que el Estado Español va a tener que hacer uso de los mecanismos de asistencia en la recaudación para poder cobrar el importe de la sanción, lo cual, tal y como hemos analizado, plantea complejidades. Aun así, por mucho que se lograra cobrar el importe de la sanción, gracias a la asistencia del país donde la plataforma electrónica tiene su residencia fiscal, la Administración Tributaria española continuaría sin tener los datos que se pretenden obtener con el nuevo deber informativo, de modo que ello podría legitimar el uso de los mecanismos de intercambio de información entre estados para requerir los datos indirectamente a través de los países donde la plataforma tiene su residencia fiscal. Igualmente, el cobro de la sanción tampoco es una solución efectiva como elemento represor o disuasorio de futuros incumplimientos, pues si las plataformas electrónicas no presentan la declaración informativa, solamente se les podrá imponer una sanción cuyo importe máximo previsto por la norma es de 20.000 euros. Para algunas de estas plataformas este importe máximo a imponer es insignificante en comparación con su volumen de negocio, de manera que no presentar la declaración informativa les compensa claramente porque así los datos referentes a sus usuarios no se revelan ante la Hacienda española. Quizá, debido a la inoperatividad de la sanción prevista, debería incrementarse o suprimirse el importe máximo de esta sanción o, siendo mucho más atrevidos, podría valorarse concienzudamente la creación de un nuevo tipo de sanción que impidiese a estas plataformas operar en España de forma telemática, restringiendo el acceso a su portal web en nuestro territorio.

Al margen de lo anterior, es probable que existan determinadas plataformas que finalmente deseen cumplir con el nuevo deber de información, pero no puedan hacerlo debidamente porque sus usuarios no le proporcionen todos los datos o estos sean falsos, incluso. En estos supuestos, consideramos que no sería posible sancionar a la plataforma si presenta la declaración incompleta, inexacta o con datos falsos, ya que dichos defectos no se le pueden imputar a título de intencionalidad o falta de diligencia, lo que incidiría directamente en el elemento subjetivo de la culpabilidad.

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLAMO CERRILLO, R. (2018): «Viviendas turísticas: fiscalidad, fraude e intercambio de información», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n° 43.
- ALBIÑANA, C. (2018): ¿Marca el nuevo artículo 54 ter el fin de la opacidad fiscal de los alquileres turísticos?, *Actualidad Jurídica Aranzadi*, n° 938, p. 13.
- ANEIROS PEREIRA, J. (2013): «La nueva obligación de informar sobre los bienes y derechos en el extranjero», *Quincena Fiscal*, n° 3, pp. 1-23 (recurso electrónico).
- ANTÓN ANTÓN, A. y BILBAO ESTRADA, I. (2016): «El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad», *Documentos*, n° 26, Instituto de Estudios Fiscales.
- CARRERAS MANERO, O. B. (2016): Alcance y límites del deber de información con trascendencia tributaria. A propósito de la Sentencia del Tribunal Supremo», *Quincena Fiscal*, n° 1-2.

- CASADO OLLERO, G. (1981): «La colaboración con la Administración tributaria. Notas para un nuevo modelo de relaciones con el fisco», *Hacienda Pública Española*, nº 68, pp. 151-170.
- CHECA GONZÁLEZ, C. y MERINO JARA, I. (1988): «El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración Tributaria», *Anuario de la Facultad de Derecho*, nº 6, pp. 147-170.
- 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. Bruselas, 2 de junio de 2016.
- COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO (2018): Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Fiscalidad de la economía colaborativa: Análisis de posibles políticas impositivas ante el crecimiento de la economía colaborativa», (2018/C 081/09), Bruselas, 2 de marzo de 2018.
- 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*, nº 7-2, pp. 77-102.
- FALCÓN Y TELLA, R. (2014): La tributación de Uber (Plataforma de servicios de transporte de vehículos particulares), *Quincena fiscal*, nº 13, pp. 11-16.
- FERREIRO LAPATZA, J. J. (1987): «El principio de legalidad y las relaciones ley-reglamento en el ordenamiento tributario español», en AA VV: *Estudios de derecho y hacienda: homenaje a César Albiñana García-Quintana*, (coord. Antonio Martínez Lafuente. Dir. Sebastián Martín-Retortillo Baquer), Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, Vol. 2, Madrid, pp. 867-888.
- HERRERA MOLINA, P. M. (1993): *La potestad de información tributaria sobre terceros*, La Ley, Madrid.
- LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (1992): *Los deberes de información tributaria*, Marcial Pons, Madrid.
- LOZANO SERRANO, C. (2015): «El deber de colaboración tributaria sin autoincriminación», *Quincena fiscal*, nº 8, pp. 1-17 (recurso electrónico).
- LUCAS DURÁN, M. (2017): «Problemática jurídica de la economía colaborativa: especial referencia a la fiscalidad de las plataformas», *Anuario de la Facultad de Derecho*, nº 10, pp. 131-172.
- 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 parte Estudios, Aranzadi, Cizur Menor, pp. 1-36 (recurso electrónico).
- MACHANCOSES GARCÍA, E. (2018): *El intercambio de información entre administraciones tributarias: evolución, instrumentos y estándares de intercambio de información*, Instituto de Estudios Fiscales.
- MARTÍNEZ-CARRASCO PIGNATELLI, J. L. (2018): «Comentarios a la declaración informativa sobre alquileres turísticos (modelo 179)», *Quincena Fiscal*, nº17 parte Estudios, pp. 1-7 (recurso electrónico).
- MORIES JIMÉNEZ, M. T. (2017): «La polémica implantación del nuevo régimen fiscal “per locazioni brevi” en Italia: nuevas obligaciones para los intermediarios y las plataformas de alojamiento», *CIRIEC – España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, nº 31, pp. 93-136.

- MUÑOZ VILLAREAL, A. y RECIO GAYO, M. (2017): «Intereses enfrentados: protección de datos y obligaciones fiscales las obligaciones de información de las plataformas colaborativas», *Documentos de trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, nº 15, «Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transporte», pp. 6-15. Disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2017_15.pdf
- NAVARRO EGEA, M. (2017): «La economía colaborativa ante la Hacienda Pública», en AAVV: *Retos jurídicos de la economía colaborativa en el contexto digital* (Dir. R. Alfonso Sánchez y J. Valero Torrijos), Aranzadi, pp. 523-543.
- PALAO TABOADA, C. (1987): «La potestad de obtención de información de la administración tributaria y sus límites», en AAVV: *Estudios de derecho y hacienda: homenaje a César Albiñana García-Quintana*, (coord. Antonio Martínez Lafuente. Dir. Sebastián Martín-Retortillo Baquer), Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, Vol. 2, Madrid, pp. 889-916.
- PASTOR DEL PINO, M. C. (2017a): «La economía colaborativa desde las instituciones comunitarias: Implicaciones comunitarias», en AAVV: *Retos jurídicos de la economía colaborativa en el contexto digital* (Dir. R. Alfonso Sánchez y J. Valero Torrijos), Aranzadi, pp. 545-563.
- PASTOR DEL PINO, M. C. (2017b): «Economía colaborativa: situación, problemas tributarios y vías de actuación», *Crónica Tributaria*, nº 164, pp. 155-183.
- PITA GRANDAL, A. M. y RODRÍGUEZ MÁRQUEZ, J. (2003): «La información bancaria con fines fiscales en España (análisis de la cuestión a la luz de la normativa interna y comunitaria)», *Quincena Fiscal*, nº 1 parte opinión profesional, pp. 1-24 (recurso electrónico).
- REGO BLANCO, M. D. (2016): «Significado, alcance y materialización del principio de limitación de costes indirectos tributarios», *Quincena Fiscal*, nº 20, pp. 1-16 (recurso electrónico).
- SÁNCHEZ HUETE, M. A. (2017): «Cuestiones tributarias y economía colaborativa», *Quincena Fiscal*, nº 18, parte Estudios, pp. 1-24 (recurso electrónico).
- SÁNCHEZ HUETE, M. A. (2018): «¿Existe un deber tributario a obtener datos ajenos? La información en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos.», *Quincena Fiscal*, nº 14, parte Estudios, pp. 1-18 (recurso electrónico).
- SÁNCHEZ LÓPEZ, M. E. (2001): *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid.
- 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*, nº 15, Instituto de Estudios Fiscales, «Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transporte», pp. 64-83. Disponible en: http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2017_15.pdf
- 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* (Dir. R. Alfonso Sánchez y J. Valero Torrijos), Aranzadi, pp. 565-583.
- SESMA SÁNCHEZ, B. (2001): *La obtención de información tributaria*, Thomson Reuters-Aranzadi.

SOLER ROCH, M. T. (1980): «Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas», *Civitas. Revista española de derecho financiero*, nº 25, pp. 5-50.

Vaque 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*, nº 3, pp. 85-99.