

LA FISCALIDAD DEL TRANSPORTE COLABORATIVO: ESPECIAL REFERENCIA A LOS PRESTADORES DEL SERVICIO DE LAS PLATAFORMAS DE *RIDE SHARING*

Fátima Pablos Mateos,

Profesora de Derecho Financiero y Tributario. Doctora en Derecho,

Universidad de Extremadura

RESUMEN: Compartir vehículo con el objetivo de minimizar los gastos propios de cualquier viaje es una práctica frecuente, tal y como demuestran las cifras de las principales plataformas que operan en este ámbito, y, por qué no decirlo, un reto para el legislador tributario al decidir si someter a gravamen al prestador del servicio.

Las reflexiones sobre los principios de generalidad, capacidad económica, seguridad jurídica o los beneficios fiscales, presentes en determinadas figuras impositivas, enmarcan el análisis en torno a los retos que plantea el fenómeno del transporte colaborativo en la actualidad.

Hechas las consideraciones anteriores, nuestro objetivo es estudiar los principales problemas que esta modalidad de economía colaborativa presenta en materia tributaria desde la perspectiva de los principios anunciados, analizar las diferentes propuestas que se han formulado y proponer otras nuevas. Todo ello, como consecuencia de la principal conclusión a la que se llega tras el estudio de esta materia: la necesidad de una regulación que arroje luz sobre la fiscalidad de la economía colaborativa, y más concretamente, del transporte colaborativo.

PALABRAS CLAVE: Transporte colaborativo, fiscalidad, beneficios fiscales.

ABSTRACT: *Sharing a ride with the objective of minimizing the expenses of long-distance commutes is a common practice, as shown by the figures of the main carpooling platforms, and, why not, a challenge for the tax legislator when considering whether or not to apply a tax to the service provider.*

Some principles including generality, economic capacity, legal security or the fiscal benefits, present in certain tax figures, enclose the reflections on the challenges posed by the phenomenon of carpooling transport today.

The objective for this essay is studying the main problems that these chargeable sharing earnings raise from the point of view of the principles mentioned before, as well as analyzing different proposed approaches and other new ones. All of this as a consequence of the main conclusion reached after the study of this subject: the need for a regulation that sheds some light on the taxation of the sharing earnings, specifically, carpool platforms.

KEYWORDS: *Ride sharing, taxation, fiscal benefits.*

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN.- 2. NATURALEZA JURÍDICA DE LA PLATAFORMA DIGITAL.- 3. APROXIMACIÓN A LA FISCALIDAD DEL TRANSPORTE COLABORATIVO- 3.1 Cuestiones previas 3.2 Propuestas en torno a la fiscalidad del transporte colaborativo: *ride sharing*.- 4. BENEFICIOS FISCALES DE LA MOVILIDAD COMPARTIDA PORTUGAL.- 5. REFLEXIONES FINALES.

1. INTRODUCCIÓN

Como primera aproximación al fenómeno del transporte colaborativo, resulta interesante delimitar conceptualmente la economía colaborativa¹; categoría más amplia en la que el mismo se engloba.

Para ello, recurriremos a la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones “Una Agenda Europea para la economía colaborativa”, COM (2016) 356

¹ Las cifras sobre esta nueva tipología de negocio ponen de manifiesto el rápido crecimiento experimentado que, debido al carácter transversal de este fenómeno, todavía tiene recorrido en otros ámbitos, donde también existe un gran potencial de crecimiento. Cuestión que, entre otras, pone de manifiesto el interés sobre la materia.

En relación a los datos de crecimiento de la economía colaborativa, la Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia afirma: “(...) se trata de un fenómeno en rápida evolución, que ha experimentado un crecimiento exponencial durante los últimos años y con enorme potencial de futuro, dada i) su posible implantación en un gran número de sectores, ii) las sinergias entre los mismos, iii) su estrecha vinculación con las nuevas tecnologías de la información iv) el mayor respeto por el medio ambiente, la reutilización y el reciclaje y v) la predisposición de la nueva generación, nativa digital, a confiar en estos sistemas de intercambio y producción, revelando una identidad pública y estable en las plataformas y ecosistemas digitales.” (Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, *Conclusiones preliminares sobre los nuevos modelos de prestación de servicios y la economía colaborativa*, pág. 20. Disponible en <https://docs.google.com/document/d/1n65MjUaTmRLuZCqTIlqyWvobVqreR-iAzzs1mhxy2y0/edit#> [fecha de consulta: 10 de octubre de 2018].

El desarrollo producido sitúa al transporte, el alojamiento o la financiación de proyectos como los principales ámbitos donde la implementación de la economía colaborativa ha sido más destacable. En el análisis por sectores, en el periodo 2000-2015, sobresale principalmente el sector transporte al que se ha destinado el 62% de la inversión en plataformas colaborativas. Le siguen las plataformas dedicadas al alojamiento con un 18%, con un 6% las dedicadas a la financiación y, finalmente, con un 5% y 4%, respectivamente, las de intercambio de servicios y productos. La plataforma con mayor inversión recibida en el periodo 2000-2015 fue Uber con 6.315 millones de dólares, seguida de Didi Kuaidi, plataforma que surge tras la fusión en 2015 de las dos mayores plataformas chinas de servicio de taxi, con una inversión en el periodo señalado de 4.367 millones de dólares. (Comisión Nacional de los Mercados y la Competencia, *Conclusiones preliminares...*, op.cit., págs. 22 y 23. [fecha de consulta: 10 de octubre de 2018]). El potencial de crecimiento queda avalado por los datos que se manejan, advirtiéndose que las previsiones estiman un crecimiento de los ingresos hasta los 335.000 millones de dólares en 2025. Según la consultora PwC los ingresos se incrementarían desde los 15 millones de dólares en el año 2014 a los 335.000 millones de dólares en 2025. Información disponible en http://pwc.blogs.com/press_room/2014/08/five-key-sharing-economy-sectors-could-generate-9-billion-of-uk-revenues-by-2025.html [fecha de consulta: 10 de octubre de 2018].

final, en la podemos leer que: “el término <<economía colaborativa>> se refiere a modelos de negocio en los que se facilitan actividades mediante plataformas colaborativas que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o servicios ofrecidos a menudo por particulares.”

Además se precisa que: “La economía colaborativa implica a tres categorías de agentes i) prestadores de servicios que comparten activos, recursos, tiempo y/o competencias –pueden ser particulares que ofrecen servicios de manera ocasional (<<pares>>) o prestadores de servicios que actúen a título profesional (<<prestadores de servicios profesionales>>); ii) usuarios de dichos servicios; y iii) intermediarios que –a través de una plataforma en línea- conectan a los prestadores con los usuarios y facilitan las transacciones entre ellos (<<plataformas colaborativas>>).”

Finalizando con aseveraciones de gran trascendencia en materia tributaria. Concretamente, manifiesta la Comisión: “Por lo general, las transacciones de la economía colaborativa no implican un cambio de propiedad y pueden realizarse con o sin ánimo de lucro.”²

No obstante, debe advertirse que, en nuestra opinión, la definición de economía colaborativa dada por la Comisión es poco precisa³ si tenemos en cuenta la variedad de tipos de negocios que pueden encajar en la misma⁴.

² LUCAS DURÁN resume la definición dada por la Comisión con estas palabras: “(...) la economía colaborativa se refiere a operaciones de entregas de bienes y prestaciones de servicios llevadas a cabo básicamente entre particulares en relación, generalmente, con recursos ociosos (de bienes y tiempo –si es que puede entenderse el tiempo como un recurso ocioso-), siendo así que las personas oferentes de dichos bienes y servicios se ponen en contacto a través de plataformas de internet.” (LUCAS DURÁN, M., “Problemática jurídica de la economía colaborativa: especial referencia a la fiscalidad de las plataformas”, *Anuario de la Facultad de Derecho-Universidad de Alcalá X*, 2017, pág. 135).

³ Mostramos nuestro asenso con los comentarios realizados por MACHANCOSES GARCÍA sobre la definición de economía colaborativa dada por la Comisión, al indicar que la misma “es tan amplia que resulta poco útil a los efectos de establecer caracteres comunes que la puedan deslindar de otro tipo de modelo de negocio en el que intervienen las plataformas electrónicas. En este sentido, no compartimos la opinión de la comisión hasta ahora descrita apoyada por parte de la doctrina científica, en tanto que imbrica en la definición de economía colaborativa todo modelo de prestación de bienes y servicios a través de plataformas, ya sea de consumidor a consumidor (C2C), de empresa a consumidor (B2C) y de empresa a empresa (B2B). En nuestra opinión, por rigor jurídico y por una cuestión de sensibilidad social, ante los abusos que se están deduciendo por parte de algunos modelos de <<economía de plataforma >>, no es acertado denominar *colaborativo* a algo que no lo es, ni pretende serlo tanto en la relación plataforma-usuario como en la relación usuario-usuario. Con denominarlos <<economía de plataforma>> ya se cumple la expectativa de agrupar a todo modelo de negocio por y a través de plataformas caracterizado por el esquema triangular de relaciones (P –usuario 1. P –usuario-2 y Usuario 1 – Usuario 2).” Seguidamente, aclara que “(...) economía colaborativa es definida de forma más estricta para referirse al ámbito de la colaboración ciudadana con determinados matices incorporados a la luz de las nuevas tecnologías. De este modo, desde la óptica subjetiva, solo tienen cabida las prestaciones entre particulares (C2C, *consumer to consumer*), no las prestaciones empresario-consumidor (B2C) y, menos, aún, empresario-empresario (B2B). En segundo lugar, por el carácter de transacción se limitan a las operaciones en las que los consumidores *proporcionan temporalmente el acceso a los bienes, no la propiedad o la cesión permanente*. Así, podría añadirse la finalidad de dichas transacciones: dos o más

Con el fin de concretar un poco más los rasgos señalados por la Comisión, puede añadirse que la economía colaborativa evidencia un cambio de paradigma en los tradicionales modelos de negocio; como consecuencia de ello, nos encontramos ante una nueva forma de obtener ingresos (aunque el ánimo de lucro, según afirma la Comisión, es una variable prescindible en la economía colaborativa). También puede conllevar un cambio en los hábitos del consumidor⁵, normal consecuencia del desarrollo de la economía colaborativa basada en la interrelación de personas que tienen un recurso infrutilizado con las que tienen necesidad de ese mismo recurso. Surgen nuevas relaciones que se desarrollan mediante un consumo alternativo, de carácter colaborativo, con bienes de intercambio que desplazan la necesidad de acceso a la

personas contribuyen al *logro de necesidades comunes*, a través de su contribución dineraria o en especie, que en ningún caso se realiza en el marco de una actividad económica, ni con la intención de obtener un lucro económico.” (MACHANCOSES GARCÍA, E. “La fiscalidad del transporte colaborativo. Clasificación de los modelos y sus efectos jurídicos desde la óptica tributaria”, en BOIX PALOP, A., DE LA ENCARNACIÓN, A.M., DOMÉNECH PASCUAL, G., (editores), *La regulación del transporte colaborativo*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017, págs. 228 y 229). También SORIA BARTOLOMÉ precisa que la definición de la Comisión no distingue con total claridad la economía colaborativa de otras modalidades y, con el fin de precisar su definición, asevera que “Economía colaborativa es aquella en la que un agente (el “prestador”) facilita a otro (el “usuario”) la utilización temporal de un bien (el “activo”) que no fue adquirido para dedicarlo al uso de terceros, realizándose la transacción a través de un intermediario electrónico (la “plataforma”)”. (SORIA BARTOLOMÉ, B. “Aspectos económicos de la economía colaborativa” en Juan José Montero Pascual (Dir.), *La regulación de la economía colaborativa, Airbnb, BlaBlaCar, Uber, y otras plataformas*, Tirant lo Blanch, Valencia 2017, pág. 55).

⁴ Tal observación también es realizada por LUCAS DURAN, quien asevera: “Conviene diferenciar la economía colaborativa de otros negocios digitales que pueden tener características similares (sobre todo por estar muy presente el ámbito digital en la prestación de los servicios o entregas de bienes) pero que, en puridad y a mi juicio, no deberían entenderse contenidos en tal definición. Así, cuando un portal de internet gestiona reservas de hotel (v. gr. *Booking.com*), o presta servicios de música o visionado de películas a través de la red (v. gr. *Spotify* o *Netflix*) o, simplemente, vende libros electrónicos o bienes diversos (v. gr. *Amazon*), no puede decirse que, estrictamente, nos encontremos en el ámbito de la economía colaborativa, sino únicamente ante un nuevo canal de distribución (on-line) propio de la revolución tecnológica que hemos vivido en los últimos tiempos. Dicho en otras palabras: tales ejemplos serían *economías de plataformas*, pero no tienen que ver necesariamente con el ámbito que ahora estudiamos, más centrado en pequeños negocios llevados a cabo entre particulares.” (LUCAS DURÁN, M., “Problemática jurídica...”, op. cit., pág. 135).

⁵ El cambio en los hábitos del consumidor es reflejo de la naturaleza misma de la economía colaborativa cuyas notas esenciales destacan ALBERT, BIAZZI y CARRILLO, aseverando que “Las características fundamentales de este tipo de modelos de economía colaborativa son la descentralización de los intercambios (el modelo de intercambio entre pares, llamado *peer-to-peer*); el enfoque en el acceso más que en la propiedad de los recursos (exceso en la capacidad de bienes o recursos susceptibles de ser compartidos, como vehículos, casas, herramientas...); empresas que son intermediarias que facilitan los intercambios más que actuar como unidades de producción; e, inclusión de mecanismos de auto regulación (como por ejemplo autoevaluaciones del servicio y penalización en caso de denuncia de problemas). (ALBERT, R., BIAZZI, R. y CARRILLO, F., “TAXI DRIVER 3.0. Un análisis económico del mercado y las formas de regulación del transporte urbano de pasajeros”, en BOIX PALOP, A., DE LA ENCARNACIÓN, A.M., DOMÉNECH PASCUAL, G., (editores), *La regulación del transporte colaborativo*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017, pág. 60).

propiedad. Se propicia la aparición de nuevos agentes, como es el caso del prosumidor⁶. Pero especialmente, en el centro de todo ello, deben tenerse en consideración las plataformas digitales como vía para instrumentalizar, como se ha indicado, este fenómeno basado en compartir bienes o servicios.

El transporte colaborativo, manifestación de la economía colaborativa, acoge bajo su denominación diversos modelos de negocio que, sin embargo, presentan notas diferenciadoras, referidas a la actividad subyacente, que a la postre los distinguen definitivamente⁷. De entre las modalidades de transporte colaborativo, nos centraremos en el uso compartido de vehículo para la realización de un trayecto, que ha sido establecido por el conductor no profesional, y cuya finalidad es la de minimizar gastos, en consecuencia, sin que pueda apreciarse ánimo de lucro.

Para ello, es fundamental analizar la actividad desarrollada por la plataforma digital que pondrá en contacto a los interesados; de un lado al conductor no profesional que emplea su propio vehículo y, de otro, a aquellas personas interesadas en realizar el mismo trayecto.

⁶ JARNE MUÑOZ analiza la figura del prosumidor y sobre la misma indica que: “Es obvio que el modo tradicional en el que los individuos se relacionan entre sí en su doble vertiente de productores de unos servicios y consumidores de otros está cambiando. La elevada interacción que internet y las redes sociales posibilitan provoca que en muchas ocasiones las personas que buscan satisfacer una necesidad no se vean obligadas a recurrir a un sujeto profesional, pudiendo organizarse para solucionar la cuestión “entre iguales”.

El prosumidor es una figura que encarna a la perfección la transición apuntada. En la era tecnológica el consumidor ha abandonado definitivamente el papel pasivo que hasta ahora se le venía atribuyendo, pudiendo encontrarlo cada vez más en el lado de la oferta, estando de este modo a ambos lados de la barrera productiva. Este cambio, si bien proporciona evidentemente una gran flexibilidad al mercado, plantea una serie de dudas importantes, que en algún momento el legislador deberá resolver.”(JARNE MUÑOZ, P., “El prosumidor como figura clave en el desarrollo del derecho del consumo derivado del mercado digital”, *Revista CESCO de Derecho de Consumo*, núm. 19/2016, pág. 49).

En resumen, la figura del prosumidor aglutina en una misma persona al prestador del servicio y al consumidor, lo que en opinión de MONTESINOS OLTRA “presagia ciertas dificultades para encajar esta realidad en algunas categorías básicas del Derecho Tributario como el concepto de empresario o profesional a efectos de la calificación y cuantificación de las rentas obtenidas (imposición directa) o de la distinción entre tráfico jurídico mercantil y tráfico jurídico civil en relación con el gravamen de la circulación de la riqueza (imposición indirecta).” (MONTESINOS OLTRA, S., “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del Derecho Tributario”, *Economía Industrial*, núm. 402, 2016, pág. 47).

⁷ La actividad que realizan los usuarios de la plataforma determina que estemos ante un modelo de negocio que puede incluirse en la categoría de economía colaborativa o, en su caso, bajo demanda. La economía bajo demanda se caracteriza por acoger “modelos de consumo y provisión de servicios que se basan en la intermediación entre la oferta y la demanda generada habitualmente de profesional a consumidor (B2C) a través de plataformas digitales que no prestan el servicio subyacente y cuya prestación se origina en base a las necesidades del usuario que demanda y se adapta a sus preferencias, prestándose normalmente a cambio de una contraprestación y habitualmente con ánimo de lucro.” Siendo la principal diferencia entre ellas que en la segunda entre los usuarios existe una relación comercial. (RODRÍGUEZ MARÍN, S., *Los modelos colaborativos y bajo demanda en plataformas digitales*, Sharing España-Adigital, pág. 9, disponible en <https://www.adigital.org/media/plataformas-colaborativas.pdf>, [Consulta realizada el 13 de octubre de 2018]).

Este modelo de transporte colaborativo debe distinguirse de otras prestaciones de servicio en las que también será un referente la plataforma digital, prestando el servicio de mediación, pero donde la actividad subyacente, a diferencia de la anteriormente descrita, consiste en una actividad comercial, con ánimo de lucro, y en la que el trayecto es el elegido por el pasajero.

En definitiva, las mencionadas notas caracterizadoras, junto a las referidas a la naturaleza jurídica de la actividad desarrollada por la plataforma nos permiten diferenciar la economía colaborativa, donde encajaría Blablacar, de otros modelos de negocio, como sería el caso de Uber, cuya actividad excede los contornos propios o la esencia de los modelos de negocio que se engloban en la primera⁸.

Partiendo de la distinción de ambos modelos, centraremos nuestra atención en las plataformas de transporte colaborativo, y más concretamente, en las de *ride sharing* o *carpooling*, cuya actividad y la de sus usuarios se adecúa claramente a la economía colaborativa, con el objetivo de analizar los principales problemas detectados en materia tributaria y formular propuestas nuevas que incentiven la movilidad compartida, por su efectos positivos en el medio ambiente, siguiendo así la senda de otros países de nuestro entorno, como es el caso de Portugal, cuyas medidas fiscales para el fomento del ahorro energético cerrarán este trabajo.

2. NATURALEZA JURÍDICA DE LA PLATAFORMA DIGITAL

La economía colaborativa es un fenómeno transversal que se ha implementado en diversos sectores, entre ellos, el del transporte. No obstante, aunque nos refiramos al mismo ámbito, deben realizarse algunas apreciaciones sobre cómo se desarrolla cada modelo de negocio para poder definir mejor la fiscalidad aplicable o, al menos, potencialmente aplicable. Por ello, aunque acotaremos nuestro estudio al fenómeno de compartir vehículo⁹, también se hará referencia a los servicios de vehículos con conductor¹⁰ con el fin de cotejar las diferencias entre ambos.

⁸ Distinción de la que ya había sido apuntada, entre otros, por MONTESINOS OLTRA quien hace referencia a la “economía de plataforma” y a la “economía colaborativa”, siendo la primera una manifestación en sentido amplio de la segunda, (MONTESINOS OLTRA, S., “Los actores de la economía colaborativa...”, op.cit., pág. 52), o GINÈS I FABRELLAS y GÁLVEZ DURÁN al emplear términos como “sharing economy” y “Uber economy” (GINÈS i FABRELLAS, A. y GÁLVEZ DURAN, S., “Sharing economy vs. Uber economy y las fronteras del Derecho del Trabajo: la (des)protección de los trabajadores en el nuevo entorno digital”, *InDret, Revista para el análisis del Derecho*, 1/2016).

⁹ Ejemplos de plataformas que ofrecen este servicio en España son BlaBlaCar, Amovens o TerangaGO.

¹⁰ Ejemplos de plataformas que ofrecen este servicio en nuestro Estado son Uber o Cabify.

Hay que decir que esta labor ha sido efectuada por la jurisprudencia. Advirtiendo que aunque partimos de un idéntico propósito, permitir el acceso a determinados bienes y/o servicios, las circunstancias en las que se produce son bien distintas, lo que también tendrá reflejo en la fiscalidad aplicable.

Los primeros pasos en este sentido se han dado para determinar la naturaleza jurídica de la plataforma y así poder concretar su régimen jurídico; en nuestro caso, la Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y Comercio Electrónico (en adelante LSSICE), o bien, la Ley 16/1987, de 30 de julio, de Ordenación de los Transportes Terrestres (en adelante LOTT).

2.1 El caso Uber

Centramos nuestro interés en Uber, en vez de en otras plataformas con idéntica finalidad, por haber sido su actividad de intermediación analizada y calificada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante TJUE). Concretamente, en la Sentencia de 20 de diciembre de 2017 (Asunto C 434-15).

En esta Sentencia se dilucida si la actividad realizada por Uber, cuyo objeto es conectar, mediante una aplicación para teléfonos inteligentes, a cambio de una remuneración, a conductores no profesionales que utilizan su propio vehículo con personas que desean efectuar un desplazamiento urbano, es una mera actividad de transporte o de servicio propio de la sociedad de la información. Las consecuencias de la calificación jurídica del servicio en un sentido u otro son bien distintas.

En su argumentación principal, el TJUE manifiesta que el servicio controvertido no queda limitado a un servicio de intermediación y fundamenta su decisión en el análisis sobre el nivel de influencia o control que Uber ejerce sobre el prestador del servicio.

En este sentido, la Sentencia advierte esa influencia o control en tres aspectos: en primer lugar, se refiere al hecho de seleccionar a los conductores; en segundo lugar, advierte que es la plataforma la que proporciona la aplicación, determinante para la prestación del servicio y, en tercer lugar, afirma que Uber “ejerce una influencia decisiva sobre las condiciones de las prestaciones efectuadas por los conductores”, señalando que es la plataforma quien fija el precio, quien recibe el mismo del cliente y, además, “ejerce cierto control” sobre la calidad de los vehículos e idoneidad y comportamiento de los conductores.

En conclusión, El TJUE sigue en su argumentación las pautas marcadas por la Comisión Europea en la Comunicación “Una Agenda Europea para la economía colaborativa” (COM (2016) 356).

La mencionada Comunicación, al analizar si la plataforma colaborativa debe cumplir requisitos de acceso al mercado, indica que ello depende de la naturaleza del servicio prestado.

En este sentido, la Comunicación manifiesta que: “En la medida que las plataformas colaborativas proporcionan un <<servicio prestado normalmente a cambio de una remuneración, a distancia, por vía electrónica y a petición individual de un prestatario de servicios>>, ofrecen un servicio de la sociedad de la información.”

Pero, seguidamente, se aclara que, en determinados casos, la plataforma puede prestar otros servicios además de los servicios de la sociedad de la información, actuando como intermediarios entre los prestadores de los servicios subyacentes y los usuarios, en cuyo caso la plataforma podría estar sujeta a la normativa sectorial específica, incluidos los requisitos de autorización y concesión de licencias empresariales, aplicadas a los prestadores de servicios. Manifestando que a tal fin, el nivel de control o influencia que la plataforma ejerza sobre el prestador de servicios tendrá una “influencia significativa”. Concretándose seguidamente los criterios clave, que son:

“Precio: ¿fija la plataforma colaborativa el precio final que debe pagar el usuario como beneficiario del servicio subyacente? El hecho de que la plataforma colaborativa solo recomiende el precio o de que el prestador de los servicios subyacentes sea libre de adaptar el precio fijado por una plataforma colaborativa, indica que puede que no se cumpla ese criterio.

Otras condiciones contractuales clave: ¿establece la plataforma colaborativa términos y condiciones distintos del precio que determinan la relación contractual entre el prestador de los servicios subyacentes y el usuario (por ejemplo, instrucciones obligatorias sobre la prestación del servicio subyacente, incluida cualquier obligación de prestar el servicio)?

Propiedad de activos clave: ¿posee la plataforma activos clave para prestar el servicio subyacente?”

Si se dieran los tres criterios puede decirse que la plataforma colaborativa ejerce una influencia o control significativos sobre el prestador del servicio y, en consecuencia, debe considerarse que presta el servicio subyacente además del un servicio de la sociedad de la información.

No obstante, debe advertirse que el TJUE no hace referencia alguna, en su Sentencia de 20 de diciembre de 2017, sobre la propiedad de los activos clave.

En este punto, al no tener en cuenta la titularidad de los vehículos, parece hacer suyas las conclusiones del Abogado General al indicar sobre este asunto que: “(...) el

que Uber no sea su propietario carece de pertinencia, ya que un empresario puede perfectamente realizar prestaciones de servicio de transporte mediante vehículos pertenecientes a terceros, sobre todo si, a efectos de esos servicios, recurre a dichos terceros, con independencia del carácter del vínculo jurídico que une a estas dos partes del contrato.” Con lo que adquiere una especial importancia la aplicación informática frente al propio vehículo, con el que finalmente se presta el servicio.

Como consecuencia de lo anterior, la STJUE determina que el servicio de intermediación prestado por Uber es parte integrante de un servicio global que tiene como elemento principal un servicio de transporte y, por tanto, la calificación del servicio debe ser la de servicio en el ámbito de los transportes.

Esta conclusión, evidentemente, tiene una clara repercusión en el ámbito de autorizaciones y permisos administrativos que exige la LOTT. Cuestión que tampoco está exenta de problemática. Pero, principalmente, aclarada la naturaleza jurídica del servicio de intermediación prestado por Uber, que queda dentro del ámbito del transporte, unido a las propias características del servicio prestado (de carácter comercial, con ánimo de lucro), nos facilita el análisis de las cantidades percibidas por los conductores de Uber a efectos tributarios, si bien, hay que recordar que la tributación de las mismas, también está siendo cuestión de debate.

2.2 El caso Blablacar

A diferencia de lo sucedido con Uber, Blablacar se ha reafirmado como plataforma colaborativa cuyos servicios son considerados servicios de la sociedad de la información. La controversia suscitada por la naturaleza jurídica de la actividad de Blablacar fue resuelta, en este caso, por la Sentencia número 30/2017, de 2 de febrero del Juzgado de lo Mercantil número 2 de Madrid.

La actividad desarrollada por Blablacar debe englobarse en la actividad de transporte colaborativo, también denominado *ride sharing* o *carpooling*¹¹, que ha sido definida por el TJUE en su Auto de 27 de octubre de 2016, Uber Belgium, (Asunto C-

¹¹ En opinión de ARMENGOL i GASULL y OLMOS CASTRO, “(...) frente a tantas empresas y modelos que se presentan en el mercado, a nuestro juicio de manera impropia, con la etiqueta de economía colaborativa, el *ride sharing* –que es como se denomina en el sector la práctica en virtud de la cual una persona física que va a realizar un desplazamiento en un vehículo particular ofrece, a través de una plataforma de internet, plazas vacías para que uno o varios terceros puedan ocuparlas a cambio de una cantidad económica que no excede del importe de los costes derivados del mismo- representa la esencia de la cooperación entre particulares asociada, por su propia definición, al fenómeno de la economía colaborativa.” (ARMENGOL i GASULL, O. y OLMOS CASTRO, N., “El impacto de la economía colaborativa en el transporte interurbano: un análisis jurídico del *ride sharing*” en *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, Blablacar, Uber y otras plataformas*, Juan José Montero Pascual (Dir.), Tirant lo Blanch, Valencia, 2017, págs. 309 y 310).

526/15), como “la utilización del mismo vehículo particular por varias personas que efectúan el mismo trayecto, con el fin de aligerar el tráfico y de compartir los costes del transporte.”

En suma, Blablacar, como empresa de *ride sharing*, presta un servicio de intermediación entre el conductor no profesional del vehículo y el pasajero, ambos particulares, para realizar un mismo desplazamiento, determinado por el conductor, compartiendo los gastos que de ello se deriven.

Estas consideraciones fueron tenidas en cuenta por la Sentencia anteriormente mencionada para determinar que Blablacar “realiza una actividad ajena a la regulada por la LOTT, pues poner en contacto a particulares con más o menos requisitos, con un control de pagos, con una crítica a las personas intervinientes sobre retrasos o sobre la calidad de otros servicios no es una actividad sujeta a la ley de ordenación del transporte.” Aclarando seguidamente, en relación a la actividad de la plataforma colaborativa Blablacar, que la misma:

“(…) ha generado una plataforma no para organizar el transporte, sino para poner en contacto a particulares que quieren realizar un viaje juntos, y compartir determinados gastos del trayecto, y para dar calidad al servicio de contacto ha puesto unos márgenes y unos límites y un formato de actuación, que en modo alguno es obligatorio para quienes lo usan o para quienes prestan una plaza en su coche para realizar el trayecto. Éstos no están contratados por BLABLACAR, ni pertenecen a una empresa o a una industria dedicada a este fin. Son particulares que a su cuenta y riesgo se ofrecen a la plataforma buscando a personas que tengan interés en realizar ese mismo viaje y pagar, no en el sentido de pagar un canon o un servicio, sino de pagar, -en el fondo es el concepto del pago el que define la cuestión-, el coste de un viaje.”

También en la Sentencia se hace referencia al pago del servicio. Sobre esta cuestión, se indica que la plataforma lo que hace es recomendar el importe del servicio, en base a la distancia recorrida y la cantidad de viajeros, en relación al coste total del viaje.

El coste de los viajes se fija entre 0,06 y 0,09 €/km. Precios más bajos que el coste del uso del vehículo privado, que la Administración pública fija en 0.19€/km, si bien, en algunas Comunidades Autónomas es más elevado, llegando a los 0,22 €/km.

A lo que hay que añadir que, tal y como recuerda la Sentencia haciendo referencia a las alegaciones de la parte demandada, “la ley establece la cifra de 0,22 o de 0,19 no como retribución por un particular sino la indemnización que percibe por el uso de un vehículo privado para realizar servicios a una empresa concreta, lo que por cierto tampoco es objeto de regulación por la LOTT.”

En consecuencia, tampoco considera la Sentencia que el pago efectuado de forma directa a Blablacar sea un elemento significativo para incluir la actividad dentro

de las reguladas por la LOTT, en la medida que Blablacar, una vez recibido el importe y comprobado que todo el servicio ha sido correcto, remite una transferencia al conductor¹².

En relación a la competencia desleal que pudiera ejercer Blablacar por contravenir lo dispuesto en la LOTT, tras repasar diversos artículos de la LOTT, y más concretamente, los artículos 62, 100, 101 y 156.1, la Sentencia establece que la actividad de Blablacar “se centra única y exclusivamente en el ámbito del transporte privado, ni tan siquiera del transporte privado complementario igualmente regulado por la propia LOTT al no reunirse las características legales para ello, por lo que no puede aplicarse a las demandadas la LOTT, precisamente por estar en presencia de transportes privados y de ahí que no se pueda entender por desleal una competencia por vulneración de dicha normativa.”

Finalmente, concluye la Sentencia, afirmando que la actividad de intermediación desarrollada por Blablacar debe incluirse en la de una sociedad de la información y, por tanto, regulada por la LSSICE.

En consecuencia con lo apuntado, Blablacar ejerce una actividad de intermediación para conectar a conductores y pasajeros¹³; de esta forma se propicia el uso compartido del vehículo particular para realizar un itinerario marcado por los primeros y compartir los gastos del trayecto.

3. APROXIMACIÓN A LA FISCALIDAD DEL TRANSPORTE COLABORATIVO

No parece que deba ofrecer dudas la fiscalidad aplicable a las rentas obtenidas por los conductores de Uber, los cuales obtendrán por la prestación del servicio un beneficio económico, que será objeto de gravamen. Ahora bien, cuestión distinta es perfilar la tributación cuando hablamos de particulares que, como en el caso de los

¹² Esta cuestión fue abordada por la Comunicación “Una Agenda Europea para la economía colaborativa”, indicando al respecto: “En cambio, las plataformas colaborativas pueden estar solamente asistiendo al prestador de los servicios subyacentes al ofrecer la posibilidad de realizar determinadas actividades que son auxiliares con respecto a los servicios principales de la sociedad de la información ofrecidos por la plataforma como intermediaria entre el prestador de los servicios subyacentes y sus usuarios (p. ej., modalidades de pago, cobertura de seguro, servicios postventa, etc.). Esto no constituye por sí mismo una prueba de influencia y control por lo que respecta al servicio subyacente. Del mismo modo, la oferta de mecanismos de evaluación o calificación tampoco es por sí misma una prueba de influencia o control significativos.”

¹³ En palabras de MACHANCOSES GARCÍA este modelo de negocio “consiste en un *equilibrio de prestaciones sin margen de beneficio económico*.” (MACHANCOSES GARCÍA, E., “La fiscalidad del transporte colaborativo...”, op.cit., pág. 238).

prestadores del servicio de las plataformas de ride sharing, simplemente comparten gastos derivados del uso de un vehículo.

3.1 Cuestiones previas

Es en este punto donde cobran importancia las reflexiones en torno a los principios tributarios recogidos en el artículo 31.1¹⁴ de la Constitución (en adelante CE) y, de forma especial, el principio de generalidad¹⁵ y capacidad económica, con el fin de poder concluir si las cantidades percibidas por el prestador del servicio de plataformas de ride sharing, como es Blablacar, deben ser sometidas a gravamen.

Se toman como referencia los dos principios mencionados pues si estas cantidades pueden ser consideradas una manifestación de capacidad económica sería contrario al principio de generalidad no someterlas a gravamen. No obstante, posteriormente, habrá que valorar si efectivamente se gravan, pues podríamos estar ante supuestos de no sujeción o exención.

Por lo que se refiere al principio de generalidad, el mismo impone un claro mandato¹⁶, proscribiendo discriminaciones arbitrarias¹⁷ sin justificación constitucional.

¹⁴ La Sentencia del Tribunal Constitucional (en adelante STC) 182/1997, de 28 de octubre sobre los principios que se recogen en el artículo 31.1 CE indicó: “(...) la formulación constitucional del art. 31.1 no es una simple declaración programática, sino la consagración de un auténtico mandato jurídico, fuente de derechos y obligaciones, y del que se deriva el poder constitucional para los ciudadanos de contribuir, a través de los impuestos, al sostenimiento o financiación de los gastos públicos.”

¹⁵ El artículo 31.1 no hace referencia de forma expresa al principio de generalidad sino que emplea el vocablo “Todos”, sin embargo, la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante LGT) sí emplea de el término “generalidad” en su artículo 3, párrafo primero, donde se puede leer: “La ordenación del sistema tributario se basa en la capacidad económica de las personas obligadas a satisfacer los tributos y en los principios de justicia, generalidad, igualdad, progresividad, equitativa distribución de la carga tributaria y no confiscatoriedad.”

¹⁶En la STC 96/2002, de 25 de abril, se indica: “La expresión “todos” absorbe el deber de cualesquiera personas, físicas o jurídicas, nacionales o extranjeras, residentes o no residentes, que por sus relaciones económicas con o desde nuestro territorio (principio de territorialidad) exteriorizan manifestaciones de capacidad económica, lo que les convierte también, en principio, en titulares de la obligación de contribuir conforme al sistema tributario. Se trata, a fin de cuentas, de la igualdad de todos ante una exigencia directa del legislador, obligado a buscar la riqueza allá donde se encuentre (SSTC 27/1981, de 20 de julio, FJ 4; 150/1990, de 4 de octubre, FJ 9; 221/1992, de 11 de diciembre, FJ 4 y 233/1999, de 16 de diciembre, FJ 14), y, de otra parte, la prohibición en la concesión de privilegios tributarios discriminatorios, es decir, de beneficios tributarios injustificados desde el punto de vista constitucional, al constituir una quiebra del deber genérico del contribuir al sostenimiento de los gastos del Estado.”

¹⁷ La prohibición de discriminación a la hora de establecer los tributos, a la postre, es una manifestación del principio de igualdad. Este modo de entender el principio de generalidad queda reflejado de la forma siguiente: “El reconocimiento constitucional de este principio acarrea que todos los sujetos se encuentren

De tal forma que si existe una manifestación de capacidad económica podrá someterse a gravamen para, de este modo, garantizar la necesaria contribución al sostenimiento del gasto público. En suma, toda manifestación de riqueza puede quedar sujeta a gravamen dando cumplimiento al principio de generalidad.

Sobre el principio de capacidad económica puede decirse que es el elemento basilar de la imposición, mediante el que se individualiza el deber de contribuir al sostenimiento del gasto público¹⁸.

A pesar de la importancia de este principio que, junto con los enumerados en el artículo 31.1 CE, regirá imposición, el Tribunal Constitucional lo ha interpretado de forma dispar, exigiéndose en unas ocasiones una capacidad económica real y efectiva y, en otras, una capacidad económica potencial¹⁹.

Así, entre otras, en la STC 194/2000, de 19 de julio, se indica: “(...) el tributo es una prestación patrimonial coactiva que se satisface, directa o indirectamente, a los entes públicos (SSTC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 15, y 233/1999, de 16 de

sometidos al poder tributario sin que puedan establecerse excepciones individuales o de grupo, a personas físicas o jurídicas, que no se hallen justificadas por la propia CE.

Este principio es, por una parte, una reacción contra privilegios históricos que declaraban no obligados al pago de tributos a determinadas personas, clases o estamentos y, por otro lado, una manifestación concreta del más amplio principio de igualdad ante la ley, en nuestro caso, ante la ley fiscal.

Su aplicación supone, por lo tanto, el abandono de un sistema fundamentado en la desigualdad de origen, carente de sentido o justificación, para ensalzar uno de los pilares fundamentales sobre los que se construye todo el sistema democrático, la igualdad (art. 1 CE)”, AA.VV. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Isaac Merino Jara (Dir.), Tecnos, sexta edición, Madrid, 2017, pág. 181.

¹⁸ En este sentido, sobre el principio de capacidad económica, RODRÍGUEZ BEREIJO manifiesta: “El principio de capacidad económica tiene dos significados diferentes:

— Por una parte es la razón de ser (la *ratio*) o fundamento que justifica el *hecho mismo* de contribuir (y del cumplimiento del deber constitucional), y, por tanto, constituye el elemento indisociable de la tipificación legal impositiva que legitima constitucionalmente el tributo. Se debe porque *se tiene* capacidad económica para soportar el gravamen tributario. En este sentido, la capacidad económica es la aptitud para contribuir.

— Por otra, el principio de capacidad económica es la *medida, razón o proporción* de cada contribución individual de los sujetos obligados al sostenimiento de los gastos públicos. Se debe *según* la capacidad que se tiene. Lo que ha de tener su reflejo en el hecho imponible y en los elementos esenciales que determinan la cuantificación del tributo.” (RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año 12, núm. 36, 1992, pág. 43).

¹⁹ En la STC 37/1987, de 26 de marzo, se emplea el término “virtual” al pronunciarse sobre el principio de capacidad económica. Concretamente, se indica: “De acuerdo con lo anteriormente expuesto, no resulta difícil concluir que el Impuesto sobre Tierras Infrutilizadas no lesiona el principio de capacidad económica sólo porque recaiga sobre la utilización insuficiente o la obtención de rendimientos inferiores al óptimo legalmente señalado para las fincas rústicas, pues este hecho de significado social y económicamente negativo -que el legislador andaluz pretende combatir o corregir, entre otras medidas, a través del instrumento fiscal- es por sí mismo revelador de la titularidad de una riqueza real o potencial o, como señala el Letrado del Estado, de una renta virtual cuya dimensión mayor o menor determina la mayor o menor cuantía del impuesto. Este hecho excluye también por sí solo el pretendido carácter confiscatorio del tributo, objeción en la que los recurrentes no insisten y que, careciendo de todo fundamento, nos exime de mayores consideraciones.”

diciembre, FJ 18) que, por imperativo del art. 31.1 CE, sólo puede exigirse cuando existe capacidad económica y en la medida -en función- de la capacidad económica (STC 182/1997, de 28 de octubre, FJ 6). La mencionada Sentencia es contundente al afirmar que: “(...) la prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica (,,,)”

Sin embargo, en otras Sentencias asevera: “Basta que dicha capacidad económica exista, como riqueza o renta real o potencial en la generalidad de los supuestos contemplados por el legislador al crear el impuesto, para que el principio constitucional quede a salvo.” (STC 37/1987, de 26 de marzo).

Ahora bien, como ya se ha indicado *ut supra*, no se podrán establecer tributos “sobre situaciones que no son expresivas de capacidad económica”. En este sentido, la STC 26/2017, de 16 de febrero, manifiesta:

“Eso sí, en ningún caso podrá el legislador establecer un tributo tomando en consideración actos o hechos que no sean exponentes de una riqueza real o potencial, o, lo que es lo mismo, en aquellos supuestos en los que la capacidad económica gravada por el tributo sea, no ya potencial, sino inexistente, virtual o ficticia [entre las últimas, SSTC 19/2012, de 15 de febrero, FJ 7; 53/2014, de 10 de abril, FJ 6 b), y 26/2015, de 19 de febrero, FJ 4 a)]. Esto es, si el hecho imponible “es el acto o presupuesto previsto por la ley cuya realización, por exteriorizar una manifestación de capacidad económica, provoca el nacimiento de una obligación tributaria” (SSTC 289/2000, de 30 de noviembre, FJ 4; y 96/2013, de 23 de abril, FJ 12), es patente que el tributo tiene que gravar un presupuesto de hecho revelador de capacidad económica [SSTC 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4, y 62/2015, de 13 de abril, FJ 3 c)], por lo que “tiene que constituir una manifestación de riqueza” (SSTC 37/1987, de 26 de marzo, FJ 13, y 276/2000, de 16 de noviembre, FJ 4), de modo que la “prestación tributaria no puede hacerse depender de situaciones que no son expresivas de capacidad económica” (SSTC 194/2000, de 19 de julio, FJ 4, y 193/2004, de 4 de noviembre, FJ 5).”

En conclusión, el tributo podrá gravar una manifestación de riqueza real o potencial, pero en ningún caso gravará una manifestación de capacidad económica ficticia o inexistente.

Partiendo de estas ideas, a la hora de reflexionar sobre la fiscalidad del prestador del servicio en esta modalidad de transporte colaborativo debemos tener en cuenta dos cuestiones.

La primera de ellas, en atención a lo indicado sobre los principios de generalidad y capacidad económica, es la conexión entre ambos principios, de forma que puede aseverarse que las diferentes figuras tributarias deben recaer sobre manifestaciones de capacidad económica, sin que puedan producirse discriminaciones arbitrarias.

La segunda cuestión, es analizar el encaje de la tributación del prestador del servicio y los principios analizados. Para ello, debemos recordar que la cantidad recibida por un conductor no profesional al decidir compartir su vehículo para realizar un trayecto, que, en todo caso, se iba a producir; es decir, es un trayecto que realiza para satisfacer sus propias necesidades y que estaba previamente programado, responde a la idea de minimizar los gastos propios de dicho desplazamiento, al ser compartidos con otra persona. En consecuencia, no estamos ante una actividad comercial, no se obtiene un beneficio; únicamente se comparten gastos.

Atendiendo a estas circunstancias, cabe preguntarse: *¿la cantidad resultante de minorar el gasto debe considerarse manifestación de riqueza?*

En este punto, también es necesario hacer referencia al principio de seguridad jurídica. Principio que, en palabras del Tribunal Constitucional (en adelante TC), puede traducirse, en sentido amplio, como “la confianza o la perspectiva razonablemente fundada de los ciudadanos en cuál será la actuación de los poderes públicos en aplicación del Derecho.” (STC 200/1989, de 30 de noviembre, STC 136/1991, de 20 de junio, STC 165/1999, de septiembre).

En atención a lo indicado en esta STC, entendemos que es necesario delimitar de una forma clara las obligaciones tributarias que deben asumir aquellos particulares que de forma ocasional ofrecen un servicio no profesional. Para ello, habrá que atender a las diferentes modalidades de transporte colaborativo y disipar las dudas respecto a las obligaciones tributarias de los prestadores del servicio. Así, se alcanzará la certeza que, amparada en el principio de seguridad jurídica, debe tener el usuario de la plataforma sobre las consecuencias jurídicas-tributarias de compartir su vehículo y, más concretamente, sobre la sujeción o no a gravamen de las cantidades percibidas con el ánimo de compartir gastos.

En consecuencia, debe facilitarse una regulación clara y precisa que permita al conductor conocer las consecuencias jurídicas que derivan del hecho de recibir una cantidad de dinero para minorar los gastos de un viaje.

3.2 Propuestas en torno a la fiscalidad del transporte colaborativo: *ride sharing*

Debe advertirse que el estudio sobre la fiscalidad aplicable a las cantidades recibidas de la plataforma por el prestador del servicio girará en torno a la imposición directa, examinándolas, para poder determinar si deben ser consideradas como renta que manifiesta capacidad económica o analizarlas en el ámbito exclusivamente del gasto.

Los planteamientos analizados, afirman la existencia de un “enriquecimiento” o “ventaja cifrada”, pero ambos terminan, finalmente, declinando la sujeción a gravamen de las cantidades obtenidas al compartir vehículo.

En el primero de ellos se pone de manifiesto la existencia, tal y como se ha apuntado, de un enriquecimiento que trae causa de la disminución de patrimonio que no se materializa (*damnum cessans*), lo que hace plantear la sujeción al IRPF de las cantidades recibidas como ganancias patrimoniales, si bien, finalmente, se defiende la idea de regular para estos supuestos una exención o supuesto de no sujeción hasta un cierto umbral de renta²⁰.

De otro lado, se trae a colación otro planteamiento que equipara estas cantidades a una comunidad de gastos que, considerándose de consumo, carecen de importancia a efectos de su tributación en el IRPF²¹.

Dicho lo anterior, debe indicarse que, si bien de uno y otro planteamiento se concluye que, aunque desde perspectivas diferentes y al menos a priori, tales cantidades no van a quedar sujetas a gravamen, no podemos con ello dar por concluido el análisis sobre la fiscalidad del transporte colaborativo.

Hemos reiterado a lo largo de este trabajo que la principal motivación del fenómeno del ride sharing es compartir gastos; no existe, por tanto, un ánimo de lucro, sino la intención de ahorrar.

No obstante, no debe obviarse que, junto a razones como las apuntadas, también existen otras motivaciones presentes a la hora de decidir compartir vehículo. Motivaciones que obedecen a criterios medioambientales o las que traen causa de la

²⁰ANTÓN ANTÓN y BILBAO ESTRADA afirman: “(...) siguiendo a Díez Picazo y Von Tuhr, podría considerarse que se produce un enriquecimiento por la disminución de patrimonio que no se materializa (*damnum cessans*) merced a la compartición de gastos. Llegados a este punto, creemos que podría valorarse su calificación como ganancia patrimonial debida al consumo, a sensu contrario del no cómputo de las pérdidas debidas al consumo, *ex* artículo 33.5 de la Ley del IRPF. Si bien creemos que sí que existe el citado enriquecimiento, creemos que el mismo no debería ser sometido a gravamen, a semejanza de la no posibilidad de computar las pérdidas debidas al consumo, al menos hasta una determinada cuantía. En este sentido y como veremos más adelante, abogamos por la fijación de una exención o de un supuesto de no sujeción hasta un cierto umbral de renta obtenida por esta modalidad de consumo colaborativo.” (ANTÓN ANTÓN, Á., y BILBAO ESTRADA, I., “El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad”, *Documentos del IEF*, núm. 26, 2016, pág. 22).

²¹ Este postura es mantenida por MONTESINOS OLTRA quien afirma “Es evidente que quien comparte de este modo obtiene una ventaja cifrada, al menos, en el ahorro de la parte de los costes de titularidad o uso que le compensan otros usuarios. Sin embargo, entendemos que estos supuestos deben equipararse a los de una comunidad de gastos que, siendo de consumo, resultan irrelevantes desde el punto de vista de la imposición sobre la renta de las personas físicas (art. 33.5.b) LIRPF)”, (MONTESINOS OLTRA, S., “Los actores de la economía ...”, *op.cit.*, pág. 51).

adopción de políticas que tratan de restringir el acceso de vehículos a ciertas zonas de las ciudades. Cuestiones en las que compartir vehículo²² puede ser una solución²³.

En base a todo ello debemos contemplar, al reflexionar sobre la fiscalidad del transporte colaborativo, una fiscalidad que, más allá de ser la vía para obtener ingresos y así satisfacer el gasto público, cumpliéndose de esta manera con la principal función del sistema tributario, sea una eficaz herramienta al servicio de la realización de los principios y fines constitucionales.

En este sentido, frente a la función recaudatoria del tributo, nuestra propuesta, legitimada por lo dispuesto en el artículo 2.1 LGT, se basa en la concesión de beneficios fiscales.

Anteriormente hemos referido la importancia de los principios de generalidad y capacidad económica que, junto con el resto de principios del artículo 31.1 CE rigen la imposición, sin embargo, la aplicación de ventajas fiscales supone justamente una ruptura de ambos principios. Por ello, el primer requisito que debe cumplirse al adoptarse medidas que resulten ventajosas en el orden tributario es que no pueden ser arbitrarias, sino contar con la preceptiva justificación constitucional.

En el caso que se estudia, tal justificación tiene fácil encaje en las políticas medioambientales que desde la propia Constitución se incentivan y que derivan del artículo 45.2 CE, donde se puede leer: “Los poderes públicos velarán por la utilización racional de todos los recursos naturales, con el fin de proteger y mejorar la calidad de la vida y defender y restaurar el medio ambiente, apoyándose en la indispensable solidaridad colectiva.”.

Partiendo, pues, de este mandato, entendemos que al hablar de fiscalidad de la movilidad compartida pueden realizarse otras propuestas, propuestas cuyo objeto será otorgar, como ya se ha indicado, un tratamiento fiscal más favorable con origen en el transporte colaborativo, en definitiva, en el hecho de compartir vehículo, por los efectos positivos que ello puede conllevar.

²²Medida de fomento del uso compartido de vehículos es la posibilidad de usar los carriles BUS-VAO (Vehículos de Alta Ocupación) que tratan de favorecer a aquellos que comparten su vehículo y cuya finalidad es descongestionar el tráfico en las ciudades y reducir la contaminación. Los vehículos que pueden usar este tipo de carril son las motocicletas, turismos, autobuses o vehículos mixtos adaptables, los cuales deben estar ocupados como mínimo por dos personas. No obstante, los vehículos con señal V-15 pueden usar el carril aunque únicamente los ocupe el conductor, al igual que ambulancias, coches de policía, automóviles empleados por bomberos o los vehículos ecológicos.

²³Sobre los efectos beneficiosos para las ciudades *vide.* el informe *Shared Mobility, Innovation for Liveable Cities*, publicado por el Foro Internacional del Transporte de la OCDE que estudia los efectos positivos de la movilidad compartida en Lisboa. Disponible en <https://www.itf-oecd.org/shared-mobility-innovation-liveable-cities> [Consulta realizada el 18 de octubre de 2018].

De esta forma, como anteriormente se apuntó, el orden jurídico-tributario, como en otras ocasiones, es utilizado con fines distintos al de la recaudación, al amparo de lo dispuesto en el artículo 2.1 LGT.

En la base o fundamentación de estas medidas se encuentra minimizar el impacto negativo del empleo de vehículos en el medio ambiente con el fomento del empleo compartido. Sin embargo, debe indicarse que no representan una novedad estas medidas, de hecho, el fomento de la movilidad compartida ha encontrado ya el impulso público en algunos municipios²⁴.

Antes de analizar de forma concreta las medidas fiscales que pudieran adoptarse sobre el transporte colaborativo, hay que advertir que, tomando como elemento determinante el hecho de compartir vehículo, insistimos, por los efectos positivos que ello conlleva, vamos a realizar propuestas que se separan de cualquier otra consideración como puede ser el carácter de trayecto: urbano o interurbano o la tipología del vehículo: particular o no.

Como primera aproximación a las mencionadas medidas fiscales que pudieran aplicarse con el fin de incentivar la movilidad compartida, hay que decir que tampoco son una novedad. Efectivamente, en el régimen jurídico del Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante IAE) se recoge un beneficio fiscal de carácter potestativo que está directamente vinculado a esta forma de viajar. En este caso, el beneficio fiscal adquiere forma de una bonificación de hasta el 50 % de la cuota para los sujetos pasivos que tributen por cuota municipal y que establezcan un plan de transporte para los trabajadores, que tenga por objeto reducir el consumo de energía y las emisiones causadas por el desplazamiento al lugar del puesto de trabajo y fomentar el empleo de los medios de transportes más eficaces como el transporte colectivo o el compartido.

²⁴ “Coche Compartir” es una red de municipios, empresas y organismos que fomentan el servicio de compartir coche con el fin de potenciar un uso más racional del vehículo, una menor contaminación atmosférica y de ruido, un mejor uso del suelo público, ahorro de combustible y compartir gastos. Esta idea parte de Grupo Tragsa (empresa que integra la red) quien plantea este servicio para, además de las ventajas descritas, facilitar a los trabajadores de Grupo Tragsa el encuentro de personas que realicen el mismo trayecto hasta o desde el centro de trabajo. El servicio ofrecido consiste en conectar personas que están interesadas en compartir su vehículo para realizar un viaje. Entre otros, forman parte de la red, municipios como Bilbao, Santander, Toledo o Valencia; las empresas Cepsa y Grupo Tragsa; Universidades como el Campus de Álava, Campus Bizkaia, Campus Guipúzcoa, la Facultad de Informática UPM y la Universidad de Valladolid. Los datos sobre “Coche Compartir” están disponibles en <http://www.compartir.org/> [Consulta realizada el 28 de octubre de 2019]. También encontramos ejemplos de otros entes territoriales que han propiciado medidas para compartir vehículo, es el caso de Aragón mediante la campaña Menos Humos en PLAZA, que, tal y como consta en la página http://www.aragon.es/DepartamentosOrganismosPublicos/Departamentos/DesarrolloRuralSostenibilidad/AreasTematicas/MA_EducacionSensibilizacion/Campanas/ci.01_Menos_Humos_Plaza.detalleDepartamento?channelSelected=f1f736552883a210VgnVCM10000450a15acRCRD se trata de una iniciativa que nace en el marco del Acuerdo Económico y Social de Aragón y cuenta con la participación de la Plataforma Logística Zaragoza que facilita el contacto entre trabajadores para compartir coche para ir a trabajar. Y finalmente, no puede olvidarse al sector del taxi, donde también se han puesto en marcha proyectos de taxis compartidos.

Siguiendo la senda abierta por el legislador estatal en el IAE no abandonamos el ámbito local para centrar nuestra propuesta en el Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (en adelante IVTM)²⁵.

Esta figura impositiva, de carácter obligatorio, grava la titularidad de vehículos de tracción mecánica que sean aptos para circular por las vías públicas, cualquiera que sea su clase y categoría.

En consecuencia, no puede deducirse que el IVTM, tal y como hoy está regulado, esté diseñado con fines medioambientales²⁶. Cuestión que, no obstante, ha sido apuntada por la Comisión de expertos para la revisión del sistema de financiación local²⁷ apostando por una reformulación de la tarifa, advirtiendo que toda modificación debe ser “neutral financieramente” y, además, debe considerar dos magnitudes; de un lado, el valor patrimonial del vehículo con base en el principio de capacidad económica y, de otro, contemplar un componente ambiental que, inspirado en el principio “quien contamina paga”, haga asumir parte de los costes a quien provoca el daño en el medio ambiente. De forma que el IVTM pasaría a ser un impuesto con fines extrafiscales cuyo cambio, según la propuesta de la Comisión, se materializaría a través de dos propuestas concretas: reformulando la tarifa o aplicando a la base coeficientes correctores o multiplicadores, en función a la contaminación atmosférica y acústica del vehículo.

Las propuestas concretas para el transporte colaborativo están dirigidas a reformar el régimen jurídico del IVTM con el fin de establecer beneficios fiscales para los titulares de aquellos vehículos que son utilizados de modo compartido.

²⁵ En relación al IVTM, la Comisión de expertos para la reforma del sistema de financiación local hace referencia a su naturaleza tributaria aseverando que: “El legislador ha optado por una fórmula de simplificación adoptando dicho tributo una naturaleza “impositiva” al gravitar el hecho imponible en la “titularidad” de un vehículo de motor apto para circular por las vías públicas, y con independencia de su uso por el propietario. No obstante, su fundamento jurídico es más propio de las tasas (ancladas en el principio de equivalencia) por cuanto vendría a compensar al Ente exactor por el coste económico (a modo de inversiones así como de otras externalidades negativas) que el uso del vehículo ocasiona al municipio.” El informe puede consultarse en la siguiente dirección: http://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/CDI/Sist%20Financiacion%20y%20Deuda/InformacionEELLS/2017/Informe_final_Comisi%C3%B3n_Reforma_SFL.pdf [Consulta realizada el 28 de octubre de 2018].

²⁶ En este sentido, FUENMAYOR FERNÁNDEZ indica que: “...el gravar la posesión de un vehículo y no su uso le va a restar capacidad ambiental a este impuesto. Como hemos visto, el principal objetivo de la imposición ambiental es la interiorización de los efectos externos, a través del cambio en el comportamiento del generador de los mismos. Sin embargo, el hecho imponible de este impuesto no está centrado en el comportamiento que queremos corregir (el uso del vehículo) sino un indicador muy impreciso del mismo (la tenencia de vehículo). El impuesto se devengará exactamente igual independientemente de uso que se haga de él. Dicho de otra manera, el impuesto no grava las emisiones, sino como mucho la capacidad potencial para generarlas.”(FUENMAYOR FERNÁNDEZ, A., “El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. Algunas propuestas para una reforma ambiental.”, en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales*, Fernando Serrano Antón (Dir.), Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011, págs. 386 y 387)

Las fórmulas a través de las cuales se sustancien estos beneficios fiscales pueden ser diversas. Siguiendo los planteamientos de la Comisión de expertos para la reforma del sistema de financiación local podría efectuarse una reformulación de la tarifa del IVTM, estableciendo una cuota reducida; mediante la regulación de coeficientes reductores que minimizaran la cuota tributaria o el establecimiento de una bonificación.

Para aplicación de cualquiera de las medidas será imprescindible contar con la plataforma digital ya que, además de hacer posible el transporte colaborativo al poner en contacto a los usuarios, será la encargada de facilitar la información²⁸ al prestador del servicio, necesaria para hacer efectivo el beneficio fiscal.

Dos cuestiones más deben tenerse en cuenta para concretar el beneficio fiscal. La primera está referida a su carácter potestativo. Y la segunda, a la necesidad de establecer una determinada frecuencia de movilidad compartida que permitiera el acceso al mismo.

Entendemos que la medida debe ser potestativa y de carácter rogado. De esta forma, se potencia la autonomía tributaria de los municipios y una mejor adaptación del sistema tributario a las necesidades de cada municipio. Pues, resulta una obviedad que los problemas de contaminación o congestión de tráfico no son los mismos en todos los municipios e incluso son inexistentes en algunos.

Por lo que se refiere a la regulación de las condiciones para la aplicación del beneficio fiscal deberán ser desarrolladas por la correspondiente ordenanza fiscal. Sobre

²⁸ La información deberá ser facilitada por la plataforma directamente al prestador del servicio quien, posteriormente, la emplearía para solicitar la aplicación del beneficio fiscal. También aborda la cooperación con la plataforma la Comisión Europea en la Comunicación “Una Agenda Europea para la economía colaborativa”, indicando al respecto: “Al mismo tiempo, la economía colaborativa ha creado nuevas oportunidades para ayudar a las autoridades fiscales y los contribuyentes a cumplir sus obligaciones fiscales. Esto es posible, en particular, gracias a la mayor rastreabilidad permitida por la intermediación de las plataformas en línea. Ya es una práctica corriente en algunos Estados miembros concluir acuerdos con las plataformas para la recaudación de impuestos. Por ejemplo, en el sector del alojamiento, las plataformas facilitan el pago de las tasas turísticas en nombre de los prestadores de servicios. Hay también casos en los que las autoridades fiscales utilizan la rastreabilidad permitida por las plataformas en línea para recaudar impuestos de prestadores individuales.

Un ejemplo de buena cooperación entre autoridades fiscales y empresas colaborativas es el de Estonia. En cooperación con plataformas de uso compartido de vehículos, el objetivo es simplificar el proceso de declaración fiscal para los conductores. Las transacciones entre el conductor y el cliente son registradas por la plataforma colaborativa, que después envía solo los datos pertinentes a efectos fiscales a las autoridades, que a continuación prerrellenarán los formularios fiscales del contribuyente. La idea principal es ayudar a los contribuyentes a cumplir sus obligaciones fiscales eficazmente y con el mínimo esfuerzo.”

Sobre las obligaciones de información de las plataformas de la economía colaborativa *vide* MUÑOZ VILLAREAL, A. y RECIO GAYO, M., “Intereses enfrentados: protección de datos y obligaciones fiscales, las obligaciones de información de las plataformas colaborativas” en LUCAS DURÁN, M. y GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (Dir.) *Documentos de Trabajo 15/2017, Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transporte*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2017, págs. 6-15.

este punto recordamos que el hecho determinante para la aplicación de medidas tributarias más favorables es el compartir vehículos, por los beneficios que ello puede reportar, con independencia de si el trayecto es urbano o interurbano. Por lo tanto, el hecho de compartir con una frecuencia determinada sería el aspecto determinante para la aplicación de un beneficio o tratamiento fiscal más favorable. Frecuencia que pudiera traducirse en los kilómetros recorridos, para lo cual es, como se ha mencionado, imprescindible la información facilitada por la plataforma. No obstante, al tratarse de un impuesto local, si bien no encontramos dificultad en aplicar la medida cuando se realicen trayectos interurbanos, quedaría más justificada una medida fiscal como la indicada cuando los desplazamientos sean urbanos, los cuales pueden plantear problemas en áreas concretas de un municipio. Pensemos en los accesos en las zonas concretas de una ciudad; los polígonos industriales pueden ser un buen ejemplo por el número de vehículos que acceden a ellos durante las jornadas de trabajo.

En resumen, si compartir vehículo puede tener efectos positivos en materia de medio ambiente, entendemos que las medidas fiscales propuestas en aras a incentivar un uso racional del vehículo, que a la postre son conductas más beneficiosas con el medio ambiente, tienen incidencia en el empleo del suelo público y, además, permiten minorar los gastos propios del trayecto, deben ser consideradas a la hora de revisar el actual régimen jurídico del IVTM.

4. BENEFICIOS FISCALES DE LA MOVILIDAD COMPARTIDA EN PORTUGAL

Dentro de la movilidad compartida podemos encontrar varios modelos. Así, por ejemplo, el fenómeno *car sharing*, que permite compartir vehículo, si bien, de forma no simultánea, es decir, los usuarios hacen uso de un vehículo, propiedad de la empresa titular de la plataforma, por un periodo de tiempo. Idéntica finalidad persigue la modalidad *bike sharing*, utilizando bicicletas. También podemos encontrar plataformas que facilitan el contacto para el alquiler un vehículo entre particulares, en este caso, el particular a través de la plataforma pone su vehículo a disposición de otros particulares, por un tiempo determinado.

Todas estas modalidades de movilidad compartida tienen en común su contribución a una movilidad sostenible y eficiente, lo que ha motivado que varios países europeos hayan establecido medidas para incentivarlas.

Es el caso de Portugal. En el país vecino, con la finalidad de reducir el consumo energético, se modificó el Estatuto dos Benefícios Fiscais (en adelante EBF),

introduciendo, mediante la Lei nº 82-D/2014, de 31 de diciembre²⁹, dos artículos: el 59-B y 59-C, que regulan nuevos beneficios fiscales que afectan a las modalidades de car sharing y bike sharing.

Por lo que se refiere al artículo 59-B EBF, en su apartado primero se indica: “É considerado gasto do período de tributação para efeitos de determinação do lucro tributável o valor correspondente a 110 % ou 140 %, respetivamente, das despesas com sistemas de car-sharing e bike-sharing incorridas por sujeitos passivos de IRC e de IRS, com contabilidade organizada.”

De esta forma, los gastos soportados por el uso de las modalidades de car sharing o bike sharing serán gastos fiscalmente deducibles, cuestión que no tiene por qué suponer ningún beneficio extraordinario, si bien, nótese que el gasto deducible supera el gasto real, en la medida que permite deducir la totalidad del gasto soportado, incrementado en un 10 % o en un 40%; lo que sí supone una ventaja fiscal. Indudablemente, si el incentivo fiscal incrementa el gasto soportado por el sujeto pasivo, irremediablemente, se va a producir una rebaja en la factura fiscal, al minimizar el beneficio empresarial.

Los beneficiarios de esta medida son los sujetos pasivos del Rendimento das Pessoas Coletivas (en adelante IRC), quienes podrán deducir el 110% del gasto generado por el empleo de los modelos de transporte colaborativo citado y los sujetos pasivos del Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (en adelante IRS), quienes bajo esas mismas circunstancias, siempre y cuando obtengan rendimientos de la Categoría B, es decir, rendimientos de actividades económicas, podrán deducir el 140 % del gasto soportado.

El apartado segundo del mencionado artículo 59-B concreta exactamente qué gastos son considerados deducibles, indicando que se consideran gastos fiscalmente deducibles los derivados de los contratos celebrados con empresas que tengan por

²⁹ Sobre los beneficios fiscales y la finalidad de la Lei nº 82-D/2014, de 31 de diciembre, COSTA SANTOS afirma: “De acordo com o artigo 12.º daquela Directiva os incentivos fiscais surgem no leque de instrumentos e políticas para promover a mudança de comportamentos, nomeadamente para promover e facilitar uma utilização eficiente da energia pelos pequenos consumidores de energia, incluindo os agregados familiares.

Dentro de los mecanismos movilizados para alcançar aqueles objetivos, a extrafiscalidade tem assumido uma maior preocupação com a eficiência na tributação geral.

Através do Despacho nº 1962/2014, “o Governo decidiu iniciar a revisão da fiscalidade ambiental e energética, bem como promover um novo enquadramento fiscal e parafiscal, através do desenvolvimento de mecanismos que permitam a internalização das externalidades ambientais.”

Neste sentido, com o triplo dividendo de: i) proteger o ambiente e reduzir a dependência energética do exterior; ii) fomentar o crescimento e o emprego e iii) contribuir para a responsabilidade orçamental e para a redução dos desequilíbrios externos surgiu a Lei da Reforma da Fiscalidade Verde (Lei nº 82-D/2014, de 31 de Dezembro). (COSTA SANTOS, M., “Tributação e benefícios fiscais específicos em materia de eficiência energética no âmbito da fiscalidade verde”, en TAVARES DA SILVA, S. (Coord), *Direito da eficiência energética*, Instituto Jurídico da Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, 2017, pág. 693).

objeto la gestión de modalidad de *car sharing* o *bike sharing*, con el fin de satisfacer la necesidad de movilidad y logística del sujeto pasivo del IRS o IRC o, en su caso, los asumidos para promover entre sus trabajadores el empleo del transporte colaborativo para los desplazamientos que deriven de necesidades propias del trabajo. Exigiéndose, además, que el beneficiado por esta medida, es decir, el sujeto pasivo del IRS o IRC, no tenga ningún tipo de vinculación con la empresa de *car sharing* o *bike sharing*.

En cuanto al segundo de los artículos mencionados, el 59-C EBF, establece: “É considerado gasto do período de tributação, para efeitos de determinação do lucro tributável, o valor correspondente a 120 % das despesas com a aquisição de frotas de velocípedes em benefício do pessoal do sujeito passivo, a definir por portaria dos membros do Governo responsáveis pelas áreas das finanças e do ambiente, que se mantenham no património do mesmo durante, pelo menos, 18 meses, bem como os custos suportados com a reparação e manutenção dos velocípedes pertencentes a essas frotas, a definir na mesma portaria, desde que o referido benefício tenha carácter geral.”

Estamos ante un nuevo beneficio fiscal que se traduce en la posibilidad de incrementar el gasto fiscalmente deducible en un 20%, cuando traiga causa de la adquisición o mantenimiento de flotas de bicicletas³⁰, siempre que las mismas se adquieran en beneficio de los trabajadores del sujeto pasivo y que se mantengan por un periodo de dieciocho meses.

5. REFLEXIONES FINALES

El fenómeno de compartir vehículo para la realización de desplazamientos no es una novedad; ahora bien, también es cierto que la irrupción de las plataformas digitales ha favorecido que el mismo haya adquirido importantes dimensiones.

³⁰ Portugal también ha adoptado medidas fiscales en forma de beneficio fiscal que trata de incentivar el uso de bicicletas en el Imposto sobre o Valor Acrescentado (en adelante IVA). La misma Ley 82-D 2014, de 31 de diciembre, modifica el Código do IVA, con el fin de aplicar a las reparaciones de bicicletas el tipo reducido del 6%. Más recientemente, en junio de 2017, en el Projeto de Lei 543/XIII/2ª, a iniciativa del Grupo Parlamentar “Os verdes” se propuso la alteración de la Lista I anexa del Código do IVA, en la que se contienen los bienes y servicios a los que se les aplica el tipo reducido del 6%, con el fin de fijar como tipo de gravamen aplicable a las bicicletas, precisamente, el del 6%. De esta forma se pretendía interferir en el precio de este medio de transporte, para hacer más accesible su adquisición y, con ello, contribuir a su uso. Sin embargo, a día de hoy, no se ha modificado el tipo de gravamen.

Debido a ello, ha ido creciendo el interés por esta nueva tipología de negocio y las posibles consecuencias en el ámbito tributario.

Tras hacer referencia a la naturaleza jurídica de las plataformas de *ride sharing*, a través de este trabajo se ha pretendido, partiendo de los principios constitucionales de generalidad y capacidad jurídica, reflexionar sobre qué fiscalidad es aplicable al prestador del servicio de estas plataformas.

Para ello se ha partido de posicionamientos distintos sobre la tributación de las cantidades recibidas por el prestador del servicio, pero que llegan a la misma conclusión: no se someterán a gravamen, o al menos hasta cierto nivel.

Sin embargo, no podía ser nuestra conclusión. Por lo que, tras analizar las medidas que se están adoptando en países de nuestro entorno, se realizaron otras propuestas, no ya desde la perspectiva del principal objetivo del sistema tributario; allegar ingresos que garanticen el gasto público, sino desde planteamientos que analizan el tributo como herramienta al servicio de las políticas sociales y económicas reconocidas constitucionalmente. De esta forma, nuestra propuesta se centra en una fiscalidad del transporte colaborativo que incentiva el fenómeno de la movilidad compartida a través de la regulación de incentivos fiscales, y más concretamente, en el IVTM.

BIBLIOGRAFÍA

AA.VV. *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, Isaac Merino Jara (Dir.), Tecnos, sexta edición, Madrid, 2017.

ALBERT, R., BIAZZI, R. y CARRILLO, F., “TAXI DRIVER 3.0. Un análisis económico del mercado y las formas de regulación del transporte urbano de pasajeros”, en BOIX PALOP, A., DE LA ENCARNACIÓN, A.M., DOMÉNECH PASCUAL, G., (Ed.), *La regulación del transporte colaborativo*, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017.

ANTÓN ANTÓN, Á., y BILBAO ESTRADA, I., “El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad”, *Documentos del IEF*, núm. 26, 2016.

ARMENGOL i GASULL, O. y OLMOS CASTRO, N., “El impacto de la economía colaborativa en el transporte interurbano: un análisis jurídico del ride sharing” en *La regulación de la economía colaborativa. Airbnb, Blablacar, Uber y otras plataformas*, Juan José Montero Pascual (Dir.), Tirant lo Blanch, Valencia, 2017.

COSTA SANTOS, M., “Tributação e benefícios fiscais específicos em materia de eficiência energética no âmbito da fiscalidade verde”, en TAVARES DA SILVA, S. (Coord), *Direito da eficiência energética*, Instituto Jurídico da Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra, 2017.

FUENMAYOR FERNÁNDEZ, A., “El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. Algunas propuestas para una reforma ambiental.”, en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales*, Fernando Serrano Antón (Dir.), Civitas, Thomson Reuters, Cizur Menor, 2011.

GINÈS i FABRELLAS, A. y GÁLVEZ DURÁN, S., “Sharing economy vs. Uber economy y las fronteras del Derecho del Trabajo: la (des)protección de los trabajadores en el nuevo entorno digital”, *InDret, Revista para el análisis del Derecho*, 1/2016.

JARNE MUÑOZ, P., “El prosumidor como figura clave en el desarrollo del derecho del consumo derivado del mercado digital”, *Revista CESCO de Derecho de Consumo*, núm. 19/2016.

LUCAS DURÁN, M., “Problemática jurídica de la economía colaborativa: especial referencia a la fiscalidad de las plataformas”, *Anuario de la Facultad de Derecho-Universidad de Alcalá X*, 2017.

MACHANCOSES GARCÍA, E. “La fiscalidad del transporte colaborativo. Clasificación de los modelos y sus efectos jurídicos desde la óptica tributaria”, en BOIX PALOP, A., DE LA ENCARNACIÓN, A.M., DOMÉNECH PASCUAL, G., (Ed.), *La*

regulación del transporte colaborativo, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2017.

MONTESINOS OLTRA, S., “Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del Derecho Tributario”, *Economía Industrial*, núm. 402, 2016.

MUÑOZ VILLAREAL, A. y RECIO GAYO, M., “Intereses enfrentados: protección de datos y obligaciones fiscales, las obligaciones de información de las plataformas colaborativas” en LUCAS DURÁN, M. y GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (Dir.) *Documentos de Trabajo 15/2017, Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transporte*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2017.

OCDE, *Shared Movility, Innovation for Liveable Cities*, <https://www.itf-oecd.org/shared-mobility-innovation-liveable-cities>

RODRÍGUEZ BEREIJO, A., “El sistema tributario en la Constitución (Los límites del poder tributario en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional)”, *Revista Española de Derecho Constitucional*, Año 12, núm. 36, 1992.

RODRÍGUEZ MARÍN, S., *Los modelos colaborativos y bajo demanda en plataformas digitales*, Sharing España-Adigital, disponible en <https://www.adigital.org/media/plataformas-colaborativas.pdf>.

SORIA BARTOLOMÉ, B. “Aspectos económicos de la economía colaborativa” en Juan José Montero Pascual (Dir.), *La regulación de la economía colaborativa, Airbnb, BlaBlaCar, Uber, y otras plataformas*, Tirant lo Blanch, Valencia 2017.