



Universitat de Lleida
Facultat de Dret, Economia
i Turisme

TREBALL FINAL DE GRAU

Doble grau en Administració i Direcció d'Empreses i Dret

CURS 2017-18

El deure d'informació en els contractes de prestació de serveis turístics en línia i el seu tractament fiscal

| | |
|----------|---|
| Autora: | Marta Llobera Roca |
| Tutores: | Dra. Paloma de Barrón Arniches Dra. M ^a Montserrat Solanes Giralt |
| Data: | 31 de maig de 2018 |

Declaració d'autoria i originalitat

Declaro que sóc l'autora d'aquest treball. El seu contingut és original i totes les fonts utilitzades han estat degudament citades sense incórrer en frau o plagi.

En cas contrari, conec i accepto les mesures disciplinàries o sancionadores que corresponguin d'acord amb la normativa aplicable.

Lleida, a 31 de maig de 2018.

Signatura:

A handwritten signature in blue ink, consisting of a large, stylized 'A' followed by a smaller, more complex scribble.

FDDET

Resum

La irrupció i ràpid desenvolupament de les tecnologies de la informació i la digitalització han impactat de manera important sobre els models de negoci i l'estructura organitzativa i funcional de les empreses, generant importants reptes amb el sorgiment de nous operadors econòmics, però també oportunitats per grans i petites empreses. El sector econòmic que s'ha vist més afectat és el sector turístic amb les agències de viatge i les noves plataformes digitals. Pel que fa a l'àmbit civil, el deure d'informació té especial importància per la contractació electrònica, així que a partir d'aquest treball realitzaré un anàlisi sobre les normes que resulten aplicables, depenent de la situació. Pel que fa a l'àmbit fiscal, l'expansió de l'*economia digital* es caracteritza per la desmaterialització i mobilitat de l'activitat econòmica, plantejant importants reptes per als sistemes tributaris, així doncs realitzaré un anàlisi sobre l'adaptació dels tributs a aquesta nova era digital.

Paraules clau:

Bona fe contractual / B2C / C2C / Economia digital / Economia col·laborativa / MOSS / Obligació pre-contractual d'informar / Obligació contractual d'informar / Plataforma digital / Prosumidor

Índex

| | |
|---|-----------|
| Declaració d'autoria i originalitat..... | 1 |
| Resum | 2 |
| Paraules clau:..... | 2 |
| 1. INTRODUCCIÓ..... | 5 |
| 1.1. Marc conceptual, objectiu de l'estudi i la seva motivació | 5 |
| 1.2. Estructura del treball | 6 |
| 1.3. Metodologia emprada | 7 |
| 2. CONTRACTE DE PRESTACIÓ DE SERVEIS PER VIA ELECTRÒNICA ENTRE EMPRESARI I CONSUMIDOR (B2C)..... | 8 |
| 2.1. Noves perspectives de la contractació en línia | 8 |
| 2.2. Anàlisi civil: el deure d'informació contractual..... | 9 |
| 2.2.1. Evolució europea del contracte de prestació de serveis | 9 |
| 2.2.2. El deure d'informació | 11 |
| a. L'obligació pre-contractual d'informar | 12 |
| b. La publicitat i l'obligació pre-contractual d'informar | 15 |
| c. L'obligació d'informar durant la prestació del servei | 17 |
| d. Remeis en cas d'omissió del deure d'informar | 18 |
| 2.3. Anàlisi fiscal: tributació per a l' <i>economia digital</i> | 21 |
| 2.3.1. Les diferents opcions de tributació..... | 21 |
| 2.3.2. Adaptació dels tributs existents a la nova era digital..... | 23 |
| a. Novetats respecte l'impost de societats | 24 |
| b. Novetats respecte l'impost sobre el valor afegit..... | 29 |
| 3. CONTRACTE DE PRESTACIÓ DE SERVEIS ENTRE PARS (C2C) MITJANÇANT PLATAFORMES DIGITALS..... | 32 |
| 3.1. El creixement del model d' <i>economia col·laborativa</i> front al model tradicional i la seva incidència en l'àmbit turístic | 32 |
| 3.2. Anàlisi civil de l'allotjament turístic col·laboratiu | 35 |
| 3.2.1. El deure d'informació entre usuaris de la plataforma i les <i>plataformes digitals</i> | 35 |
| a. Informació que les plataformes solen demanar als seus usuaris: sobre els controls d'accés a les plataformes digitals | 35 |
| b. Informació que les plataformes digitals han de proporcionar als seus usuaris.. | 36 |
| c. Sobre l'exempció de responsabilitat per part de la plataforma digital | 37 |
| 3.2.2. El deure d'informació a la relació entre pars..... | 39 |

| | | |
|-----------|---|-----------|
| a. | Prestador de serveis professional vs. Prestador de serveis prosumidor..... | 39 |
| b. | Normativa aplicable pel deure d'informació en cas de relació entre pars..... | 41 |
| 3.3. | Anàlisi fiscal per a l'allotjament turístic col·laboratiu | 44 |
| 3.3.1. | Plataforma digital | 45 |
| a. | Tributació de les plataformes digitals..... | 45 |
| b. | Les plataformes com agents col·laboradors per l'aplicació del sistema tributari | 47 |
| 3.3.2. | Usuari <i>prosumidor</i> o professional prestador del servei | 51 |
| a. | Prestador del servei professional | 52 |
| b. | Prestador del servei prosumidor | 54 |
| 4. | CONCLUSIÓ..... | 57 |
| 5. | REFERÈNCIES | 60 |
| 5.1. | Articles acadèmics | 60 |
| 5.2. | Bibliografia | 65 |
| 5.3. | Consultes Vinculants i Jurisprudència | 65 |
| 5.4. | Legislació..... | 66 |

1. INTRODUCCIÓ

1.1. Marc conceptual, objectiu de l'estudi i la seva motivació

De manera general, el contracte de prestació de serveis es podria definir com aquell mitjançant el qual una persona, normalment un professional (de qualsevol àrea), s'obliga respecte a una altra a realitzar una sèrie de serveis a canvi d'un preu. Les prestacions de serveis poden incloure's en varis sectors empresarials, com ara, la salut, la banca, l'agricultura,... però el sector turístic és un dels que ha destacat més dins la nostra societat. De fet, es podria dir que Espanya és un país turístic, ja que el turisme resulta fonamental en la vertebració del teixit econòmic, social i cultural del territori, amb importants aportacions en termes d'ingressos i de generació de llocs de treball i contribueix en l'articulació de noves oportunitats de desenvolupament. Atès la importància del turisme des d'un punt de vista econòmic, veig convenient focalitzar l'estudi del meu treball sobre aquest.

Tanmateix, en el moment actual, la realitat turística és enormement canviant i les transformacions es produeixen a gran velocitat, dins un entorn de competència creixent. Solament donant una ullada a les pàgines de serveis que s'ofereixen per Internet podem fer-nos una idea de com està la situació actualment, ja que comprem bitllets d'avió o de tren, reservem hotels, lloguem cotxes,... És innegable el creixement cada cop més accelerat del comerç electrònic, i d'acord estadístiques de la Comissió Nacional dels Mercats i de la Competència (en endavant, CNMC), Espanya va augmentar el primer trimestre de 2017 gairebé un 25% interanual en facturació de comerç electrònic, aconseguint uns 6.756,9 milions d'euros. En concret, el sector d'activitat amb majors ingressos ha estat el de les agències de viatge i operadors turístics, amb un 13,2% de la facturació total¹.

És per això que considero fonamental dirigir l'estudi del meu treball al contracte de prestació de serveis turístics a l'àmbit del *comerç electrònic*, el qual consisteix en aquell model de transacció o intercanvi d'informació amb contingut comercial, on les parts es comuniquen mitjançant Tecnologies de la Informació i la Comunicació (en endavant, TIC), enlloc de fer-ho per contacte físic directe².

¹ COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y LA COMPETENCIA, *Nota de prensa sobre el comercio electrónico*, Madrid, 2017, p. 1, disponible a <https://www.cnmc.es/novedades/2018-01-05-el-comercio-electronico-supera-en-espana-los-7300-millones-de-euros-en-el>.

² G. DÍAZ BERMEJO, *La protección del consumidor en el comercio electrónico*, en Noticias Jurídicas, 2008, p. 1, disponible a <http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/4370-la-proteccion-del-consumidor-en-el-comercio-electronico/>.

1.2. Estructura del treball

Fins la dècada dels 90, data en què l'aparició d'Internet al sector turístic és més notòria, els intermediaris turístics eren principalment les agències de viatge. Però amb la irrupció d'Internet i les TIC l'activitat de la intermediació turística s'ha vist modificada referent al seu model de negoci. Un model de negoci és aquell que descriu les bases sobre les quals una empresa crea, proporciona i en sorgeix el seu valor. Els models de negoci sorgeixen de les diferents combinacions de dos figures d'entre: A, per Administration; B, per Business i C per Consumer³. Les combinacions que en surten són les que veurem a la següent taula.

Taula 1. Models de negoci pel comerç electrònic
Font: elaboració pròpia

| Destinatari Promotors | <i>Administració</i> | <i>Consumidors</i> | <i>Empreses</i> |
|--|----------------------|--------------------|-----------------|
| <i>Administració</i> | A2A | A2C | A2B |
| <i>Consumidors</i> | C2A | C2C | C2B |
| <i>Empreses</i> | B2A | B2C | B2B |

Entre les anteriors combinacions, els models de negoci més comuns són:

- Business to Administration (B2A): entre empreses i l'Administració Pública, actuant aquestes últimes com a agents reguladors i promotors del comerç electrònic així com usuàries del mateix.
- Business to Business (B2B): les empreses poden intervenir com a compradores i venedores, o com a proveïdores d'eines i serveis per al comerç electrònic.
- Business to Consumer (B2C): les empreses ofereixen els seus productes i serveis als consumidors finals.
- Consumer to Consumer (C2C): es tracta del comerç entre particulars dut a terme a través de la xarxa d'Internet⁴.

Pel sector turístic, els models de negoci més utilitzats per les empreses proveïdores i intermediàries és el B2C i, d'altra banda, gràcies al sorgiment de l'*economia col·laborativa* i les *plataformes digitals* com a empreses emmagatzemadores de dades, el C2C cada cop és més important. En conseqüència, em centraré en l'estudi dels contractes de prestació de

³ A. RODRÍGUEZ-ZULAICA, RICARDO PASTOR Y M.A. FERNÁNDEZ-VILLARÁN ARA, *Evolución de la intermediación turística en España tras la aparición de las TIC en el sector*, Revista Empresa y Humanismo, 2017, p. 12, disponible a <https://www.unav.edu/publicaciones/revistas/index.php/empresa-y-humanismo/article/view/7925>.

⁴ R. ÁLAMO CERRILLO, *La economía digital y el comercio electrónico: su incidencia en el sistema tributario*, Madrid, 2016, p. 48-50.

serveis turístics en línia en base a aquests dos models de negoci, el *B2C* i el *C2C*, els quals cadascun d'ells presenta una gran diversitat i problemàtica des del punt de vista jurídic, tant civil com fiscal.

En concret, pel que fa a l'àmbit civil, em centraré sobre els deures d'informació, ja que els considero d'especial importància per la contractació electrònica, on la decisió de si contractar o no recau en vers la informació que se't facilita, ja que no és possible comprovar el funcionament del servei de cap altra manera. De fet, fora de la contractació electrònica, ja per sí sol constitueix un deure molt important, tal i com s'observa de la redacció de l'article 51 de la CE a partir del qual s'estableix un deure per als poders públics a promoure la informació dels consumidors i usuaris. Aquests deures d'informació compleixen diverses funcions com la de fer front a la complexitat del tràfic jurídic, la diversitat de serveis que s'ofereixen, l'aparició de noves figures contractuals o la proliferació de condicions generals de la contractació, els quals han dificultat l'accés a la informació de l'usuari d'aquests serveis.

Pel que fa a l'àmbit fiscal, aquesta nova realitat amb l'*economia digital* implica el sorgiment de noves maneres pels operadors econòmics de poder vulnerar la normativa fiscal donada la desmaterialització de l'activitat econòmica, i també, al mateix temps, crea nous tipus d'operadors econòmics amb base tecnològica que resulta dubtosa la seva tributació, com ara els *prosumidors* i les *plataformes digitals*; en concret, es planteja el repte a les Administracions Públiques de control i lluita contra el frau, establint obligacions d'informació tributària i per això és important la introducció de convenis de col·laboració.

1.3. Metodologia emprada

Per aquest treball, un cop localitzat i concretat el tema, he recopilat tots els documents possibles sobre aquest (articles acadèmics, llibres, jurisprudència, consultes vinculants a l'Agència Tributària, legislació, propostes de legislació,...), posat en ordre, examinat i extret les reflexions corresponent. També he tingut en compte la importància de citar la informació extreta, per tal que el lector, si escau, pugui acudir als documents citats per reconsiderar el tema pel seu compte.

En conseqüència, aquest treball, de caràcter teòric, adopta un enfocament qualitatiu, en tant en quant he utilitzat aquesta metodologia d'investigació de recol·lectar i analitzar la informació.

2. CONTRACTE DE PRESTACIÓ DE SERVEIS PER VIA ELECTRÒNICA ENTRE EMPRESARI I CONSUMIDOR (B2C)

2.1. Noves perspectives de la contractació en línia

Com he fet referència anteriorment, l'economia mundial s'està convertint ràpidament en digital, doncs les tecnologies de la informació i la comunicació ja no són un sector específic sinó el fonament de tots els sistemes econòmics innovadors moderns.

La UE observa aquests canvis com una gran oportunitat per a la innovació i el creixement, ara bé, al mateix temps sorgeixen difícils qüestions polítiques, pel qual és planteja la necessitat d'una acció coordinada a nivell europeu. Per aquesta raó la COMISSIÓ EUROPEA va fixar com una de les seves principals prioritats la creació d'un Mercat Únic Digital⁵, de tal manera que la UE podria mantenir la seva posició de líder mundial per a l'*economia digital*.

L'estratègia es basa en tres pilars, però em centraré en el pilar de la «millora de l'accés dels consumidors i les empreses als béns i serveis en línia a tota Europa», el qual implica que s'eliminin les diferències fonamentals entre els mons en línia i fora de línia⁶. Amb això em refereixo a una doble vessant, des de la vessant civil és necessari unes normes de comerç electrònic en què els consumidors i les empreses puguin confiar-hi, aquí però s'ha d'afegir la problemàtica que ja per sí sola suposa la regulació del contracte de serveis, doncs tot i els diversos intents de regulació a nivell europeu, aquest encara no disposa d'una normativa. D'altra banda, des de la vessant fiscal, en les últimes dècades la tributació ha experimentat canvis molt significatius com a conseqüència del comerç electrònic i l'*economia digital*. La COMISSIÓ està treballant per tal de reduir al mínim les càrregues vinculades al comerç electrònic dels diferents règims de l'IVA, i referent als impostos directes s'ha pres un pla d'acció a partir del qual els beneficis es puguin gravar efectivament al lloc on es generi el valor, inclòs per l'*economia digital* tot i la problemàtica que es genera en vers aquest.

⁵ Un Mercat únic digital és aquell pel qual la lliure circulació de mercaderies, persones, serveis i capitals es troba garantida, i on les persones i les empreses puguin accedir fàcilment a les activitats i exercir-les en línia en condicions de competència, amb un alt nivell de protecció de les dades personals i dels consumidors, amb independència de la seva nacionalitat o lloc de residència.

⁶ COMISSIÓ EUROPEA, *Una Estrategia para el Mercado Único Digital*, Brussel·les, 2015, p. 3-4.

2.2. Anàlisi civil: el deure d'informació contractual

Al Codi Civil Espanyol (en endavant, CCE) entre els Títols III i XV del Llibre IV s'hi estableix una regulació dels contractes en particular, tot i que no de tots, doncs el nombre de contractes possibles és infinit tal i com s'estableix a l'article 1255 del CCE, sinó dels que es considerava més típics a la cultura jurídica del segle XIX, moment en què es va redactar el CCE. La major part d'aquesta regulació avui en dia es troba obsoleta o caducada pel simple *desuetudo* social. En concret, del contracte (d'arrendament) de serveis no sobreviu cap norma que s'hi hagi establert.

Així doncs, aquesta situació d'obsolescència legislativa implica tot un repte per al jurista a l'hora de parlar del contracte de serveis. És per això que veig necessari fer una breu explicació sobre l'evolució europea que ha sofert la regulació del contracte de prestació de serveis. Posteriorment, entraria a dos dels punts que més importància comporten a la hora de contractar en línia, el deure d'informació i les possibles solucions en cas de dol o omisió d'aquest deure.

2.2.1. Evolució europea del contracte de prestació de serveis

El Contracte de prestació de serveis entès des de la perspectiva del model tradicional, sent l'Empresari i el Consumidor els subjectes principals del contracte, a l'àmbit nacional ens trobem amb una no-regulació doncs la regulació que se'n fa al CCE a partir dels articles 1542 i 1544 es troba totalment obsoleta i en desús. L'article 1544 estableix que «a l'arrendament d'obres o serveis, una de les parts s'obliga a executar una obra o a prestar a l'altra un servei per preu cert». A partir d'aquest article s'ha construït un model jurisprudencial i doctrinal que podria descriure's com a *model dual*, doncs en ell es distingeix dos models de contractes: el *contracte de serveis* i el *contracte d'obres*. La jurisprudència del TS per tal de diferenciar-los utilitza com a principal criteri la distinció entre una obligació de mitjans i una obligació de resultats⁷. Però fora de l'article 1544 del CCE no hi ha una regulació que desenvolupi el contracte de prestació de serveis⁸.

⁷ Per exemple les següents sentències STS del 23.05.01, ROJ 4287/2001; STS del 14.07.05, ROJ 4809/2005; STS del 27.05.10, ROJ 2891/2010. En concret, la sentència STS del 23.05.01, ROJ 4287/2001 estableix que «el Abogado, pues, comparte una obligación de medios, obligándose exclusivamente a desplegar sus actividades con la debida diligencia y acorde con su *lex artis*, sin que por lo tanto garantice o se comprometa al resultado de la misma».

⁸ Tot i això, he d'esmentar que s'han anat fent diverses propostes de modificació del CCE, entre les quals trobem la més recent per l'Associació de Professors de Dret Civil i la seva Proposta de Codi Civil. Entre altres punts, es proposa una nova redacció per al Llibre V de les obligacions i contractes, amb la nova

On sí hi ha hagut canvis més recentment respecte aquesta modalitat contractual és a l'àmbit europeu, a partir de diversos projectes i propostes amb les quals es volia començar el camí i arribar a l'objectiu d'un Codi Civil Europeu. Per començar, el 12 de febrer de 2003 la COMISSIÓ EUROPEA va fer públic al Consell i al Parlament la seva intenció per un Pla d'Acció a favor d'un Dret contractual Europeu més coherent, aquest va suposar un impuls rellevant, doncs a partir d'aquí han anat sorgint diversos texts per tractar d'harmonitzar la diversitat legislativa entre els Estats membres de la UE⁹.

D'una banda, per a la formulació de principis i normes es va crear el *Study Group on a European Civil Group* (en endavant, STUDY GROUP). D'altra banda, per a l'estudi i millora del Dret comunitari ja existent en matèria contractual de protecció al consumidor es va crear el *Research Group on EC Private Law* (en endavant, ACQUIS GROUP)¹⁰. Ambdós grups van formular un esborrany o projecte de "Marc Comú de Referència" (*Common Frame of Reference*), sorgint-ne el 2009 una segona versió amb modificacions en la redacció i amb matèria completada anomenat *The Draft Common Frame of Reference*¹¹ (en endavant, DCFR). Tal i com s'estableix al DCFR, un dels objectius declarats era de servir de font d'inspiració de reformes a nivell nacional, en matèria de Dret Privat¹²; especialment, és interessant el Llibre IV, Part C. Services, dels articles IV.C.-1:101 a IV.C-8:111, on trobem la regulació dels "service contracts".

No obstant això, el DCFR no era l'única opció sobre taula per al compliment del Pla d'Acció proposat al 2003, doncs varen sorgir altres opcions, com ara, el *Common European Sales Law* (en endavant, CESL), a partir del qual es pretenia aprovar un Reglament Europeu de la compra-venda.

redacció per al contracte de serveis del Títol VIII, on es prescindeix del *model dual* d'obligació de mitjans i de resultat i es segueix la tendència dels textos de Dret contractual europeu, com el PECL i el DCFR. Disponible a <http://www.derechocivil.net/esp/libros.php>.

⁹ COMISIÓN EUROPEA, *Un derecho contractual Europeo más coherente, Plan de Acción*, Bruselas, 2003.

¹⁰ E. VALPUESTA GASTAMINZA, *La propuesta de normativa común de compraventa europea (CESL), un paso más hacia la unificación del Derecho de contratos en la Unión Europea, lastrado por la protección al consumidor*, Cuadernos de Derecho Transnacional, 2013, p. 3-4, disponible a <https://e-revistas.uc3m.es/index.php/CDT/article/view/1718/793>.

¹¹ El DCFR està format per deu Llibres. Els Llibres II i III s'ocupen de la teoria general de l'acte jurídic i del contracte, i de la teoria general de les obligacions; El Llibre IV s'ocupa de la part especial dels contractes, concretament, comprèn la compra-venda (*Part A. Sales*), l'arrendament de coses (*Part B. Lease of goods*), els contractes de serveis (*Part C. Services*), els contractes de mandat (*Part D. Mandate Contracts*), els contractes d'agència comercial, franquícia i distribució (*Part E. Commercial agency, franchise and distributorship*), els contractes de préstec (*Part F. Loan contracts*), les garanties personals (*Part G. Personal security*) i la donació (*Part H. Donation*).

¹² STUDY GROUP ON A EUROPEAN CIVIL CODE (STUDY GROUP) / RESEARCH GROUP EC PRIVATE LAW (ACQUIS GROUP), *Principles, Definitions and Model Rules o European Private Law. Draft Common Frame of Reference (DCFR)*, Munich, 2009, p. 7-8.

Actualment, amb l'Estratègia per al Mercat Únic Digital, s'han fet dues Propostes de Directiva, una per a la compra-venda en línia de béns i l'altra per al subministrament de continguts digitals¹³. D'aquests és interessant l'última, la Proposta de Directiva relativa a determinats aspectes dels contractes de subministrament de continguts digitals, ja que aquesta Directiva harmonitza un conjunt de normes essencials sobre el subministrament de continguts, com ara la compra de llibres digitals, de música,... que fins ara no estaven regulades a nivell de la UE¹⁴.

Amb el camí present d'una possible regulació del contacte de serveis a partir del *soft law* del Dret comunitari, al següent punt incidiré en el deure d'informació que ambdues parts del contracte de prestació de serveis es veuen sotmeses.

2.2.2. El deure d'informació

En base al principi general de la *bona fe contractual* les parts han d'informar-se, recíprocament, de qualsevol circumstància que es consideri rellevant per tal de decidir sobre la conclusió o no d'un contracte¹⁵. Aquest principi de la bona fe s'ha instaurat en la regulació per a la contractació a nivell europeu, tant per normatives vinculants com per el *soft law*.

Pel que fa a la normativa vinculant provinent del Dret comunitari (i posteriorment transposada a l'ordenament jurídic nacional), com que a l'hora de contractar les dues parts contractants no es troben en plena situació d'igualtat, sinó que una de les parts té més informació que l'altra respecte els terminis, objecte i altres clàusules del contracte, es concedeix una especial protecció per a la part dèbil a partir de la regulació de normatives de Dret dels consumidors, com el Real Decret Legislatiu 1/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el Text Refós de la Llei General per a la Defensa dels Consumidors i Usuaris i altres normes complementàries (en endavant, TRLGDCU)¹⁶. Altrament, aquesta desigualtat de les parts al segle XXI s'ha accentuat encara més per la contractació electrònica, doncs s'exposa al consumidor a noves formules de contractació a distància que

¹³ Tot i que recentment s'ha proposat no fer distinció entre una compra-venda en línia i una compra-venda tradicional, sent la Proposta de Directiva per a la compra-venda de béns, en general.

¹⁴ COMISSIÓ EUROPEA, *Propuesta de DIRECTIVA DEL PARLAMENTO EUROPEO Y DEL CONSEJO relativa a determinados aspectos de los contratos de suministro de contenidos digitales*, Brussel·les, 2015.

¹⁵ E. BOSCH CAPDEVILA, P. DEL POZO CARRASCOSA, A. VAQUER ALOY, *Teoría general del contrato: Propuesta de regulación*, Madrid, 2016, p. 110.

¹⁶ G. IZQUIERDO GRAU, *Los deberes de información precontractual tras la reforma del Texto Refundido de la Ley general para la defensa de los consumidores y usuarios*, Revista del OCCA, 2014, p. 2, disponible a http://www.occa.notariado.org/liferay/c/document_library/get_file?uuid=caa84ab9-468e-4722-93d4-87512efa56e2&groupId=5857552.

provoquen que els seus drets es vegin menyscabats, és per això que a partir de la Llei 34/2002, d'11 de juliol, de serveis de la societat de la informació i del comerç electrònic (en endavant, LSSICE) s'estableix uns deures d'informació especialitzats pel cas que es comercialitzi a través d'Internet.

Pel que fa al *soft law*, em centraré en els articles II.-3:101 a II.-3:109 del Llibre II del DCFR sobre la teoria general del contracte, i els articles IV.C.-2:102 i IV.C.-2:108, Llibre IV, Part C del DCFR, els quals tracten sobre el deure d'informació tant de manera general com per al cas concret d'un contracte de prestació de serveis.

a. L'obligació pre-contractual d'informar

D'acord la reciprocitat anteriorment esmentada, ambdues parts del contacte estan subjectes al deure d'informar, ara bé, la part a la que se li atribueixen més obligacions és per al prestador del servei a partir dels diferents articles que ho regulen.

Pel que fa a la normativa vinculant del Dret comunitari, a la contractació per via electrònica es regula el deure d'informació pre-contractual als articles 10 i 27 de la LSSICE. D'una banda, l'article 10 relatiu a la informació general s'exigeix que el prestador d'aquests serveis doni a conèixer al destinatari dels mateixos de dades relatives a la seva empresa o la seva activitat empresarial o professional, sobretot dades d'identificació, i que l'accés a aquestes dades sigui sempre possible mitjançant medis electrònics¹⁷. D'altra banda, l'article 27 relatiu a les obligacions prèvies a la contractació electrònica, exigeix que s'informi de certs aspectes de com es perfeccionarà el contracte, com ara, dels tràmits per a celebrar el contacte, l'accessibilitat al document amb el que es formalitzarà el contracte, llengua i mitjans tècnics de la identificació i correcció d'errors. En ambdós articles es demana que la informació es presenti amb unes determinades condicions per tal d'entendre's correctament entregada, en concret la informació ha de presentar-se de manera permanent, fàcil, gratuïta, directa, clara comprensible i inequívoca. També a ambdós articles es disposa que la informació sol·licitada per aquestes normatives són d'obligat compliment donat que una de les parts contractuals és un consumidor.

Paral·lelament, a l'article II.-3:105 del DCFR també s'hi regula l'obligació de l'empresari a atorgar certa informació pels contractes que es formalitzen per mitjans electrònics, la

¹⁷ El prestador del servei de la societat de la informació ha d'informar del seu nom o denominació social, la seva direcció i correu electrònic.

informació que s'hi estableix coincideix amb la que es demana a l'article 27 de la LSSICE. Però per a la informació sobre dades d'identificació de l'empresa que s'exigeix a l'article 10 de la LSSICE hauríem d'acudir a l'article II.-3:103 del DCFR sobre el deure d'informació per a contractes en què el consumidor es troba en una situació desavantatjosa, afegint també la importància de descriure les principals característiques del servei turístic en qüestió¹⁸. Finalment, al DCFR també s'hi estableix a l'article II.-3:106 que la informació s'ha de presentar amb unes certes condicions, en concret s'ha de presentar de manera clara i precisa, expressada en llenguatge senzill i entenedor i que s'estableixi de manera permanent, per tant, coincideix amb les condicions dels articles del paràgraf immediatament anterior.

A més de la informació relativa als mitjans d'identificació del prestador del servei i de perfecció del contracte, l'oferent també haurà de complir amb el deure d'informació que li resulti exigible per al tipus de contracte que faci, en concret, en aquest cas es tractaria de l'article 97 del TRLGDCU per als contractes celebrats a distància amb consumidors. S'ha de tenir en compte que aquests requisits d'informació establerts, d'acord l'apartat 7, s'entendran com a addicionals als establerts a la LSSICE. En concret, es pot classificar la informació que es demana per:

- Informació relativa al proveïdor.

Les lletres b), c) i d) de l'article 97.1 volen posar a disposició del consumidor dades de l'empresari per tal de solucionar qualsevol problema que pugui succeir amb el servei contractat. Aquestes dades de l'empresari coincideix amb l'article 10 de la LSSICE.

- Informació relativa al bé o servei.

La lletra a) de l'article 97.1 fa referència a les característiques essencials del servei. Es pretén que el consumidor, tot i no poder examinar per sí mateix la forma en què el servei turístic serà prestat, pugui fer-se a una idea lo més aproximada possible sobre el que serà l'objecte del contracte¹⁹.

¹⁸ D'acord l'article II.-3:103 (1), un consumidor es troba en una situació desavantatjosa donada la distància física que hi ha entre l'empresa i el consumidor. Situació que es dona a la contractació electrònica.

¹⁹ G. IZQUIERDO GRAU, *Los deberes de información precontractual tras la reforma del Texto Refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios*, Revista del OCCA, 2014, p. 14, disponible a http://www.occa.notariado.org/liferay/c/document_library/get_file?uuid=caa84ab9-468e-4722-93d4-87512efa56e2&groupId=5857552.

- Informació relativa a les condicions econòmiques del contracte.

La lletra e) de l'article 97.1, obliga a l'empresari a informar sobre el preu final complet del servei, sobre els increments o descomptes que hi siguin d'aplicació i despeses que puguin repercutir al consumidor, entre altres conceptes. Referent a aquest punt, resulta interessant la Sentència de l'Audiència Provincial de Vizcaya, de 7 de juliol de 2008²⁰, pel qual es debatia sobre unes despeses repercutibles al preu del bitllet per excés d'equipatge d'una aerolínia, ja que aquesta no va informar degudament al consumidor sobre la imposició d'aquest tipus de recàrrec, ni en el propi bitllet ni a la pàgina web de l'aerolínia, vulnerant-se aquest precepte del TRLGDCU. Finalment, la sentència imposa el deure a l'aerolínia de reemborsar l'import dels recàrrecs esmentats²¹.

- Informació relativa a les condicions jurídiques del contracte.

A les lletres g), i) i p) de l'article 97.1, s'estableix els procediments de pagament i execució de la prestació dels serveis, el termini i condicions del dret de desistiment quan s'escaigui i la duració del contracte si aquest es troba davant un contracte de prestació de serveis, respectivament.

Pel que fa al DCFR va més enllà, i en seu de regulació del contracte de serveis, s'exigeix en virtut de l'article IV.C.-2:102 (1) al prestador del servei, l'obligació jurídica d'advertir al client per diverses situacions en què el servei sol·licitat estigui en risc per: a) no poder aconseguir el resultat indicat o previst pel client, b) pugui perjudicar els interessos del

²⁰ SAP Vizcaya de 07.07.08, ROJ 1463/2008. En concret, al segon fonament jurídic s'exposa el següent, «Establece el artículo 97 LNA, que "el transportista estará obligado a transportar juntamente con los viajeros y dentro del precio del billete, el equipaje, con los límites de peso y volumen que fijen los Reglamentos. El exceso será objeto de estipulación especial". Conforme a dicho precepto, las compañías aéreas pueden fijar un precio para el exceso de peso y volumen que sobrepase los límites que, reglamentariamente, se fijan, el cual, en todo caso, ha de ser objeto de "estipulación especial". Pues bien, en el caso presente, no consta la existencia de una norma reglamentaria que fije los límites de peso y volumen para el equipaje incluido en el precio del billete, aunque la sentencia parte de la base de que existe "exceso de volumen", y parece razonable entenderlo así, ya que una tabla de surf no responde a la consideración habitual de "equipaje". Ahora bien, el precio que debe pagarse por este exceso debería haber sido objeto de "estipulación especial", y no se ha acreditado por el demandado, ahora apelado, que tal estipulación existiera, al menos a la fecha de compra del billete».

²¹ En el mateix sentit, la STJUE de 18.09.14, C-487/12, per la controvèrsia sobre si les aerolínies poden imposar recàrrecs als consumidors per facturar el seu equipatge de mà sense que aquests recàrrecs es mostrin al preu de la compra dels bitlles. El TJUE resol la qüestió al paràgraf 40 estimant que «por lo que se refiere al equipaje no facturado, es decir, el equipaje de mano, debe señalarse, con objeto de ofrecer una respuesta completa al órgano jurisdiccional remitente, que tal equipaje debe considerarse, en principio, un elemento indispensable del transporte de los pasajeros y que su transporte, por consiguiente, no puede ser objeto de un suplemento de precio, siempre y cuando dicho equipaje responda a las exigencias razonables relativas a su peso y dimensiones y cumpla con los requisitos de seguridad aplicables».

client i c) pugui resultar més car o requerir més temps del que el client raonablement havia previst. En definitiva la regulació sobre l'obligació d'informar al *soft law* va més enllà de les simples formalitats i pretén assessorar al client²².

En resum, l'obligació d'informació pel prestador del servei principalment es basa en què el consumidor tingui un alt nivell d'informació sobre el servei que vol adquirir, per tal d'evitar frauds, que el consumidor prengui una decisió motivada, que es pugui identificar al prestador de serveis amb total facilitat i que, d'acord amb el principi de la *bona fe contractual*, l'empresari proporcioni tota aquella informació necessària per tal que el consumidor estigui assessorat.

D'altra banda, com en un principi he assenyalat el deure d'informació és recíproc i, per tant, ambdues parts del contracte hi estan subjectes. Ara bé, la normativa vinculant del Dret comunitari es centra només en la part empresarial, el prestador del servei. El *soft law* també és més innovador amb l'article IV.C.-2:102 (4) DCFR, a partir del qual s'estableix l'obligació al client d'advertir al prestador del servei en cas de coneixement dels fets inusuals que poden encarir el servei o causar que aquest requereixi més temps respecte de lo previst per l'agent, o que causi danys a aquest o a tercers quan es presti²³.

Per tant, es pot observar que el principi de la *bona fe contractual* destaca a l'articulat del DCFR per a ambdues parts del contracte.

b. La publicitat i l'obligació pre-contractual d'informar

La publicitat com a mesura de comunicació és un dels mitjans que garanteix la presa de contacte entre empresari i consumidor, creant una relació entre l'empresari anunciant del servei turístic i el receptor del missatge, el potencial consumidor²⁴. Per tant, la publicitat forma part de la fase pre-contractual del futur contracte i pot influir al consumidor tant a la formació de la voluntat contractual com a la interpretació d'aquest futur contracte.

També s'ha de tenir en compte que al formalitzar-se el contracte per via electrònica resulta difícil separar la publicitat de la resta de contingut informatiu, ja que simultàniament

²² Sempre i quan el client no pogués conèixer d'aquests riscos, sigui perquè ja els coneixia anteriorment o és raonable suposar que el coneix, d'acord l'excepció que s'estableix a l'apartat (2) de l'article IV.C.-2:102 del DCFR.

²³ D'acord l'article IV.C.-2:102 (8) del DCFR, als efectes de lo disposat a l'apartat 4, es presumeix que el client té coneixement dels fets esmentats si resulten obvis a partir dels fets i circumstàncies que coneguéssin sense realitzar investigació alguna.

²⁴ M.L. MARTÍN GARCÍA, *La publicidad y su incidencia en la contratación*, Madrid, 2003, p. 34.

s'anuncia, s'executa la transacció comercial, s'informa, s'aconsella al consumidor i s'ofereix regals²⁵.

Així doncs, el principi de veracitat és essencial en matèria publicitària sobre la base d'un doble interès: el dels destinataris a no ser conduïts amb engany a contractar i, al mateix temps, l'interès d'assegurar el bon funcionament del sistema de lliure competència al mercat²⁶. En consonància amb aquest principi de veracitat, a l'article 8 del TRLGDCU apartats b) i d) s'hi estableix com a drets bàsics dels consumidors i usuaris la protecció d'aquests front pràctiques deslleials i el dret a rebre una informació correcta sobre els diferents serveis, respectivament. Concretament, a l'article 5 de la Llei 3/1991. De 10 de gener, de Competència Deslleial, s'estableix com enganyosa aquella conducta que contingui informació falsa o informació que, tot i ser veraç, pel seu contingut o presentació indueixi o pugui induir a error als destinataris, sent susceptible d'alterar el seu comportament.

Com a mesura de protecció per als consumidors a l'article 61.2 del TRLGDCU s'estableix que el contingut de l'oferta, promoció o publicitat serà exigible pels consumidors i usuaris, inclús quan no figuri expressament al contracte celebrat o bé no es correspongui amb la pròpia naturalesa del servei prestat. Amb la intenció d'evitar l'obligació d'haver de complir l'article 61.2, és comú que les empreses introdueixin clàusules com "oferta vàlida fins final d'existències" i "oferta vàlida excepte error tipogràfic"²⁷. Respecte a això els tribunals s'han pronunciat a favor del consumidor entenent que aquestes clàusules suposen una limitació de l'oferta poc clara i confosa per al consumidor, que queda totalment sotmès a la interpretació unilateral del prestador del servei, com ara, amb la Sentència del Jutjat de Primera Instància núm. 55 de Madrid, de 26 de novembre de 1998, relativa a la publicitat d'Halcón Viajes S.A., que acostumava a finalitzar tots els seus catàlegs publicitaris amb unes clàusules en lletra petita on s'hi podia llegir "preus vàlids excepte error tipogràfic" i "informació vàlida excepte error tipogràfic".

Paral·lelament, al *soft law* s'estableix a l'article II.3:109 del DCFR que, en tot cas, la part perjudicada pot exigir a l'altra que compleixi amb les obligacions en virtut del contracte tal

²⁵ M. LÓPEZ GARCÍA, *La publicidad y el derecho a la información en el comercio electrónico*, 2004, p. 27, disponible a <http://www.eumed.net/cursecon/libreria/2004/mlg/index.htm>.

²⁶ S. VILAJOANA ALEJANDRE, *Límites jurídicos de la publicidad en España*, Barcelona, 2015, p. 191, disponible a <http://www.tesisenred.net/handle/10803/361114>.

²⁷ M. LÓPEZ GARCÍA, *La publicidad y el derecho a la información en el comercio electrónico*, 2004, p. 44, disponible a <http://www.eumed.net/cursecon/libreria/2004/mlg/index.htm>.

i com l'altra part esperava raonablement que siguin com a conseqüència de l'absència d'informació o incorrecció. Aquest es podria assimilar amb l'article 61 del TRLGDCU pel qual és vinculava al prestador del servei amb el que oferia publicitàriament.

c. *L'obligació d'informar durant la prestació del servei*

Un cop el contracte ha estat perfeccionat amb el consentiment de les parts, es genera un nou deure d'informar durant la prestació del servei.

Pel que fa a la normativa vinculant, quan ja s'ha contractat el servei, únicament trobem l'article 18 del TRLGDCU que regula de manera específica l'obligació d'informar sobre les característiques del servei, en qüestió del servei turístic. En línia amb aquest article hi ha la Sentència de l'Audiència Provincial de Madrid, Sec. 21a, d'11 de desembre de 2012, per la qual es condemna al demandat, l'agència de viatges El Corte Inglés, per atorgar una informació deficient de les prestacions contractades, en concret, les derivades de ser l'habitació de l'hotel "estàndard" per a ús de quatre persones adultes²⁸.

Pel que fa al *soft law*, el DCFR al seu article IV.C.-2:108 estableix una obligació contractual d'advertir al client, un cop seguides les instruccions establertes per aquest, en cas que es pugui donar alguna situació de risc envers al servei sol·licitat, com ara, que no es pugui aconseguir el resultat indicat, que pugui perjudicar altres interessos del client o que pugui resultar més car o requerir més temps de l'acordat al contracte. Per tant, torna a establir, més que un deure d'informació, un deure d'advertència o d'assessorament per al client, ja que un cop perfeccionat el contracte en cas que neixin noves situacions o circumstàncies en virtut del principi de la *bona fe contractual* l'empresari haurà de comunicar-les al client i procurar que aquest ho entengui. Ara bé, aquest deure d'informació que neix un cop el contracte ja està en funcionament no implica que el prestador del servei hagi de fer una cerca intensiva per la nova informació, sinó que simplement ha d'informar d'aquella que resulti evident.

Tenint en compte aquest deure d'advertència de l'article IV.C.-2:108 del DCFR, resulta interessant la Sentència de l'Audiència Provincial de València, Sec. 9a, de 3 de juny de 2009, per la contractació de vols per via electrònica. Aquesta tracta sobre la demanda que imposen uns clients a Ryanair Limited per incompliment contractual al haver modificat les condicions horàries del vol contractat sense posar-ho al seu coneixement, provocant que

²⁸ SAP Madrid de 11.12.12, ROJ 22051/2012.

perdessin el vol²⁹. D'acord l'entitat demandada la situació amb la que es van trobar els demandants era causa del seu propi incompliment contractual al no proporcionar correctament una direcció de correu electrònic tal i com s'exigia al contracte. S'estima a favor del demandat, absolent-lo, doncs efectivament la companyia aèria ja havia complert amb la seva obligació a través de dos comunicacions anunciant el canvi horari amb antelació suficient pels actors i, a més, tot i que la companyia aèria tenia dos telèfons i numero de fax per poder-ho comunicar, no podria elevar-se a categoria d'obligació «primer, perquè la contractació telemàtica no inclou comunicacions via telefònica, sinó que són atorgats pels contractants per iniciativa pròpia i, segon, perquè tot i en cas d'incorrecció del correu electrònic, l'empresa no té l'obligació d'efectuar als passatgers contractants comunicacions via electrònica». En la mateixa línia, també resulta interessant la Sentència de l'Audiència Provincial d'Alacant, Sec. 8a, de 26 d'abril de 2012, per la qual es considera que hi ha una falta d'informació sobre la possible incidència d'un huracà abans d'iniciar la travessia en vaixell i la possible modificació significativa d'algun element essencial del viatge³⁰.

d. Remeis en cas d'omissió del deure d'informar

Finalment, d'acord l'article 8 d) del TRLGDCU, és un dret bàsic dels consumidors i usuaris la informació correcta sobre els diferents serveis i l'educació i divulgació per a facilitar el coneixement sobre el seu adequat ús, consum i gaudi. Per tant, si les parts proporcionen una informació no veraç o incompleta, ometent la informació, generalment es considera que aquest tipus d'actuació és per induir a contractar, i per tant, contrari a la *bona fe contractual*.

D'aquest incompliment d'obligació d'informar se'n deriven unes conseqüències que, sorprenentment, la LSSICE només s'ocupa de regular-ne les conseqüències des de la perspectiva del Dret administratiu sancionador. Pel que fa al TRLGDCU, es podria acudir a l'article 118, on es regula que el consumidor i usuari té dret a la rebaixa del preu o la resolució del contracte, com a remeis en cas d'incompliments contractuals. Concretament, a l'article 121 s'estipula que la rebaixa del preu procedirà quan la falta de conformitat sigui d'escassa importància; en canvi, per aquells casos en què la falta de conformitat tingui certa importància es procedirà a la resolució del contracte.

²⁹ SAP València de 03.06.09, ROJ 2023/2009.

³⁰ SAP Alacant de 26.04.12, ROJ 1184/2012.

En la mesura que el TRLGDCU i la LSSICE no preveuen de manera expressa al seu redactat la regulació per la resolució del contracte, en aquells casos en què el prestador de serveis no hagi informat adequadament al consumidor, tenint en compte els articles anteriorment esmentats, s'haurà de buscar les conseqüències d'aquests incompliments des d'una perspectiva contractual a la Teoria general de contractes establerta al CCE. Per exemple, atenent a la finalitat de l'article 27.1 de la LSSICE de facilitar al destinatari la comprensió del procediment de contractació i la detecció d'errors en la inserció de les dades, en aquest cas l'omissió d'aquests requisits informatius podria, en funció de les circumstàncies, arribar a tenir efectes sobre el consentiment prestat, tant en la fase de la seva formació com de la seva manifestació³¹.

Per tant, en aquests supòsits caldrà analitzar cas per cas quines implicacions té l'omissió en qüestió per a la formació i manifestació de la voluntat del destinatari i determinar fins a quin punt, el supòsit és propi de les figures dels vicis de consentiment (l'error i el dol). En concret, d'acord l'article 1265 del CCE el consentiment seria nul en cas que fos prestat per error, violència, intimidació o dol, i en aquests casos es podria demanar la resolució del contracte per part del consumidor. És important tenir en compte els següents articles del CCE per saber quan concorre error o dol:

- D'acord l'article 1266 per tal que l'error invalidi el consentiment, haurà de recaure sobre la substància de la cosa que fos objecte del contracte, o sobre aquelles condicions de la mateixa que principalment haguessin donat motiu a celebrar-lo.
- D'acord l'article 1269 hi ha dol quan, amb paraules o maquinacions insidioses de part d'un dels contractants, és induït a l'altre a celebrar un contracte que, sense elles, no hagués fet. En concret, i en virtut l'article 1270, per tal que el dol produeixi la resolució del contracte, haurà de ser greu i no haver estat emprat per les dos parts contractants.

Així doncs, en cas que l'omissió de la informació tingui una certa importància i, per tant, pugui veure's afectat el consentiment prestat pel consumidor, ens trobaríem davant un vici del consentiment, el qual pot ser generat o bé per error o bé per engany (si l'ocultació d'informació es fa de manera dolosa), i la conseqüència per ambdós casos, d'acord l'article

³¹ S. ROJAS i F.J. BLANCO, *Obligaciones de información previas y posteriores a la contratación en la Ley de servicios de la sociedad de la información y del comercio electrónico*, Actualidad Jurídica Uría & Menéndez, p. 14, disponible a <http://www.uria.com/documentos/publicaciones/1236/documento/trib05.pdf?id=2030>.

1300 del CCE i, els articles II.7:201 (1) i II.7:205 del DRAFT pel que fa al *soft law*, és la resolució del contracte, sempre i quan es compleixin els requisits necessaris per l'existència d'aquests vicis de consentiment. Finalment, cal mencionar que, d'acord l'article 1266, en cas que es tracti d'un simple error de compte solament donarà lloc a la seva correcció i, d'acord l'article 1270 en cas de dol incidental s'obliga a qui el va usar a indemnitzar de danys i perjudicis.

Respecte aquests remeis davant l'incompliment del deure d'informar, resulta interessant la Sentència de l'Audiència Provincial de Zamora, Sec. 1a, de 4 de desembre de 2007, per la qual es sol·licita l'acció de resolució del contracte de viatge per incompliment de l'obligació d'informar, per part de l'agència de viatges als clients, de la gran probabilitat de que la zona on estava situat l'hotel on havien d'allotjar-se els demandants estaria afectada per la trajectòria de l'huracà "Wilma"³². Per tant, veiem com al proporcionar una informació incompleta, ometent la possibilitat de que l'huracà "Wilma" els podria afectar i, per tant, que els clients decidissin si continuar endavant amb el contracte o desistir, el seu consentiment es veu viciat per omissió de la informació per engany, doncs hi ha dol per part de l'agència de viatges al ocultar la informació. A més, no solament no van poder gaudir de les vacances, sinó que van haver de ser desallotjats un dia abans que acabés el temps d'estància a l'hotel donada la perillositat de l'huracà, és per això que varen demanar no solament la rescissió del contracte amb el reintegrament de l'import del preu pagat pel viatge sinó que també una indemnització valorada en danys morals per 500€.

Paral·lelament a aquesta qüestió sobre resolució del contracte, i vinculant-ho amb l'àmbit fiscal, hi ha el dubte sobre què succeiria amb els impostos suportats del servei turístic contractat, en concret, per l'impost sobre el valor afegit. L'article 80.2 de la Llei 3/1992, de 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit (en endavant, LIVA) s'estableix que quan per resolució ferma, judicial o administrativa quedi sense efecte total o parcialment les operacions gravades, la base imposable es modificarà en la quantia corresponent. Per tant, d'acord l'article 89.1 de la LIVA, els subjectes passius (l'agència de viatge) hauran d'efectuar la rectificació de les quotes impositives repercutides quan s'hagués produït la circumstància descrita de l'article 80.2. En concret, aquesta rectificació haurà de produir-se al moment en què s'adverteixi la circumstància, sempre que no haguessin transcorregut més de quatre anys des de la sentència que va declarar la resolució del contracte.

³² SAP Zamora de 04.12.07, ROJ 380/2007.

2.3. Anàlisi fiscal: tributació per a l'economia digital

L'economia digital, i més concretament l'expansió del comerç electrònic, han donat lloc a una nova manera de dur a terme les transaccions comercials, on les noves tecnologies de la informació i la comunicació són la base d'aquestes transaccions. És per això que en les últimes dècades la tributació ha experimentat canvis molt significatius com a conseqüència d'aquest fenomen de globalització i desenvolupament de les tecnologies digitals.

Per al anàlisi fiscal, en primer lloc, és necessari decidir per quin camí la normativa fiscal hauria d'encaminar-se davant aquest nou repte: per la no tributació, per la tributació a partir d'impostos específics o per la tributació mitjançant els impostos actuals però actualitzats a les noves característiques. En segon lloc, i d'acord la decisió presa anteriorment, analitzarem les novetats de dos dels impostos que més controvèrsia presenten per a la tributació de l'economia digital.

2.3.1. Les diferents opcions de tributació

Així doncs, al marc de l'economia digital s'estan plantejant tot un seguit de tendències i reptes fiscals, sent necessari analitzar si les actuals normatives són aptes per a les transaccions comercials electròniques. Hem de tenir en compte que els actuals sistemes tributaris van ser desenvolupats amb posterioritat de la Segona Guerra Mundial, moment en què les empreses focalitzaven la seva activitat en la indústria i la riquesa circulava de país en país en forma de béns físics. En canvi, actualment, donat el desenvolupament d'Internet han aparegut els béns i serveis intangibles i les empreses estan augmentant el volum de les transaccions comercials per aquesta via³³.

Per tant, davant aquest nou context les diferents jurisdiccions s'han vist forçades a analitzar tant els possibles beneficis com perjudicis que es generarien depenent de la manera que s'opti per regular fiscalment aquesta nova modalitat de comerç.

En primer lloc, hi ha l'opció de no sotmetre a tributació a les operacions comercials electròniques, amb l'argument de que els beneficis que generarien al conjunt de l'economia superaria als beneficis dels impostos recaptats per aquesta³⁴. Aquesta opció considero que no és l'opció més adient donat que l'economia digital suposa un volum de

³³ R. ÁLAMO CERRILLO, *La economía digital y el comercio electrónico: su incidencia en el sistema tributario*, Madrid, 2016, p. 60.

³⁴ En aquest cas implicaria que qualsevol bé o servei comercialitzable a través d'Internet no estaria sotmès a gravamen de cap tribut.

negoci tant significatiu i en augment que cap país es pot donar el luxe de renunciar a gravar les rendes dels respectius agents econòmics, sinó podrien inclús arribar a veure's en una situació d'insuficiència fiscal.

En segon lloc, hi ha l'opció de sotmetre a tributació a les operacions comercials electròniques, doncs es tracta d'una activitat comercial més i no hauria de tenir discriminació, ni positiva ni negativa, sent sotmesa a gravamen com en el cas del comerç tradicional. Aquesta és l'opció que varis autors consideren més convenient, tot i això, davant aquesta possibilitat, s'ha generat la disjuntiva sobre si seria necessari crear tributs específics per al comerç electrònic o adaptar els tributs ja existents a la nova realitat comercial³⁵.

Per una banda, la creació d'impostos específics a les transaccions comercials electròniques presenta alguns avantatges però també inconvenients³⁶. El principal avantatge és que al tractar-se de nous impostos dissenyats de manera específica per al comerç electrònic, els conceptes tributaris que s'apliquen han estat creats únicament per a aquesta modalitat i tenint en compte les seves característiques. No obstant això, tot i aquest avantatge no es pot obviar la dificultat que sorgeix d'establir criteris adequats per a la delimitació del fet i la base imposable, així com que resultaria no aplicable el principi de neutralitat ja que s'estarien aplicant diferents impostos a les transaccions comercials electròniques i tradicionals tot i que aquests tractin béns i serveis idèntics³⁷. De fet, el nou món de les tecnologies de comunicació i la informació es caracteritza per la seva celeritat amb els canvis, el qual podria significar que l'impost específic creat per a una situació concreta quedés ràpidament obsolet.

Per altra banda, l'adaptació de la normativa fiscal vigent, d'acord estudis de diferents organitzacions internacionals és l'alternativa més factible, però sempre respectant els instruments i principis tributaris existents, en especial al principi de neutralitat doncs una discriminació, sigui positiva o negativa, del comerç tradicional front al comerç electrònic podria tenir conseqüències negatives per a l'economia³⁸. Ara bé, l'adaptació dels sistemes tributaris dels diferents Estats ha de fer-se de manera consensuada, és a dir, que els països

³⁵ Autors com R. ÁLAMO CERRILLO i A. ANTÓN ANTÓN.

³⁶ Alguns exemples d'impostos específics que s'han anat proposant són el *Bit Tax* per A. CORDELL i l'*Automated Payment Transactions (APT)* per E.L. FEIGE.

³⁷ R. ÁLAMO CERRILLO, *La economía digital y el comercio electrónico: su incidencia en el sistema tributario*, Madrid, 2016, p. 70-71.

³⁸ Principalment, podria afectar a la no aplicació del principi de suficiència tributària, generant una situació d'insuficiència fiscal tal i com abans he esmentat.

es posin d'acord amb uns mínims legislatius donat el caràcter internacional de les transaccions comercials electròniques, ja que en cas contrari les modificacions que es duguessin a terme no serien eficaces³⁹.

Per tant, com he mencionat, davant aquesta situació i entenent el comerç electrònic com una activitat comercial més, que genera beneficis, els Estats i principals organismes internacionals han preferit l'opció d'adaptar els tributs ja existents. Per exemple, la UE, conscient de la importància que té l'*economia digital* i la seva incidència en els actuals sistemes tributaris, en un informe⁴⁰ realitzat per un grup d'experts en matèria de fiscalitat de l'*economia digital*, coincideixen en que han de seguir sent aplicables els principis bàsics de tributació vàlids pels mercats tradicionals⁴¹. Un altre exemple, és el de la OCDE i el seu Projecte *Base Erosion and Profit Shifting* (en endavant, BEPS), el qual estudia la manera de fer front a les estratègies de planificació fiscal "agressiva" usades per les empreses multinacionals aprofitant-se de discrepàncies, llacunes legals i inconsistències que hi ha als sistemes fiscals nacionals, traslladant els seus beneficis a països d'escassa o nul·la tributació on les empreses gairebé no hi exerceixen activitat econòmica; de fet, la UE a l'informe que he esmentat segueix les directrius establertes en aquest.

2.3.2. Adaptació dels tributs existents a la nova era digital

Tenint clar que l'opció de tributació més factible és la d'adaptar els tributs existents a la nova realitat, d'acord S. MORENO GONZÁLEZ hi ha dos aspectes a abordar donada la incidència de les tecnologies digitals sobre la tributació⁴²:

- 1) Les pèrdues recaptatòries que les arques públiques nacionals pateixen arrel del desenvolupament per part dels operadors econòmics de noves formes d'operar i una planificació fiscal agressiva, eliminant o reduint significativament les seves obligacions tributàries.
- 2) Les possibilitats que aquestes tecnologies ofereixen per facilitar el compliment voluntari de les obligacions fiscals i garantir un adequat control tributari per part de les administracions tributàries.

³⁹ R. ÁLAMO CERRILLO, *La economía digital y el comercio electrónico: su incidencia en el sistema tributario*, Madrid, 2016, p. 71-80.

⁴⁰ COMMISSION EXPERT GROUP, *Taxation of the Digital Economy*, Brussel·les, 2015.

⁴¹ Especialment pels principis bàsics de tributació d'eficiència, equitat i neutralitat.

⁴² S. MORENO GONZÁLEZ, "Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del Plan BEPS, especial referencia al problema del nexos", a S. MORENO GONZÁLEZ, *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, Pamplona, 2017, p. 97-98.

Arran aquesta situació, la COMISSIÓ EUROPEA, el 2015, va realitzar un informe a partir d'un grup d'experts en matèria de fiscalitat de l'*economia digital*, centrant-se sobretot per les situacions de frau i evasió que emmarquen a aquest comerç electrònic, tant per la tributació directa com indirecta. D'una banda, al marc de la fiscalitat directa, l'impost que més problemes presenta donada l'*economia digital* és l'impost de societats (en endavant, IS), l'objectiu del qual és evitar tant les situacions de doble imposició com aquelles on les empreses evadeixen la norma fiscal i per a això un dels principals problemes que hi ha és determinar el concepte d'establiment permanent, així com saber a on han de tributar les rendes obtingudes a partir d'aquest⁴³. D'altra banda, al marc de la fiscalitat indirecta, hauré d'estudiar i analitzar les implicacions de l'impost sobre el valor afegit (en endavant, IVA)⁴⁴; en concret em centraré en la seva normativa respecte a la prestació de serveis, la qual ha sofert un canvi important amb la nova regulació de la Mini Ventanilla Única (*Mini One-Shop-Stop* o *MOSS*).

a. *Novetats respecte l'impost de societats*

Com anteriorment he esmentat, un dels principals problemes per a la fiscalitat directa és el de determinar el concepte d'establiment permanent (en endavant, EP) dins de l'*economia digital*. Aquest concepte d'EP té origen a final del segle XIX; d'acord les normes de repartiment de la potestat tributària entre l'Estat de residència i l'Estat de la font, actualment les rendes empresarials tributen de manera exclusiva al país de residència de l'empresa. Aquesta és la norma general, però existeix l'excepció en cas que aquesta empresa tingui un EP a l'Estat de la font, de tal manera que l'existència d'un EP serveix per a legitimar l'exercici de la potestat tributària per part d'aquest Estat⁴⁵.

El concepte d'EP es troba desenvolupat a la publicació *Model Tax Convention on Income and on Capital* de la OCDE (en endavant, MC OCDE), la qual requereix constant revisió per tal que s'adapti als nous reptes fiscals que sorgeixen de l'evolució de l'economia global. Treballaré sobre la versió condensada del MC OCDE que es va fer públic el 21 de novembre de 2017. Per començar, l'article 7 estableix la norma general de tributació exclusiva de les rendes empresarials obtingudes a l'Estat de residència de l'empresa en

⁴³ S'entén per fiscalitat directa a aquells impostos que recauen sobre un índex directe de capacitat econòmica, com ara, la renda i el patrimoni.

⁴⁴ S'entén per fiscalitat indirecta a aquells impostos que recauen sobre un índex indirecte de capacitat econòmica, com ara, el consum.

⁴⁵ S. MORENO GONZÁLEZ, "Los desafíos fiscales de la economía digital en y después del Plan BEPS, especial referencia al problema del nexo", a S. MORENO GONZÁLEZ, *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, Pamplona, 2017, p. 119.

qüestió, ara bé, al mateix temps regula una excepció i és en el cas que l'empresa en qüestió tingui un EP a l'Estat de la font, que en tal cas els beneficis que són atribuïbles a l'EP tributarien a l'Estat de la font.

Per tal de saber què s'entén per EP, l'article 5 del MC OCDE ho defineix com aquella situació en què una persona té a un altre Estat diferent al de la seva residència fiscal un lloc fixe de negocis on hi realitza tota o part de la seva activitat. Aquest concepte d'EP com a punt de connexió que permet sotmetre a imposició a l'Estat de la font les rendes derivades d'activitats econòmiques obtingudes per no residents, és una de les institucions de la fiscalitat internacional que mostra una major desconexió amb el context econòmic digital actual dominat per l'ús de les TIC i la digitalització, ja que el comerç electrònic permet realitzar operacions comercials transfrontereres sense una connexió territorial amb l'Estat on s'executi l'operació, impossibilitant la tributació en ell. Per tant, la posició tradicional consistent en vincular un lloc de negocis amb un punt geogràfic es mostra actualment insuficient per donar cabuda a les noves formes de dur a terme les activitats empresarials, ja que la globalització econòmica, el desenvolupament de les TIC i l'expansió d'Internet permeten realitzar aquestes activitats a molts estats sense la necessitat de disposar en ells de presència física alguna, de manera que els beneficis econòmics derivats de tals activitats no són sotmeses a tributació als Estats de la font.

A la pràctica hi ha una predisposició dels tribunals a interpretar de manera extensiva el concepte d'establiment permanent, per tal d'acabar amb el desviament de beneficis per part de multinacionals que, a través d'estructures artificioses, tracten d'esquivar la figura de l'establiment permanent i la conseqüent tributació a Espanya, i així tributar pels beneficis obtinguts a un país on el sistema tributari és més favorable. Un exemple en seria la Sentència sobre el cas *Dell* de la Sala de lo Contenciós-Administratiu de l'Audiència Nacional de 8 de maig de 2015⁴⁶. Per tant, la problemàtica sorgeix sobre la continuació del requisit de "fixesa" o "presència física" a l'Estat de la font per a sotmetre a tributació els beneficis obtinguts per les empreses no residents a una economia que depèn cada cop més de la presència digital o virtual i menys de la física.

En aquest sentit, en paraules de la COMISSIÓ EUROPEA «hi ha una desconexió entre el lloc on es crea el valor i on es paguen els impostos»⁴⁷. Per tant, considera necessària la

⁴⁶ SAN Sala de lo Contenciós, de 08.06.15, ROJ 2153/2015.

⁴⁷ COMISSIÓ EUROPEA, *Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital*, Brussel·les, 2018, p. 5.

modernització de l'actual legislació tributària per a adaptar-la als nous temps d'Internet. Per tal de solucionar aquesta situació, des de Brussel·les s'ha proposat dues idees, una de caràcter global per resoldre els problemes a llarg termini i l'altra de caràcter temporal per una solució a curt termini, tot i que no són àmpliament acceptades internacionalment i inclús entre els propis Estats membres⁴⁸.

D'una banda, es proposa una solució a llarg termini per a la normativa de l'IS. Aquesta solució sorgeix arran la decisió de la Comissió Europea d'una estratègia per a la consecució d'un Mercat únic digital a la UE a partir del qual es manifestava la necessitat d'un marc fiscal estable i actualitzat, adaptat als models de negoci digitals⁴⁹. Per aquests motius la Comissió ha proposat una solució global al repte que planteja la fiscalitat de l'*economia digital*, i aquesta comprèn tres elements principals⁵⁰:

1. El primer element per a una solució globalitzada és la proposta d'una Directiva relativa a la fiscalitat de les empreses amb una presència digital significativa, la qual tractarà els problemes d'on gravar i que gravar a l'*economia digital*. Es proposa que les empreses estiguin obligades a tributar als Estats membres on tinguin una presència digital significativa, sense necessitat de la presència física que fins ara era necessària.

D'acord l'article 4.3 de la mateixa Directiva aquesta presència digital significativa es definirà en funció dels ingressos procedents de la prestació de serveis digitals, el nombre d'usuaris en línia o el nombre de contractes comercials de serveis digitals⁵¹. Per tant, es considera que una *plataforma digital* té una "presència digital" gravable o un establiment permanent virtual a un Estat membre si compleix un dels següents criteris: superar el llindar de 7.000 milions d'ingressos en un Estat membre, tenir més de 100.000 usuaris i firmar més de 3.000 contractes comercials sobre serveis digitals.

2. El segon element és la integració d'aquests principis de la proposta de Directiva anterior a les propostes relatives a una base imposable consolidada comuna de l'impost de societats.

⁴⁸ CONSELL DE LA UNIÓ EUROPEA, *Comunicado de prensa sobre el Impuesto digital: el Consejo acuerda la contribución de la UE a los debates internacionales*, Brussel·les, 2017.

⁴⁹ COMISSIÓ EUROPEA, *Una estratègia para el Mercado único digital*, Brussel·les, 2015, p. 9-10.

⁵⁰ COMISSIÓ EUROPEA, *Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital*, Brussel·les, 2018, p. 7-8.

⁵¹ COMISSIÓ EUROPEA, *Propuesta de Directiva relativa a la fiscalidad de las empresas con una presencia digital significativa*, Brussel·les, 2018, p. 17.

La Comissió, el 16 de març de 2011, va presentar la proposta per l'establiment d'una base imposable consolidada comuna de l'impost sobre societats, oferint a un únic text legal l'harmonització de la imposició de l'impost de societats, establint una base imposable comuna, consolidada i unificada, la formula de repartiment i un sistema de ventanilla única. La proposta va quedar aturada davant la complexitat d'adoptar-la en un únic text legal i ja es van fer propostes per fer-ho en dues fases. El 25 d'octubre de 2016 es va reprendre aquest camí amb dues propostes, una per a la Directiva relativa a una base imposable comuna (en endavant, BICIS) i l'altra per a la Directiva del Consell sobre una base imposable comuna consolidada (en endavant, BICCIS), de tal manera que a diferència de la proposta de 2011 es pretén arribar a l'objectiu a partir de dues fases. Una altra diferència respecte la proposta de 2011, el qual establia un règim facultatiu per a totes les societats, en aquest cas s'estableix un llindar a partir del qual aquelles societats que sobrepassin una determinada importància econòmica l'opció d'acollir-se a aquestes Directives deixaria de ser facultativa a ser obligatòria. En concret, d'acord l'article 2 estableix el caràcter obligatori a aquelles empreses amb un total d'ingressos consolidats del grup superiors a 750 milions d'euros durant l'exercici anterior a l'exercici corresponent⁵².

Així doncs, com he mencionat, es considera combinar la nova Directiva sobre la presència digital amb les propostes de Directiva BICIS i BICCIS per tal de garantir que els sistemes de l'IS dels Estats membres puguin abordar les dificultats que es plantegen per a la fiscalitat de l'*economia digital*, amb la incorporació del concepte d'establiment permanent virtual.

3. El tercer element implica la importància que aquesta solució proposada a una escala a nivell Europeu pugui expandir-se fins a un nivell mundial, per tal de poder garantir unes condicions de competència equitatives entre les empreses de la UE i les de fora de la UE.

Cal tenir en compte que arribar a un acord per a una solució estructural implica un temps important, doncs és necessari la unanimitat en seu de la UE, el qual no és fàcil d'aconseguir. Ara bé, les expectatives per aconseguir-ho han augmentat degut a la retirada del Regne Unit de la UE (un dels principals opositors d'arribar a un acord per

⁵² F. ROMERO GARCÍA, "La base imponible común como herramienta útil en un entorno económico globalizado, móvil y digital", a S. MORENO GONZÁLEZ, *Tendencias y Desafíos Fiscales de la Economía Digital*, Madrid, 2017, p. 451-456.

l'harmonització fiscal), a la mala imatge d'alguns Estats membres donada la baixa tributació per tractaments preferencials oferts a algunes grans multinacionals (Bèlgica, Holanda, Irlanda i Luxemburg⁵³) i els problemes pressupostaris de la majoria dels Estats membres, conseqüència de l'espiral a la baixa dels tipus de gravamen de l'impost de societats i del dumping fiscal entre ells⁵⁴.

En aquest sentit, com que els Estats membres cada cop es veuen més pressionats a actuar i aconseguir resultats immediats davant aquest repte fiscal, aquests estan prenent accions unilaterals per a la creació d'un impost destinat a gravar determinats ingressos dels serveis digitals, i així aconseguir protegir els seus ingressos fiscals⁵⁵. Paral·lelament, des de la UE davant aquestes actuacions unilaterals temen que hi hagi un risc de fragmentació del mercat únic i és per aquest motiu que han vist necessari arribar a una solució de caràcter provisional a nivell europeu per tal d'evitar aquesta fragmentació i, al mateix temps, que els Estats membres puguin protegir els seus ingressos.

Així doncs, d'altra banda, s'ha fet una proposta per un Impost provisional sobre els Serveis Digitals a nivell europeu, amb la condició que s'aplicarà mentre no s'hagi acordat una solució global a nivell internacional. Aquest impost es centra en activitats en les que existeix una gran diferència entre el valor creat i la capacitat dels Estats membres per a gravar-ho, activitats com l'explotació de dades d'usuaris a través de la publicitat en línia, la venda de dades generades a partir d'informació subministrada pels usuaris o l'ús de dades per part d'intermediaris⁵⁶. En concret es proposa d'aplicar un tipus de gravamen del 3% sobre els ingressos bruts derivats d'aquest tipus d'activitats digitals que avui en dia no estan gravades⁵⁷. A més, s'aplicaria a les multinacionals amb un volum de negoci mundial

⁵³ Fins ara la Comissió Europea ha ordenat a Apple que pagui una quantitat rècord d'impostos passats de fins a 13.000 milions d'euros a Irlanda, a Amazon de 250 milions d'euros a Luxemburg, a Starbucks de fins a 30 milions d'euros a Holanda i a Bèlgica se li ha demanat que recuperi un total de 700 milions d'euros de 35 multinacionals, entre elles BP i BASF, en conseqüència dels beneficis de pactes fiscals que aquestes multinacionals havien rebut.

⁵⁴ Dumping fiscal és totes aquelles pràctiques comercials decidides per les autoritats públiques d'un país que tenen efectes de minorar la lliure competència. Concretament, es refereix a la política fiscal d'incentius d'un país per apropar capital al seu territori. Aquesta pràctica sovint es relaciona amb les pràctiques deslleials quan la diferència de tributació és molt important pel que fa als països veïns.

⁵⁵ El ministre d'economia d'Espanya, Roman Escolano, assegura que es pretén posar en funcionament l'impost digital a partir de l'any 2019. Aquest tribut es destinarà a l'Estat de benestar, en concret cobriria la pujada de les pensions.

⁵⁶ COMISSIÓ EUROPEA, *Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital*, Brussel·les, 2018, p. 9-10.

⁵⁷ Es calcula que amb l'Impost sobre els Serveis Digitals s'obtidria anualment ingressos al voltant de 5.000 milions d'euros a la UE, millorant la sostenibilitat de les finances públiques nacionals i de la UE.

consolidat superior als 750 milions d'euros o una xifra de negoci de 50 milions a la UE per tal que els ingressos els recaptin els Estats membres on es trobin situats els usuaris⁵⁸.

El que podem observar d'ambdues solucions, és que s'apliquen uns llindars que fa que estiguin dirigides especialment a les empreses multinacionals o plataformes amb una certa grandària, de fet ambdós llindars coincideixen en què s'apliqui a empreses amb uns ingressos de més de 750 milions d'euros. De tal manera que no implicaria un augment de barreres d'entrada al mercat a les petites o noves empreses.

b. Novetats respecte l'impost sobre el valor afegit

El gener de 2018 la COMISSIÓ EUROPEA va adoptar les últimes propostes del “paquet de reforma de l'IVA”, conegut com a Pla d'Acció sobre l'IVA que es va presentar el 2016. D'acord al marc de l'Estratègia per al Mercat únic digital, aquestes propostes busquen crear un espai únic europeu de l'IVA, modernitzar el règim i fer-lo més senzill, menys vulnerable al frau i més favorable a les empreses⁵⁹. Entre aquestes mesures, la regulació de l'IVA per a l'*economia digital* ha estat una de les principals qüestions d'objecte de reforma, amb la finalitat de facilitar la recaptació de l'impost quan els consumidors compren béns i serveis en línia.

Per començar, és necessària la diferenciació entre les nocions de comerç electrònic directe i indirecte, doncs com es veurà a continuació, avui en dia, la diferència entre un i altre té a efectes pràctics una regulació diferenciada per l'IVA. Es podria definir el comerç electrònic directe com aquell en què la naturalesa electrònica i l'intercanvi de dades no es limita solament al procés de contractació, sinó que a la pròpia naturalesa del bé intangible o servei intercanviat. En canvi, el comerç electrònic indirecte, respon al simple ús de serveis electrònics de transmissió de dades per a la fase contractual de l'operació econòmica, però l'entrega del bé o servei es desenvolupa a través de mitjans no electrònics, doncs el producte comercialitzat no tindria naturalesa intangible⁶⁰.

Des de l'1 de gener de 2015, s'ha establert un sistema de declaració, liquidació i pagament de l'IVA per als serveis de telecomunicació, de radiodifusió, de televisió o de serveis

⁵⁸ CONSELL DE LA UNIÓ EUROPEA, *Fiscalidad digital: La Comisión propone nuevas medidas para garantizar que todas las empresas tributen de forma equitativa en la UE*, Brussel·les, 2018, p. 2.

⁵⁹ COMISIÓN EUROPEA, *Una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa*, Bruselas, 2015, p. 9.

⁶⁰ J.M. MACARRO OSUNA, “El IVA en el comercio electrónico como punto de partida de un nuevo paradigma de las ventas a distancia en la Unión Europea”, a S. MORENO GONZÁLEZ, *Tendencias y Desafíos Fiscales de la Economía Digital*, Madrid, 2017, p. 179-180.

electrònics, és a dir, per al comerç electrònic directe; em refereixo a l'anomenat sistema de Mini Ventanilla Única i MOSS. Anteriorment, es tributava en origen però donades les característiques fonamentals del comerç electrònic directe, concretament la desmaterialització del producte, provocava que els proveïdors dels serveis tinguessin un gran interès en traslladar la seu des de la que es prestaven els serveis a països amb menor IVA o, directament, fora de la UE a un Estat sense gravamen sobre el consum⁶¹. Aquesta infracció del principi de neutralitat fiscal generava importants distorsions de la competència, privilegiant a aquells operadors localitzats als citats països.

Actualment, d'acord a la norma de localització d'aquests serveis, en principi, les empreses han d'identificar-se a cadascun dels Estats membres on presten els serveis i presentar allí les declaracions de l'IVA; es tracta de l'anomenada tributació en destí. És a dir, l'operació està subjecta a l'IVA de l'Estat membre d'establiment o residència del consumidor (l'Estat de consum). Per tal de determinar la localització del consumidor s'estableix unes presumpcions a l'article 24 *ter* del Reglament 282/2011, tals com a) el lloc d'instal·lació de la línia terrestre a través de la qual es prestin, b) el lloc on es trobi el descodificador o dispositiu similar des del que es presti i c) el codi nacional de la targeta SIM on es rebin els serveis; l'article continua dient que en cas de no poder-se aplicar aquestes presumpcions el prestador haurà de determinar la ubicació del consumidor en funció de dos mitjans de prova, no contradictoris, dels enumerats a l'article 24 *septies* del mateix Reglament. D'acord J.M. MACARRO OSUNA, la generalització del principi d'imposició en destí sense importar la ubicació del prestador del servei per via electrònica té un efecte molt positiu en referència al compliment del principi de neutralitat fiscal, doncs implica que tots els agents econòmics competeixin amb el mateix tipus impositiu i acaba amb els incentius fiscals que existien en alguns Estats membres⁶².

A més, el 2015 es va aprovar un sistema especial que simplificava les obligacions tributàries en destí dels diferents Estats membres, aquest suposa una alternativa que permet que les empreses - tant les no establertes a la UE com les que sí que ho estan, però no a l'Estat membre de consum - declari i paguin l'IVA meritat als diferents Estats membres a

⁶¹ D'acord l'antic articulat de l'article 45 de la Directiva de l'IVA «el lloc de prestació de serveis a una persona que no tingui la condició de subjecte passiu serà el lloc on el proveïdor dels serveis tingui la seu de la seva activitat social».

⁶² J.M. MACARRO OSUNA, "El IVA en el comercio electrónico como punto de partida de un nuevo paradigma de las ventas a distancia en la Unión Europea", a S. MORENO GONZÁLEZ, *Tendencias y Desafíos Fiscales de la Economía Digital*, Madrid, 2017, p. 187.

partir d'un únic punt del portal web del seu Estat d'identificació⁶³. La possibilitat de registrar-se a un únic Estat membre i no haver d'operar amb una pluralitat d'administracions tributàries, deixant que siguin els Estats membres d'identificació i consum els que es relacionin entre ells, suposa una gran simplificació.

Donat l'èxit de la Mini Ventanilla Única o *MOSS*, des de la UE es pretén estendre els seus efectes a la resta de transaccions de comerç electrònic indirecte, és a dir, per a la venda de béns i serveis tradicionals però que el seu procés contractual es produeix en línia. Així doncs, d'acord la Directiva 2017/2445 es preveu una ampliació significativa de l'ús de la Mini Ventanilla Única a partir de l'1 de gener de 2021 i, com en el cas anterior, l'ús d'aquesta permetrà declarar i pagar l'IVA a un únic punt de l'Estat d'identificació del proveïdor.

En paraules de TOOMAS TÖNISTE, ministre d'hisenda a Estònia i actual President del Consell «al reduir la burocràcia, s'aconseguirà un estalvi per a les empreses i un creixement dels ingressos fiscals dels Estats membres»⁶⁴. No obstant això, considero que totes aquestes propostes no aborden el problema real, el frau fiscal. La dificultat per constatar que s'ha produït una transacció per via electrònica quan el venedor no vol complir les seves obligacions de l'IVA, per molt simplificades que aquestes estiguin, continua vigent. Alguns autors ho anomenen “forat negre” de defraudació, doncs la tributació queda en mans de la bona voluntat dels operadors, sobretot en cas d'estar localitzats a tercers països que no col·laborin amb els Estats membres per la persecució del frau fiscal, particularment respecte al repte que planteja el comerç electrònic directe⁶⁵.

⁶³ És a dir, els subjectes passius que prestin el servei podran acollir-se, en funció d'on estiguin establerts o tinguin el seu Establiment Permanent, a un dels dos règims especials per als serveis per via electrònic: el règim de la Unió o l'exterior a la Unió.

⁶⁴ CONSELL DE LA UNIÓ EUROPEA, *IVA sobre el comerç electrònic, adopció de noves normes*, Brussel·les, 2018, p. 1.

⁶⁵ Autors com J. RAMOS PRIETO i M. ARRIBAS LEÓN.

3. CONTRACTE DE PRESTACIÓ DE SERVEIS ENTRE PARS (C2C) MITJANÇANT PLATAFORMES DIGITALS

3.1. El creixement del model d'*economia col·laborativa* front al model tradicional i la seva incidència en l'àmbit turístic

El Dret del consum ha anat evolucionant al llarg del temps, adaptant-se a les noves necessitats del mercat. Tot i això, des de la perspectiva del model tradicional hi ha una sèrie de conceptes i de figures que no s'han vist alterats durant el transcurs del temps. Em refereixo al pilar clàssic empresari-consumidor, el qual fins ara justificava la normativa de consum que fins ara he anat esmentant, amb caràcter protector o tuitiu a la part més dèbil, que és el consumidor o client.

Aquesta continuïtat del pilar clàssic empresari-consumidor s'ha vist alterat recentment amb el sorgiment del *consum col·laboratiu*⁶⁶. L'*economia col·laborativa* està associada a la idea de compartir béns infrautilitzats i poder gaudir d'experiències diferents a aquelles que proporciona el model tradicional⁶⁷. Es tracta d'un fenomen global que ha provocat l'aparició d'unes *start ups*, anomenades *plataformes digitals*, per tal de posar en contacte oferents i demandants d'una gran varietat de serveis, des del més comú compartint trajecte de cotxe o compartint allotjament fins al *crowdfunding*.

Amb l'*economia col·laborativa* els consumidors busquen satisfer les seves necessitats però alhora compartir les despeses que generen, creant així un canvi en les relacions de consum, ja que desapareix el subjecte professional i la relació es durà a terme entre dos consumidors a un mateix pla d'igualtat (a aquest nou escenari se l'anomena *peer-to-peer* o entre pars). No obstant això, com esmentaré més endavant, la realitat mostra que alguns d'aquests individus desenvolupen una activitat professional de prestació de serveis, obviant així les obligacions que les normatives els hi imposen.

⁶⁶ Es tracta d'una nova forma de consum caracteritzades pel seu caràcter col·laboratiu. De fet, aquesta situació ha derivat a nous models de negoci i noves conductes que van més enllà del que s'ha anomenat *consum col·laboratiu* fins al punt de poder parlar d'un nou sector com és l'*economia col·laborativa*.

⁶⁷ També anomenada economia compartida, participativa o d'accés; aquesta no té una única definició sinó que s'ha anat definint a partir de varis anàlisis ja que és un fenomen de ràpida evolució, i en conseqüència la seva definició pot anar evolucionant.

Davant aquesta nova dinàmica associada al model d'*economia col·laborativa* diversos teòrics de l'*economia digital* han fet referència a la figura del *prosumidor*⁶⁸, que és aquell individu que es troba a ambdós costats del procés productiu amb el rol de productor i el rol de consumidor, fent que el consumidor abandoni el rol passiu que tradicionalment se l'hi reservava⁶⁹. És per això que considero oportú referir-me en endavant com a *prosumidor* a l'usuari particular que ofereix els seus serveis dins del marc de l'*economia col·laborativa*. De fet, la COMISSIÓ NACIONAL DELS MERCATS I LA COMPETÈNCIA en el seu estudi sobre els nous models de prestació de serveis i l'economia col·laborativa, es refereix a aquests individus com a *prosumidors*, elevant el concepte com a una nova "categoria jurídica"⁷⁰.

L'*economia col·laborativa* la podem trobar dins molts àmbits de l'activitat social i econòmica, però on ha destacat més i ha generat més controvèrsia és a l'àmbit turístic, doncs és cada cop major el nombre de persones que ofereixen als turistes compartir temporalment amb ells el que tenen, sigui la seva casa o el seu cotxe⁷¹. Ara bé, aquesta nova tendència econòmica no es limita únicament a l'àmbit turístic de lleure, sinó que les *plataformes digitals* estan adaptant els seus serveis per poder respondre també a les necessitats dels professionals que viatgen per negocis.

Una enquesta de l'Eurobaròmetre publicada el 2016, evidencia el gran interès dels consumidors amb l'*economia col·laborativa*, doncs el 52% dels enquestats coneixia les *plataformes digitals* i el 17% havia utilitzat aquests serveis almenys un cop⁷². A més, la majoria dels enquestats afirmen que l'accés als serveis que s'ofereixen a les plataformes està molt més ben organitzat en comparació amb el comerç tradicional de serveis. En conseqüència, les empreses tradicionals s'han vist obligades a reaccionar davant aquest augment de competència i ajustar els seus serveis.

⁶⁸ Es tracta d'un concepte propi de la literatura econòmica i va ser creat per primera vegada per Marshall MC Luhan i Barrington Nevit el 1972 i posteriorment va ser desenvolupat per Alvin Toffler amb el Llibre *La tercera ola*, el 1980.

⁶⁹ P. JARNE MUÑOZ, *El Prosumidor como figura clave en el desarrollo del Derecho del consumo derivado del mercado digital*, Zaragoza, 2016, p. 3-4. Disponible a <http://www.revista.uclm.es/index.php/cesco>.

⁷⁰ COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y LA COMPETENCIA, *Resultados Preliminares: Estudio sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa*, 2016, p. 18, disponible a https://www.bez.es/images/carpeta_gestor/archivos/RESULTADOS_PRELIMINARES.pdf.

⁷¹ El 2015, els 28 Estats membres de la UE van acollir a 478 milions de turistes internacionals, en comparació amb els 331 milions de l'any 2000. Aquesta informació es troba a SERVICIOS DE ESTUDIOS DEL PARLAMENTO EUROPEO, *El turismo y la economía participativa*, Brussel·les, 2017, p. 2, disponible a [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/595897/EPRS_BRI\(2017\)595897_ES.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/595897/EPRS_BRI(2017)595897_ES.pdf).

⁷² FLASH EUROBAROMETER 438, *Briefing note of The use of collaborative platforms*, Brussel·les, 2016, p. 1-5, disponible a <http://ec.europa.eu/COMMFrontOffice/publicopinion/index.cfm/>.

Davant aquesta situació, la COMISSIÓ EUROPEA ha posat el seu punt de mira sobre aquesta nova oportunitat de creixement econòmic per a la Unió Europea, fent públic el juny de 2016 la Comunicació sobre una Agenda Europea per a l'*economia col·laborativa* amb l'objectiu d'oferir alguns aclariments sobre les normes pertinents de la UE i de proporcionar orientació política a les autoritats públiques, doncs considera que s'ha de fomentar i desenvolupar però d'una manera responsable. Això és així perquè no tot en aquesta nou model de mercat són avantatges sinó que al mateix temps planteja nombroses qüestions relacionades amb l'aplicació dels marcs jurídics existents, ja que existeix el risc de que s'aprofitin de les llacunes jurídiques per a eludir normes dissenyades per protegir l'interès públic. Per exemple, tal i com es va exposar per part del sector d'hotelers a una conferència a Berlin el 2014, aquests han de fer front a la legislació de protecció del consumidor, les taxes turístiques municipals i diversos impostos, mentre que els usuaris de les *plataformes digitals* d'allotjament no compleixen amb aquestes normes i lleis⁷³.

En concret, em centraré en l'allotjament col·laboratiu a l'hora de realitzar el anàlisis jurídic des de la perspectiva civil i fiscal, per tal d'abordar la problemàtica en vers la incertesa que es crea sobre els drets i les obligacions de les persones que participen a l'*economia col·laborativa*.

Aquest anàlisis, tant civil com fiscal, el realitzaré tenint en compte les tres categories d'agents que intervenen a l'*economia col·laborativa* d'acord la COMISSIÓ EUROPEA⁷⁴:

- a. *Plataformes digitals*: intermediaris que, a través d'una plataforma en línia, connecten als prestadors amb els usuaris i faciliten les transaccions entre ells.
- b. Usuaris prestadors de serveis Particulars que ofereixen serveis de manera ocasional (*prosumidor*) o Professionals: aquests són els prestadors de serveis que comparteixen actius recursos, temps i/o competències.
- c. Usuaris consumidors d'aquests serveis.

Avanço que en ambdós anàlisis la primera qüestió a resoldre serà poder determinar la posició jurídica de la plataforma i, posteriorment, poder diferenciar si l'usuari prestador del servei ho està fent de manera professional o de manera ocasional, és a dir, com a *prosumidor*, i les seves respectives normatives aplicables.

⁷³ M. JUUL, *El turismo y la economía participativa*, Brussel·les, 2017, p. 7. disponible a [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/595897/EPRS_BRI\(2017\)595897_ES.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/595897/EPRS_BRI(2017)595897_ES.pdf).

⁷⁴ COMISSIÓ EUROPEA, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, Brussel·les, 2016, p. 3.

3.2. Anàlisi civil de l'allotjament turístic col·laboratiu

És cert que l'*economia col·laborativa* es defineix com aquella relació entre pars o *peer-to-peer*, però al mateix temps també existeix una altra relació i és la que hi ha entre la plataforma i els seus usuaris. Per tant, veig convenient parlar en primer lloc sobre el deure d'informació que les plataformes tenen en vers els seus usuaris i la responsabilitat sobre la informació que els usuaris presenten en aquestes, i en segon lloc tractar el deure d'informació, ara sí, per a la relació entre pars que es produeix.

3.2.1. El deure d'informació entre usuaris de la plataforma i les *plataformes digitals*

A l'*economia col·laborativa* és important diferenciar entre la *plataforma digital* i el prestador del servei subjacent. A aquest punt tractaré la plataforma, la qual es limita a facilitar la contractació d'un servei entre tercers.

a. Informació que les plataformes solen demanar als seus usuaris: sobre els controls d'accés a les plataformes digitals

D'entrada, la majoria de les *plataformes digitals* controlen d'alguna manera l'accés de prestadors de serveis i usuaris, sol·licitant certa informació per tal de que es puguin registrar a la plataforma. Per exemple, la plataforma d'allotjaments per excel·lència Airbnb, demana que et creïs el compte a partir d'un correu electrònic preexistent o amb un compte obert a la xarxes socials Facebook i Google+, seguidament es sol·licita informació tals com nom i cognoms i data de naixement. Estem parlant de dades personals i, per tant, li seria aplicable tot el relatiu al Reglament General de Protecció de Dades (en endavant, RGPD), l'entrada en vigor del qual va ser fa poc, el 25 de maig de 2018⁷⁵.

No obstant això, un sector doctrinal proposa que hi hagi una regulació específica relativa a les condicions d'accés, arribant a considerar «la identificació mitjançant la presència física del prestador en aquells serveis que puguin generar un major risc», així com la «contractació d'assegurances» o l'entrega d'una «determinada documentació als usuaris,

⁷⁵ Tot i que l'entada en vigor del RGPD va ser fa poc, aquest ja estava aprovat des del 25 de maig de 2016, però es va concedir aquest lapse de temps de dos anys per tal que els Estats membres de la UE, les Institucions i també les empreses i organitzacions que tractin dades vagin preparant-se i adaptant-se per al moment en què aquesta fos aplicable. Malauradament, a Espanya no s'ha arribat a temps per a l'adaptació d'aquest amb el nou text de la Llei de Protecció de Dades. No obstant això, el reglament europeu, per la seva pròpia naturalesa, resultaria directament aplicable amb independència de que hi hagi o no una llei nacional.

com certificats penals, carnets, llicències,...»⁷⁶. Però aquests requisits, d'acord l'article 10 de la Directiva 2006/123/CE, de 12 de desembre, relativa als serveis dins del mercat interior, han de ser justificats i proporcionats, tenint en compte les característiques d'aquest nou model empresarial i dels serveis innovadors en qüestió, sense privilegiar un model de negoci en detriment d'un altre⁷⁷. En consonància amb el que disposa la Comissió Europea, opino que un excés de control d'accés podria traduir-se com un obstacle pels prestadors i usuaris decidits a participar a un model de negoci presidit per la confiança. Ara bé, en cas que es prenguessin mesures de control d'accés més restrictives caldria que aquestes fossin suficientment proporcionades i motivades amb l'objectiu que es persegueix.

b. Informació que les plataformes digitals han de proporcionar als seus usuaris

L'element definidor de les *plataformes digitals* és l'ús d'Internet, com es reflexa al propi nom, prestant serveis de la societat de la informació i, per tant, regint la LSSICE. Així doncs, ja que el suport electrònic suposa l'única via a través la qual poden oferir aquest tipus de serveis i que la plataforma és una empresa de la societat de la informació, resultaria aplicable tot lo relatiu als articles 10 i 27 de la LSSICE, que en punts anteriors he comentat.

En virtut de l'article 27, s'exigeix a les plataformes el compliment d'una informació legal pre-contractual, i ho hauran de fer amb certes condicions, doncs la informació haurà de ser «visible i accessible per als usuaris de manera permanent, fàcil i gratuïta, a més de comprensible, clara i inequívoca». Es demana que es proporcionin els següents extrems: a) els diferents tràmits que s'han de seguir per celebrar el contracte, b) si el prestador arxivarà el document electrònic a partir del qual es formalitzi i si aquest serà accessible, c) els mitjans tècnics que es posa a disposició per tal d'identificar i esmenar errors a la introducció de dades i d) la llengua o llengües en que es podrà formalitzar el contracte.

Per tal de complir amb aquest deure pre-contractual l'article permet fer-ho introduint les dades a la seva pàgina o lloc web d'Internet, o en cas que els seus serveis de contractació comptin amb pantalles de format reduït, s'entendrà complerta l'obligació sempre i quan es faciliti de manera permanent, fàcil, directa i exacta la direcció d'Internet on el destinatari pot accedir a aquesta informació.

⁷⁶ J.J. MONTERO PASCUAL, "La regulació de la economia col·laborativa", a J.J. MONTERO PASCUAL, *La regulació de la economia col·laborativa: Airbnb, BlaBlaCar, Uber y otras plataformas*, Valencia, 2017, p. 161-162.

⁷⁷ COMISSIÓ EUROPEA, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, Brussel·les, 2016, p. 4-7.

c. *Sobre l'exempció de responsabilitat per part de la plataforma digital*

Donat que les *plataformes digitals* actuen com a intermediàries, facilitant, a través d'aquestes el contacte entre proveïdors de serveis i consumidors, amb la consideració d'empresa, en principi hauria de regir la legislació corresponent al Dret de consum per les relacions amb els seus usuaris consumidors, el TRLGDCU. No obstant això, d'acord l'article 14 de la Directiva de comerç electrònic i l'article 16 de la seva norma de transposició, la LSSICE, les plataformes, com a proveïdores de serveis intermediaris de la societat de la informació, es troben sota determinades condicions exemptes de la responsabilitat de la informació que emmagatzemen.

Aquest article 16 de la LSSICE, concretament, assenyala que quan l'activitat dels prestadors d'un servei de la informació, en aquest cas la *plataforma digital*, consisteixi «en recollir dades proporcionades pel destinatari d'aquest servei no seran responsables per la informació emmagatzemada a petició del destinatari, sempre que:

- a) No tinguin coneixement efectiu de que l'activitat o la informació emmagatzemada és il·lícita o de que lesiona béns o drets d'un tercer susceptibles d'indemnització, o
- b) Si ho tenen, actuen amb la diligència deguda per retirar les dades o fer impossible el seu accés».

És a dir, l'exempció de responsabilitat s'aplica a condició de que la plataforma no desenvolupi un paper actiu que li permeti tenir coneixement o control de la informació il·lícita i, des del moment que tingui coneixement d'aquesta, actuï de manera diligent encarregant-se de la retirada de la informació o impedit l'accés a aquesta.

La possibilitat de que les *plataformes digitals* puguin beneficiar-se d'aquesta exempció s'ha de determinar cas per cas en funció del nivell de coneixement i control de la plataforma en qüestió amb respecte de la informació que emmagatzema. Per exemple, d'acord les Condicions de Servei d'Airbnb publicades a la seva pàgina web s'entén que aquesta plataforma no és arrendatària, ni propietària, ni gestora, ni té cap tipus de relació amb cap de les dues parts i, per tant, es declara no responsable del que pogués succeir durant l'estada de vacances⁷⁸.

Però, gràcies a la demanda que Leslie Lapayowker va fer a Airbnb el juliol de 2017, dóna peu a que puguem plantejar-nos fins a quin punt s'hauria de considerar la plataforma com a

⁷⁸ Aquesta idea s'exposa a l'apartat 17 sobre la responsabilitat a <https://www.airbnb.es/terms#sec17>.

simple intermediària o responsable⁷⁹. Lapayowker és una estatunidenca que considera que l'empresa va cometre una negligència a l'hora de contrastar la credibilitat de Carlos Del Olmo, el propietari de l'apartament a Los Angeles on la dona va allotjar-s'hi el juliol de 2016. La demandant basa la seva demanda sobre el fet que l'home havia estat prèviament acusat de violència de gènere, tot i això, disposava de molt bones valoracions i categoria de "súper amfitrió" al seu perfil d'Airbnb, per tant, aquestes molt bones valoracions i categoria de "súper amfitrió" podrien valorar-se com informació no veraç. Per això considera que Airbnb té una responsabilitat de fons sobre el succeït al no haver detectat la potencial perillositat de l'usuari, demanant una compensació pels danys soferts. Es podria equiparar aquesta situació a la de xarxes socials com Facebook o Tinder, on les empreses de la societat de la informació únicament posen en contacte als usuaris, però en aquests casos la qüestió de si es denunciaria a les xarxes socials no es veu tant clara.

D'altra banda, les *plataformes digitals* solen oferir altres activitats auxiliars com a eines de foment de la confiança, com ara, la de retirada d'aquells anuncis o informació que resultin il·lícits. Ara bé, d'acord N. FERNÁNDEZ PÉREZ, el control a posteriori amb la retirada de la informació il·lítica no és suficient, sinó que també seria necessari un control a priori de les dades que accedeixen a la plataforma, no permetent la prestació d'aquells serveis que incompleixen la normativa vigent⁸⁰. No obstant això, aquesta exigència no és la perseguida per la norma i la COMISSIÓ EUROPEA es pronuncia en aquest sentit, ja que d'acord l'article 15.1 de la Directiva de comerç «els Estats membres no poden imposar a les plataformes col·laboratives, en la mesura que presten serveis d'allotjament de dades, una obligació general de supervisar i realitzar cerques actives de fets o circumstàncies que indiquin activitats il·lícites», tot i això, és cert que pel cas de l'allotjament turístic, les plataformes apliquen mesures voluntàries per a fer front als continguts il·lícits en línia, com ara, Airbnb amb el seu procés de verificació, la seva garantia a l'amfitrió i el seu sistema d'avaluació⁸¹. Tanmateix, aquesta acció voluntària, adoptada per augmentar la confiança i oferir un servei més competitiu no ha d'entendre's com a que la plataforma ja no actua de manera tècnica, automàtica i passiva.

⁷⁹ Complain Case Leslie Lapayowker vs. Airbnb, inc., CGC-17-560425, 27.07.17, disponible a <https://unicourt.com/case/ca-sfc-leslie-lapayowker-vs-airbnbinc-et-al-474721>.

⁸⁰ N. FERNÁNDEZ PÉREZ, *Problemática jurídica derivada de la economía compartida*, Universidad de Alicante, 2016, p. 8, disponible a <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5924493>.

⁸¹ Com a curiositat, el 29 de maig del 2018 es va fer públic que l'Ajuntament de Barcelona ha arribat a un acord amb Airbnb per tal de poder realitzar mesures d'inspecció i control més estrictes contra el lloguer d'apartaments turístics que no compleixin amb la normativa local. De tal manera que la plataforma s'ha compromès a retirar 2.577 anuncis d'apartaments turístics il·legals. Informació disponible a <https://www.airbnb.cat/help/article/862/catalu-a---barcelona>.

Per tant, és evident la necessitat d'abordar la problemàtica sobre el règim de responsabilitat de les *plataformes digitals* en vers la informació que els seus usuaris hi publiquen, per tal de crear un marc jurídic transparent i, principalment, segur per als seus usuaris. En aquest sentit, la COMISSIÓ DEL MERCAT INTERIOR I PROTECCIÓ DEL CONSUMIDOR insta a la Comissió Europea a concretar el règim de responsabilitat de les plataformes, amb la finalitat de fomentar les pràctiques responsables i augmentar la confiança dels consumidors⁸². Així com el PARLAMENT EUROPEU que reconeix, en particular, la falta de seguretat pel que fa a la qüestió de si una plataforma està prestant un servei subjacent o simplement oferint un servei de la societat de la informació d'acord a la Directiva sobre comerç electrònic⁸³.

3.2.2. El deure d'informació a la relació entre pars

Respecte al deure d'informació a la relació entre pars, en primer lloc serà necessari poder identificar si l'usuari prestador del servei en qüestió es tracta d'un professional o d'un *prosumidor* i, seguidament, farà un anàlisi sobre les normes que li són aplicables a la relació jurídica en cas de que l'usuari prestador de servei es tracti d'un *prosumidor*.

a. *Prestador de serveis professional vs. Prestador de serveis prosumidor*

A diferència de la prestació de serveis per professionals, la prestació de serveis entre pars o *peer-to-peer* es refereix a la relació entre dos o més particulars per l'intercanvi de béns o serveis a canvi d'una determinada contraprestació⁸⁴. En principi, aquesta situació pot generar una manca de regulació per al consumidor final del servei prestat, doncs podria no estar emparat pel règim de protecció atorgat per la normativa vigent en matèria de consum, ja que l'aplicació de la normativa de protecció dels consumidors i usuaris té com a pressupòsit l'existència del pilar clàssic de la relació contraposada empresari-consumidor per tal de protegir una part dèbil. Per tant, en cas que fossin dos consumidors els qui interactuen entre sí la normativa no resultaria aplicable, ja que ens trobaríem davant una situació d'igualtat, el qual s'anomena entre pars.

⁸² COMITÉ DE MERCADO INTERIOR Y PROTECCIÓN DE LOS CONSUMIDORES, *Informe preliminar sobre una Agenda Europea para la economía colaborativa*, 2016.

⁸³ EUROPEAN PARLIAMENT, *Report on a European Agenda for the collaborative economy*, Brussel·les, 2017, p. 39-40.

⁸⁴ L. GARCÍA MONTORO, *Agenda Europea para la Economía Colaborativa*, Universidad de Castilla-La Mancha, 2016, p. 2, disponible a <https://www.revista.uclm.es/index.php/cesco/article/view/1108>.

No obstant això, encara que teòricament el *consum col·laboratiu* impliqui aquesta relació d'igual a igual o *peer-to-peer*, a la pràctica però, com anteriorment he avançat, molts dels qui ofereixen allotjament com a particular, realment estan realitzant una activitat empresarial donada la professionalitat i habitualitat del cas.

És per això que és essencial poder delimitar la posició jurídica dels usuaris de les *plataformes digitals*. De fet, la COMISSIÓ EUROPEA recomana a aquestes plataformes que informin amb claredat als seus usuaris de si estan negociant amb particulars o amb professionals, per tal que conegui d'aquesta manera si la normativa europea de protecció al consumidor els hi resulta o no d'aplicació⁸⁵.

Però pel cas que no hi hagi aquesta informació, que és la situació que és dona habitualment, la qüestió de si el prestador del servei es tracta d'un professional o d'un *prosumidor* haurà de valorar-se cas per cas, per tal de saber si concorren o no els trets característics d'una activitat empresarial tals com la freqüència amb la que es presten els serveis, l'existència d'un fi lucratiu i el volum de negoci del prestador del servei⁸⁶.

Alguns Estats membres consideren serveis professionals aquells prestats a canvi d'una remuneració, mentre que els serveis prestats entre particulars simplement han de tenir per objecte compensar les despeses generades pel prestador de servei. Altres han optat per establir llindars econòmics en funció del nivell d'ingressos generat o la regularitat de la prestació de servei, i per davall del límit esmentat els prestadors de serveis solen estar subjectes a requisits menys restrictius⁸⁷. Ara bé, aquestes mesures adoptades per augmentar la confiança dels consumidors i la seva protecció no han de dificultar l'activitat d'aquells particulars que ocasionalment prestin serveis en el marc d'un sistema d'*economia col·laborativa*, de manera que se'ls hi exigeixi obligacions d'informació desproporcionades o altes càrregues administratives⁸⁸.

⁸⁵ COMISSIÓ EUROPEA, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, Brussel·les, 2016, p. 11.

⁸⁶ M.F. MARTÍN MORAL, *Economía colaborativa y protección del consumidor*, Universidad de Valladolid, 2017, p. 14, disponible a <http://www.ree-uva.es/index.php/sumarios/2017/n-70-julio-diciembre-2017/104-economia-colaborativa-y-proteccion-del-consumidor>.

⁸⁷ Per exemple, a França s'ha adoptat un nou tipus d'operador econòmic anomenat "*prosumidors*" o "*micro emprendors*", a partir del qual les normatives que li són aplicables seran diferents que les d'un operador econòmic normal i, per tant, amb requisits menys restrictius.

⁸⁸ COMISSIÓ EUROPEA, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, Brussel·les, 2016, p. 53.

b. *Normativa aplicable pel deure d'informació en cas de relació entre pars*

A les relacions entre pars, tal i com hem esmentat, no li és aplicable el Dret de consum previst per a les relacions empresari-consumidor, i per això s'ha d'acudir al Dret civil regulador de les relacions entre particulars.

Encara que els problemes amb els que s'enfronten els usuaris, turista i amfitrió, puguin ser de diferent caràcter, es podrien concentrar en aspectes relacionats amb la informació, no necessàriament pel seu dèficit, sinó perquè no sigui l'adequada o bé erroni o bé generi confusió⁸⁹. En el cas dels allotjaments turístics contractats mitjançant una *plataforma digital*, el turista es troba amb informació sobre un allotjament que únicament pot contrastar quan arribi a l'allotjament, doncs, com anteriorment he assenyalat, en principi les plataformes ofereixen la informació però sense arribar a considerar-se responsables de la informació que s'hi facilita.

Tradicionalment, i en virtut dels articles 1091⁹⁰ i 1255⁹¹ del CCE, s'afirmava que el dret d'obligacions i el CC Espanyol van ser concebuts en seu d'una ideologia liberal, el qual significa que les parts contractants es trobaven a una situació de plena igualtat de drets i capacitat per les negociacions que contreien entre elles⁹².

Donada aquesta igualtat, es presumia que el contracte finalitzat era la millor garantia de que els interessos d'ambdues parts es trobaven adequadament regulats en aquest i, per tant, no s'acostumaven a imposar deures d'informació generals a les parts, menys en els casos específicament tipificats pel Codi Civil Espanyol, doncs es considerava una intromissió il·legítima en el lliure desenvolupament de l'autonomia privada de les parts. Així doncs, les parts eren qui podien defensar millor els seus propis interessos⁹³.

⁸⁹ N. FERNÁNDEZ PÉREZ, *Turismo P2P o colaborativo: un reto para el ordenamiento jurídico*, Internal Journal of Scientific Management Tourism, 2016, p. 10, disponible a <http://rua.ua.es/dspace/handle/10045/63022>.

⁹⁰ D'acord l'article 1091 del CCE, «les obligacions que neixen dels contractes tenen força de llei entre les parts contractants, i han de complir-se d'acord a aquests».

⁹¹ D'acord l'article 1255 del CCE, «els contractes poden establir els pactes, clàusules i condicions que tinguin per convenient, sempre que no siguin contraris a les lleis, a la moral ni a l'ordre públic».

⁹² G. IZQUIERDO GRAU, *Los Deberes de Información Precontractual tras la reforma del Texto Refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios*, Revista del OCCA, 2014, p. 2, disponible a http://www.occa.notariado.org/liferay/c/document_library/get_file?uuid=caa84ab9-468e-4722-93d4-87512efa56e2&groupId=5857552.

⁹³ Trobem el deure d'informació tipificat específicament a l'article 1720 del CCE, pel qual s'obliga al mandatari a donar compte de les seves operacions.

D'acord I. DE LA MAZA GAZMURI, els deures pre-contractuals d'informar impliquen manifestacions de les exigències que imposa la bona fe a les parts durant la negociació del contracte i s'usa com a tècnica per a protegir a la part més dèbil d'una relació contractual, caracteritzada per la presència de asimetries informatives⁹⁴.

D'una banda, les obligacions d'informar poden entendre's vigents al nostre país en base l'article 7.1, doncs d'acord aquest els drets hauran d'exercitar-se d'acord a les exigències de la bona fe. De fet, d'acord l'article 1258, les obligacions neixen des del perfeccionament del contracte, pel qual s'obliga no solament al compliment de lo expressament pactat, sinó també a totes les conseqüències que, d'acord la seva naturalesa, vinguin imposades per la bona fe. A part d'aquests dos preceptes, que en base a la bona fe podríem extreure'n el deure d'informació per ambdues parts del contracte, no trobem cap altra regulació al CCE perquè, en principi al no intervenir una part empresarial es considera que la relació és entre iguals, per tant, no li seria aplicable els articles que, per una banda, atorgava al consumidor (part dèbil del contracte) per tal de protegir-la a partir del TRLGDCU i, per altra banda, tampoc resultaria aplicable normatives de *soft law* com el DCFR, a partir del qual s'innovava sobre el deure d'informació, traslladant-lo a un pla d'assessorament al client, per tal d'assegurar-se que no hagués vici en el consentiment.

D'alta banda, la protecció no varia en comparació amb la relació contractual empresari-consumidor de punts anteriors, doncs a l'hora d'aplicar remeis contractuals en cas que els usuaris incompleixin amb el deure d'informar – i de la *bona fe contractual* – s'haurà d'acudir també al CCE. En concret, i recordant el nombrat en punts anteriors, en virtut l'article 1300 del CCE pels contractes que no es compleixi el consentiment per les parts podrien ser anul·lats. Aquest consentiment, d'acord l'article 1265 seria nul en cas de que fos prestat per error, violència, intimidació o dol, el qual es podia assimilar amb els articles II.7:201 (1) i II.7:205 que el DCFR proporcionava per als remeis de resolució del contracte en cas d'omissió del deure d'informació, sempre ometent la informació per error o bé amb engany i, per tant, amb dol.

En seu del Codi Civil Espanyol, aquests dos tipus de vicis del consentiment els trobem regulats a l'article 1266 per a l'error i l'article 1269 i 1270 per l'engany. D'una banda, s'estableix que per a què l'error invalidi el consentiment, haurà de recaure sobre la

⁹⁴ I. DE LA MAZA GAMURI, *Los límites del deber precontractual de información*, Pamplona, 2009, p. 145-146, disponible a <https://repositorio.uam.es/handle/10486/3190>.

substància de la cosa que fos objecte del contracte. D'altra banda, per tal que es produeixi engany, com he esmentat, hi ha d'haver dol, el qual es produeix amb les paraules o maquinacions insidioses de part d'un dels contractants i induint a l'altre a celebrar un contracte. A més, per a que el dol produeixi la nul·litat dels contractes haurà de ser greu i no haver estat utilitzat per les dues parts contractants.

D'altra banda, i també en virtut de l'article 7.2 del CCE, s'estableix que per tot aquell acte o omisió que sobrepassi manifestament els límits normals de l'exercici d'un dret, amb danys a un tercer, donarà lloc a la corresponent indemnització. Per tant, en cas d'haver omisió de la informació, però que aquesta no afecti de manera important sobre el consentiment de la persona qui contracta el servei, podria acudir-se a aquest article per tal de rebre una indemnització, per exemple, en cas que reservis una habitació a l'hotel amb certes característiques, però alguna d'aquestes falli i no sigui aquesta suficient com per considerar que no s'hagués acabat contractant el servei. També podria demanar-se de manera complementària amb la resolució del contracte per vicis en el consentiment.

En resum, per a la relació entre parts, malgrat el deure d'informació es pot reclamar en base a la *bona fe contractual* i que es pugui aplicar els mateixos remeis per vici en el consentiment en cas de que no hagin complert amb aquest i reclamació de danys i perjudicis, en comparació amb les normatives de Dret de consumidors, no s'estableix un articulat per definir quina informació en concret seria necessària tant per la particularitat de ser un contracte en línia com, de manera general, per exigir uns paràmetres de tal manera que no s'oculti la informació necessària per a que el consentiment no es trobi viciat. Així com també destaca el fet que no es trobaria tampoc regulada la situació en què la publicitat que els prestadors de serveis fan pública a la plataforma sigui enganyosa.

En conseqüència, considero que donades les importants diferències que per al consumidor suposa que el prestador sigui professional o *prosumidor*, és fonamental que almenys aquest estigui degudament informat sobre la situació legal del prestador del servei, i per tant, les *plataformes digitals* haurien de vetllar per la protecció del dret o bé requerir al prestador dels serveis a comunicar la seva condició de *prosumidor*, situació que actualment per la plataforma d'allotjaments turístics per excel·lència, Airbnb inc., no es dona⁹⁵.

⁹⁵ P. HAUSEMER, J. RZEPECKA, M. DRAGULIN, S. VITTELLO, L. RABUEL, M. NUNU i A. RODRÍGUEZ DÍAZ, *Exploratory study of consumer issues in online peer-to-peer platform markets*, Brussel·les, 2017, p. 78, disponible a http://ec.europa.eu/newsroom/just/item-detail.cfm?item_id=77704.

3.3. Anàlisi fiscal per a l'allotjament turístic col·laboratiu

Des d'un punt de vista fiscal, l'*economia col·laborativa* principalment s'ha desenvolupat gràcies als avenços amb les TIC, Internet i la globalització, per tant, comporta els mateixos problemes fiscals que hem tractat a l'apartat d'empresari-consumidor a l'*economia digital*. Ara bé, a més de la problemàtica sobre l'adaptació de la normativa tributària a l'era digital, també ha estat caracteritzada des d'un primer moment per la falta de control fiscal dels subjectes que desenvolupen aquests tipus de serveis, amb la impressió que aquesta comporta elevades taxes d'economia submergida. El principal risc és que, mentre vagin augmentant les transaccions a través de *plataformes digitals*, també vagi augmentant el risc a que les Hisendes dels Estats s'enfrontin a una potencial pèrdua de recaptació degut a l'incompliment de les obligacions fiscals per part dels contribuents que participen per aquesta nova modalitat. Però, com tots els operadors econòmics, els de l'*economia col·laborativa* també es troben subjectes a la normativa fiscal donat el deure de contribuir que s'estableix a l'article 31.1 de la Constitució Espanyola⁹⁶.

D'acord la COMISSIÓ EUROPEA, aquest perill està relacionat, entre altres factors, amb el desconeixement de les obligacions fiscals per part dels usuaris que presten serveis a través de les plataformes o per la falta de delimitació clara entre el tractament de les rendes obtingudes de manera ocasional de les obtingudes de manera habitual⁹⁷.

Per tant, pel que respecta a la fiscalitat d'aquests nous models de negoci vinculats al consum col·laboratiu, sorgeix la qüestió sobre quins subjectes poden veure la seva activitat gravada, els quals són: la *plataforma digital* i l'usuari *prosumidor* o professional que presta els serveis. En primer lloc, la figura de la *plataforma digital* planteja dubtes referents al concret rol que aquesta juga a les activitats desenvolupades, per tant, és necessari decidir quines obligacions li haurien de resultar d'aplicació per tal de saber quin règim li és aplicable i també sobre l'obligació d'informació i col·laboració que recentment estan assumint en vers amb les Administracions Públiques. En segon lloc, la figura del *prosumidor* planteja molts dubtes referents al règim tributari que s'hauria de sotmetre en relació als ingressos obtinguts per la prestació de serveis en el marc de l'*economia col·laborativa*. És evident que, des del moment en el que existeixi una contraprestació

⁹⁶ D'acord l'article 31.1 de la CE «tots contribuïràn al sosteniment de les despeses públiques d'acord amb la seva capacitat econòmica mitjançant un sistema tributari just inspirat en els principis d'igualtat i progressió que, en cap cas, tindran efectes confiscatoris».

⁹⁷ COMISSIÓ EUROPEA, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, Brussel·les, 2016, p. 4-6.

econòmica aquesta haurà de sotmetre's a una adequada fiscalitat, per tant, s'hauria de determinar quin és el règim aplicable. Altrament, també s'ha de tenir en compte que l'usuari prestador del servei es pot tractar d'un professional i aquest com a operador econòmic estarà sotmès a uns altres tributs.

Tenint en compte els subjectes que participen a l'*economia col·laborativa*, tractaré la normativa fiscal que els hi és aplicable a cadascun d'ells, tant pel que fa a la fiscalitat directa la qual inclou les normes sobre la renda de les persones físiques (en endavant, IRPF), l'impost sobre la renda de no residents (en endavant, IRNR), l'impost de societats (en endavant, IS), i l'impost sobre activitats econòmiques (en endavant, IAE), com pel que fa a la fiscalitat indirecta amb l'impost sobre el valor afegit (en endavant IVA) i, a Catalunya, l'impost sobre les estades en establiments turístics (en endavant, IEET).

3.3.1. Plataforma digital

a. Tributació de les plataformes digitals

Les *plataformes digitals*, tot i tractar-se d'un fenomen recent, i no disposar de normativa tributària específica per a elles, no implica que aquestes es trobin exemptes de tributació, doncs han de fer front tant a la fiscalitat directa com a la fiscalitat indirecta.

D'una banda, a l'àmbit de fiscalitat directa, han de ser gravades les rendes obtingudes per aquesta, per IRPF (en cas de ser una persona física) o per IS (en cas de ser una persona jurídica) quan l'entitat resideix a Espanya. En cas que sigui una entitat no resident operaria a través d'Establiment permanent mitjançant l'IRNR. En apartats anteriors ja he comentat que respecte a la tributació de l'impost de societats la COMISSIÓ EUROPEA està prenent mesures per tal de lluitar contra l'evasió fiscal donada la problemàtica amb l'Establiment permanent, doncs bé, en aquest punt es pot observar a la pràctica la problemàtica en vers aquesta institució.

Els ingressos que obtenen les plataformes poden provenir del cobrament que es fa als usuaris per tal d'accedir a aquestes o per comissions per la intermediació a les operacions de compra-venda dels serveis duts a terme pels usuaris de la plataforma, com també poden rebre ingressos per via publicitària⁹⁸. D'acord l'article 4.1 de la LIS, tots els ingressos

⁹⁸ R. ÁLAMO CERRILLO, "Cuestiones tributarias de la economía col·laborativa en el ámbito del sector turístico", a S. MORENO GONZÁLEZ, *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, Madrid, 2017, p. 636.

obtinguts, independentment de l'origen d'aquests, es troben subjectes a tributació ja que es tracta de rendes empresarials. Ara bé, com he apuntat, el principal problema sorgeix quan la plataforma no té la seva residència a Espanya, el qual es dona en la major part dels casos, doncs en virtut de l'article 7.1 de la LIS no serien contribuents de l'IS⁹⁹. Per tant, les entitats no residents titulars d'aquestes plataformes passarien a ser contribuents de l'IRNR quedant subjectes per obligació real a Espanya, sent aplicable la seva corresponent normativa. No obstant això, d'acord l'article 4 de la Llei del IRNR i el previst als Convenis de Doble Imposició (en endavant, CDI), en cas que a l'Estat de residència de la plataforma fos aplicable un CDI els beneficis empresarials no quedarien gravats per l'IRNR, per tant, davant aquesta situació la renda empresarial obtinguda pel no resident solament seria gravada a Espanya si la plataforma opera per EP o agent dependent¹⁰⁰.

Així doncs, és precisament aquest punt, en el que apareix el principal problema associat a les empreses de base tecnològica, com les *plataformes digitals*, les quals presten els seus serveis en línia, ja que poden prestar els seus serveis des de l'estranger sense la necessitat de comptar físicament amb un EP, sent evident la necessitat d'adaptar aquesta institució a la nova era digital, tal i com s'ha mostrat en apartats anteriors, donades les pèrdues de recaptació que l'Estat de la font sofreix (on efectivament es presta el servei i on es genera la renda).

D'altra banda, pel que fa a l'àmbit de la fiscalitat indirecta, els titulars de les plataformes també hauran de contribuir a les arques públiques mitjançant les corresponents liquidacions de l'IVA, ja que actuen com a empresaris o professionals. D'acord la Consulta Vinculant V2448-15 de la Direcció General de Tributs (en endavant, DGT), s'ha de tenir en compte que hauran de fer front a l'IVA tant les plataformes residents a territori espanyol com les que operen a través d'un Establiment Permanent; concretament, estarà subjecte a IVA del 21% la comissió que les plataformes cobrin per la gestió d'intermediació dels usuaris al usuari que posa en lloguer el seu habitatge¹⁰¹.

⁹⁹ D'acord l'article 8.1 de la LIS es consideraran residents al territori espanyol les entitats en les que concorri algun dels següents requisits: a) que s'haguessin constituït d'acord a les lleis espanyoles, b) que tingui el seu domicili social al territori espanyol i c) que tingui la seva seu de direcció efectiva al territori espanyol.

¹⁰⁰ A. ANTÓN ANTÓN, "Implicaciones fiscales de la economía colaborativa en la era digital", a S. MORENO GONZÁLEZ, *Tendencias y desafíos fiscales de la economía colaborativa*, Madrid, 2017, p. 578-579.

¹⁰¹ SG de Impuestos sobre el Consumo de 03.08.15, Consulta Vinculant V2448-15.

b. *Les plataformes com agents col·laboradors per l'aplicació del sistema tributari*

L'economia col·laborativa ha creat noves oportunitats per ajudar a les autoritats fiscals i als contribuents a complir amb les seves obligacions, això és possible gràcies a la major traçabilitat permesa per la intermediació de les *plataformes digitals*. És per això que des de la COMISSIÓ EUROPEA es recomana als Estats membres prendre mesures per a l'intercanvi d'informació entre plataformes, autoritats i prestadors de serveis, una mesura essencial per tal d'ajudar també a reduir els costos als seus agents¹⁰².

Model 179 per a la Declaració informativa de la cessió d'ús d'habitatges amb fins turístics.

Ja entre els exercicis 2011 i 2015, Hisenda va començar a enviar cartes a milers d'amfitrions que havien tingut el seu habitatge en lloguer a turistes a través d'Airbnb, en la qual s'informava que de les dades que figuraven a disposició de l'Agència Estatal d'Administració Tributària, se'n deduïa que havia obtingut uns ingressos pel lloguer d'immobles a partir de plataformes electròniques. En concret, es demana a aquests amfitrions que "si no han presentat o no han consignat aquestes quanties a la declaració presentada (...), hauran de procedir a regularitzar la seva situació tributària presentant les declaracions omeses o la declaració complementària dels exercicis que corresponguin"¹⁰³.

Però, seguint les recomanacions de prendre mesures per a l'intercanvi d'informació entre plataformes i les autoritats, a Espanya, el 29 de desembre de 2017 es va publicar el Real Decret 1070/2017, pel qual es modifiquen el Reglament General de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i desenvolupament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs, aprovat pel Real Decret 1065/2007, de 27 de juliol, i el Real Decret 1676/2009, de 13 de novembre, pel qual es regula el Consell per a la Defensa del Contribuent. Així doncs, sota la premissa de prevenció per al frau fiscal, s'estableix una obligació d'informació específica per a les persones o entitats, en particular, les anomenades *plataformes digitals* que fan d'intermediàries per a l'arrendament o cessió d'ús d'habitatges amb fins turístics, introduint un nou article 54 *ter*

¹⁰² COMISSIÓ EUROPEA, *Una Agenda para una economía colaborativa*, Brussel·les, 2016, p. 15-16.

¹⁰³ Aquesta informació està disponible a <https://www.idealista.com/news/vacacional/mercado-vacacional/2016/06/22/742604-si-alquilas-tu-piso-en-airbnb-y-no-lo-declaras-esta-es-la-amistosa-carta-de>.

al Reglament General de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs¹⁰⁴.

En base a l'habilitació que estableix aquest article 54 *ter*, recentment, el 30 de maig de 2018, ha estat publicada l'Ordre HFP/544/2018, de 24 de maig, per la qual s'aprova aquest model 179 de «Declaració informativa trimestral de la cessió d'ús d'habitatges amb fins turístics», on s'hi estableix la forma, termini, lloc i procediment per a la seva presentació, entrant en vigor el 31 de maig de 2018 i serà d'aplicació a aquelles cessions d'ús d'habitatges amb fins turístics realitzats a partir de l'1 de juliol del present any.

La informació que caldria subministrar amb aquest model comprèn¹⁰⁵:

- a. La identificació del titular de l'habitatge, la del titular del dret en virtut del qual es cedeix l'habitatge (si és diferent del titular de l'habitatge) i de les persones o entitats cessionàries.
- b. La identificació de l'immoble (direcció completa) amb especificació de la referència cadastral, en el seu cas.
- c. El nombre de dies de gaudi de l'habitatge amb fins turístics.
- d. L'import rebut, en el seu cas, pel titular cedent de l'ús de l'habitatge.
- e. El nombre de contracte en virtut del qual el declarant intermèdia a la cessió d'ús de l'habitatge.
- f. La data d'inici de la cessió.
- g. La data d'intermediació de l'operació.
- h. La identificació del mitjà de pagament utilitzat (transferència, targeta de crèdit o dèbit o algun altre mitjà de pagament)¹⁰⁶.

Aquest model s'hauria de presentar trimestralment, durant el mes natural següent a la finalització de cada trimestre natural, però per a l'exercici 2018 s'ha regulat un règim transitori, donada la seva novetat, doncs per a aquest exercici la presentació de la declaració informativa tindrà excepcionalment caràcter anual, i el seu termini de presentació estarà comprès entre l'1 i el 31 de gener de 2019.

La nova normativa està sent objecte de controvèrsia, ja abans inclús de la seva aplicació, doncs la CNMC, amb data de 20 de març, ha emès una nota de premsa contra diverses

¹⁰⁴ AGENCIA TRIBUTARIA, *Proyecto de Orden 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*, Madrid, 2017, p. 1.

¹⁰⁵ AGENCIA TRIBUTARIA, *Proyecto de Orden 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*, Madrid, 2017, p. 2-3.

¹⁰⁶ La informació de les lletres e), g) i h) tenen caràcter opcional.

disposicions de la nova norma perquè consideren que podrien suposar una càrrega important produint un efecte restrictiu de competència¹⁰⁷.

En consonància amb les crítiques esmentades, entenc que la nova normativa és massa exigent i rigorosa, precisament el contrari que des de la COMISSIÓ EUROPEA es recomana, ja que estaria obligant a un rang d'intervinents tant ampli que inclús afecta a aquelles parts que no són les naturals del contracte. A més, el contingut d'informació que es requereix per part de les *plataformes digitals* també és massa ampli, doncs hi podria haver dades que aquests no poguessin disposar o inclús innecessària i s'hauria de tenir en compte si, en virtut de la normativa sobre protecció de dades, les plataformes haurien d'obtenir el consentiment dels afectats.

Convenis de col·laboració entre l'Agència Tributària Catalana i les plataformes digitals.

Mitjançant la Llei 5/2012, del 20 de març, de mesures fiscals, financeres i administratives i de creació de l'impost sobre les estades en establiments turístics es va crear l'IEET. Després de quatre anys d'aplicació, s'ha considerat que és necessari fer-ne la revisió i modificació, acció que s'ha dut a terme amb la Llei 5/2017, del 28 de març, de mesures fiscals, administratives, financeres i del sector públic i de creació i regulació dels impostos sobre grans establiments comercials, sobre estades en establiments turístics, sobre elements radio-tòxics, sobre begudes ensucrades envasades i sobre emissions de diòxid de carboni (en endavant, LIEET)¹⁰⁸. En concret, les modificacions establertes són conseqüència dels canvis que he comentat sobre el sector turístic, que darrerament ha viscut a partir de la irrupció de les *plataformes digitals* i, d'acord amb el que la Comissió va recomanar, aquest nou escenari fa necessària la col·laboració entre els operadors privats i els agents del sistema tributari; col·laboració que, tal i com s'estableix al Preàmbul del Decret 141/2017, ha de revertir en una simplificació de les càrregues associades al compliment de les obligacions derivades de l'exacció de l'impost i en una gestió tributària més eficient¹⁰⁹.

Per començar, he d'esmentar el paper que els substituïts del contribuent juguen, d'acord l'article 36.3 de la Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària (en endavant,

¹⁰⁷ En concret, consideren que no s'hauria d'obligar a tots els intervenients de la transacció, que no s'hagi d'identificar al titular de la finca si no és aquest qui cedeix l'ús de l'habitatge, que no hagi d'identificar-se al cessionari, ni informar dels dies de cessió ni guardar un document d'identificació. CNMC, *Nota de premsa: La CNMC requereix al Gobierno que suprima o modifiqui las obligaciones de información en materia tributaria sobre los intermediarios de viviendas turísticas*, Madrid, 2018.

¹⁰⁸ CEF, *Els tributs propis de la generalitat (I)*, Barcelona, 2017, p. 6.

¹⁰⁹ DOGC, *Decret 141/2017, de 19 de setembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre les estades en establiments turístics*, Barcelona, 2017, p. 1.

LGT), és substituït del contribuent, el subjecte passiu que, per imposició de la llei i en lloc del contribuent està obligat a complir l'obligació tributària principal, així com les obligacions formals inherents a la mateixa. A l'article 30 de la LIEET es descriu qui és el substituït contribuent per aquest tipus d'impost, i és la persona física o jurídica que sigui titular de l'explotació de l'apartament turístic. Però, la modificació que interessa és la que s'estableix a l'article 32 de la LIEET, a partir del qual s'introdueix una nova figura d'obligat tributari conegut com "assistent en la recaptació de l'impost". La intervenció d'aquesta nova figura front a la Hisenda Pública, deslliura els substituïts del contribuent que operen a través seu de càrregues fiscals associades a l'impost. Es tracta de persones intermediàries, com les *plataformes digitals*, que faciliten la relació entre la persona titular de l'explotació i les persones físiques que fan les estades.

Si continuem llegint l'article 32.2, s'estableix que per actuar com "assistent en la recaptació" és necessària habilitació expressa de l'Administració i la signatura del conveni corresponent. Per a l'obtenció d'aquesta habilitació i el contingut del conveni s'han d'ajustar als termes i condicions que siguin establerts al Decret 141/2017, de 19 de setembre de 2017, pel qual s'introdueix el Reglament de l'IEET per complementar la regulació legal de l'impost establerta per la Llei 5/2017. En concret, d'acord l'article 7.1 d'aquest Reglament s'estableix que el conveni haurà de tenir una durada mínima de 4 anys, prorrogables fins a un màxim de 4 anys addicionals. A més, d'acord l'article 7.1 del Reglament de l'IEET, l'habilitació necessària per a ser "assistent en la recaptació" només es pot concedir amb una auditoria prèvia dels seus sistemes informàtics que garanteixi l'adequació d'aquests per a l'aplicació correcta de l'impost, i un cop concedida l'habilitació i signat el conveni, la plataforma serà auditada periòdicament.

He d'esmentar que, després d'assistir a les XXIX Jornades Universitat-Empresa sobre "L'Economia Col·laborativa: On són els límits?" de la FDET, el secretari d'Hisenda de la Generalitat de Catalunya, Sr. Albert Castellanos Maduell, va confirmar que s'està duent a terme un Conveni de col·laboració amb Airbnb des de l'estiu de l'any passat, però que donats els fets ocorreguts a Catalunya després d'aquell estiu va quedar pendent mentre es normalitzava la situació. Ara bé, la intenció és de signar-lo, de manera prioritària un cop es restableixi la normalitat institucional, per tant, en breus podríem veure el primer Conveni de col·laboració entre una plataforma i l'ATC, amb l'aplicació de la nova figura "d'assistent en la recaptació".

Compatibilitat dels Convenis de Col·laboració autonòmics amb el Model 179.

Els Convenis de col·laboració per a la recaptació de l'IEET són compatibles amb altres activitats administratives, com resulta del Model 179, en àmbit estatal, per a la «Declaració informativa de la cessió d'ús d'habitatges amb fins turístics», doncs en base a l'article 93 de la LGT sobre els deures d'informació tributària de tercers, la seva finalitat és que a partir de les dades proporcionades, l'Administració tributària pugui detectar incompliments de les obligacions tributàries, economia submergida, frau fiscal i, en cas de detectar algun d'aquests incompliments, un cop comprovats, tindrà potestat per sancionar les conductes¹¹⁰.

Al meu parer, per una banda, que es firmin convenis de col·laboració entre les agències tributàries i les *plataformes digitals*, és una bona manera d'aconseguir reduir les càrregues administratives pels seus usuaris, amb l'objectiu d'aconseguir una gestió més eficient del tribut. I si a més, a partir d'aquest Model 179, s'aconsegueix simplificar les obligacions d'informació i incrementar la seguretat jurídica per a tots els agents intervinent, seria una ajuda important per a l'Agència Tributària. Ara bé, considero que suposa un excés de pressió fiscal indirecta en aquells casos en què al Model 179 estatal es demana informació sobre els subjectes que no entrarien dins la pròpia relació natural, de fet, i atenent a l'article 93.5 de la LGT, aquesta obligació de facilitar informació amb transcendència tributària a l'Administració tributària té un límit, doncs no ha d'arribar a dades privades no patrimonials la revelació de les quals podria atemptar contra l'honor i la intimitat personal i familiar.

3.3.2. Usuari *prosumidor* o professional prestador del servei

El principal punt de conflicte de la tributació de les rendes obtingudes pels usuaris que presten aquests serveis a través de plataformes versa sobre la qüestió de si la intenció d'aquests hauria de ser o no rellevant a l'hora de determinar la seva subjecció a gravamen, és a dir, si realment la seva intenció és simplement la de compartir despeses o bé hi ha una intenció d'obtenció de rendes. La pròpia COMISSIÓ EUROPEA assenyala que és important distingir entre si els serveis són oferts per prestadors professionals o bé per

¹¹⁰ Aquesta idea es troba a la Tesis doctoral de M^a.M. SOLANES GIRALT, *Los deberes de colaboración con la Administración Tributaria: la colaboración social y la individual de información tributaria de terceros*, Universitat de Lleida, 2008, basada en l'article 111 de la LGT, antecessor de l'actual article 93 de la LGT.

particulars de manera ocasional, el que fins ara hem vingut anomenant com *prosumidors*¹¹¹.

Així doncs, davant aquesta falta de legislació a nivell europeu que estableixi expressament quan un particular es converteix en prestador de servei professional a l'*economia col·laborativa*, alguns Estats membres han usat diferents criteris per distingir-ho. Per exemple, a partir de llindars per marcar aquesta diferència tenint en compte criteris tals com el nivell d'ingressos generats o la regularitat amb la que es presta el servei, i per davall d'aquests llindars els prestadors es troben subjectes a requisits menys restrictius.

Pel que respecta a Espanya no comptem amb criteris d'aquests tipus que puguin determinar quan una persona física particular es converteix en professional, ara bé, per una banda, i d'acord l'article 27.2 LIRPF podem distingir quan ens trobem davant una situació on s'està realitzant una activitat econòmica i, per tant, quan el prestador del servei és un empresari o professional, doncs estableix que un arrendament d'immobles constitueix una activitat econòmica, únicament quan per l'ordenació d'aquest s'utilitzi, almenys, una persona treballadora amb contracte laboral i a jornada completa¹¹², i respecte aquest sentit es pronuncia la resposta de la Consulta Vinculant V3095-14 de la DGT¹¹³. Per alta banda, a efectes de la LIVA, a l'article 5.1.c s'estableix que és empresari o professional «qui realitzi una o varies prestacions de serveis que suposin l'explicació d'un bé corporal o incorporat amb el fi d'obtenir ingressos continuats en el temps»; una altra cosa és que després aquesta operació pugui trobar-se que estigui subjecta a IVA però exempta d'acord l'article 20.1.23, com més endavant explicaré.

A continuació explicaré la tributació a la que estan subjectes els propietaris de l'habitatge que el posin en lloguer, doncs depenent si l'usuari prestador del servei es tracta d'un professional o d'un *prosumidor* la seva subjecció a gravamen es tractarà de manera diferent.

a. Prestador del servei professional

En cas que es consideri que el prestador del servei està realitzant una activitat econòmica, aleshores es consideraria aquest com a empresari o professional. Pel que fa a l'àmbit de la

¹¹¹ COMISSIÓ EUROPEA, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, Brussel·les, 2016.

¹¹² Anteriorment, abans que es modifiqués aquest article 27.2 per l'article 1.16 de la Llei 26/2014, es requeria que a més de tenir una persona treballadora amb contracte laboral, al mateix temps, es compti amb un local per tal de desenvolupar l'activitat econòmica.

¹¹³ SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas de 14.11.14, Consulta Vinculant V3095-14.

fiscalitat directa un prestador de servei professional pot veure gravades les seves rendes per l'IAE, per l'IS i per l'IRPF.

En primer lloc, a l'inici de qualsevol activitat empresarial, ja sigui una persona física o una persona jurídica, es converteix en subjecte passiu de l'IAE, doncs d'acord l'article 78.1 del Real Decret Legislatiu 2/2004, el simple exercici d'activitats empresarials, professionals o artístiques al territori espanyol, independentment de que s'exerceixin o no a un local determinat, constitueix un fet imposable. Ara bé, s'ha de tenir en compte que en virtut de l'article 82.1 del mateix Real Decret Legislatiu 2/2004 existeixen nombroses exempcions¹¹⁴. En definitiva, la direcció i gestió d'apartaments turístics sempre haurà d'estar inscrita a l'IAE però pot ser que no hagin de fer front al pagament d'aquest, ja que únicament hauran de fer-ho aquells empresaris persones jurídiques que tinguin una xifra de negocis superior al milió d'euros¹¹⁵. És per això que la gran part d'empresaris turístics espanyols, on hi predomina la petita i mitjana empresa, no han de fer front a la corresponent quota tributària.

En segon lloc, l'oferta d'apartaments turístics com una activitat empresarial o professional haurà de tributar els beneficis obtinguts ja sigui per l'IS (en cas de ser una persona jurídica) o per l'IRPF (en cas de ser una persona física).

D'una banda, els apartaments turístics gestionats per persones jurídiques es troben subjectes a tributació mitjançant l'IS, sigui perquè l'arrendament dels immobles es realitza mitjançant, almenys, una persona treballadora amb contracte laboral i a jornada completa per a la gestió dels arrendaments, o bé perquè es presten serveis complementaris propis de la indústria hotelera, pels motius que he exposat anteriorment.

D'altra banda, aquells apartaments turístics gestionats per persones físiques estan subjectes a tributació mitjançant l'IRPF i, de les diferents rendes que grava l'impost, els beneficis obtinguts seran considerats com a rendiments de les activitats econòmiques havent de liquidar l'impost mitjançant mètode estimació directa, sigui per la modalitat normal o

¹¹⁴ Estan exempts de l'impost amb caràcter general: a) l'Estat, les CCAA i les entitats locals, i els seus organismes autònoms, b) els subjectes passius que iniciïn l'exercici de la seva activitat durant els dos primers períodes impositius, c) les persones físiques, ja siguin residents o no, d) els subjectes passius de l'IS amb un import net de la xifra de negocis inferior a un milió d'euros, e) els contribuents de l'IRNR que operin a Espanya mitjançant EP amb un import net de la xifra de negocis inferior a un milió d'euros.

¹¹⁵ El primer que s'ha de fer a l'iniciar una activitat econòmica es donar-te d'alta a Hisenda, complimentant el Model 036 o el Model 037. La diferència entre aquests dos models és que el Model 037 és un model més simplificat, el qual solament podran sol·licitar els autònoms, en canvi, les PIME obligatòriament hauran de presentar el Model 036. Aquesta informació està disponible a <https://infoautonomos.eleconomista.es/blog/alta-hacienda-modelo-036-modelo-037-diferencias/>.

simplificada. No podran mitjançant el mètode d'estimació objectiva, doncs d'acord l'Ordre de Mòduls HFP/1159/2017, el lloguer d'immobles no és una activitat inclosa per a aquest, per tant, encara que aquests compleixin amb els requisits econòmics per a poder calcular el seu rendiment net mitjançant l'estimació objectiva, no podran acollir-s'hi.

De la lectura de les normes d'ambdós impostos podem extreure'n que cap dels dos impostos contenen tipus de règim específics per al sector turístic, per tant, els subjectes passius no gaudeixen de cap tipus de bonificació, deducció o règim específic al que poder-s'hi acollir, havent de liquidar l'impost atenent a la modalitat general d'aquests i podent aplicar únicament aquells beneficis fiscals que les normes indiquen de manera general per a totes les empreses, independentment del sector al que pertanyin¹¹⁶.

Finalment, a l'àmbit de fiscalitat indirecta, respecte l'IVA, ja siguin persones físiques, com a autònom, o persones jurídiques, com a Agent de la Propietat Immobiliària, la presentació de la liquidació és obligatòria, ja que ambdós són subjectes passius de l'impost d'acord l'article 84.1 de la LIVA i l'operació estarà gravada al 21%. Respecte a l'IEET, a Catalunya, com he esmentat anteriorment, d'acord l'article 30 de la LIEET, en cas que no s'hagués signat cap Conveni de col·laboració (com és el cas de moment), aquest professional titular de la llicència del turisme, serà el substitut del contribuent i estarà obligat a complir l'obligació tributària principal.

b. Prestador del servei prosumidor

La tributació dels *prosumidors* és la qüestió que desperta un major interès actualment, ja que els propietaris dels habitatges desconeixen la fiscalitat a la qual s'enfronten i, erròniament, consideren que l'activitat que duen a terme no es troba subjecta a tributació, però és tot el contrari¹¹⁷. Precisament i enllaçant-ho amb punts anteriors, donat que la major part de la gent no sap o no vol declarar l'arrendament d'habitatges per ús turístic, aquests arrendaments impliquen diners que al cap de l'any s'escapen de la tributació que li correspon, i és per això que per tal de poder controlar si la gent declara l'IRPF i l'IVA com realment li pertocaria és el motiu pel qual s'ha creat el model 179 estatal i, respecte a l'impost autonòmic, s'està a l'espera que es firmin els convenis de col·laboració entre

¹¹⁶ R. ÁLAMO CERRILLO, "Cuestiones tributarias de la economía colaborativa en el ámbito del sector turístico", a S. MORENO GONZÁLEZ, *Tendencias y desafíos fiscales de la economía colaborativa*, Madrid, 2017, p. 638-640.

¹¹⁷ De fet, es pot comprovar com Airbnb aconsella als seus "amfitrions" que hauran de consultar si estan subjectes a impostos, doncs es sol donar el cas. Informació disponible a <https://www.airbnb.es/help/article/1936/qu--tipo-de-impuestos-tengo-que-pagar-como-anfitri-n-de-experiencia-en-espaa>.

l'Agència Tributària Catalana i la *plataforma digital* per tal que aquesta sigui l'encarregada de gestionar l'IEET com a assistent en la recaptació de l'impost.

Al tractar-se de particulars, pel que fa a la fiscalitat directa, l'impost que els afecta és l'IRPF, i d'entre les diferents rendes que grava l'impost, el rendiment obtingut pel lloguer d'habitatges es considera Rendiment de capital immobiliari. Normalment, el lloguer per ús turístic es caracteritza per ser per períodes de temps curts i inferiors l'any, així doncs es generarà dos tipus de rendiments: un rendiment de capital immobiliari pel període de temps en què està en lloguer i imputacions de renda pel període que aquest es troba a plena disposició del seu propietari, per tant, s'haurà de declarar dins immobles no afectes a activitats econòmiques com a rendiment del capital immobiliari però sempre tenint en compte que s'ha de prorratejar pels dies que l'immoble es troba en lloguer, per la resta de l'any, el mateix immoble que no ha generat renda, s'ha d'indicar quants dies ha estat a disposició dels seus titulars i sobre el valor cadastral (actualitzat) aplicar-li el 1,1% o 2% sobre aquest valor. Finalment, d'acord l'article 19 de la LIRPF, del rendiment net obtingut, se li podran deduir les despeses deduïbles, les quals són aquelles necessàries per a l'obtenció del rendiment i no podent superar la renda obtingut per al lloguer de l'habitatge, ara bé, també en aquest cas s'haurà de prorratejar pels dies que efectivament l'immoble ha estat en arrendament i només per aquest període de temps es podrà deduir les despeses que s'haguessin generat durant el període de rendiment net obtingut.

D'altra banda, pel que fa a la fiscalitat indirecta, en principi per a l'arrendament d'habitatges per ús turístic, d'acord l'article 20.1.23 de la LIVA s'estableix que els arrendament d'edificis o parts d'aquest destinats exclusivament a habitatge¹¹⁸. Ara bé, dins el mateix article, s'estableix uns supòsits exclosos per a l'exempció de l'IVA, en concret pel cas que l'usuari que arrenda l'immoble es compromet a prestar els serveis propis de la indústria hotelera, que en aquest cas es trobaria subjecte al 10%¹¹⁹. A més, d'acord la Consulta Vinculant V3095-14 de la DGT s'interpreta i es dona resposta per quins serveis no es considera serveis complementaris propis de la indústria hotelera¹²⁰:

¹¹⁸ D'acord l'article 66.1 del Decret 159/2012, es considera habitatge d'ús turístic aquells que són cedits pel seu propietari, directament o indirectament, a tercers, i a canvi de contraprestació econòmica, per a una estada de temporada, en condicions d'immèdiata disponibilitat i amb les característiques que estableix aquest Decret.

¹¹⁹ A La Llei 37/1992 es posa com a exemple de "serveis complementaris propis de la indústria hotelera" els de restaurant, neteja, rentat de roba o altres anàlegs. És a dir, serveis que constitueixen un complement normal del servei d'allotjament prestat als clients de la indústria hotelera.

¹²⁰ SG de Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas de 14.11.14, Consulta Vinculant V3095-14.

- Servei de neteja de l'apartament a l'entrada i a la sortida del període de contracte per cada arrendatari.
- Servei de canvi de roba de l'apartament prestat a l'entrada i a la sortida del període de contracte per cada arrendatari.
- Servei de neteja de les zones comuns de l'edifici, així com de la urbanització on es troba situat.
- Serveis d'assistència tècnica i manteniment per a eventuais reparacions de fontaneria, electricitat, cristalleria, persianes, serralleria i electrodomèstics.

Un cop sabem això, caldria acudir a la normativa autonòmica, doncs les seves respectives legislacions, per tal de fomentar el turisme, podrien obligar a la prestació d'alguns dels serveis complementaris propis de la indústria hotelera. En concret, a Catalunya el Decret 159/2012 de 20 de novembre, d'establiments d'allotjament turístic i d'habitatges d'ús turístic, a l'article 67 s'hi estableix uns requisits que aquests tipus de serveis han de complir. Podria generar confusió l'apartat tercer del mateix article, doncs d'acord aquest el propietari de l'habitatge ha de facilitar a les persones usuàries i veïns el telèfon per atendre i resoldre de manera immediata consultes i incidències relatives a l'activitat d'habitatge d'ús turístic, però aquest servei no és el propi de la indústria hotelera, i això ho podem corroborar amb la Consulta Vinculant V0489-17 de la DGT pel qual contesten al dubte sobre si es troba subjecte però exempt a IVA l'arrendament d'un habitatge per ús turístic a les Illes Balears encara que el propietari hagi donat el seu número de telèfon per mantenir el contacte, establint que aquesta no és una prestació de servei complementària pròpia de la indústria hotelera¹²¹.

Així doncs, per aquest tipus d'arrendaments d'Airbnb, hauria d'anar-se cas per cas per comprovar si el prestador del servei ofereix també serveis propis de la indústria hotelera, doncs en cas afirmatiu l'operació estaria subjecta al 10% i no exempta.

Finalment, també en aquest cas, respecte a l'IEET a Catalunya, d'acord l'article 30 de la LIEET, en cas que no s'hagués signat cap Conveni de col·laboració, el *prosumidor* titular de la llicència del turisme, serà el substitut del contribuent i estarà obligat a complir l'obligació tributària principal.

¹²¹ SG de Impuestos sobre el Consumo, de 23.02.17, núm. V0489-17.

4. CONCLUSIÓ

Per tal d'arribar a una conclusió sobre els deures d'informació que són exigibles per les parts i el seu tractament fiscal en vers el contracte de prestació de serveis turístics en línia, primer exposaré les principals diferències entre contractes *B2C* i *C2C*, que he pogut observar en base a l'estudi d'aquest treball, i exposaré la meva visió.

Pel que fa als deures d'informació pre-contractual i contractual, es troben regulats de manera diferent i amb una intensitat diferent depenent de la situació contractual que es tracti. D'una banda, s'estableix per a la regulació contractual empresari-consumidor tot un entramat normatiu en defensa del consumidor, part dèbil del contracte, a partir de normes com el *TRLGDCU*, la *LSSICE* i el *DCFR*, per tal que aquest pugui prestar el seu consentiment amb la informació atorgada i que aquest consentiment no es vegi viciat, i en cas de vici en el consentiment es regula de manera específica remeis tals com la rebaixa del preu, la indemnització per danys i perjudicis i, en última instància, la resolució del contracte. D'altra banda, per a la regulació contractual de la relació que sorgeix entre parts mitjançant *plataformes digitals*, com bé el seu nom indica i s'ha anat visualitzant al llarg del treball, esdevé com una relació triangular entre la plataforma digital, l'usuari de la plataforma que presta el servei i l'usuari de la plataforma que contracta el servei. La plataforma com a empresari es troba sotmesa a la *LSSICE*, i d'acord aquesta norma la plataforma esdevé exempta de responsabilitat en vers la informació que els seus usuaris publiquen a aquesta. Per tant, els usuaris no veuen aquest deure d'informació regulat de manera específica i exhaustiva, sobretot en cas que ambdós usuaris siguin particulars o bé que algun d'ells actuï com a particular de manera encoberta, havent d'acudir a la normativa que s'estableix al *CCE* en base al principi de la *bona fe contractual*.

Pel que fa al tractament fiscal dels contractes de prestació de serveis turístics en línia, al incorporar aquest nou element de "en línia", al llarg del treball s'ha pogut observar que l'*economia digital* suposa uns reptes per a la normativa tributària actual i la necessitat d'adaptació d'aquests tributs ja existents a la nova realitat. D'una banda, a la relació contractual empresari-consumidor en línia, la principal problemàtica sorgeix amb el concepte d'Establiment permanent com a punt de connexió que permet sotmetre a imposició a l'Estat de la font, ja que aquest mostra una gran desconexió amb el context econòmic digital actual, doncs hi ha una desmaterialització i mobilitat de l'activitat econòmica, permetent a les empreses actuar des d'un tercer país, amb baixa o nul·la

tributació, i sense ser necessària la seva presència física al país que efectivament es genera els ingressos de l'activitat econòmica. Les propostes d'una modernització d'aquest concepte d'Establiment permanent a Establiment permanent virtual permetrien fer front a aquest tipus de frau fiscal que es generen. Malauradament, la normativa per l'IVA, tot i haver fet millores per tal de facilitar la tributació a les empreses a partir de la introducció del nou sistema com el MOSS, no es fa front al problema real, el frau fiscal originat per la dificultat de constatar que s'ha produït una transacció per via electrònica quan el venedor no vol complir amb les seves obligacions. D'altra banda, a la relació contractual entre parts mitjançant *plataformes digitals*, a més dels reptes que de per sí hi ha amb l'*economia digital*, el sorgiment de nous operadors econòmics, tals com la pròpia plataforma o l'usuari prestador del servei particular, el *prosumidor*, comporta que el desconeixement sobre la tributació que els hi és aplicable no afavoreixi a la recaptació dels impostos pertinents. Per a solucionar aquesta situació, tal i com la COMISSIÓ EUROPEA recomana, s'ha començat a crear convenis de col·laboració entre les entitats públiques i les plataformes, per tal de facilitar la recaptació d'algun tipus de taxes turístiques, com ara les que l'Agència Tributària Catalana preveu per a l'impost sobre estades en establiments turístics, i poder facilitar la tramesa d'informació important sobre els usuaris de les plataformes a les corresponents agències tributàries, com ara amb la introducció del Model 179 estatal, a partir del qual l'Agència d'Administració Estatal Tributària tindria un control més exhaustiu sobre les operacions que duen a terme els usuaris de les plataformes i així identificar quan aquestes escapen de la tributació; tot i això, considero que en vers aquestes col·laboracions cabria un estudi sobre si suposa un excés de càrregues administratives.

En conseqüència, per ambdós àmbits, *B2C* i *C2C*, és evident la necessitat d'adaptació de la normativa als nous temps, en especial per a l'*economia col·laborativa* sobre la qual m'agradaria incidir-hi més. Una opció de millora de la normativa podria ser l'obligació d'informar per part de l'usuari prestador del servei sobre la seva situació legal, si es tracta d'un particular o d'un professional, donada la diferent intensitat de protecció que tenen les parts en els contractes depenent si hi intervé un empresari o no i la diferent tributació que tenen. Una altra opció podria ser elevar la categoria de *prosumidor* com a nova figura que intervé al món econòmic, doncs així es podria establir uns llinars adaptats a aquesta nova figura per tal que la normativa, tant civil com fiscal, sigui menys restrictiva però sense que aquesta nova situació suposi una llacuna jurídica aprofitable per aquesta nova classe d'operadors econòmics que intervenen en aquests contractes en línia col·laboratius.

Finalment, i com a reflexió personal, després de l'estudi sobre els principals problemes que poden sorgir en vers la contractació de serveis turístics en línia, tant per l'àmbit civil amb els deures d'informació, com per l'àmbit fiscal amb els canvis soferts donada l'*economia digital*, m'he adonat que el tema sobre els deures d'informació per part de les parts contractuals és essencial, sobretot pel que fa a l'*economia col·laborativa*, doncs el paper que juguen les *plataformes digitals* emmagatzemant la informació dels seus usuaris té rellevant importància tant pel que fa als deures civils d'informació entre les parts i els deures fiscals d'informació a l'agència tributària, i podria tractar-se en un estudi a part i més concret.

FEDER

5. REFERÈNCIES

5.1. Articles acadèmics

A. ANTÓN ANTÓN i I. BILBAO ESTRADA, *El consumo colaborativa en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad*, Universidad CEU Cardenal Herrera, 2016, disponible a <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5779533>.

A. ASENSI MERÁS, *Nuevas perspectivas de la contratación on line de Servicios turísticos y paquetes dinámicos de turismo*, International Journal of Scientific Management and Tourism, 2016, disponible a <http://rua.ua.es/dspace/handle/10045/55317>.

ADMINISTRACIÓ OBERTA DE CATALUNYA, *Informe de conclusions: Acords d col·laboració amb Plataformes d'Economia Col·laborativa*, Barcelona, 2017, disponible a http://economia.gencat.cat/ca/70_ambits_actuacio/economia_catalana/estudis_publicacions/informe-economia-collaborativa.

A. RODRÍGUEZ-ZULAICA, R. PASTOR i M.A. FERNÁNDEZ-VILLARÁN ARA, *Evolución de la intermediación turística en España tras la aparición de las TIC en el sector*, Revista Empresa y Humanismo, 2017, disponible a: <https://www.unav.edu/publicaciones/revistas/index.php/empresa-y-humanismo/article/view/7925>.

CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS, *Els tributs propis de la generalitat (1)*, Barcelona, 2017, disponible a <http://economia.gencat.cat/web/.content/20-departament-gestors-tributaris/arxiu/annex-3/annex3-tema-18.pdf>.

COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y LA COMPETENCIA, *Resultados Preliminares: Estudio sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa*, 2016, disponible a https://www.bez.es/images/carpeta_gestor/archivos/RESULTADOS_PRELIMINARES.pdf.

COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y LA COMPETENCIA, *Nota de prensa sobre el comercio electrónico*, Madrid, 2017, disponible a <https://www.cnmc.es/novedades/2018-01-05-el-comercio-electronico-supera-en-espana-los-7300-millones-de-euros-en-el>.

COMISIÓN NACIONAL DE LOS MERCADOS Y LA COMPETENCIA, *Nota de prensa: La CNMC requiere al Gobierno que suprima o modifique las obligaciones de*

información en materia tributaria sobre los intermediarios de viviendas turísticas, 2018, disponible a <https://www.cnmc.es/node/367500>.

COMISSIÓ EUROPEA, *Un derecho contractual Europeo más coherente: Plan de Acción*, Brussel·les, 2003, disponible a <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52003DC0068>.

COMISSIÓ EUROPEA, *Una Estrategia para el Mercado Único Digital*, Brussel·les, 2015, disponible a <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A52015DC0192>.

COMMISSION EXPERT GROUP, *Fair Taxation of the Digital Economy*, Brussel·les, 2015, https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en.

COMISSIÓ EUROPEA, *Una Agenda Europea para la economía colaborativa*, Brussel·les, 2016, disponible a <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52016AE3545>.

COMISSIÓ EUROPEA, *Es el momento de instaurar un marco fiscal moderno, justo y eficaz para la economía digital*, Brussel·les, 2018, disponible a <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/ES/COM-2018-146-F1-ES-MAIN-PART-1.PDF>.

CONSELL DE LA UNIÓ EUROPEA, *Impuesto digital: el Consejo acuerda la contribución de la UE a los debates internacionales*, Brussel·les, 2017, disponible a <http://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2017/12/05/digital-taxation-council-agrees-input-to-international-discussions/>.

CONSELL DE LA UNIÓ EUROPEA, *Fiscalidad digital: La Comisión propone nuevas medidas para garantizar que todas las empresas tributen de forma equitativa en la UE*, Brussel·les, 2018, disponible a http://europa.eu/rapid/press-release_IP-18-2041_es.htm.

CONSELL DE LA UNIÓ EUROPEA, *IVA sobre el comercio electrónico: adopción de nuevas normas*, Brussel·les, 2018, disponible a <http://www.consilium.europa.eu/es/press/press-releases/2017/12/05/vat-on-electronic-commerce-new-rules-adopted/>.

D. BUDOVA, *Plan de Acción sobre el IVA de la Comisión Europea*, Actualidad Jurídica Uría Menéndez, 2017, disponible a <http://www.uria.com/documentos/publicaciones/5672/documento/ue02.pdf?id=7562>.

EUROPEAN PARLIAMENT, *Report on a European Agenda for the collaborative economy*, Brusel·les, 2017, disponible a <http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-//EP//TEXT+REPORT+A8-2017-0195+0+DOC+XML+V0//EN>.

E. VALPUESTA GASTAMINZA, *La propuesta de normativa común de compraventa europea (CESL), un paso más hacia la unificación del Derecho de contratos en la Unión Europea, lastrado por la protección al consumidor*, Cuadernos de Derecho Transnacional, 2013, disponible a <https://e-revistas.uc3m.es/index.php/CDT/article/view/1718/793>.

F.A. VAQUER FERRER, *Establecimiento permanente y economía digital: especial referencia a las empresas intermediadoras en el ámbito del turismo colaborativo*, Bitácora Millennium, 2016, disponible a <http://www.millenniumdipr.com/ba-42-establecimiento-permanente-y-economia-digital-especial-referencia-a-las-empresas-intermediadoras-en-el-ambito-del-turismo-colaborativo>.

FLASH EUROBAROMETER 438, *Briefing note of The use of collaborative platforms*, Brusel·les, 2016, disponible a <http://ec.europa.eu/COMMFrontOffice/publicopinion/index.cfm/>.

GENERALITAT DE CATALUNYA, *Informe de la Comissió Interdepartamental de l'Economia Col·laborativa: Propostes per a un bon encaix de l'economia col·laborativa i de plataformes a Catalunya*, Barcelona, 2017, disponible a http://economia.gencat.cat/web/.content/70_economia_catalana/arxius/economia-collaborativa/informe-comissio-eco-collaborativa.pdf.

G. DÍAZ BERMEJO, *La protección del consumidor en el comercio electrónico*, en Noticias Jurídicas, 2008, disponible a <http://noticias.juridicas.com/conocimiento/articulos-doctrinales/4370-la-proteccion-del-consumidor-en-el-comercio-electronico/>.

G. IZQUIERDO GRAU, *Los deberes de información precontractual tras la reforma del Texto Refundido de la reforma de la Ley general para la defensa de los consumidores y usuarios*, Revista del OCCA, 2014, disponible a <http://www.occa.notariado.org/>

liferay/c/document_library/get_file?uuid=caa84ab9-468e-4722-93d4-87512efa56e2&groupId=5857552.

G.F. SEVERIN FUSTER, *Los contratos de Servicio: su construcción como categoría contractual, y el derecho del cliente al cumplimiento específico*, Madrid, 2014, disponible a <https://repositorio.uam.es/handle/10486/660666>.

I. DE LA MAZA GAMURI, *Los límites del deber precontractual de información*, Pamplona, 2009, disponible a <https://repositorio.uam.es/handle/10486/3190>.

L. ETEMADI SUÁREZ, *La perfección del contrato: comparación entre derecho civil y legislación de consumo con especial mención a la contratación entre ausentes*, Universitat Autònoma de Barcelona, 2016, disponible a <https://repositorio.uam.es/handle/10486/660666>.

L. GARCÍA MONTORO, *Agenda Europea para la Economía Colaborativa*, Universidad de Castilla-La Mancha, 2016, disponible a <https://www.revista.uclm.es/index.php/cesco/article/view/1108>.

M. JUUL, *El turismo y la economía participativa*, Brusel·les, 2017, disponible a [http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/595897/EPRS_BRI\(2017\)595897_ES.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/BRIE/2017/595897/EPRS_BRI(2017)595897_ES.pdf).

M. LÓPEZ GARCÍA, *La publicidad y el derecho a la información en el comercio electrónico*, 2004, disponible a <http://www.eumed.net/cursecon/libreria/2004/mlg/index.htm>.

M.F. MARTÍN MORAL, *Economía colaborativa y protección del consumidor*, Universidad de Valladolid, 2017, disponible a <http://www.ree-uva.es/index.php/sumarios/2017/n-70-julio-diciembre-2017/104-economia-colaborativa-y-proteccion-del-consumidor>.

M. POSTIGO PALOMAR i M.P. ZAPATA GARCÍA, *Fiscalidad de las empresas de economía colaborativa del sector turístico*, International Journal of Scientific Management and Tourism, 2018, disponible a <http://www.ijosmt.com/index.php/ijosmt/article/download/343/327>.

M.M. SOLANES GIRALT, *Los deberes de colaboración con la Administración Tributaria: la colaboración social y la individual de información tributaria de terceros*,

Universitat de Lleida, 2008, disponible a <https://www.tdx.cat/handle/10803/8139;jsessionid=F4CBAF75691453702F02672940AFBD6D>.

M. VICENTE CASADO, *La presentación de la información en los contratos Electrónicos y de consumo: especial referencia a las redes sociales*, Universidad de Salamanca, 2016, disponible a <https://gredos.usal.es/jspui/handle/10366/131737>.

N. FERNÁNDEZ PÉREZ, *Problemática jurídica derivada de la economía compartida*, Universidad de Alicante, 2016, disponible a <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5924493>.

N. FERNÁNDEZ PÉREZ, *Turismo P2P o colaborativo: un reto para el ordenamiento jurídico*, Internal Journal of Scientific Management Tourism, 2016, disponible a <http://rua.ua.es/dspace/handle/10045/63022>.

P. GARROFÉ ARTIGAS, *La propuesta de directiva relativa a la base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades*, Universitat de Barcelona, 2016, disponible a http://diposit.ub.edu/dspace/bitstream/2445/108497/1/TFG-ADE-GarrofePaula_2017.pdf.

P. HAUSEMER, J. RZEPECKA, M. DRAGULIN, S. VITTELLO, L. RABUEL, M.. NUNU i A. RODRÍGUEZ DÍAZ, *Exploratory study of consumer issues in online peer-to-peer platform markets*, Brussel·les, 2017, disponible a http://ec.europa.eu/newsroom/just/item-detail.cfm?item_id=77704.

P. JARNE MUÑOZ, *El prosumidor como figura clave en el desarrollo del derecho del consumo derivado del mercado digital*, Revista CESCO de Derecho de Consumo, 2016, disponible a <https://www.revista.uclm.es/index.php/cesco/article/view/1127>.

P. JARNE MUÑOZ, *Nuevos vientos para las plataformas en línea en el mercado único digital*, Revista CESCO de Derecho de Consumo, 2016, disponible a <https://www.revista.uclm.es/index.php/cesco/article/view/1086>.

S. ROJAS i F.J. BLANCO, *Obligaciones de información previas y posteriores a la contratación en la Ley de servicios de la sociedad de la información y del comercio electrónico*, Actualidad Jurídica Uría & Menéndez, p. 14, disponible a <http://www.uria.com/documentos/publicaciones/1236/documento/trib05.pdf?id=2030>.

S. VILAJOANA ALEJANDRE, *Límites jurídicos de la publicidad en España*, Barcelona, 2015, disponible a <http://www.tesisenred.net/handle/10803/361114>.

5.2. Bibliografia

A. CARRASCO PERERA, *Derecho de Contratos: 2ª edición*, Navarra, 2017.

E. BOSCH CAPDEVILA, P. DEL POZO CARRASCOSA i A. VAQUER ALOY, *Teoría general del contrato: propuesta de regulación*, Madrid, 2016.

J.J. MONTERO PASCUAL, *La regulación de la economía col·laborativa: Airbnb, BlaBlaCar, Uber y otras plataformas*, València, 2017.

M.L. MARTÍN GARCÍA, *La publicidad y su incidencia en la contratación*, Madrid, 2003.

R. ÁLAMO CERRILLO, *La economía digital y el comercio electrónico: su incidencia en el sistema tributario*, Madrid, 2016.

S. MORENO GONZÁLEZ, *Tendencias y Desafíos Fiscales de la Economía Digital*, Madrid, 2017.

STUDY GROUP ON A EUROPEAN CIVIL CODE (STUDY GROUP) / RESEARCH GROUP EC PRIVATE LAW (ACQUIS GROUP), *Principles, Definitions and Model Rules o European Private Law. Draft Common Frame of Reference (DCFR)*, Munich, 2009.

5.3. Consultes Vinculants i Jurisprudència

Consulta Vinculant de la Subdirecció General d'Impostos sobre el Consum, de 03.08.15, núm. V2448-15.

Consulta Vinculant de la Subdirecció General d'Impostos sobre el Consum, de 23.02.17, núm. V0489-17.

Consulta Vinculant de la Subdirecció General de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques, de 14.11.14, núm. V3095-14.

Sentència de l'Audiència Provincial de Madrid, de 11.12.12, núm. ROJ 22051/2012.

Sentència de l'Audiència Provincial de València, de 03.06.09, núm. ROJ 2023/2009.

Sentència de l'Audiència Provincial de Vizcaya, d 07.07.08, núm. ROJ 1463/2008.

Sentència de l'Audiència Provincial de Zamora, de 04.12.07, núm. ROJ 380/2007.

Sentència de l'Audiència Nacional, Sala de lo Contenciós, de 08.06.15, núm. ROJ 2153/2015.

Sentència del Tribunal de Justícia de la Unió Europea, de 18.09.14, núm. C-487/12.

Sentència del Tribunal Suprem, de 23.05.01, núm. ROJ 4287/2001.

Sentència del Tribunal Suprem, de 14.07.05, núm. ROJ 4809/2005.

Sentència del Tribunal Suprem, de 27.05.10, núm. ROJ 2891/2010.

5.4. Legislació

Decret 159/2012, de 20 de novembre, d'establiments d'allotjament turístic i d'habitatges d'ús turístic

Decret 141/2017, de 19 de setembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'impost sobre les estades en establiments turístics.

Llei 34/1988, de 11 de novembre, General de Publicitat.

Llei 3/1991, de 10 de gener, de Competència Deslleial.

Llei 37/1992, de 28 de desembre, de l'Impost sobre el Valor Afegit.

Llei 34/2002, de 11 de juliol, de Serveis de la Societat de la Informació de Comerç Electrònic.

Llei 58/2003, de 17 de desembre, General Tributària.

Llei 35/2006, de 28 de novembre, de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques i de modificació parcial de les lleis dels Impostos sobre Societats, sobre la Renda de no Residents i sobre el Patrimoni.

Llei 27/2014, de 27 de nombre, de l'Impost sobre Societats.

Llei 5/2017, del 28 de març, de mesures fiscals, administratives, financeres i del sector públic i de creació i regulació dels impostos sobre grans establiments comercials, sobre

estades en establiments turístics, sobre elements radio tòxics, sobre begudes ensucrades envasades i sobre emissions de diòxid de carboni.

Ordre HFP / 544/2018, de 24 de maig, per la qual s'aprova el model 179, "Declaració informativa trimestral de la cessió d'ús d'habitatges amb finalitats turístiques" i s'estableixen les condicions i el procediment per a la seva presentació.

Proposta de Directiva del Consell, COM(2016) 685 final, relativa a una base imposable comuna de l'impost sobre societats.

Proposta de Directiva del Consell, COM(2013) 683 final, relativa a una base imposable consolidada comuna de l'impost sobre societats.

Proposta de Directiva del Consell, COM(2018) 147 final, per la que s'estableixen normes relatives a la fiscalitat de les empreses amb una presència digital significativa.

Reial Decret, de 24 de juliol de 1889, pel qual es publica el Codi Civil.

Reial Decret 1624/1992, de 29 de desembre, pel qual s'aprova el Reglament de l'Impost sobre el Valor Afegit i es modifica el Reial Decret 1041/1990, pel qual es regulen les declaracions censals que han de presentar a efectes fiscals els empresaris, els professionals i altres obligats tributaris; el Reial Decret 338/1990, pel qual es regula la composició i la forma d'utilització del número d'identificació fiscal, el Reial Decret 2402/1985, pel qual es regula el deure de expedir i lliurar factura que incumbeix als empresaris i professionals, i el Reial Decret 1326/1987, pel qual s'estableix el procediment d'aplicació de les directives de la Comunitat Econòmica Europea sobre intercanvi d'informació tributària.

Reial Decret Legislatiu 5/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei de l'Impost sobre la renda de no residents.

Reial Decret Legislatiu 1/2007, de 16 de novembre, pel qual s'aprova el Text Refós de la Llei General per a la Defensa dels Consumidors i Usuaris i altres normes complementàries.

Reial Decret 1070/2017, de 29 de desembre, pel qual es modifiquen el Reglament General de les actuacions i els procediments de gestió i inspecció tributària i de desenvolupament de les normes comunes dels procediments d'aplicació dels tributs, aprovat pel Reial Decret 1065/2007, i el Reial Decret 1676/2009, pel qual es regula el Consell per a la Defensa del Contribuent.