

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ078496

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sentencia 1106/2020, de 23 de julio de 2020

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 80/2018

**SUMARIO:**

**Procedimiento de gestión. Obtención de información con carácter general. Obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos. Anulación del art. 54 ter RGAT que regula la «Obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos». Infracción del art. 26 de la Ley del Gobierno y 5.1 de la Directiva 2015/1535/UE sobre información obligatoria.** Los datos que se exigen a las prestadoras del servicio de intermediación están debidamente especificados en el art. 54 ter RGAT, extremo que no se cuestiona, y, además, le son conocidos como consecuencia del ejercicio de la actividad, pues son datos relativos a las "cesiones de uso en las que intermedien" y derivan del "servicio de intermediación entre cedente y cesionario del uso (...) ya sea a título oneroso o lucrativo" y esa intermediación permite, a nuestro juicio, conocer los elementos personales y reales del contrato que celebran el cedente y el cesionario, cuestión que queda corroborada por el Informe de la ONIF. Para la demandada no se aprecia obstáculo alguno para que la materia de que aquí se trata se regule en una norma reglamentaria, cuya habilitación legal se encuentra en el art. 93 LGT y por tanto no infringe la reserva de ley del art. 38 CE. El recurrente reconoce que el fundamento de esta obligación es la lucha específica contra el fraude fiscal constituye una "razón imperiosa de interés general" pero matiza que el TJUE recalca que la mera presunción de fraude no lo es y que debe excluirse de esa noción la simple necesidad de preservar los ingresos fiscales. Para la Administración demandada no están en juego aquí las libertades comunitarias y, en consecuencia, la invocación de la doctrina del TJUE sobre los límites a esas libertades derivados del concepto de "razón imperiosa de interés general" no resulta pertinente, dicho sea, en términos de estricta defensa. La invocación de la prevención del fraude (y la utilidad que también puede tener en orden a prevenir el blanqueo, como pone de manifiesto el Consejo de Ministros), ha de ponerse en relación con la trascendencia tributaria de la información solicitada que es el parámetro que justifica que se establezca una obligación de suministro. Y si la información tiene trascendencia tributaria siempre podrá servir en la lucha contra el fraude. Lo relevante es que esa información sea necesaria, en el sentido de que no se dispone de ella por otros medios o esos medios son ineficaces o insuficientes, y que sea proporcionada. El carácter necesario y proporcionado de la obligación de suministro está particularmente vinculado a la trascendencia tributaria de esa información, que constituye, en palabras de la STS de 22 de abril de 2011, recurso n.º 4495/2012 (NFJ058337), la única limitación al deber de colaboración estatuido, en términos de gran generalidad, en el art. 93 LGT. El art. 93 LGT, para el Abogado del Estado, constituye la habilitación legal de la obligación de información del artículo 54 ter del RGAT, y respecto de los distintos datos solicitados se cumpliría plenamente la concurrencia de trascendencia tributaria.

**Infracción del art. 5.1 de la Directiva 2015/1535/UE sobre información obligatoria.** Para el Abogado del Estado no habría que notificar el art. 54 ter del RGAT por la Directiva 2015/1535, sin embargo, de acuerdo con la STJUE de 19 de diciembre de 2019, C-390/18 (NCJ064919), recaída en el asunto Airbnb Ireland, se desprende que una norma como el art. 54 ter REGAT debía haber sido notificada bajo la Directiva 1535/2015 y que su falta de notificación conlleva su invalidez. La misma permite resolver el presente recurso sin necesidad de plantear cuestiones prejudiciales adicionales. Los términos de la sentencia del TJUE son claros, estamos ante una disposición general que establece una serie de obligaciones a las entidades colaborativas prestadoras de servicio de la información, que aun siendo legítimas desde el punto de vista del ordenamiento jurídico interno, suponen un reglamento técnico de desarrollo de la Ley de trasposición de la directiva de información, y en consecuencia debería haber notificado el Estado español a la Comisión Europea la intención de aprobar la norma reglamentaria que ahora se impugna, lo que no ha hecho, por lo que se producen los efectos que se derivan de dicho incumplimiento formal, y en consecuencia, procede dar lugar al recurso contencioso-administrativo y anular y dejar sin efecto el

reglamento impugnado por ser contrario a Derecho [Vid ATS de 10 de octubre de 2018, recurso n.º 80/2018 (NFJ072034)].

**PRECEPTOS:**

Ley 58/2003 (LGT), arts. 11, 57, 93, 134 y 142.

RD 1065/2007 (RGAT), art. 54 ter y 171.

Ley 39/2015 (LPAC), art. 18.

Constitución Española, art. 18, 31 y 38.

Directiva 2000/31/CE (Aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información en particular el comercio electrónico en el mercado interior), arts. 1 a 3, 14 y 15

Ley 34/2002 (Servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico), arts. 1, 13 y 35.

Ley 17/2009 (Libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio), art. 2.

Reglamento (UE) 2016/679 (Tratamiento de datos personales), art. 6 y 23.

Ley 20/2013 (Garantía de la Unidad de Mercado), art. 5.

Ley 35/2006 (Ley IRPF), arts. 6, 21, 22, 25, 27 y 40..

Ley 27/2014 (Ley IS), arts. 10, 15 y 123.

Directiva (UE) 2016/2258 (Modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales).

Ley 50/1997 (Ley del Gobierno), art. 26.

Directiva 2015/1535/UE (Información en materia de reglamentaciones técnicas y de reglas relativas a los servicios de la sociedad de la información), arts. 1 y 5.

**PONENTE:**

*Don José Díaz Delgado*

Magistrados:

Don JOSE DIAZ DELGADO

Don NICOLAS ANTONIO MAURANDI GUILLEN

Don ANGEL AGUALLO AVILÉS

Don JOSE ANTONIO MONTERO FERNANDEZ

Don FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

Don JESUS CUDERO BLAS

Don ISAAC MERINO JARA

Don MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE

**TRIBUNAL SUPREMO**

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1.106/2020

Fecha de sentencia: 23/07/2020

Tipo de procedimiento: REC.ORDINARIO(c/d)

Número del procedimiento: 80/2018

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 09/06/2020

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Procedencia: MINISTERIO DE HACIENDA

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

Transcrito por:

Nota:

REC.ORDINARIO(c/d) núm.: 80/2018

Ponente: Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección Segunda

Sentencia núm. 1106/2020

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Nicolás Maurandi Guillén, presidente D. José Díaz Delgado D. Ángel Aguallo Avilés D. José Antonio Montero Fernández D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas D. Isaac Merino Jara D<sup>a</sup>. Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 23 de julio de 2020.

Esta Sala ha visto en su Sección Segunda, constituida por los Excmos. Sres. Magistrados indicados al margen, el recurso contencioso-administrativo 1 / 80 / 2018 interpuesto por la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE LA ECONOMÍA DIGITAL ADIGITAL, contra el apartado 11 del artículo primero del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se introduce en el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, un nuevo artículo 54 ter, que regula la "Obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos".

Ha sido parte recurrida la Administración del Estado, representada por el Abogado del Estado.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. José Díaz Delgado.

#### ANTECEDENTES DE HECHO

##### Primero.

Resolución recurrida en casación.

El objeto del recurso es el apartado 11 del artículo primero del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se introduce en el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, un nuevo artículo 54 ter, que regula la "Obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos".

Dispone el nuevo precepto lo siguiente:

"Artículo 54 ter. Obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos.

1. Las personas y entidades que intermedien entre los cedentes y cesionarios del uso de viviendas con fines turísticos situadas en territorio español en los términos establecidos en el apartado siguiente, vendrán obligados a presentar periódicamente una declaración informativa de las cesiones de uso en las que intermedien.

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

En todo caso quedan excluidos de este concepto:

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

b) Los alojamientos turísticos que se rigen por su normativa específica.

A estos efectos no tendrán la consideración de excluidos las cesiones temporales de uso de vivienda a que se refiere el artículo 5.e) de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, con independencia del cumplimiento o no del régimen específico derivado de su normativa sectorial al que estuviera sometido.

c) El derecho de aprovechamiento por turno de bienes inmuebles.

d) Los usos y contratos del artículo 5 de la Ley 29/1994, de 24 de noviembre, de Arrendamientos Urbanos, salvo aquellas cesiones a las que se refiere la letra e) de este artículo.

3. A los efectos previstos en el apartado 1, tendrán la consideración de intermediarios todas las personas o entidades que presten el servicio de intermediación entre cedente y cesionario del uso a que se refiere el apartado anterior, ya sea a título oneroso o gratuito.

En particular, tendrán dicha consideración las personas o entidades que, constituidas como plataformas colaborativas, intermedien en la cesión de uso a que se refiere el apartado anterior y tengan la consideración de prestador de servicios de la sociedad de la información en los términos a que se refiere la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, con independencia de que presten o no el servicio subyacente objeto de intermediación o de que se impongan condiciones a los cedentes o cesionarios tales como precio, seguros, plazos u otras condiciones contractuales.

4. La declaración informativa contendrá los siguientes datos:

a) Identificación del titular de la vivienda cedida con fines turísticos, así como del titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda con fines turísticos, si fueren distintos. La identificación se realizará mediante nombre y apellidos o razón social o denominación completa, y número de identificación fiscal o en los términos de la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente. A estos efectos se considerarán como titulares del derecho objeto de cesión quienes lo sean del derecho de la propiedad, contratos de multipropiedad, propiedad a tiempo parcial o fórmulas similares, arrendamiento o subarrendamiento o cualquier otro derecho de uso o disfrute sobre las viviendas cedidas con fines turísticos, que sean cedentes, en última instancia, de uso de la vivienda citada.

b) Identificación del inmueble con especificación del número de referencia catastral o en los términos de la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente.

c) Identificación de las personas o entidades cesionarias, así como el número de días de disfrute de la vivienda con fines turísticos.

La identificación se realizará mediante nombre y apellidos o razón social o denominación completa, y número de identificación fiscal o en los términos de la Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente. A estos efectos, los cedentes del uso de la vivienda con fines turísticos deberán

conservar una copia del documento de identificación de las personas beneficiarias del servicio, anteriormente señalado.

d ) Importe percibido por el titular cedente del uso de la vivienda con fines turísticos o, en su caso, indicar su carácter gratuito.

5. La Orden Ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente establecerá el plazo de presentación y contendrá la información a que se refiere el apartado anterior, así como cualquier otro dato relevante al efecto para concretar aquella información".

### **Segundo.**

Motivos de impugnación.

La recurrente en su antecedente de hecho segundo, recoge los siguientes motivos de impugnación.

- Al delimitar su ámbito subjetivo (las personas a quienes obliga), infringe el Derecho europeo, singularmente, la Directiva 2000/31/CE, de 8 de junio de 2000, del Parlamento Europeo y del Consejo, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior (en adelante, "DCE").

- Al definir su ámbito material (las obligaciones que impone), infringe el principio de reserva de ley establecido en la Constitución española y contraviene la Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de garantía de la unidad de mercado (en adelante, "LGUM"), así como, en parte, la DCE.

- En su tramitación, se han vulnerado tanto la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno (en adelante, la "Ley 50/1997") como el artículo 5.1 de la Directiva 2015/1535 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de septiembre de 2015, por la que se establece un procedimiento de información en materia de reglamentaciones técnicas y de reglas relativas a los servicios de la sociedad de la información (en adelante, la "Directiva sobre información obligatoria").

La recurrente formaliza su demanda mediante escrito de fecha 18 de julio de 2018, en el que término suplicando que se dicte en su día sentencia en la que, con admisión del presente recurso, se acuerde su estimación y se declare la nulidad del Artículo 1.11 del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, y el Real Decreto 1676/2009, de 13 de noviembre, por el que se regula el Consejo para la Defensa del Contribuyente, en la medida que adiciona a aquel el artículo 54 ter del mismo, todo ello imponiendo las costas a la Administración demandada en caso de que se opusiera.

### **Tercero.**

Contestación a la demanda.

El Abogado del Estado formalizó la contestación a la demanda por escrito de fecha 09 de octubre de 2018, en el que terminó suplicando que se dicte sentencia por la que desestime íntegramente el recurso, declarando la conformidad a derecho del art. 54 ter RGAT, con imposición de costas a la parte recurrente.

### **Cuarto.**

Tramitación.

Solicitada la admisión a prueba, se llevó a efecto la solicitada, ratificándose el perito en la prueba pericial aportada con la demanda, con el resultado que obra en las actuaciones, formulándose por ambas partes escrito de conclusiones .

### **Quinto.**

Suspensión por prejudicialidad comunitaria.

Por Providencia e fecha 21 de mayo de 2019, se acuerda que : "A la vista del escrito presentado por la recurrente ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ECONOMÍA DIGITAL (ADIGITAL), en el que se solicita la suspensión

del recurso por prejudicialidad comunitaria se deja sin efecto el señalamiento de fecha 21 de mayo de 2019 y óigase por diez días a las partes personadas sobre el mismo".

El Abogado del Estado fórmula sus alegaciones por escrito de fecha 06 de junio de 2019, en el que solicita

:

"1º Declare la inadmisión del escrito presentado de contrario y, en todo caso, declare que procede la continuación del recurso por sus trámites, sin necesidad de suspenderlo por prejudicialidad comunitaria, ni de plantear las cuestiones prejudiciales propuestas, y 2º Subsidiariamente, acuerde la suspensión hasta que se dicte sentencia del TJUE, con la exclusiva finalidad de conocer si los servicios prestados por Airbnb deben ser o no calificados como servicios de la sociedad de la información, dictando a continuación sentencia acorde a ese pronunciamiento y a las alegaciones de las partes en el presente recurso, sin necesidad de plantear cuestión prejudicial".

Esta Sala, por Auto de fecha 2 de julio de 2019, en relación con la petición formulada por el procurador don Anibal Bordallo Huidobro, en representación de la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE LA ECONOMÍA DIGITAL ("ADIGITAL" ) de la suspensión por prejudicialidad comunitaria hasta la resolución mediante sentencia del TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA de la cuestión prejudicial planeada por el Juzgado de Instrucción del Tribunal de Gran Instancia de Pasin en el asunto C-390/18 AIRBNB IRELAND UC, de inminente resolución, o subsidiariamente y habida cuenta la trascendencia comunitaria y para la libre circulación de servicios de la sociedad de la información de las cuestiones debatidas en el presente recurso, acuerde el planteamiento de las cuestiones prejudiciales que han sido interesadas en dicho escrito o en aquellos otros términos que considere adecuados, dictándose al efecto el oportuno Auto de remisión de la cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Dicho Auto en su fundamento jurídico único sostiene que:

"A la vista de la cuestión planteada ante el TJUE y sin conocer lo que el mismo puede resolver y en consecuencia valorar cuando se produzca la sentencia del mismo su trascendencia en el presente recurso y la oportunidad en su caso de plantear en dicho momento o no la cuestión prejudicial solicitada, procede la suspensión del presente procedimiento hasta que recaiga resolución por dicho Tribunal Europeo".

Finalmente, la Sala acuerda:

" Ha lugar a la suspensión del presente recurso, por prejudicialidad comunitaria hasta la resolución mediante sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de la cuestión prejudicial planeada por el Juzgado de Instrucción del Tribunal de Gran Instancia de Pasin en el asunto C-390/18 AIRBNB IRELAND UC.".

#### **Sexto.**

Levantamiento de la suspensión.

La recurrente por escrito de fecha 10 de enero solicita que "levantando la suspensión de este procedimiento acordada por Auto de 2 de julio de 2019, acuerde, con carácter principal, la prosecución del mismo para, tras los trámites oportunos, dictar sentencia que tome en consideración, en particular, la jurisprudencia emanada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en las resoluciones a las que se ha hecho referencia; subsidiariamente y, con nueva suspensión del procedimiento, acuerde remitir al Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuestión prejudicial en la que, con apoyo en los hechos y en los fundamentos de Derecho expuestos en este escrito y los que resulten de los escritos de alegaciones y fase de prueba, le formule las preguntas redactadas en el apartado II del presente escrito, con el alcance y el contenido allí expresados o en aquellos otros términos que la Sala estime más oportunos".

El Abogado del Estado, por escrito de fecha 10 de enero de 2020, solicita "se dicte sentencia desestimatoria del recurso, sin necesidad de plantear cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea".

#### **Séptimo.**

Señalamiento para votación y fallo.

Se señaló para votación y fallo el día 9 de junio de 2020, teniendo así lugar.

### FUNDAMENTOS DE DERECHO

#### Primero.

Definición del ámbito subjetivo del artículo 54. Ter del RGAT.

La recurrente, en su demanda analiza en el hecho tercero, la "Definición del ámbito subjetivo del precepto impugnado y concluye que lo que se hace en verdad es acabar dibujando la oferta comercial típica que se puede encontrar en las denominadas plataformas colaborativas". Como sostiene el Abogado del Estado en su contestación el ámbito subjetivo del art. 54 ter RGAT abarca a todos los intermediarios, aunque el modelo diseñado por algunas plataformas colaborativas sea el que más ha triunfado. Y en ese sentido puede entenderse que el Consejo de Estado afirme que la norma está "especialmente dirigida a las plataformas colaborativas", lo que no impide que se valore positivamente por ese órgano consultivo pues señala que "[e]stas plataformas constituyen un fenómeno de reciente aparición de especial relevancia en lo que al control del fraude fiscal se refiere y, por ello, se valora positivamente que se establezcan en este ámbito obligaciones de información".

SEGUNDO- La economía colaborativa constituye una parte importante de la "Estrategia del Mercado Único Digital" de la Comisión Europea.

En una primera Comunicación de 6 de mayo de 2015, "Una estrategia para el Mercado Único Digital de Europa", la Comisión ya destacaba que la economía colaborativa "ofrece oportunidades para aumentar la eficiencia, el crecimiento y el empleo, mediante la mejora de las posibilidades de elección de los consumidores". Esto mismo fue confirmado en mayo de 2015 por la Comisaria responsable del Mercado Interior y miembro del proyecto del Mercado Único Digital, quien añadió la necesidad de encontrar soluciones a nivel europeo que redujeran la fragmentación normativa que amenaza la evolución de esta economía y de respetar siempre el Derecho europeo:

En octubre de 2015, con ocasión de la consulta pública en el sector de la economía colaborativa, la Comisión también alertó de que:

"(...) la aparición de nuevos modelos empresariales a menudo repercute en los mercados existentes, creando tensiones con los proveedores de bienes y los prestadores de servicios tradicionales. Ambas partes se quejan de la inseguridad jurídica que existe en cuanto a la aplicación de las normas en materia de protección de los consumidores, fiscalidad, concesión de licencias, salud y seguridad, seguridad social y protección del empleo. Con respuestas en forma de regulación apresurada o inadecuada se corre el riesgo de crear desigualdades y fragmentación del mercado.

(...)

Se necesita un entorno regulador claro y equilibrado que permita desarrollar el emprendimiento en el ámbito de la economía colaborativa, (...) garantice la no imposición de barreras reglamentarias innecesarias a los operadores de los mercados nuevos o existentes, independientemente del modelo empresarial que utilicen."

Finalmente, la Comisión publicó, en junio de 2016, como documento recapitulativo y orientativo, la Comunicación "Una Agenda Europea para la economía colaborativa". Tras hacerse eco de los beneficios de la economía colaborativa y constatar que los servicios de alojamiento ofrecidos mediante plataformas "peer to peer" o "P2P" (entre pares) son más económicos para el consumidor que los servicios tradicionales de hotel, concretamente en materia de fiscalidad, la Comisión incluyó dos recomendaciones dirigidas a los Estados miembros, relevantes para el presente recurso (página 15): - "Deberían aplicar obligaciones fiscales similares, desde el punto de vista funcional, a las empresas que prestan servicios comparables."

- Y, en línea con el fomento de los acuerdos de colaboración: "Ya es una práctica corriente en algunos Estados miembros concluir acuerdos con las plataformas para la recaudación de impuestos."

Asimismo, el Comité Económico y Social Europeo ha publicado recientemente (2018) un dictamen, precisamente, sobre la fiscalidad de la economía colaborativa donde aboga:

"al adaptar el sector de la economía colaborativa las normas y principios generales en vigor en materia tributaria, se debe adoptar un enfoque razonable y proporcionado. Dicho enfoque debería garantizar la existencia de unas normas claras y previsibles para los operadores del sector, de forma que no se generen excesivos costes

de conformidad, pues podrían perjudicar el crecimiento de un sector de reciente desarrollo y amplias perspectivas futuras, pero no del todo previsibles y medibles".

Sin embargo, como sostiene la Administración recurrida, sin poner en duda que esos criterios deben inspirar la actuación de los Estados miembros en la materia, esos documentos nada dicen en concreto sobre las obligaciones de información que por razón de lucha contra el fraude pueden imponerse a estos intermediarios, ni sobre el impacto que el uso de estos servicios ofrecidos en la red puede tener sobre la fiscalidad.

Recuerda la demandada que toda obligación impuesta a los operadores económicos, incluso las de carácter fiscal, debe observar el principio de proporcionalidad sin que existan especialidades en la definición y aplicación de ese principio por la simple circunstancia de que se trate de plataformas colaborativas. Y resalta que las instituciones europeas también han manifestado su preocupación por la fiscalidad de las transacciones que se realizan en la red y la necesidad de que los intermediarios digitales colaboren en este ámbito. Cita los apartados 33 a 35 de la Resolución del Parlamento Europeo de 15 de junio de 2017, sobre una Agenda Europea para la economía colaborativa (2017/2003(INI))(2018/ C 331/18), en los que bajo la rúbrica " La competencia y el cumplimiento de las obligaciones fiscales", en los que la citada institución afirma lo siguiente:

"33. Celebra el hecho de que el auge de la economía colaborativa haya intensificado la competencia y retado a los operadores actuales a centrarse en las demandas reales de los consumidores; alienta a la Comisión a fomentar unas condiciones de competencia equitativas en servicios comparables entre las plataformas colaborativas y entre estas y la empresas tradicionales; destaca la importancia de detectar y suprimir los obstáculos a la aparición y el desarrollo de empresas colaborativas, en particular de reciente creación; destaca, en este contexto, la necesidad de asegurar la libre circulación, la portabilidad y la interoperabilidad de los datos, lo que facilita el cambio entre plataformas y evita los efectos de bloqueo, dado que estos factores son esenciales para desarrollar una competencia abierta y leal y capacitar a los usuarios de las plataformas colaborativas al tiempo que se tienen en cuenta los legítimos intereses de todos los agentes del mercado y se protege la información de los usuarios y sus datos personales;

34. Se congratula por la mayor trazabilidad de las transacciones económicas posibilitada por las plataformas en línea con objeto de asegurar el cumplimiento de las obligaciones fiscales y su aplicación, pero manifiesta su preocupación por los problemas surgidos hasta ahora en algunos sectores; subraya que la economía colaborativa no debe utilizarse nunca como medio para eludir las obligaciones tributarias; destaca, asimismo, la necesidad urgente de colaboración entre las autoridades competentes y las plataformas colaborativas en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y la recaudación de impuestos; reconoce que estas cuestiones se han abordado en determinados Estados miembros y toma nota de la eficaz cooperación público-privada en este ámbito; insta a la Comisión a que facilite el intercambio de mejores prácticas entre los Estados miembros, incluidas las autoridades competentes y las partes interesadas, con objeto de propiciar soluciones efectivas e innovadoras que mejoren el cumplimiento de las obligaciones fiscales y su aplicación, a fin de eliminar también el riesgo de fraude fiscal transfronterizo; pide a las plataformas colaborativas que desempeñen una función activa a este respecto; alienta a los Estados miembros a que aclaren y cooperen en lo referente a la información que los diferentes agentes de la economía colaborativa deben comunicar a las autoridades fiscales en el contexto de sus obligaciones de información fiscal, como prevé la legislación nacional;

35. Comparte la opinión de que deben imponerse obligaciones tributarias funcionalmente similares a las empresas que prestan servicios comparables, tanto en la economía tradicional como en la economía colaborativa, y considera que los impuestos deben pagarse donde se generan los beneficios y en los casos en que no se trate simplemente de contribuciones a los costes, al tiempo que se respeta el principio de subsidiariedad y de conformidad con las legislaciones fiscales nacionales y locales(...)".

Como razona el Abogado del Estado, lo que resulta de estos párrafos es una preocupación por la fiscalidad que afecta a las plataformas colaborativas en un doble sentido: la fiscalidad propia y la fiscalidad de las transacciones en que intervienen, cuya " trazabilidad" debe asegurarse. Concluye que una obligación como la que se impone en el art. 54 ter RGAR se encamina directamente hacia ese objetivo de la " trazabilidad" de las transacciones.

### Tercero.

Las plataformas colaborativas desde su condición de prestadoras de servicios de la sociedad de la información.

El apartado tercero del hecho tercero de la demanda examina las plataformas colaborativas desde su condición de prestadoras de servicios de la sociedad de la información y, en particular, como prestadoras de servicios de alojamiento de datos. Para el Abogado el Estado, en principio, puede aceptarse que estas plataformas son servicios de alojamiento de datos, pero destaca, como apunta el propio demandante, que "[n]o todas las plataformas operan bajo el mismo modelo de negocio. Algunas prestan solamente el servicio de alojamiento de datos (alojamiento de anuncios y comunicaciones entre cedentes y cesionarios relativas a las operaciones subyacentes y, por ejemplo, todos los pagos se efectúan offline). Otras prestan, además, servicios adicionales, singularmente a nuestros efectos, el servicio de canal de pago (obligatorio o voluntario)" e incluso es posible que existan plataformas que "por su concreta forma de operar, presten también el servicio subyacente".

De manera que la tipología de estas plataformas es diversa y están sujetas al régimen que les corresponda, en particular, como afirma el recurrente, al que resulta de la Directiva 2000/31/CE, pero también a las normas reguladoras de las actividades complementarias que puedan realizar y, en general al resto del ordenamiento jurídico, lo que incluye, sin duda, las normas fiscales.

Concluye el recurrente el hecho tercero afirmando que el art. 54 ter RGAT refleja el esfuerzo y la intención del ejecutivo de sujetar a "todo tipo de plataformas colaborativas, con independencia del régimen jurídico particular que pueda corresponderle a cada una según los servicios concretos que preste".

El Abogado del Estado admite esa conclusión, si bien, no la derivada implícita en esa afirmación cual es que determinadas plataformas deberían quedar excluidas del art. 54 ter RGAT en consideración a su régimen jurídico. Sostiene que la exclusión de la aplicación del art. 54 ter RGAT no puede basarse en un régimen jurídico aplicable en abstracto, sino que ha de referirse a las concretas características del operador y, en particular, a su condición de intermediario y la disponibilidad de los datos requeridos o a la facilidad de obtenerlos dentro del respecto al principio de proporcionalidad.

#### Cuarto.

Ámbito material. El artículo 54 ter impone obligaciones de información y de obtención de información.

En el hecho cuarto de la demanda sostiene el recurrente que la información exigida en el art. 54 ter RGAT es inusualmente extensa, detallada y compleja.

Así sostiene que partiendo del contenido y naturaleza de la obligación que impone el apartado 4 del artículo 54 ter, procede observar que:

- Implica facilitar a la Administración Tributaria un conjunto de informaciones relativas a los inmuebles cedidos, a sus titulares, a las personas cedentes, a los cesionarios y al contrato de cesión subyacente, que, en su mayor parte, convergen en la idea de tratarse de datos ajenos.

- En el caso de las plataformas que no presten el servicio subyacente (todas las que forman parte de ADIGITAL), la mayoría de los datos requeridos no están ni a su disposición ni bajo su control. El artículo 54 ter conlleva, por consiguiente, una obligación diversa y adicional a la meramente informativa pues exige inquirir y requerir a terceros (en contra de los principios básicos de la DCE y sin la necesaria habilitación legal, según veremos) informaciones de las que el PSSI carece y que no precisa -salvo, a partir de ahora y por imperativo del artículo 54 ter- para el ejercicio de su actividad.

- La exigencia de indagación e información genera en el PSSI importantes consecuencias, pues, si un cedente no se la facilita, o no la obtiene el PSSI en su defecto, se le impondrán las sanciones previstas en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

- A fin de evitar tal sanción, el PSSI ha de obligar contractualmente a sus usuarios a proporcionarle dichas informaciones o bien no iniciar su relación con los mismos o bien resolverla. El Real Decreto 1070/2017 impone, en definitiva, un nuevo contenido contractual. Obliga a modificar los términos y condiciones del PSSI en el sentido de atribuir obligaciones a los usuarios de la plataforma -cedente y cesionario-, algunas al tiempo de registrarse como tales (letras a) y b) del apartado 4 del artículo 54 ter, otras al tiempo de cerrarse cada transacción (letra c) y apartado 5), otras tras la finalización de la misma (letra d) y apartado 5) y otras, obligaciones de conservación de documentos (letra c)).

- Además, lo hace con un cierto carácter retroactivo. El Real Decreto 1070/2017, aprobado el 29 de diciembre y publicado en el BOE al día siguiente, entró en vigor el 1 de enero de 2018, pero se dice aplicable con relación a todas las cesiones de viviendas turísticas producidas desde su misma entrada en vigor. Es decir, las plataformas deben obtener la información exigida por el artículo 54 ter referente a todas las operaciones celebradas desde dicha fecha, aun cuando se tratará en la mayoría de los casos de información relativa a terceros ya registrados, que no la suministraron en su momento y que puede que no se brinden a proporcionar.

- Y todo ello al margen de las eventuales y, sin duda, seguras incorrecciones, inexactitudes o faltas de cumplimentación en la información que obtenga. No cabe olvidar que el artículo 199 LGT sanciona tanto la incorrección como la inexactitud y también que se comete la infracción "con cualquier grado de negligencia" - artículo 183.1 LGT

Pues bien, a todas estas cuestiones responde el Abogado del Estado en su contestación a la demanda acertadamente, cuando sostiene que no puede calificarse así cuando se limita a la identificación de cedente y cesionario, del titular de la vivienda, del propio inmueble y al precio percibido por el cedente. Cuestión distinta es que el intermediario intervenga en un elevado número de operaciones en cuyo caso también lo será el número de datos a facilitar, pero no porque el modelo exija una información extensa y compleja sino porque el número de transacciones es muy elevado.

Pero incluso cuando se trata de grandes plataformas que intervienen en numerosas operaciones, la obligación del art. 54 ter RGAT no se puede comparar en extensión con otras como, a título de ejemplo, la declaración por retenciones en empresas que tienen miles de trabajadores (modelo 190) o la información que deben suministrar la entidades financieras relativa a los distintos productos financieros de sus clientes (entre otras, las previstas en los artículos 37 a 42.ter RGAT), que permiten el seguimiento de las cuentas de toda la población.

En cuanto a la afirmación del recurrente de que en el caso de plataformas que no presten el servicio subyacente, "la mayoría de los datos requeridos no están ni a su disposición ni bajo su control", sostiene el Abogado del Estado que se trata de una afirmación apodíctica, huérfana de prueba y que solamente podría fundarse en el examen de la actividad de cada una de las plataformas colaborativas; y para el caso de que efectivamente no estuvieran a su disposición, habría que evaluar cuál sería, en cada caso, el coste de su obtención.

En cuanto a la alegación de que, si un cedente no facilita la información o no en su defecto no la obtiene la plataforma colaborativa, se le impondrán las sanciones previstas en la LGT. ,si se acredita que no existe culpa o negligencia del obligado a suministrar información, no habría lugar a la sanción.

La obligación contenida en el art. 54 ter RGAT impone, a juicio del actor, un nuevo contenido contractual. No puede admitirse esta afirmación porque los datos identificativos no alteran el contenido normativo de un contrato y, con mayor relevancia si cabe, porque volvemos a encontrarnos ante una afirmación huérfana de prueba y que habría de ir referida a cada operador. -Pese a lo que se afirma de contrario, no se impone la obligación con cierto carácter retroactivo y sostiene que la Orden HFP/544/2018, de 24 de mayo (BOE 30-5-2018), por la que se aprueba el modelo de declaración, aclara que la primera declaración, que por excepción tendrá carácter anual, comprende las cesiones de uso producidas a partir de 1 de enero de 2018 y cuya intermediación se haya producido a partir de esa fecha.

Frente a la afirmación del recurrente de que, al margen de las seguras incorrecciones o inexactitudes de cumplimentación en la información, que también son sancionables; sin embargo, esta circunstancia concurre en todos los supuestos en que se impone una obligación de suministro y trata de garantizar la utilidad y certeza de los datos, dando lugar a sanción si existe negligencia. En toda obligación de suministro la información que se repite debe ser completa y exacta pues en ello radica su utilidad.

#### Quinto.

Implicaciones prácticas del real decreto impugnado.

El hecho quinto de la demanda se describe lo que considera implicaciones prácticas del art. 54 ter RGAT.

Destaca que esa obligación de suministro de información obliga a efectuar cambios en el modelo de negocio y en las aplicaciones informáticas, con importantes costes operacionales, tecnológicos y económicos, y que se ha querido convertir a las plataformas en recaudadores periódicos y exhaustivos de datos; aporta para ello informe pericial.

Aborda a continuación el examen del requerimiento efectuado por la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia al Consejo de Ministros, en particular, en cuanto revela que la obligación del art. 54 ter RGAT puede constituir una barrera de entrada en el sector de la intermediación on line. En este punto, el razonamiento de la CNMV se resume en los siguientes párrafos del requerimiento vinculados al examen del apartado 3 del art. 54 ter:

"Es decir, podría interpretarse que el ámbito de obligados a proporcionar información comprenda tanto a plataformas que se limitan a alojar o almacenar datos (sin prestar el servicio subyacente ni imponer obligación alguna), como a otras que pueden intervenir en la transacción de modo determinante o hasta finalizar la misma.

Sin embargo, los "servicios de intermediación" de la Ley 34/2002 consistentes en el mero almacenamiento de datos, no tienen acceso a la información sobre la transacción (intervinientes, precio, etc.): se limitan a facilitar el contacto entre el cedente y el cesionario, que son quienes culminan la transacción al margen ya de la plataforma. Y ello a diferencia de otras plataformas que, por el modo en que realizan su actividad, pueden llegar a intermediar hasta el final de la transacción, y en esa medida pueden disponer de numerosos datos que la norma exige.

Si tal fuera la pretensión de la norma, la misma podría suponer un obstáculo a la competencia efectiva en los mercados, en tanto exigiría a entidades con un determinado modelo de negocio facilitar unainformación de la que, por la forma en que realizan su actividad, no disponen.

Sobre esa base, la regulación podría estar predisponiendo u orientando el sector hacia un determinado modelo de negocio consistente en la intermediación en la transacción hasta la perfección del negocio de cesión subyacente, a fin de disponer de todos los datos y cumplir con las obligaciones que la norma impone. Asimismo, se podría generar una discriminación respecto de otros modelos de negocio que sirven al mismo objeto y que no estarían sometidas a las obligaciones de este Real Decreto

Se podría en ese supuesto producir una desviación a otros modelos de negocio sin cumplirse el objetivo impositivo que persigue la norma analizada."

Sostiene el Abogado del Estado que las observaciones de la CNMC tienen un carácter meramente hipotético y presentan un marcado acento "preventivo", en el sentido de que, sentada una determinada interpretación del art. 54 ter RGAT podrían producirse determinados efectos en el mercado. Frente a ese riesgo meramente hipotético que aprecia la CNMC, la contestación del Consejo de Ministros (Acuerdo del Consejo de Ministros de 6-4-2018, incorporado al expediente administrativo) aclara el ámbito de aplicación del art. 54 ter RGAT en los siguientes términos:

" Por tanto, hay que afirmar que de acuerdo con los criterios interpretativos del Derecho tributario general en concepto de "intermediario" del artículo 54 ter del RGAT es independiente y autónomo del concepto de prestador de servicios de intermediación en el ámbito de la sociedad de la información definido por la Ley 34/2002 , ya que aquel concepto vendrá determinado por las propias normas interpretativas tributarias que remiten al derecho común como supletorio ( artículo 12.2 en relación con el artículo 7.2 de la LGT ), no pudiéndose asimilar, consecuentemente, con el concepto definido en el ámbito de la sociedad de la información con el que ni se debe confundir ni identificar.

Así, el concepto de "intermediario" debe obtenerse a partir del contrato de intermediación (...) siendo este un contrato atípico formalizado al amparo del principio de libertad de pactos del artículo 1255 del Código Civil . A su vez, esta figura contractual ha sido conceptualizada por la jurisprudencia (...)

De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo en relación con el contrato de mediación inmobiliaria, estará sujeto a esta obligación de información el intermediario que, tenga o no la consideración de prestador de servicios de la sociedad de la información en los términos de la Ley 34/2002, perciba una retribución o comisión por la consecución de un resultado, en este caso, la contratación efectiva entre cedente y cesionario de la cesión temporal de uso de todo o parte de una vivienda con fines turísticos."

Y respecto de la posibilidad de que la obligación impuesta por el art. 54 ter RGAT pueda provocar una huida de los cedentes o arrendadores hacia canales más opacos, se trata de una mera hipótesis y no parece un argumento que pueda beneficiar a la parte recurrente.

#### Sexto.

informe del Inspector Jefe de la Oficina Nacional de la Investigación del Fraude (ONIF) .

Sobre las características generales de la actividad de las plataformas on line que intermedian en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos, se acompaña por la demandada, como anexo documento 1, un Informe de 27 de septiembre de 2018, elaborado por el Inspector Jefe de la Oficina Nacional de la Investigación del Fraude (ONIF) integrada en el Departamento de Inspección de la AEAT.

En el apartado I del Informe se exponen datos estadísticos que ilustran la situación y la evolución del sector, mostrando las discrepancias entre datos incorporados a los registros oficiales y cifras facilitadas por el sector, lo que lleva a la conclusión de que la actividad de arrendamientos turísticos se caracteriza por una cierta opacidad, a la que contribuyen los siguientes factores:

- la disparidad normativa
- las lagunas en la identificación de los propietarios, y
- la estructura societaria de las plataformas, pues muchas de ellas son filiales situándose las matrices en otros Estados.

En un segundo apartado se describen las características comunes a la mayoría de las plataformas. En muchos casos estas plataformas están integradas en grupos de sociedades cuyas matrices se encuentran fuera de España y ofrecen, además del servicio de intermediación el de reserva y pago on line.

Por último, el apartado III del Informe detalla la información disponible por las plataformas de alquiler de viviendas, realizado a partir de la información que esas plataformas ofrecen en Internet.

El examen se ha extendido a varias plataformas, pero, por su importancia en el sector, se exponen en el Informe las conclusiones en relación con la plataforma Airbnb que, de forma resumida, son las siguientes:

- La plataforma conoce la identidad de los anfitriones y los huéspedes dado que para utilizar los servicios es necesario registrarse previamente en la página web. La plataforma posee los datos de las operaciones.
- La plataforma posee los datos de las operaciones realizadas por los usuarios y, necesariamente, el importe de las mismas.

### **Séptimo.**

Nulidad del art. 54 ter RGAT por infracción de la Directiva 2000/31/CE , de comercio electrónico (DCE) y la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información (LSSI). Violación del principio de seguridad jurídica.

El recurrente desarrolla estas infracciones en el primer fundamento de su demanda sobre la base de las garantías de puerto seguro ( safe harbour) y control en origen.

Comienza por afirmar que la Directiva 2000/31/CE (en adelante DCE), cuando en el artículo 1.5.a) dispone que no se aplica " en materia de fiscalidad", esta expresión debe entenderse limitada a la fiscalidad propia de los prestadores de servicios.

De ello se deriva, en su opinión, que a las disposiciones fiscales que no se dirigen a regular la fiscalidad propia del prestador de servicios de la sociedad de la información, sí que se les aplicaría la DCE.

Para el Abogado del Estado, cuando el considerando 12 DCE alude a la exclusión de " (...) las cuestiones fiscales y, concretamente, el impuesto sobre el valor añadido -que grava gran número de los servicios objeto de la presente Directiva-", expresión que, desde un punto de vista literal y gramatical significa que quedan excluidas todas las cuestiones fiscales, aunque se destaca, por su trascendencia en este ámbito, el IVA.

La exclusión de todas las cuestiones relacionadas con la fiscalidad queda reforzada si se lee el considerando 13 DCE que expresamente declara que la Directiva "no tiene la finalidad de establecer normas sobre obligaciones fiscales; tampoco prejuzga la elaboración de instrumentos comunitarios relativos a aspectos fiscales del comercio electrónico".

Que todas las cuestiones fiscales, y todas las obligaciones derivadas de la necesidad de garantizar la recaudación fiscal, están excluidas de la DCE resulta también de una definición positiva del ámbito de aplicación de la Directiva.

En efecto, el ámbito propio de la DCE es el " ámbito coordinado" que, conforme al considerando 21 se refiere solo " a los requisitos relacionados con las actividades en línea" sin que se extienda a una regulación omnicompreensiva que agote el régimen jurídico de los prestadores de servicios de la sociedad de la información como parece pretender el recurrente.

El art. 2 apartado h) DCE define el ámbito coordinado como el relativo a " los requisitos exigibles a los prestadores de servicios en los regímenes jurídicos de los Estados miembros aplicables a los prestadores de servicios de la sociedad de la información a los servicios de la sociedad de la información, independientemente de si son de tipo general o destinados específicamente a los mismos".

Ese ámbito coordinado -el ámbito propio de la DCE- hace referencia a la regulación general de los servicios, en particular a las normas de libre acceso, y a las normas que regulan específicamente la actividad económica de los prestadores, vinculadas al ejercicio de dicha actividad, entre las que no se incluyen las normas fiscales.

Desde esta perspectiva el art. 3 DCE relativo al mercado interior, garantiza que no podrán establecerse restricciones en el seno del ámbito coordinado:

1. Todo Estado miembro velará porque los servicios de la sociedad de la información facilitados por un prestador de servicios establecido en su territorio respeten las disposiciones nacionales aplicables en dicho Estado miembro que formen parte del ámbito coordinado.

2. Los Estados miembros no podrán restringir la libertad de prestación de servicios de la sociedad de la información de otro Estado miembro por razones inherentes al ámbito coordinado.

Estos preceptos permiten al Abogado del Estado concluir que es posible establecer restricciones a la libre prestación por razones fiscales (entendiendo por "restricción" el establecimiento de una obligación de suministro de información), ya que la fiscalidad no pertenece al ámbito coordinado.

Y esta misma configuración se aprecia en las normas de derecho interno aplicables.

En primer término, debe mencionarse la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, que tiene por objetivo fundamental acotar o poner límite a los "requisitos" que pueden imponerse al acceso y ejercicio, esto es, liberalizar su prestación.

Pues bien, la Ley 17/2009 define los "requisitos" como " cualquier obligación, prohibición, condición o límite al acceso al ejercicio de una actividad de servicios previstos en el ordenamiento jurídico o derivados de la jurisprudencia o de las prácticas administrativas o establecidos en las normas de los colegios profesionales", entre los que no están incluidos los que afectan a la fiscalidad pues con toda claridad el art. 2.3 dispone que "[e]sta ley no se aplicará en el ámbito tributario".

Más concretamente, la Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información (LSSI), por la que se transpone la DCE, vuelve a delimitar el ámbito de aplicación acudiendo al concepto de " ámbito normativo coordinado" definido en el Anexo de la Ley en los siguientes términos:

"todos los requisitos aplicables a los prestadores de servicios de la sociedad de la información, ya vengan exigidos por la presente Ley u otras normas que regulen el ejercicio de actividades económicas por vía electrónica, o por las leyes generales que les sean de aplicación, y que se refieran a los siguientes aspectos:

1.º Comienzo de la actividad, como las titulaciones profesionales o cualificaciones requeridas, la publicidad registral, las autorizaciones administrativas o colegiales precisas, los regímenes de notificación a cualquier órgano u organismo público o privado, y

2.º Posterior ejercicio de dicha actividad, como los requisitos referentes a la actuación del prestador de servicios, a la calidad, seguridad y contenido del servicio, o los que afectan a la publicidad y a la contratación por vía electrónica y a la responsabilidad del prestador de servicios.

No quedan incluidos en este ámbito las condiciones relativas a las mercancías y bienes tangibles, a su entrega ni a los servicios no prestados por medios electrónicos."

La definición, subraya el Abogado del Estado no se refiere a los aspectos tributarios, ni se extiende a una obligación como la de suministrar información tributaria que no es un requisito para el acceso a la condición de prestador del servicio o para su ejercicio.

Desde el punto de vista subjetivo la Ley 34/2002 se aplica a los prestadores de servicios establecidos en España y también, en lo que no se oponga a los tratados suscritos en la materia, a los prestadores establecidos en otros Estados que no son Estados miembros de la UE o del EEE. Y respecto de los prestadores establecidos en otro Estado miembro de la UE o del EEE garantiza el régimen de libre prestación con algunas restricciones.

Distingue la demandada el régimen aplicable a cada uno de esos sujetos.

1.- Régimen aplicable a los prestadores establecidos en España y en terceros países (salvo lo dispuesto en tratados internacionales, cfr. art. 4 y 7.2).

El art. 1.2 de la Ley 34/2002 dispone que sus disposiciones "se entenderán sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas estatales o autonómicas ajenas al ámbito normativo coordinado, o que tengan como finalidad la protección de la salud y seguridad pública, incluida la salvaguarda de la defensa nacional, los intereses del consumidor, el régimen tributario aplicable a los servicios de la sociedad de la información, la protección de datos personales y la normativa reguladora de defensa de la competencia".

Más concretamente, los prestadores establecidos en España estarán sujetos "a las demás disposiciones del ordenamiento jurídico español que les sean de aplicación, en función de la actividad que desarrollen, con independencia de la utilización de medios electrónicos para su realización".

El régimen de responsabilidad se establece en el art. 13 cuyo tenor literal es el siguiente:

"1. Los prestadores de servicios de la sociedad de la información están sujetos a la responsabilidad civil, penal y administrativa establecida con carácter general en el ordenamiento jurídico, sin perjuicio de lo dispuesto en esta Ley.

2. Para determinar la responsabilidad de los prestadores de servicios por el ejercicio de actividades de intermediación, se estará a lo establecido en los artículos siguientes."

Y en materia de supervisión, el art. 35.3 de esta Ley aclara que " cuando las conductas realizadas por los prestadores de servicios de la sociedad de la información estuvieran sujetas, por razón de la materia o del tipo de entidad de que se trate, a ámbitos competenciales, de tutela o de supervisión específicos, con independencia de que se lleven a cabo utilizando técnicas y medios telemáticos o electrónicos, los órganos a los que la legislación sectorial atribuya competencias de control, supervisión, inspección o tutela específica ejercerán las funciones que les correspondan."

De manera que, en lo que a estos prestadores de servicios se refiere, el régimen jurídico y el ámbito de responsabilidad no se agota en la propia ley reguladora de los aspectos más directamente relacionados con la actividad y están sujetos al resto del ordenamiento jurídico y, en particular, a la normativa tributaria.

2.- Régimen aplicable a los prestadores establecidos en otros Estados miembros de la UE o del EEE.

Respecto de los prestadores de servicios residentes en otro Estado miembro de la UE o del EEE el art. 7.1 dispone:

1. La prestación de servicios de la sociedad de la información que procedan de un prestador establecido en algún Estado miembro de la Unión Europea o del Espacio Económico Europeo se realizará en régimen de libre prestación de servicios, sin que pueda establecerse ningún tipo de restricciones a los mismos por razones derivadas del ámbito normativo coordinado, excepto en los supuestos previstos en los artículos 3 y 8.

Pues bien, de este precepto se deriva para la demandada que la garantía de libre prestación se circunscribe a ámbito normativo coordinado, sin que ese ámbito, como ya se ha visto, incluya las normas fiscales (ni las normas sobre tributación de los prestadores de servicios, ni otras normas fiscales que imponen otras obligaciones como puede ser la obligación de suministro).

Respecto a alegaciones concretas del actor el Abogado del Estado opone lo siguiente:

- El puerto seguro. Los artículos 14 y 15 DCE.

Frente a lo que pretende el recurrente cabe afirmar que, con carácter general el principio de exención de la responsabilidad o inexistencia de obligación general de supervisión recogida en el artículo 15 de la Directiva 2000/31/CE y en los artículos 15 y 16 LSSI, no supone una exención general en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, ni, más concretamente, de la obligación de suministro de datos tributarios consagrada en el artículo 93 de la LGT, precepto este último legitimado a nivel constitucional, entre otras, por la STC 110/1984.

En este sentido, cabe recordar que, de acuerdo con lo previsto en los considerandos (42) a (48) de la citada Directiva, la exención de responsabilidad por los datos tratados o almacenados se entiende, en tanto en cuanto la actividad del prestador de los servicios de la sociedad de la información (PSSI) se limita al proceso técnico de explotar y facilitar el acceso a la red (42) o no tiene participación en los datos transmitidos (43).

En este punto, cabe recordar que la obligación señalada en el artículo 54 ter del RGAT se establece respecto de los intermediarios, es decir, que el PSSI deberá realizar una actividad de intermediación, algo más que el mero alojamiento de datos o facilitamiento del acceso a red.

Por otro lado, siguiendo con los propios considerandos, el (47) limita las obligaciones de supervisión de carácter general, aunque viene a aceptar obligaciones específicas de supervisión. En este punto cabe aclarar que

el reiterado artículo 54 ter del RGAT no establece una obligación de supervisión general de la información de cedente y cesionario de la vivienda con fines turísticos, ni señala un deber de fiscalización de las obligaciones fiscales de los mismos, sino que señala una simple cesión de datos con transcendencia tributaria que, en la medida que se presta un servicio de intermediación que generalmente genera ingresos por comisiones en el prestador de servicios de la sociedad de la información, debe conocer o, en su caso, exigir.

Y es que la obligación de suministro de información del art. 54 ter RGAT no es una obligación de supervisión en el sentido al que se refiere la DAC.

La obligación de facilitar información establecida en el art. 54 ter RGAT no obliga a supervisar los contenidos alojados en la plataforma ya que los datos de identificación de las personas que intervienen, los de la vivienda y el precio no son contenidos en el sentido del art. 14 DCE e incluso si lo fueran, no se impone una obligación de supervisión sobre dichos datos sino de mera comunicación.

Tampoco se impone una obligación de realizar búsquedas activas de hechos o indicios de la existencia de una actividad delictiva; simplemente se piden unos datos relativos a las transacciones realizadas.

Es posible que esos datos no estén a disposición del prestador de servicios si su actividad se limita verdaderamente al alojamiento de datos (por ejemplo, las plataformas que se limitan a subir fotos o textos descriptivos de viviendas con una finalidad

meramente publicitaria y que cobran una cantidad por el servicio que se limita a subir esa información con fines de anuncio), pero en esos casos, como ya señalaba la respuesta del Consejo de Ministros al requerimiento de la CNMC, el art. 54 ter RGAT no sería aplicable a ese prestador (lo que no debería constituir un obstáculo para que la Administración tributaria pueda comprobar si efectivamente concurren esas características en la prestación del servicio).

- El art. 54 ter GRAT incumple los artículos 14 y 15 DCE.

No se trata, como señala el recurrente, de exigir un comportamiento activo del prestador de servicios, lo que vulneraría los preceptos citados.

El suministro de información del art 54 ter RGAT se fundamenta en la lucha contra el fraude en la medida en que permite a la Administración tributaria un mayor control de la actividad de alquiler turístico. Ahora bien, la obligación del prestador de servicio se limita a facilitar los datos sin que el art. 54 ter RGAT le imponga obligación alguna de perseguir ese fraude.

Desde esta perspectiva, no se impone una obligación preventiva y no se trata de una búsqueda activa sino de facilitar unos datos que normalmente estarán a disposición de las plataformas salvo que se limiten a prestar un servicio de alojamiento de anuncios sin intervenir en la transacción.

A lo que cabe añadir que el interés público ínsito en el art. 93 LGT, como garantía de eficacia en la aplicación de los tributos, puede implicar para los prestadores de servicios la necesidad de realizar alguna adaptación para facilitar los datos requeridos, sin que ello suponga una infracción de la DCE.

Pero el hecho de que se pueda incurrir en algún coste o de que sea necesario realizar alguna adaptación para cumplir la obligación de suministro, debe examinarse desde el punto de vista del principio de proporcionalidad y es ajeno a las normas que regulan la responsabilidad de los prestadores en el ejercicio de su actividad, en el desarrollo de su objeto social.

Y tampoco puede admitirse que el art. 54.3 ter RGAT incurra en infracción del principio de seguridad jurídica. Las plataformas que realizan un servicio de intermediación que no se limita al mero alojamiento de datos, deben cumplir la obligación de suministro.

Cuando se realiza la actividad de intermediación a que se refiere el apartado 3 del art. 54 ter RGAT (esto es, se pone de acuerdo a las partes y se cobra una comisión por la perfección del contrato, que es lo que caracteriza ese contrato de mediación; cfr. entre otras STS, Sala 1ª, de 30 de julio de 2014), deberá cumplirse la obligación de suministro, lo que presta suficiente certeza a los efectos del principio de seguridad jurídica y no impide, en pura teoría, que el interesado aporte una prueba plena de la imposibilidad de cumplir esa obligación.

El reglamento se dirige a las personas y entidades que realizan una actividad de intermediación en el sector de las viviendas turísticas y es posible que junto a esas empresas existan plataformas colaborativas que no realizan esa actividad. En este último caso no estarán incluidas en el ámbito subjetivo del art. 54 ter RGAT.

Desde esta perspectiva, la respuesta que el Consejo de Ministros da a la Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia es suficiente, quedando fuera del ámbito del art. 54 ter RGAT los prestadores de servicios que no desarrollan la actividad de intermediación. Y las objeciones a la respuesta del Consejo de Ministros carecen de consistencia: una plataforma colaborativa puede prestar en exclusiva un servicio de

alojamiento de datos, en cuyo caso, no dispondrá de los datos solicitados, o puede prestar ese servicio y otros servicios y, en concreto, percibir una comisión si se perfecciona el contrato, en cuyo caso, al margen de la responsabilidad de los artículos 14 y 14 DCE a los que ya nos hemos referido, lo normal es que disponga de los datos necesarios o le resulte fácil disponer de ellos.

Y si el servicio se presta hasta que tiene lugar la perfección del contrato, pero no se percibe comisión alguna por ese concepto, también será normal que el intermediario disponga de los datos que se solicitan, aunque no perciba una retribución (supuesto que dejamos apuntado pues el art. 54 ter RGAT abarca también a los intermediarios que prestan el servicio de manera gratuita).

-El art. 54 ter RGAT contraviene la regla de control en origen.

La regla de control en origen, que no puede desvincularse del concepto de "ámbito coordinado".

La obligación de suministrar información es una información netamente separable de la regulación del acceso a la actividad y de la regulación del ejercicio de la actividad. Para establecerse en el sector de prestadores de servicios de la información y para el ejercicio de la actividad no es necesario cumplir la obligación de suministro.

Esta última obligación no puede ser examinada desde el prisma de las normas específicamente destinada a regular la actividad de los prestadores de servicios de la sociedad de la información.

Su fundamento se encuentra en otras normas y son estas las que habrá que examinar para determinar la conformidad a derecho del art. 54 ter RGAT. Y puesto que estas normas, y los principios que las informan, son propias del ordenamiento tributario, el criterio de territorialidad, en cuanto que el mismo revela una renta generada en España, no es ilegal (cfr. art. 11 LGT).

- Existen instrumentos jurídicos de ámbito europeo para la obtención de información respecto de prestadores establecidos en otros Estados miembros.

Los instrumentos de cooperación mencionados por el interesado tienen por objeto intercambiar información entre Estados relativa al cumplimiento fiscal de los prestadores de servicios de la sociedad de la información, en particular, en lo que afecta al IVA repercutido a sus usuarios.

Esos instrumentos establecen la forma de cooperar entre Estados miembros, pero no afectan a las obligaciones que la normativa tributaria interna pueda imponer a quienes desarrollan su actividad en territorio español.

La parte recurrente se limita a afirmar que la información pertinente se halla a disposición de la Administración y que no deberían duplicarse cargas, pero sin desarrollar mínimamente el argumento, identificando en qué medida y respecto de qué datos, el intercambio de información previsto en los reglamentos comunitarios puede sustituir a la información del art. 54 ter RGAT.

Asimismo, si alguno de los datos a completar en el intercambio de información coincide con el art. 54 ter RGAT, tampoco se justifica por parte del recurrente que la duplicidad genere algún coste adicional significativo, ni mucho menos, desproporcionado.

El establecimiento de la obligación del art. 54 ter RGAT obedece a la idea de la determinación de un mecanismo de obtención de información que provoque menos costes en los contribuyentes. En este sentido, dada la situación fáctica, se elige el instrumento de la normativa tributaria menos invasivo respecto de los contribuyentes, por cuanto que los medios alternativos a la obligación de información mediante la declaración (información por suministro) serían la realización de requerimientos masivos o la utilización de los procedimientos de comprobación (inspección tributaria), con una mayor carga de costes y cargas administrativas para los contribuyentes.

### Séptimo.

Sobre la infracción del principio de reserva de ley en materia tributaria, de libertad de empresa y de protección de datos personales. Infracción del principio de jerarquía normativa.

#### 1. Reserva de ley en materia tributaria.

A juicio del recurrente el art. 93.1 LGT solamente permite imponer una obligación de informar sobre datos que ya obran en posesión del obligado por razón de sus relaciones comerciales y, en consecuencia, habría sido necesaria una nueva disposición con rango de ley para imponer la nueva prestación personal sui generis del art. 54 ter RGAT de "informar sobre datos que no se poseen". Como esa norma con rango de ley no existe, se vulnera el art. 31.3 CE.

El Abogado del Estado subraya que el art. 54 ter RGAT impone la obligación de suministro a intermediarios que poseen la información (más o menos directamente, realizando un esfuerzo mayor o menor, pero esa es otra cuestión), incluso, si se quiere, que pueden obtenerla fácilmente y deben facilitarla en aras del interés público, aspectos que deben valorarse a la luz del principio de proporcionalidad, pero sin que se haya impuesto una obligación distinta de la que emana del art. 93 LGT y, en consecuencia, sin que sea necesaria una norma de rango legal.

Recuerda el Abogado del Estado que el art. 18 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del procedimiento administrativo común de las Administraciones Públicas, declara que las " personas colaborarán con la Administración en los términos previstos en la ley que en cada caso resulte aplicable" y aquí el ámbito de la colaboración afecta a los datos que los prestadores conocen con motivo del ejercicio de su actividad económica, que es lo que prescribe el art. 93.1 LGT.

El Consejo de Estado se pronuncia expresamente sobre esta cuestión, considerando que existe suficiente cobertura legal, en los siguientes términos (apartado V.A).1 del Dictamen de 20-12-2017, nº 952/2017):

"El Consejo de Estado comparte el parecer del órgano proponente de que existe suficiente cobertura legal por parte del artículo 93.1 de la LGT para establecer la obligación contenida en el artículo 54 ter. El primer párrafo del artículo 93.1 de la LGT establece: "1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas." Por su parte, el apartado 2 establece lo siguiente: "2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos."

La habilitación legal recogida en el artículo 93 de la LGT, "Obligaciones de información", es, ciertamente, genérica, pero no por ello deja de amparar la posibilidad de establecer la obligación de información que ahora se establece, que encaja perfectamente en el apartado 1 del mencionado artículo y respeta lo previsto en el apartado 2, que prevé que sea una norma de rango reglamentario la que establezca la forma y los plazos en los que las distintas obligaciones de información deben cumplirse. Así las cosas, se considera que existe habilitación legal suficiente para que, a través del proyecto de Real Decreto sometido a consulta, que es una norma de rango reglamentario, se establezca y regule la obligación de información por parte de los sujetos que intermedien en la comercialización de viviendas con fines turísticos, pues se trata de personas físicas o jurídicas, públicas o privadas que, a raíz de sus relaciones económicas o profesionales, tiene conocimiento de datos de trascendencia tributaria, como exige el artículo 93 de la LGT."

Y el Tribunal Supremo ha interpretado el art. 93 LGT sobre la base de lo dispuesto en el art. 31 CE y aplicando un criterio finalista no restrictivo, de lo que es muestra la sentencia de 22 de abril de 2015, rec. cas. 4495/2012, en la que se contienen las siguientes conclusiones de interés (Fto. Cuarto):

"1. El artículo 93.1 de la LGT establece en su párrafo primero una norma general por la cual "las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley , estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas".

Como hemos dicho en la sentencia de 20 de octubre de 2014 (casa. 1414/12 , FJ 2º), el apartado 1 del artículo 93 de la Ley General Tributaria de 2003 , en su primer párrafo, establece una obligación general de información, imponiendo a todas las personas el deber de proporcionar a la Administración n cualquier clase de datos, informes, antecedentes y justificantes "con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas". Esta carga, que pesa, en principio, sobre la generalidad de los sujetos de derecho, no es más que una concreta manifestación de la "colaboración social en la aplicación de los tributos" (epígrafe de la sección en la que se inserta el precepto), que hunde sus raíces en el deber general de contribuir del artículo 31.1 de la Constitución ,

según precisó el Tribunal Constitucional en su sentencia 110/1984 . Puede afirmarse que la Administración está constitucionalmente habilitada para exigir a la sociedad la información y la aportación de datos necesarios y relevantes para la aplicación de los tributos.

Este deber general, que objetivamente se refiere a datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria, desde un punto de vista subjetivo alcanza a todo sujeto de derecho respecto de sus propias obligaciones tributarias y, tratándose de las de otras personas, a quienes dispongan de elementos de información ajenos como consecuencia de sus "relaciones económicas, profesionales o financieras" con otras personas. El apartado 1 del artículo 93 particulariza la obligación, a título enunciativo, en los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta, las entidades que medien en el cobro de honorarios profesionales, de derechos derivados de la propiedad intelectual o de comisiones por operaciones en el mercado de capitales, así como, en particular, quienes sean depositarios de dinero en efectivo de deudores a la Administración tributaria en periodo ejecutivo [letras a), b) y c)].

Una primera conclusión cabe obtener de esa disciplina legal: la obligación de suministrar a la Administración tributaria datos ajenos con trascendencia tributaria alcanza a cualquier persona, a quienes los tengan por sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas; así se desprende de la fórmula general del primer párrafo del artículo 93.1 de la Ley General Tributaria de 2003 y del listado meramente enunciativo que realiza el segundo párrafo. (...)

Esta jurisprudencia insiste en que lo que se exige por la norma es que los datos estén especificados y que sean conocidos por la persona o entidad requerida como consecuencia de su actividad. Y ambas circunstancias concurren en el presente caso.

Los datos que se exigen a las prestadoras del servicio de intermediación están debidamente especificados en el art. 54 ter RGAT, extremo que no se cuestiona, y, además, le son conocidos como consecuencia del ejercicio de la actividad, pues son datos relativos a las "cesiones de uso en las que intermedien" (art. 54. ter. 1 RGAT) y derivan del " servicio de intermediación entre cedente y cesionario del uso (...) ya sea a título oneroso o lucrativo" y esa intermediación permite, a nuestro juicio, conocer los elementos personales y reales del contrato que celebran el cedente y el cesionario, cuestión que queda corroborada por el Informe de la ONIF a que se refiere el hecho sexto de la presente contestación a la demanda.

2.- Infracción del principio de reserva de ley en relación con el art. 38 CE .

El actor resume la doctrina del TC, en cuya virtud, es necesaria una norma de rango legal cuando se ven afectadas las condiciones generales o los elementos esenciales de una actividad económica, reproduciendo parcialmente la STC 83/1984, de 24 de julio.

Para la demandada no se aprecia obstáculo alguno para que la materia de que aquí se trata se regule en una norma reglamentaria, cuya habilitación legal se encuentra en el art. 93 LGT.

En definitiva, la obligación de suministro de información a efectos tributarios contenida en el art. 54 ter RGAT no infringe la reserva de ley del art. 38 CE por las siguientes razones:

- No opta por un modelo general, ni impone un concreto contenido contractual. Esta afirmación carece de base fáctica e implica atribuir a una regulación ajena al ejercicio de la actividad una influencia sobre la misma de la que carece. No hay límites al modelo empresarial y cualquier contenido contractual será posible, pero si el empresario actúa como intermediario en el arrendamiento de pisos turísticos, en el sentido a que ya nos hemos referido, deberá suministrar a la Administración tributaria a la información del art. 54 ter RGAT.

- No se ven afectados elementos esenciales de la actividad, ni en cuanto al acceso a la prestación del servicio ni en cuanto a su ejercicio, y, a estos efectos, reiteramos las alegaciones contenidas en el anterior fundamento II. El recurrente parece dudar de cual es verdaderamente el modelo de negocio de sus asociados cuando a él corresponde definir y delimitar esa actividad; determinar si está o no obligado por el art. 54 ter RGAT y obrar en consecuencia.

Sin embargo, para la demandada no tiene fundamento elevar a la categoría de esencial para el desarrollo de una actividad el cumplimiento de una obligación informativa de carácter fiscal.

Si no se actúa como intermediario, el prestador no se verá afectado por el art. 54 ter RGAT; si actúa como intermediario estará obligado a cumplir ese precepto, pero sin que eso afecte de manera esencial a su actividad salvo si el modelo de negocio pretende orientarse o sacar ventaja de una cierta opacidad fiscal.

- El art. 54 ter RGAT no altera ni deroga las normas generales aplicables al sector de actividad (DCE y LSSI), como se ha razonado antes.

- El régimen sancionador y la posible proporcionalidad de las sanciones en caso de incumplimiento o cumplimiento defectuoso, no pueden erigirse en parámetro para evaluar la regulación contenida en el art. 54 ter RGAT.

En cualquier caso, el régimen sancionador tributario no consagra una responsabilidad objetiva y permite tomar en consideración las concretas circunstancias del obligado tributario siempre, claro está, que resulten debidamente acreditadas y justifiquen la actuación.

- Infracción del principio de reserva de ley en relación con el art. 18.4 CE . Infracción del Reglamento General de Protección de Datos .

En la finalidad de responder a las alegaciones del actor y en la medida en que el derecho reconocido por el art. 18.4 CE está regulado actualmente por el Reglamento (UE) 2016/679 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 27 de abril de 2016, relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales, el Abogado del Estado examina el art. 6 de este Reglamento, que bajo la rúbrica " Licitud del tratamiento", dispone:

1. El tratamiento solo será lícito si se cumple al menos una de las siguientes condiciones:

a) el interesado dio su consentimiento para el tratamiento de sus datos personales para uno o varios fines específicos;

b) el tratamiento es necesario para la ejecución de un contrato en el que el interesado es parte o para la aplicación a petición de este de medidas precontractuales;

c) el tratamiento es necesario para el cumplimiento de una obligación legal aplicable al responsable del tratamiento;

d) el tratamiento es necesario para proteger intereses vitales del interesado o de otra persona física;

e) el tratamiento es necesario para el cumplimiento de una misión realizada en interés público o en el ejercicio de poderes públicos conferidos al responsable del tratamiento;

f) el tratamiento es necesario para la satisfacción de intereses legítimos perseguidos por el responsable del tratamiento o por un tercero, siempre que sobre dichos intereses no prevalezcan los intereses o los derechos y libertades fundamentales del interesado que requieran la protección de datos personales, en particular cuando el interesado sea un niño.

Lo dispuesto en la letra f) del párrafo primero no será de aplicación al tratamiento realizado por las autoridades públicas en el ejercicio de sus funciones.

2. Los Estados miembros podrán mantener o introducir disposiciones más específicas a fin de adaptar la aplicación de las normas del presente Reglamento con respecto al tratamiento en cumplimiento del apartado 1, letras c) y e), fijando de manera más precisa requisitos específicos de tratamiento y otras medidas que garanticen un tratamiento lícito y equitativo, con inclusión de otras situaciones específicas de tratamiento a tenor del capítulo IX.

3. La base del tratamiento indicado en el apartado 1, letras c) y e), deberá ser establecida por:

a) el Derecho de la Unión, o

b) el Derecho de los Estados miembros que se aplique al responsable del tratamiento.

La finalidad del tratamiento deberá quedar determinada en dicha base jurídica o, en lo relativo al tratamiento a que se refiere el apartado 1, letra e), será necesaria para el cumplimiento de una misión realizada en interés público o en el ejercicio de poderes públicos conferidos al responsable del tratamiento. Dicha base jurídica podrá contener disposiciones específicas para adaptar la aplicación de normas del presente Reglamento, entre otras: las condiciones generales que rigen la licitud del tratamiento por parte del responsable; los tipos de datos objeto de tratamiento; los interesados afectados; las entidades a las que se pueden comunicar datos personales y los fines de tal comunicación; la limitación de la finalidad; los plazos de conservación de los datos, así como las operaciones y los procedimientos del tratamiento, incluidas las medidas para garantizar un tratamiento lícito y equitativo, como las relativas a otras situaciones específicas de tratamiento a tenor del capítulo IX. El Derecho de la Unión o de los Estados miembros cumplirá un objetivo de interés público y será proporcional al fin legítimo perseguido.

4. Cuando el tratamiento para otro fin distinto de aquel para el que se recogieron los datos personales no esté basado en el consentimiento del interesado o en el Derecho de la Unión o de los Estados miembros que constituya una medida necesaria y proporcional en una sociedad democrática para salvaguardar los objetivos indicados en el artículo 23, apartado 1 (...)

Y el art. 23 reglamento (UE) 2016/679 establece como objetivos dignos de salvaguarda que justifican una excepción o limitación a los derechos reconocidos, los siguientes:

"1. El Derecho de la Unión o de los Estados miembros que se aplique al responsable o el encargado del tratamiento podrá limitar, a través de medidas legislativas, el alcance de las obligaciones y de los derechos establecidos en los artículos 12 a 22 y el artículo 34, así como en el artículo 5 en la medida en que sus disposiciones se correspondan con los derechos y obligaciones contemplados en los artículos 12 a 22, cuando tal limitación respete en lo esencial los derechos y libertades fundamentales y sea una medida necesaria y proporcionada en una sociedad democrática para salvaguardar:

- a) la seguridad del Estado;
- b) la defensa;
- c) la seguridad pública;
- d) la prevención, investigación, detección o enjuiciamiento de infracciones penales o la ejecución de sanciones penales, incluida la protección frente a amenazas a la seguridad pública y su prevención;
- e) otros objetivos importantes de interés público general de la Unión o de un Estado miembro, en particular un interés económico o financiero importante de la Unión o de un Estado miembro, inclusive en los ámbitos fiscal, presupuestario y monetario, la sanidad pública y la seguridad social;
- f) la protección de la independencia judicial y de los procedimientos judiciales;
- g) la prevención, la investigación, la detección y el enjuiciamiento de infracciones de normas deontológicas en las profesiones reguladas;
- h) una función de supervisión, inspección o reglamentación vinculada, incluso ocasionalmente, con el ejercicio de la autoridad pública en los casos contemplados en las letras a) a e) y g);
- i) la protección del interesado o de los derechos y libertades de otros;
- j) la ejecución de demandas civiles."

Pues bien, el tratamiento de los datos que las prestadoras del servicio de intermediación en viviendas turísticas deben realizar para el suministro de información a la Administración tributaria, es lícita a la luz de los artículos 6 y 23 del Reglamento (UE) 2016/679 por cuanto:

- Es necesario para el cumplimiento de una obligación legal impuesta al responsable del tratamiento (los datos personales que se tratan se obtienen por las prestadoras de servicios en el desarrollo de su actividad y en ese sentido son responsables del tratamiento). Esa obligación legal se recoge en el art. 93 LGT (no en el art. 54 ter RGAT).

- La base del tratamiento se contiene en una norma de carácter interno con rango legal como es el art. 93 LGT y se justifica por la trascendencia tributaria de la información solicitada. Cuestión distinta es que un examen de la necesidad y proporcionalidad de los datos que en concreto se solicitan requiera examinar el art. 54 ter RGAT (a lo que el interesado destina el Fto. III de su demanda).

- El objetivo perseguido por el tratamiento y la cesión de los datos personales es legítimo; está expresamente previsto en el art. 23 del Reglamento y responde a un objetivo importante para el Estado miembro en el ámbito fiscal.

Y la preocupación del legislador por el respeto al derecho a la protección de datos de carácter personal reconocido en el art. 18 CE y desarrollado por la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal, tiene su reflejo en el art. 94.5 LGT, declarando expresamente que los datos se recaban sin consentimiento del titular:

"La cesión de datos de carácter personal que se deba efectuar a la Administración tributaria, conforme a lo dispuesto en el artículo anterior, en los apartados anteriores de este artículo o en otra norma de rango legal, no requerirá el consentimiento del afectado. En este ámbito no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 21 de la Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal."

Este precepto reitera el carácter de norma legal habilitante que tiene el art. 93 LGT a los efectos de cesión de datos personales, siempre que se trate de datos con trascendencia tributaria, que es el criterio que deberán respetar las disposiciones reglamentarias que se dictan para regular la obligación de suministro de información, a las que expresamente remite el art. 93.2 LGT.

### Octavo.

En relación con la infracción del art. 5 de la Ley de Garantía de la Unidad de Mercado . Principios de necesidad y proporcionalidad.

- El art- 5 LGUM.

El recurrente transcribe el art. 5 de la Ley 20/2013, de 9 de diciembre, de Garantía de la Unidad de Mercado.

En efecto, estamos ante otro precepto que trata de fija los criterios que deben regir la actuación de los poderes públicos al regular los requisitos para el acceso a la actividad su ejercicio o para el desarrollo de la actividad sin que la obligación de suministro de información tributaria tenga esa condición, resultando, por tanto, ajeno a esta regulación.

Y puesto que el art. 5 LGUM se remite a la Ley 17/2009, de 23 de noviembre, sobre el libre acceso a las actividades de servicios y su ejercicio, parece conveniente reiterar que la Ley 17/2009 define los "requisitos" como " cualquier obligación, prohibición, condición o límite al acceso al ejercicio de una actividad de servicios previstos en el ordenamiento jurídico o derivados de la jurisprudencia o de las prácticas administrativas o establecidos en las normas de los colegios profesionales", entre los que no están incluidos los que afectan a la fiscalidad pues el art. 2.3 de la Ley 17/2009 dispone que "[e]sta ley no se aplicará en el ámbito tributario".

El recurrente, con base en el art. 5 LGUM, destaca la importancia del principio de proporcionalidad y afirma que con base en el mismo " no pueden establecerse omnimodos deberes informativos sobre una base meramente formal" sino que se exige un examen de las circunstancias que concurren y, en el presente caso, a su juicio existen " numerosas otras fuentes de información ya establecidas" por lo que no sería necesaria la información del art. 54 ter RGAT.

Para apoyar su tesis el recurrente detalla una serie de fuentes de información alternativas y medios menos gravosos de obtención de información. Sin embargo, esas fuentes o medios alternativos no pueden sustituir a la información solicitada en el art. 54 ter LGT, que sigue siendo necesaria y proporcionada. En efecto:

- La preexistencia de la obligación de informar por los propios sujetos pasivos (IVA, ITP, IRPF), no elimina la necesidad de establecer mecanismos adicionales de control y de contraste de la información. Está claro que los alquileres deben declararse en los distintos impuestos, pero lo que persigue el art. 54 ter RGAT es controlar que efectivamente se declaran.

- La incidencia de las obligaciones informativas de terceros, como son las que se refieren a los límites a los pagos en efectivo y la declaración de operaciones con terceras personas, hubiera requerido del demandante una mayor explicación. Es posible que en algún caso la denuncia de pagos en efectivo o la declaración de operaciones con terceras personas en el IVA aporte información sobre un caso particular, pero nada más, esto es, no tienen por finalidad aportar datos sobre los arrendamientos de pisos turísticos. A ello cabe añadir que la declaración anual con terceras personas afecta a los obligados tributarios con los que se realiza un volumen de operaciones superior a 3.005, 06 euros, cifra superior a la que en muchos casos se pagará en alquileres turísticos y que, en todo caso, determina que la información que ofrece este modelo es incompleta.

- Por último, no existen otros medios menos gravosos: los requerimientos individuales (documentos 4 y siguientes que acompañan a la demanda) habrían de efectuarse todos los años para tener una eficacia similar; los convenios con las plataformas pueden facilitar alguna información sobre los modos de operar o sobre modos de mejorar la lucha contra el fraude pero no son instrumento adecuado para ceder datos de las personas físicas que utilizan los servicios de la plataforma; por último, los mecanismos de cooperación entre Estados miembros de la UE tampoco están enfocados a la obtención de la información de la que aquí se trata.

En relación con la posible existencia de medios menos gravosos conviene apuntar que el Tribunal Supremo admite la compatibilidad entre la obligación de suministro y los requerimientos individuales. Así, en el Fto. Quinto de la STS de 22-4-2015, rec. cas.4495/2012, con cita de la STS de 7-2-2000, se dice que " el deber general de información que, como medio legal para la efectiva realización del deber constitucional de colaboración en el sostenimiento de las cargas públicas mediante el pago de impuestos, está establecido en nuestro ordenamiento jurídico no puede quedar sin efecto por razones meramente instrumentales que, a mayor abundamiento, se encuentran reguladas (en el art. 111.2 de la LGT ) de forma absolutamente alternativa y con tal amplitud que cabe afirmar que, sobre la base de los datos proporcionados por la llamada vía general de suministro, la Administración puede ulteriormente recabar datos concretos sobre un extremo determinado de la

información ya facilitada u obtenida, siempre y cuando se cumplan los requisitos reglamentarios establecidos al efecto".

#### **Noveno.**

Motivación del artículo 54 ter. Evitar el fraude fiscal.

El recurrente pone de manifiesto que el Real Decreto 1070/2017 justifica la aprobación del art. 54 ter RGAT en un único motivo, como es, la finalidad de prevenir el fraude fiscal.

Admite a continuación que la lucha específica contra el fraude fiscal constituye una "razón imperiosa de interés general" pero matiza que el TJUE recalca que la mera presunción de fraude no lo es y que debe excluirse de esa noción la simple necesidad de preservar los ingresos fiscales.

Para la Administración demandada no están en juego aquí las libertades comunitarias y, en consecuencia, la invocación de la doctrina del TJUE sobre los límites a esas libertades derivados del concepto de "razón imperiosa de interés general" no resulta pertinente, dicho sea, en términos de estricta defensa.

La invocación de la prevención del fraude (y la utilidad que también puede tener en orden a prevenir el blanqueo, como pone de manifiesto el Consejo de Ministros), ha de ponerse en relación con la trascendencia tributaria de la información solicitada que es el parámetro que justifica que se establezca una obligación de suministro.

Y si la información tiene trascendencia tributaria siempre podrá servir en la lucha contra el fraude. Lo relevante es que esa información sea necesaria, en el sentido de que no se dispone de ella por otros medios o esos medios son ineficaces o insuficientes, y que sea proporcionada.

Por otra parte, la Administración ha impuesto obligaciones de suministro de información a numerosas personas y entidades, en los más diversos sectores, con un volumen ingente de datos en algunas ocasiones (cfr. lo dicho a título de ejemplo respecto de las entidades financieras) de manera que no resulta justificado afirmar que la Administración tributaria trata de valerse de la "capacidad tecnológica" de las plataformas digitales.

De lo que se trata es de obtener información útil y necesaria para la aplicación del sistema fiscal y esa información, en el presente caso, la tienen los intermediarios, entre los que se encuentran las plataformas digitales.

El carácter necesario y proporcionado de la obligación de suministro está particularmente vinculado a la trascendencia tributaria de esa información, que constituye, en palabras de la STS de 22-4-2015, rec. cas. 4495/2012, la única limitación al deber de colaboración estatuido, en términos de gran generalidad, en el art. 93 LGT. Y sobre este concepto de trascendencia tributaria esa misma sentencia, con cita de otras muchas, viene a resumir la doctrina en el apartado 2 del Fto. Undécimo :

"2. En relación a la posible falta de trascendencia tributaria de la información requerida, debe señalarse que, en relación al contenido y alcance del concepto de trascendencia tributaria este Tribunal Supremo señala en su sentencia de 29 de julio de 2000, que:

"La información puede solicitarse en cuanto sirva o tenga eficacia en la aplicación de los tributos, obviamente tomando la frase en términos generales, pues la norma no se refiere exclusivamente a la comprobación e investigación de una determinada relación tributaria, sino que autoriza a recabar información, tanto de particulares como de organismos, para cuanto conduzca a la aplicación de los tributos. Y naturalmente, aunque no se formule expresamente en este tema, la Administración habrá de atemperar el requerimiento de información al principio de proporcionalidad (tercera acotación) que irradia sobre toda la actuación administrativa, limitando los extremos solicitados al fin expresado de la aplicación estricta de los tributos, siendo muestra nuestra sentencia de 24 de julio de 1999 , al afirmar que están proscritas las injerencias arbitrarias o desproporcionadas en el derecho a la intimidad de las personas, en la exigencia del deber de información y colaboración tributaria. La exigencia, por tanto, debe estar atemperada por lo necesario para la gestión e inspección tributarias. Posteriormente al inicio de las actuaciones administrativas que han dado lugar al presente litigio, alcanzará a precisar este deber el artículo 113 de la LGT , en la redacción dada por la Ley 25/1995, de 20 de julio --que se cita como simple referencia y no por su vigencia en el supuesto--, conectando las potestades de la Inspección y el deber de colaboración de los ciudadanos y entidades con una doble exigencia que se impone a la Administración Tributaria: los datos, informes o antecedentes obtenidos por ella en el desempeño de sus funciones, a) tienen

carácter reservado; y b) sólo podrán ser utilizados para la efectiva aplicación de los tributos o recursos cuya gestión tenga encomendadas, sin que puedan ser cedidos o comunicados a terceros, salvo que la cesión tenga por objeto alguna de las cinco excepciones previstas en el mismo precepto, y que van desde la investigación o persecución de delitos hasta la colaboración con otras Administraciones Tributarias, Públicas o comisiones parlamentarias, en los términos que el propio precepto especifica". En la misma sentencia, este Tribunal Supremo señala que para justificar y entender cumplido el requisito de que la información solicitada tenga trascendencia tributaria, basta con que dicha utilidad sea potencial, indirecta o hipotética.

También es jurisprudencia de esta Sala (SSTS de 19 de febrero de 2007 --rec. casa. 3165/2002 -- y de 17 de marzo de 2014 --rec. casa. 5149/2010 --, entre otras) que "el deber de colaboración con la Administración tributaria se impone sin más límite que la trascendencia tributaria de la información solicitada (...). La trascendencia tributaria ha sido definida por esta Sala en sus sentencias de 21 de junio de 2012 (rec. casa. 236/2010 ) y de 3 de noviembre de 2011 (rec. casa. 2117/2009 ) que se remiten a la anterior de 12 de noviembre de 2003 (rec. casa. 1320/2002) señalando que es "la cualidad de aquellos hechos o actos que pueden ser útiles a la Administración para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación establecida en el artículo 31 de la Constitución de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, y poder, en caso contrario, actuar en consecuencia. Y esta utilidad puede ser directa (cuando la información solicitada se refiere a hechos imponibles, o sea, a actividades, titularidades, actos o hechos a los que la ley anuda el gravamen) o indirecta (cuando la información solicitada se refiere solo a datos colaterales, que pueden servir de indicio a la Administración para buscar después hechos imponibles presuntamente no declarados o, sencillamente, para guiar después la labor inspectora que, no se olvida, no puede alcanzar absolutamente a todos los sujetos pasivos, por ser ello materialmente imposible- hacia ciertas y determinadas personas (en el mismo sentido, sentencia de 14 de marzo de 2007 rec. casa. 1320/2002 )".

"En relación con la trascendencia tributaria de la información requerida también se ha pronunciado esta Sala en la sentencia de 19 de junio de 2009 (rec. casa. núm. 898/2003 ), al señalar que "sobre el significado y alcance de este concepto jurídico indeterminado, la STS de 3/2/01 precisa que "la información puede solicitarse en cuanto sirva o tenga eficacia en la aplicación de los tributos, obviamente tomando la frase en términos generales, pues la norma no se refiere a la comprobación e investigación de una determinada relación tributada, sino que busca habilitar para recabar información, tanto de particulares como de organismos, para cuanto conduzca a la aplicación de los tributos" (Tercero; en el mismo sentido, entre otras, sentencias de 3 de diciembre de 2009 (rec. casa. núm. 3055/2004), FD Tercero ; y de 12 de marzo de 2009 (rec. casa. núm. 4549/2004 ), FD Tercero".

En definitiva, lo que interesa, lo que ha de exigirse a la Administración, es que se trate de datos que en sí mismos contengan una trascendencia tributaria potencial (así, sentencias del Tribunal Supremo de 6 de febrero de 2007 y 19 de febrero de 2007 ), lo que podrá ocurrir siempre y cuando se trate de datos económicos, patrimoniales, no personales (en cuanto a éstos la cuestión está excluida); y, por otra parte, que su petición no esté vedada por una norma legal que impida la entrega del dato o datos solicitados. Si luego cada uno de los datos va a producir o no una actuación concreta de aplicación de los tributos no atañe propiamente a la esfera de la información, sino a la gestión tributaria en su más amplio sentido. No creemos que, en este punto, el artículo 93 LGT conlleve mayores exigencias."

Por tanto, para la demandada, el concepto de trascendencia tributaria presenta las siguientes características:

- Debe ser entendida en términos generales, es decir, no es necesaria una justificación en relación a una determinada relación jurídico-tributaria concreta.
- Debe tener relación estricta con cuanto conduzca a la aplicación de los tributos, pero es suficiente que presente una utilidad potencial, indirecta o hipotética, incluso puede referirse a datos colaterales que tienen un valor indiciario.
- Está limitada por el principio de proporcionalidad, aunque resulta destacable que el TS invoca ese principio en relación con la posible injerencia en el derecho a la intimidad respecto del cual quedan prohibidas las conductas de la Administración arbitrarias o desproporcionadas.
- Vinculado a lo anterior, no pueden integrar el concepto de datos con trascendencia tributaria aquellos datos respecto de los cuales una norma con rango legal impide o prohíbe la entrega.
- Es una cualidad que se predica de los hechos o datos en cuanto pueden ser útiles para averiguar si ciertas personas cumplen o no con la obligación de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo

con su capacidad económica ( art. 31 CE), y también pueden servir para guiar la actuación administrativa de comprobación hacia ciertas o determinadas personas.

El artículo 93 de la LGT, para el Abogado del Estado, constituye la habilitación legal de la obligación de información del artículo 54 ter del RGAT, y respecto de los distintos datos solicitados se cumpliría plenamente la concurrencia de trascendencia tributaria .

#### **Décimo.**

Identificación del titular de la vivienda.

La norma exige que se suministre la identificación del titular de la vivienda, aun en el caso en que la misma se ceda en virtud de otro derecho, por ejemplo, de usufructo. Desde un punto de vista tributario tal dato es relevante, por cuanto la Administración tributaria debe conocer el titular de la vivienda, el propietario en suma de la vivienda, para corroborar, en su caso, la veracidad de los datos incluidos en la declaración a efectos de su correcta calificación tributaria.

Así, en relación con la calificación en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de las rentas afloradas que puedan derivarse de la cesión por parte del propietario de la vivienda persona física, las mismas tienen la consideración de rendimientos del capital inmobiliario conforme a la definición que de ellos se hace en los artículos 21 y 22 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (BOE de 29), en adelante LIRPF.

No obstante, el artículo 27 de la LIRPF establece, en su apartado 1, que "se considerarán rendimientos íntegros de actividades económicas aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del contribuyente la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

A continuación, en su apartado 2, dicho precepto delimita cuándo el arrendamiento de inmuebles constituye una actividad económica:

"A efectos de lo dispuesto en el apartado anterior, se entenderá que el arrendamiento de inmuebles se realiza como actividad económica, únicamente cuando para la ordenación de esta se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y a jornada completa".

La finalidad de este artículo es establecer unos requisitos mínimos para que la actividad de arrendamiento de inmuebles pueda entenderse como una actividad empresarial, requisitos que inciden en la necesidad de una infraestructura mínima, de una organización de medios empresariales, para que esta actividad tenga tal carácter.

Por otra parte, si los alquileres de la vivienda de uso turístico no se limitan a la mera puesta a disposición de parte de los inmuebles durante periodos de tiempo, sino que se complementa con la prestación de servicios propios de la industria hotelera, tales como restaurante, limpieza, lavado de ropa y otros análogos, las rentas derivadas de los mismos tendrán la calificación de rendimientos de actividades económicas, de acuerdo con lo previsto en el artículo 27.1 de la LIRPF.

En consecuencia, si el contribuyente presta este tipo de servicios estaríamos ante rendimientos derivados de actividades económicas, mientras que si no lo hace estaríamos ante rendimientos del capital inmobiliario, salvo que concurrieran las circunstancias previstas en el apartado 2 del artículo 27 de la LIRPF, en cuyo caso, también podríamos estar ante rendimientos derivados de actividades económicas.

Por otra parte, en el caso de que el cedente no sea el propietario de la vivienda, debemos acudir al artículo 25.4 c) de la LIRPF, que califica de rendimientos del capital mobiliario "los procedentes del arrendamiento de bienes muebles, negocios o minas, así como los procedentes del subarrendamiento percibidos por el subarrendador, que no constituyan actividades económicas".

En consecuencia, y teniendo presente la definición de rendimientos de actividades económicas contenida en el artículo 27.1 de la LIRPF, las rentas derivadas del subarrendamiento de las viviendas tendrán para el cedente no propietario la consideración de rendimientos del capital mobiliario, salvo que supongan la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, elementos definitorios de una actividad económica, en cuyo caso, los

rendimientos obtenidos por el subarrendamiento se calificarán como rendimientos de actividades económicas, lo que concurriría en el supuesto de que se prestaran servicios complementarios propios de la industria hotelera.

Las rentas afloradas que pueden derivarse de la cesión de la vivienda tendrán diferente calificación para el cedente propietario de la vivienda y para el cedente no propietario.

Asimismo, hay que tener en cuenta que en el Impuesto sobre Sociedades constituye el hecho imponible la obtención de renta por el contribuyente, cualquiera que fuese su fuente u origen.

En la declaración informativa se solicita la identificación del inmueble, y, en este sentido, dicho inmueble puede generar rentas para más de un contribuyente, de manera que, a efectos del control tributario, resulta necesario conocer la identidad de todos los posibles perceptores de las rentas derivadas del inmueble.

En caso de que el cedente del uso de la vivienda con fines turísticos fuera el propietario de la misma, evidentemente, sería él el perceptor de las rentas derivadas de dicha cesión de uso. Pero en caso de que el cedente del uso de la vivienda con fines turísticos fuera otro, sería necesario identificar, por una parte, el perceptor de las rentas derivadas de dicha cesión de uso y, por otra, al perceptor de las rentas derivadas de la cesión del derecho en virtud del cual se cede la vivienda. Cada uno de ellos habría de integrar en su base imponible las rentas que hubiera percibido por estos conceptos.

De forma que, en cualquier caso, concurre una necesidad de conocimiento del titular de la vivienda por parte de la Administración tributaria a fin de comprobar que dicho titular declara de forma correcta las rentas que, ciertas o presuntas, haya obtenido, en su caso, por la cesión del derecho de uso o explotación al titular del derecho en virtud del cual se cede la vivienda con fines turísticos.

Además, en el Impuesto sobre Sociedades, el tratamiento fiscal de determinadas operaciones o la aplicación de determinadas medidas atiende al carácter económico o no de la actividad desarrollada por el contribuyente. En este sentido, el artículo 5.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE de 28), en adelante LIS, establece que "En el caso de arrendamiento de inmuebles, se entenderá que existe actividad económica, únicamente cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa". La identificación de un propietario de una vivienda que le generara rentas derivadas de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos a través de un intermediario como el definido en el artículo 54 ter del RGAT a lo largo de todo el período impositivo, podría ser un indicativo de que su actividad no tiene la consideración de actividad económica.

Por otro lado, también será necesario, desde un punto de vista del control tributario, el conocimiento de la identificación del titular de la vivienda, ya que este titular, como consecuencia de la cesión del derecho de explotación o uso a la persona o entidad que, a su vez, cede la vivienda con fines turísticos, habrá obtenido unas rentas ciertas o presuntas que será necesario comprobar. En este sentido, debe señalarse la existencia de una presunción legal de obtención de rentas por la cesión de bienes y derechos que, como cláusula anti-abuso, prevé la norma tributaria en el Impuesto sobre la Renta de las Sociedades para el método de estimación indirecta ( artículo 123 de la LIS).

El Consejo de Estado en el mencionado dictamen al proyecto de Real Decreto 1070/2017, en relación con esta obligación de información, aludiendo en particular a la necesidad de conocimiento del titular de la vivienda cedida .

En cuanto a la afirmación del recurrente de que determinadas plataformas no van a disponer de los datos de titularidad de la vivienda porque no intervienen en la transacción, es necesario reiterar que la norma sólo se dirige a los intermediarios conceptuados como tales.

De forma que los simples prestadores de servicios de la sociedad de la información que no se subsuman en el concepto de intermediario en los términos definidos no pueden considerarse incluidos en el ámbito subjetivo de la norma y, por lo tanto, no estarán obligados. En estos casos, debe tenerse en cuenta, en cuanto a la disponibilidad de los datos, que los datos exigidos en la obligación son plenamente accesibles en los supuestos de intermediación, en la medida en que la propia retribución (comisión) de la plataforma, si se es realmente intermediario en los términos señalados, depende del perfeccionamiento del contrato y para conocer si se ha llevado a cabo dicho perfeccionamiento se debe tener acceso a la identificación de quiénes lo perfeccionan (cedente y cesionario), el importe de la cesión y el inmueble cuyo uso se cede.

En definitiva, si para que exista la intermediación debe existir formalización del contrato y la retribución del intermediario depende de dicha formalización no tendría sentido mantener la actividad económica de intermediación si no se tiene conocimiento de las partes ni de la formalización del contrato, puesto que tal ignorancia abocaría la actividad al fracaso.

DECIMOPRIMERO.- La identificación de las personas cesionarias.

La Administración tributaria necesita conocer la identificación del cesionario para comprobar, en su caso, la veracidad de los datos incluidos en la declaración a fin de su correcta calificación tributaria. Teniendo en cuenta, además, que la identidad del cesionario se trata de un dato con trascendencia tributaria, en el sentido del artículo 93 de la LGT, por cuanto en estos negocios de mediación inmobiliaria, el intermediario suele cobrar una comisión por la perfección del contrato de cesión de uso de viviendas para fines turísticos, tanto al cedente como al cesionario.

En este sentido, en relación con la calificación tributaria de los gastos en que incurren los cesionarios de las viviendas, los mismos podrían no tener la consideración de gastos fiscalmente deducibles en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en la medida en que el uso de la vivienda tiene un fin turístico.

Por otra parte, por lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, hay que significar que, como ya se ha indicado, en el método de estimación directa, de acuerdo con el artículo 10.3 de la LIS, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la LIS, el resultado contable. En este sentido, entre los gastos determinantes del resultado contable podría encontrarse el gasto del cesionario por el uso de vivienda con fines turísticos, pudiendo plantearse la no deducibilidad a efectos fiscales de dicho gasto.

Así, de acuerdo con el artículo 15 de la LIS, no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles, entre otros, "Los que representen una retribución de los fondos propios" o "Los donativos y liberalidades".

El hecho de que un contribuyente del Impuesto sobre Sociedades fuera cesionario del uso de una vivienda con fines turísticos podría llevar a plantearse si su utilización efectiva por sus socios, por sus empleados, o por terceras personas, podría suponer en algún caso una retribución de los fondos propios o una liberalidad, no deducible fiscalmente.

En otro orden de cosas, hay que destacar que la identificación de los cesionarios resulta vital para afrontar de forma eficaz la lucha contra el blanqueo de capitales, mediante la correcta comprobación de que los pagos efectuados a que dan lugar las operaciones de cesión se correspondan con operaciones efectuadas realmente, por cuanto si no se tuviera acceso a dicha identificación sería más fácil el blanqueamiento de capitales, en la medida en que se podría justificar la obtención o tenencia irregular de determinados fondos declarando que el origen de los mismos se identifica con una actividad de cesión de viviendas con fines turísticos no realizada realmente, sino aparentemente, mediante una cesión simulada a través de una plataforma digital, pero sin contenido real.

A estos efectos debe destacarse la Directiva (UE) 2016/2258 del Consejo de 6 de diciembre de 2016 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que se refiere al acceso de las autoridades tributarias a información contra el blanqueo de capitales (DOUE de 16), que garantiza que las autoridades fiscales puedan acceder a la información, procedimientos, documentos y mecanismos sobre la lucha contra el blanqueo de capitales.

Por otro lado, es necesario señalar que cuando la letra c) del apartado 4 del artículo 54 ter RGAT se refiere a identificación de las personas o entidades cesionarias se está refiriendo a las que formalicen el contrato de cesión en virtud del cual se usa la vivienda con fines turísticos, no a todas y cada una de las personas físicas beneficiarias de la utilización de la vivienda, en el bien entendido que la intermediación se realiza respecto del contrato de cesión de uso de la vivienda con fines turísticos.

DECIMOSEGUNDO.- Número de días de disfrute de la vivienda.

La identificación de los días de uso es un dato necesario a efectos de la comprobación tributaria, por cuanto solo conociendo el servicio prestado de forma correcta y completa, puede efectuarse una comprobación íntegra de la cesión.

En este punto, debe recordarse que para realizar una comprobación íntegra de la cesión de la vivienda no solo es necesario conocer el importe percibido, dato exigido en la propia declaración, sino también las características del servicio prestado, esto es, la cesión de la vivienda con fines turísticos. Ello implica el conocimiento de los atributos de la vivienda que se pueden conocer, al menos someramente, a través de la identificación de la misma con su referencia catastral, pero también exige, al menos, el conocimiento del número de días que se cede. De forma que a través de la aprehensión de los datos citados la Administración tributaria pueda tener un conocimiento de las características de la cesión de la vivienda y su correspondencia con el importe declarado por la cesión.

A título de ejemplo, cabe señalar que la LGT prevé la comprobación de valores de las rentas declaradas, de acuerdo con los medios previstos en el artículo 57, a través del procedimiento específico de comprobación de

valores del artículo 134 de la misma ley, previendo la letra c) del apartado 1 del artículo 57 de la LGT el valor de mercado como valor de referencia que se podría utilizar en la comprobación de las citadas rentas. De modo que aplicado el procedimiento anterior a un supuesto de cesión de vivienda con fines turísticos exigiría el conocimiento de los días de disfrute de la vivienda, ya que de lo contrario se carecería de un parámetro esencial para realizar la citada comprobación.

Al margen de ello, se debe señalar que la declaración del número de días de cesión es imprescindible a efectos de poder efectuar particulares análisis exigidos por la norma tributaria. Por ejemplo, en el caso de la aplicación de la norma de presunción de rentas en los supuestos de cesión gratuita del precitado artículo 6.5 de la LIRPF, en la medida en que el artículo 40.1 de la misma Ley prevé que en dichos supuestos se estimará la existencia de una renta equivalente al valor de mercado de la cesión y, evidentemente, si se ignorara el número de días de la cesión no podría efectuarse un análisis para determinar el valor de mercado.

Las cesiones de uso de viviendas para fines turísticos, por la propia singularidad de este modelo de negocio, se caracterizan por múltiples cesiones de la vivienda a diferentes cesionarios a lo largo del año y en el mismo periodo de tiempo, ya que se pueden realizar cesiones parciales (por habitaciones) de la vivienda, por lo que resulta necesario el número de días de disfrute de cada una de las cesiones, a efectos de poder comprobar las contrataciones efectivas y las rentas que se derivan de las mismas.

**DECIMOTERCERO.-** La referencia catastral de la vivienda cedida.

Se cuestiona por el recurrente la proporcionalidad en la exigencia de dicho dato por parte de los intermediarios, por cuanto el dato puede ser conocido directamente por la AEAT.

Se considera que la exigencia de dicho dato entra dentro de lo razonable, en la medida que todo cedente, en su condición de titular de la vivienda o de un derecho en virtud del cual se produce la cesión, debe tener conocimiento del número de referencia catastral que identifica toda vivienda, por cuanto dicho número debe constar en toda escritura pública en donde se formalizan los contratos que afectan a los bienes inmuebles (compraventas y constitución de derechos reales), referencia que también deberá constar en el correspondiente registro de la propiedad.

Por lo tanto, entra dentro de lo razonable que cuando el intermediario formalice su relación con el cedente respecto de la vivienda que se quiere ceder éste deba comunicar el número de referencia catastral referido a la vivienda que se cede con fines turísticos, por cuanto es un elemento fundamental a efectos de la identificación del objeto del contrato de cesión en el cual se intermedia.

En cualquier caso, si el cedente no comunicara la referencia catastral al intermediario, éste podría acceder a dichos datos a partir de la identificación del inmueble a través de la correspondiente página del catastro inmobiliario.

Por último, no debe dejar de subrayarse que el Consejo de Estado en el referido dictamen de 22 de diciembre de 2017 señala en relación a la referencia catastral que:

"A juicio del Consejo de Estado, es acertada la exigencia de que se comunique la referencia catastral, pues si alguien pretende ceder el uso de una vivienda sobre la que tiene un derecho que le legitima el lógico que tenga acceso a dicho número y que el intermediario se lo solicite a efectos de prestar su servicio de intermediación. Al mismo tiempo puede ser un elemento para asegurar que los bienes inmuebles cuyos usos se ponen en circulación en el mercado son ofrecidos realmente por personas o entidades que tienen legítimo título sobre los mismos".

**DECIMOCUARTO.-** Deber de conservación documental.

Sobre el deber de los cedentes de conservación de una copia del documento de identificación de las personas beneficiarias del servicio que se recoge en el artículo 54 ter RGAT, debe señalarse que, si bien la obligación de conservación se incluye en el texto de la norma, no es menos cierto que no forma parte del contenido sustantivo de la obligación de información, aunque está relacionada con la misma, por cuanto se exige al socaire de dicha obligación de información. En este punto, no cabe sino recordar que la obligación no se exige a los intermediarios incluidos en el ámbito subjetivo, sino a los cedentes de la vivienda con fines turísticos. Por tanto, es ciertamente cuestionable que se puedan realizar observaciones respecto de una obligación que no les atañe, no obstante, lo anterior, se valora a continuación la observación realizada por el recurrente respecto de la obligación de conservación de la documentación cuestionada.

Como ya se ha señalado con anterioridad, el artículo 93 de la LGT establece con carácter general la obligación de colaboración de los obligados con la Administración tributaria. Dicho principio se manifiesta en

diferentes obligaciones concretas que jalonan la LGT. Una de ellas es la obligación existente en el artículo 142 de la LGT para el procedimiento de inspección que señala que:

"1. Las actuaciones inspectoras se realizarán mediante el examen de documentos, libros, contabilidad principal y auxiliar, ficheros, facturas, justificantes, correspondencia con transcendencia tributaria, bases de datos informatizadas, programas, registros y archivos informáticos relativos a actividades económicas, así como mediante la inspección de bienes, elementos, explotaciones y cualquier otro antecedente o información que deba de facilitarse a la Administración o que sea necesario para la exigencia de las obligaciones tributarias.

(...)

3. Los obligados tributarios deberán atender a la inspección y le prestarán la debida colaboración en el desarrollo de sus funciones.

El obligado tributario que hubiera sido requerido por la inspección deberá personarse, por sí o por medio de representante, en el lugar, día y hora señalados para la práctica de las actuaciones, y deberá aportar o tener a disposición de la inspección la documentación y demás elementos solicitados.

Excepcionalmente, y de forma motivada, la inspección podrá requerir la comparecencia personal del obligado tributario cuando la naturaleza de las actuaciones a realizar así lo exija.

(...)"

Por tanto, el deber de conservación de la documentación tendría fundamento legal en los artículos 93 y 142 de la LGT señalados.

En este sentido, la previsión señalada de conservación no deja de ser una especificación, hasta cierto punto meramente didáctica, del deber de conservación de la documentación con transcendencia tributaria que se infiere legalmente de los preceptos anteriores y que reglamentariamente se recoge con carácter genérico en el artículo 171.3 del RGAT que señala que:

"3. Los obligados tributarios deberán poner a disposición del personal inspector la documentación a la que se refiere el apartado 1.". Disponiendo el apartado 1.e) del mismo precepto que "1. Para realizar las actuaciones inspectoras, se podrán examinar, entre otros, los siguientes documentos de los obligados tributarios: e) Documentos, datos, informes, antecedentes y cualquier otro documento con transcendencia tributaria."

DECIMOQUINTO.- No discriminación.

El recurrente alega que, a diferencia de lo que ocurre en el supuesto del art. 54 ter RGAT, en otros modelos de información existentes (modelo 347, modelos 115 y 180), la información a suministrar es poseída por el obligado a facilitarla.

El Abogado del Estado sostiene que la información que se solicita en el art. 54 ter RGAT debe estar a disposición o es de fácil obtención por las plataformas colaborativas si prestan el servicio de intermediación o relevante es si los datos que se piden en el art. 54 ter RGAT tienen transcendencia tributaria.

DECIMOSEXTO.-Sobre la nulidad por vicios de procedimiento. Infracción del art. 26 de la Ley del Gobierno y 5.1 de la Directiva sobre información obligatoria.

1.- Infracción del art. 26 de la Ley del Gobierno

En opinión de la parte recurrente, la Memoria de análisis de impacto normativo ( art. 26.3 de la Ley 50/1997, del Gobierno), no reuniría los requisitos materiales que le son propios (pronunciamiento sobre cargas administrativas; falta de examen de los demás aspectos que deben ser abordados; omisión de valoración sobre la oportunidad de la propuesta y de la compatibilidad de la misma con la normativa de libre competencia y unidad de mercado) y, en otro orden de cosas, considera que "no está en absoluto claro que no resultara necesario efectuar consulta pública".

El Consejo de Estado, en el dictamen sobre el proyecto de Real Decreto, apartado II "Procedimiento", declara que el procedimiento seguido se ha ajustado a las exigencias previstas para los proyectos de reglamento por el artículo 26 de la Ley del Gobierno.

En consecuencia, para la demandada, la memoria del análisis de impacto normativo ha sido elaborada de acuerdo con las exigencias del Real Decreto 1083/2009, de 3 de julio, por el que se regula la memoria del análisis de impacto normativo.

Por otro lado, en la medida en que la norma proyectada afectaba a derechos e intereses legítimos de las personas, ésta se sometió a información pública de acuerdo con el artículo 26.6 de la Ley del Gobierno. El Consejo de Estado valoró positivamente la elaboración de informes en los que se examinaban las distintas

observaciones formuladas en el trámite de información pública por las asociaciones, entidades y particulares, justificando en dichos informes el rechazo o la incorporación de las observaciones al texto proyectado. Además, el órgano consultivo pone de manifiesto que la gran mayoría de las observaciones presentadas han valorado positivamente el proyecto normativo.

En concreto, volviendo a las alegaciones del recurrente, se critica la Memoria de análisis de impacto normativo en relación con las cargas administrativas sin tomar en consideración que el redactor del proyecto fue consciente de la existencia de esa carga en relación con el establecimiento " de una obligación específica de información", y por eso se refiere al asunto, aunque no sea posible "estimar el coste de dicha carga". No puede decirse que la Memoria no se haya ocupado de la cuestión, aunque su conclusión no satisfaga al recurrente.

A lo que cabría añadir que esa preocupación por las cargas administrativas y su coste se manifiesta por primera vez en la demanda ya que si se examinan las alegaciones presentadas por ADIGITAL en el trámite de información pública se observa que no incorpora una mención expresa a esta cuestión, ni evalúa los costes que ello podría suponer (solamente de un modo genérico se alude a innecesarias cargas de control en un proceso automatizado o a la imposición de cargas desproporcionadas en relación con otras plataformas digitales, pero no a la carga que efectivamente va a suponer el cumplimiento de la norma).

Plantea el recurrente una segunda cuestión relacionada con el trámite de consulta pública. Sobre este extremo cabe decir que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 26.2 de la Ley del Gobierno, se ha prescindido de la consulta pública, en la medida en que el Real Decreto supone un desarrollo parcial de la LGT, en concreto, del Título III de dicha Ley, en relación con las normas comunes sobre los procedimientos tributarios y la regulación de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección, en el que se contiene el artículo 93 relativo a las obligaciones de información que es objeto de desarrollo reglamentario, entre otros, en el nuevo artículo 54 ter del RGAT.

El apartado 2 del artículo 93 de la LGT, que constituye el marco legal de las obligaciones tributarias formales de información, establece que el deber de personas y entidades de suministrar a la Administración toda clase de datos con trascendencia tributaria propios o deducidos de sus relaciones económicas con terceros debe cumplirse en la forma y los plazos que reglamentariamente se establezcan.

Y también es preciso reiterar que el nuevo artículo 54 ter del RGAT no supone una regulación de la actividad económica de las plataformas colaborativas, sino que simplemente configura una obligación de información tributaria al amparo del citado artículo 93 de la LGT, que va dirigida a todos los intermediarios en la cesión del uso de viviendas con fines turísticos, ya sean analógicos o digitales, con la finalidad de obtener datos con trascendencia tributario que derivan de la propia actividad de intermediación y hacer efectivo el deber general de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos del artículo 31.1 de la CE.

2.- Infracción del art. 5.1 de la Directiva sobre información obligatoria.

El artículo 5.1 de la Directiva (UE) 2015/1535 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de septiembre de 2015 por la que se establece un procedimiento de información en materia de reglamentaciones técnicas y de reglas relativas a los servicios de la sociedad de la información, actualmente vigente, establece que:

"1. Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7, los Estados miembros comunicarán inmediatamente a la Comisión todo proyecto de reglamento técnico, salvo si se trata de una simple transposición íntegra de una norma internacional o europea, en cuyo caso bastará una simple información referente a dicha norma; igualmente, los Estados miembros dirigirán a la Comisión una notificación referente a las razones por las cuales es necesaria la adopción de tal reglamento técnico, a menos que dichas razones se deduzcan ya del proyecto.

(...)"

El reglamento técnico se define en el art.1.1.f):

""reglamento técnico": las especificaciones técnicas u otros requisitos o las reglas relativas a los servicios, incluidas las disposiciones administrativas que sean de aplicación y cuyo cumplimiento sea obligatorio, de iure o de facto, para la comercialización, prestación de servicio o establecimiento de un operador de servicios o la utilización en un Estado miembro o en gran parte del mismo, así como, a reserva de las contempladas en el artículo 7, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que prohíben la fabricación, importación, comercialización o utilización de un producto o que prohíben el suministro o utilización de un servicio o el establecimiento como prestador de servicios.

"Constituyen especialmente reglamentos técnicos de facto:

(...)

mi) las especificaciones técnicas u otros requisitos, o las reglas relativas a los servicios, relacionados con medidas fiscales o financieras que afecten al consumo de los productos o servicios, fomentando la observancia de dichas especificaciones técnicas u otros requisitos o reglas relativas a los servicios; no se incluyen las especificaciones técnicas u otros requisitos ni las reglas relativas a los servicios relacionadas con los regímenes nacionales de seguridad social."

En este caso, como las prestaciones que realizan las "plataformas colaborativas" entran dentro del concepto de "servicio" de la propia Directiva (art. 1.1.b), habría que comunicar lo que de acuerdo con la Directiva se considera "regla relativa a los servicios".

Este concepto está definido en la letra e) del artículo 1.1. en los siguientes términos:

"e) "regla relativa a los servicios": un requisito de carácter general relativo al acceso a las actividades de servicios contempladas en la letra b) y a su ejercicio, especialmente las disposiciones relativas al prestador de servicios, a los servicios y al destinatario de servicios, con exclusión de las normas que no se refieren específicamente a los servicios determinados en dicho punto.

A efectos de la presente definición:

i) se considerará que una norma se refiere específicamente a los servicios de la sociedad de la información cuando, por lo que respecta a su motivación y al texto de su articulado, tenga como finalidad y objeto específicos, en su totalidad o en determinadas disposiciones concretas, regular de manera explícita y bien determinada dichos servicios,

mi) se considerará que una norma no se refiere específicamente a los servicios de la sociedad de la información cuando sólo haga referencia a esos servicios implícita o incidentalmente;"

Conforme con lo anterior, para el Abogado del estado, en la medida en que el artículo 54 del RGAT se refiere solo incidentalmente a un servicio de la sociedad de la información no podría ser considerado como "regla relativa a los servicios" y, por lo tanto, tampoco "reglamento técnico". En consecuencia, para el Abogado del Estado no habría que comunicarlo a los efectos de la Directiva.

Téngase en cuenta que la norma se dirige a todos los intermediarios en las cesiones de viviendas con fines turísticos. La mención a las denominadas "plataformas colaborativas" tiene un carácter didáctico para aclarar que éstas también estarán obligadas a informar cuando sean intermediarios en la cesión de uso de viviendas con fines turísticos.

Para la demanda, aun aceptando a efectos meramente dialécticos que el art. 54 ter RGAT contiene una "regla relativa a los servicios", tampoco habría que comunicarlo porque la medida fiscal -la obligación de información- no fomenta la observancia de especificación técnica alguna, sino que, conforme con la exposición de motivos de la norma, va dirigida a la prevención del fraude fiscal.

En este sentido y como la Directiva incluye entre las reglamentaciones técnicas las especificaciones técnica u otros requisitos o reglas relacionados con medidas fiscales o financieras que afecten al consumo de los productos o servicios, cuyo alcance generaba dudas, las Directrices (Guidelines ) prácticas sobre la definición y la notificación de las "medidas fiscales o financieras" a efectos de la Directiva (UE) 2015/1535, de la Dirección General de Mercado Interior, Industria, Emprendimiento y Pymes de la Comisión Europea ejemplifica en su apartado 4) que no se considera como reglamento técnico de facto, de acuerdo con el artículo art.1.1.f).iii) de la citada Directiva, las medidas financieras o fiscales que consistan en "el establecimiento de obligaciones de información a los intermediarios digitales dirigidas a garantizar el cumplimiento de una obligación fiscal".

En conclusión, para el Abogado del Estado no habría que notificar el artículo 54 ter del RGAT por la Directiva 2015/1535.

DECIMOSÉPTIMO.- Sentencia Tribunal de Justicia de la Unión Europea recaída en el asunto Airbnb Ireland UC C-390/18 ( EU:C:2019:1112 ).

El pasado día 19 de diciembre de 2019 el Tribunal de Justicia de la Unión Europea hizo pública su sentencia en el asunto Airbnb Ireland UC C-390/18 ( EU:C:2019:1112), el cual motivó que esta Excm. Sala acordara, por Auto de fecha 2 de julio de 2019, la suspensión del presente recurso contencioso- administrativo, por prejudicialidad comunitaria. Suspensión vino interesada mediante escrito de la recurrente, de fecha 8 de mayo de 2019 .

Del contenido de dicha sentencia destacamos lo siguiente:

"(...)

1. la petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 3 de la Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior (Directiva sobre el comercio electrónico) (DO 2000, L 178, p. 1).

2. esta petición se ha presentado en el contexto de un procedimiento penal contra X en el que se le imputan, entre otros, hechos relativos al manejo de fondos para actividades de intermediación y de gestión de inmuebles y fondos de comercio por una persona desprovista de tarjeta profesional".

(...)

"Litigio principal y cuestiones prejudiciales

18. Airbnb Ireland UC, sociedad irlandesa con domicilio social en Dublín (Irlanda), forma parte del grupo Airbnb, compuesto por varias sociedades directa o indirectamente participadas por Airbnb Inc., sociedad esta última con sede en los Estados Unidos. Airbnb Ireland ofrece una plataforma electrónica que, a cambio del pago de una comisión, pone en contacto, en particular en Francia, a anfitriones, profesionales y particulares, que disponen de alojamientos para alquilar, por un lado, y a personas que buscan este tipo de alojamiento, por otro. Airbnb Payments UK Ltd, sociedad del Reino Unido con domicilio social en Londres (Reino Unido), por su parte, presta servicios de pago en línea relacionados con esta puesta en contacto y gestiona las actividades de pago del grupo en la Unión Europea. A su vez, Airbnb France SARL, sociedad francesa que presta servicios para Airbnb Ireland, se encarga de la promoción de dicha plataforma entre los usuarios del mercado francés, en particular, organizando campañas publicitarias dirigidas a un público determinado.

19. además de este servicio de intermediación entre arrendadores y arrendatarios mediante su plataforma electrónica que centraliza las ofertas, Airbnb Ireland ofrece a los arrendadores otro tipo de prestaciones, entre ellas una plantilla en la que se define el contenido de su oferta, opcional, un servicio de fotografía, también opcional, un seguro de responsabilidad civil y una garantía por daños de 800 000 euros. También pone a su disposición una herramienta opcional de estimación del precio de su arrendamiento en función de los precios medios del mercado en dicha plataforma. Por otra parte, si un arrendador acepta a un arrendatario, este último transfiere a Airbnb Payments UK el precio del alquiler, al que se añade entre el 6 % y el 12 % de dicho importe en concepto de gastos y del servicio prestado por Airbnb Ireland. Airbnb Payments UK conserva los fondos por cuenta del arrendador y, en un momento posterior, 24 horas después de la entrada del arrendatario en el alojamiento, los transfiere al arrendador, ofreciendo de ese modo al arrendatario la certeza de la existencia del bien y al arrendador la garantía del pago. Por último, Airbnb Ireland ha creado un sistema mediante el que arrendador y arrendatario pueden dejar una evaluación, consistente en una valoración de entre cero y cinco estrellas, que aparece en dicha plataforma electrónica.

20. en la práctica, según se desprende de las explicaciones facilitadas por Airbnb Ireland, un internauta que busca un alojamiento de alquiler se conecta a la plataforma electrónica epónima e indica el lugar al que desea ir, el período y el número de personas de su elección. Basándose en esta información, Airbnb Ireland le proporciona una lista de los alojamientos disponibles que correspondan a tales criterios a fin de que seleccione el que le interese y efectúe la reserva en línea.

21. en este contexto, los usuarios de la plataforma electrónica en cuestión, ya sean arrendadores o arrendatarios, estipulan un contrato con Airbnb Ireland para la utilización de la referida plataforma y con Airbnb Payments UK para los pagos efectuados a través de ella.

22. El 24 de enero de 2017, la Asociación pour un hébergement et un tourisme professionnels (Asociación para la defensa del alojamiento y el turismo profesionales; en lo sucesivo, "AHTOP") presentó una denuncia, personándose como actor civil, basada, entre otros motivos, en el ejercicio, durante el período comprendido entre el 11 de abril de 2012 y el 24 de enero de 2017, de una actividad de intermediación y de gestión de inmuebles y de fondos de comercio sin estar en posesión de la tarjeta profesional exigida por la Ley Hoguet.

23. En apoyo de su denuncia, esta asociación alega que Airbnb Ireland no se limita a poner en contacto a ambas partes a través de la plataforma epónima, sino que ofrece servicios adicionales característicos de la actividad de intermediación en las transacciones inmobiliarias.

24. A raíz de la presentación de la denuncia, el procureur de la République près le tribunal de grande instance de Paris (Fiscalía del Tribunal de Primera Instancia de París, Francia) presentó, el 16 de marzo de 2017, un escrito de acusación, en particular, por manejo de fondos para actividades de intermediación y de gestión de

inmuebles y fondos de comercio por una persona desprovista de tarjeta profesional, infracción tipificada en la Ley Hoguet, durante el período comprendido entre el 11 de abril de 2012 y el 24 de enero de 2017.

25. Airbnb Ireland niega ejercer una actividad de agente inmobiliario y alega la inaplicabilidad de la Ley Hoguet por ser incompatible con la Directiva 2000/31.

26. En este contexto, el juge d'instruction du tribunal de grande instance de Paris (Juez de Instrucción del Tribunal de Primera Instancia de París) se pregunta si el servicio prestado por Airbnb Ireland debe calificarse de "servicio de la sociedad de la información", en el sentido de la Directiva 2000/31, y, en caso de que la respuesta sea afirmativa, si esta Directiva se opone a la aplicación de la Ley Hoguet a dicha sociedad en el litigio principal o si, por el contrario, no obsta a que se aprecie si Airbnb Ireland ha incurrido en responsabilidad penal con arreglo a la Ley mencionada.

27. En tales circunstancias, el juge d'instruction du tribunal de grande instance de Paris (Juez de Instrucción del Tribunal de Primera Instancia de París) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

"1) ¿Están amparadas por la libre prestación de servicios establecida en el artículo 3 de la [Directiva 2000/31] las prestaciones realizadas en Francia por [...] Airbnb Ireland a través de una plataforma electrónica explotada desde Irlanda?

2) ¿Cabe oponer a [...] Airbnb Ireland las normas restrictivas relativas al ejercicio de la profesión de agente inmobiliario en Francia, establecidas por la [Ley Hoguet]?"

Sobre las cuestiones prejudiciales (...)

Sobre la primera cuestión

39. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 2, letra a), de la Directiva 2000/31 debe interpretarse en el sentido de que procede calificar como "servicio de la sociedad de la información" comprendido en el ámbito de aplicación de dicha Directiva un servicio de intermediación, prestado a cambio de una remuneración, que tiene por objeto poner en contacto mediante una plataforma electrónica a potenciales arrendatarios con arrendadores, profesionales o no profesionales, que proponen servicios de alojamiento de corta duración y que, además, ofrece otras prestaciones, como una plantilla que define el contenido de su oferta, un servicio de fotografía, un seguro de responsabilidad civil y una garantía de daños, una herramienta de estimación del precio del alquiler o servicios de pago relativos a las prestaciones de alojamiento.

40. Con carácter previo, por un lado, se ha de señalar que ni las partes ni los demás interesados que intervienen en el presente procedimiento cuestionan que la actividad de intermediación objeto de controversia en el litigio principal esté comprendida en el concepto de "servicio", con arreglo al artículo 56 TFUE y a la Directiva 2006/123.

41. Por otro lado, debe recordarse, no obstante, que, en virtud de su artículo 3, apartado 1, dicha Directiva no es aplicable si surge un conflicto entre una de sus disposiciones y una disposición de otro acto de la Unión relativo a aspectos concretos relacionados con el acceso a la actividad de un servicio o su ejercicio en sectores concretos o en relación con profesiones concretas.

42. Por consiguiente, para determinar si un servicio como el controvertido en el litigio principal está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2006/123, como sostienen AHTOP y el Gobierno francés, o, por el contrario, en el de la Directiva 2000/31, como afirman Airbnb Ireland, los Gobiernos checo y luxemburgués y la Comisión, procede determinar si dicho servicio debe calificarse de "servicio de la sociedad de la información", con arreglo al artículo 2, letra a), de la Directiva 2000/31.

43. A este respecto, habida cuenta del período en el que se inscriben los hechos objeto de la denuncia interpuesta por AHTOP y del procedimiento penal en el que se personó como actor civil, pendiente ante el órgano jurisdiccional remitente, la definición del concepto de "servicio de la sociedad de la información", contemplada en el artículo 2, letra a), de la Directiva 2000/31/CE, se refirió en un primer momento al artículo 1, párrafo primero, punto 2, de la Directiva 98/34 y, con posterioridad, a partir del 7 de octubre de 2015, al artículo 1, apartado 1, letra b), de la Directiva 2015/1535. No obstante, tal definición no fue objeto de ninguna modificación con la entrada en vigor, el 7 de octubre de 2015, de la Directiva 2015/1535, por lo que se hará únicamente referencia a ella en la presente sentencia.

44. De conformidad con el artículo 1, apartado 1, letra b), de la Directiva 2015/1535, el concepto de "servicio de la sociedad de la información" comprende "todo servicio prestado normalmente a cambio de una remuneración, a distancia, por vía electrónica y a petición individual de un destinatario de servicios".

45. En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente señala, como se indica en el apartado 18 de la presente sentencia, que el servicio en cuestión en el litigio principal tiene por objeto poner en contacto mediante una plataforma electrónica, a cambio de una remuneración, a potenciales arrendatarios con arrendadores profesionales o no profesionales que ofrecen servicios de alojamiento de corta duración, con el fin de que los primeros puedan reservar un alojamiento.

46. De ello resulta, en primer lugar, que este servicio se presta a cambio de una remuneración, aun cuando la comisión percibida por Airbnb Payments UK corra a cargo del arrendatario y no del arrendador.

47. A continuación, y en la medida en que el arrendador y el arrendatario son puestos en contacto a través de una plataforma electrónica en la que no se requiere la presencia simultánea del prestador del servicio de intermediación, por un lado, y del arrendador o el arrendatario, por otro, dicho servicio constituye un servicio prestado a distancia y por vía electrónica. En efecto, en ningún momento del proceso contractual entre, por un lado, Airbnb Ireland o Airbnb Payments UK y, por otro lado, el arrendador o el arrendatario, las partes se ponen en contacto de una forma que no sea la intermediación de la plataforma electrónica epónima.

48. Por último, el servicio en cuestión se presta a petición individual de sus destinatarios, dado que presupone tanto la publicación en línea de un anuncio por parte del arrendador como una petición individual del arrendatario interesado por dicho anuncio.

49. Así pues, tal servicio cumple los cuatro requisitos acumulativos mencionados en el artículo 1, apartado 1, letra b), de la Directiva 2015/1535 y, por tanto, constituye en principio un "servicio de la sociedad de la información" en el sentido de la Directiva 2000/31.

50. Sin embargo, como alegan las partes y los demás interesados que intervienen en el presente procedimiento, el Tribunal de Justicia ha declarado que, si bien un servicio de intermediación que cumpla todos esos requisitos constituye, en principio, un servicio distinto del servicio subsiguiente al que está vinculado y, por consiguiente, debe calificarse de "servicio de la sociedad de la información", no ocurre así en el supuesto de que ese servicio de intermediación forme parte integrante de un servicio global cuyo elemento principal sea un servicio al que corresponda otra calificación jurídica (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de diciembre de 2017, asociación Profesional Elite Taxi, C-434/15, EU:C:2017:981, apartado 40).

51. En el presente asunto, AHTOP alega esencialmente que el servicio prestado por Airbnb Ireland es parte integrante de un servicio global cuyo elemento principal es una prestación de alojamiento. En este sentido, considera que Airbnb Ireland no se limita a poner en contacto a dos partes a través de la plataforma electrónica epónima, sino que también ofrece servicios adicionales característicos de la actividad de intermediación en transacciones inmobiliarias.

52. No obstante, si bien es cierto que el servicio de intermediación prestado por Airbnb Ireland tiene por objeto facilitar el alquiler de un alojamiento, que efectivamente está comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2006/123, la naturaleza de los vínculos existentes entre tales servicios no justifica que se excluya la calificación como "servicio de la sociedad de la información" del servicio de intermediación y, por consiguiente, la aplicación de la Directiva 2000/31/CE al mismo.

53. En efecto, ese servicio de intermediación es dissociable de la transacción inmobiliaria propiamente dicha en la medida en que no solo tiene por objeto la realización inmediata de una prestación de alojamiento, sino, más bien, sobre la base de una lista estructurada de los alojamientos disponibles en la plataforma electrónica epónima que correspondan a los criterios de las personas que buscan un alojamiento de corta duración, proporcionar un instrumento que facilite la conclusión de contratos en futuras transacciones. La creación de esa lista en beneficio tanto de quienes dispongan de alojamientos para arrendar como de quienes buscan ese tipo de alojamiento constituye el principal rasgo de la plataforma electrónica gestionada por Airbnb Ireland.

54. Sobre este particular, la presentación organizada del conjunto de las ofertas, junto con las herramientas de búsqueda, de localización y de comparación entre ellas, constituye, por su importancia, un servicio que no puede considerarse meramente accesorio de un servicio global al que corresponde una calificación jurídica diferente, a saber, la prestación de alojamiento.

55. Por otra parte, un servicio como el prestado por Airbnb Ireland en modo alguno resulta indispensable para llevar a cabo la prestación de servicios de alojamiento, ni desde el punto de vista de los arrendatarios ni del de los arrendadores que recurran a él, puesto que ambos disponen de otros muchos cauces, algunos de los

cuales existen desde hace mucho tiempo, como las agencias inmobiliarias, los anuncios clasificados en papel o en formato electrónico o incluso los sitios web de alquiler de inmuebles. A este respecto, el mero hecho de que Airbnb Ireland compita directamente con estos últimos cauces ofreciendo a sus usuarios, tanto arrendadores como arrendatarios, un servicio innovador basado en las particularidades de una actividad comercial de la sociedad de la información no permite concluir que sea indispensable para la prestación de un servicio de alojamiento.

56. Por último, ni de la resolución de remisión, ni de la información que figura en los autos resulta que Airbnb Ireland determine o limite el importe del alquiler solicitado por los arrendadores que utilizan su plataforma. A lo sumo, pone a su disposición una herramienta opcional de estimación del precio de su arrendamiento en función de los precios medios del mercado en dicha plataforma, dejando a los arrendadores la responsabilidad de fijar el precio del arrendamiento.

57. De ello se deduce que, en cuanto tal, un servicio de intermediación como el prestado por Airbnb Ireland no se puede considerar parte integrante de un servicio global cuyo elemento principal sea un servicio de alojamiento.

58. Ninguna de las otras prestaciones que se mencionan en el apartado 19 de la presente sentencia, consideradas en su conjunto o de forma aislada, pone en tela de juicio esta constatación. Por el contrario, tales prestaciones presentan un carácter accesorio, dado que no constituyen para los arrendadores un fin en sí mismo, sino el medio de disfrutar del servicio de intermediación prestado por Airbnb Ireland o de ofrecer prestaciones de alojamiento en las mejores condiciones (véanse, por analogía, las sentencia de 21 de febrero de 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, apartado 52; de 10 de noviembre de 2016, Bastova, C- 432/15, EU:C:16:55, apartado 71, y de 4 de septiembre de 2019, KPC Hering, C-71/18, EU:C:2019:660, apartado 38).

59. Así sucede, en primer lugar, con la circunstancia de que, además de su actividad consistente en poner en contacto a arrendadores y arrendatarios a través de la plataforma electrónica epónima, Airbnb Ireland ofrezca a los arrendadores una plantilla que define el contenido de su oferta, un servicio opcional de fotografía del inmueble que se arrienda y un sistema de evaluación de los arrendadores y los arrendatarios accesible para los futuros arrendadores y arrendatarios.

60. Estas herramientas participan de la lógica colaborativa inherente a las plataformas de intermediación, que permite, por una parte, que quienes buscan alojamiento puedan disponer de toda la información necesaria para elegir entre las ofertas presentadas por los arrendadores en la plataforma y, por otra parte, que los arrendadores dispongan de plena información sobre la fiabilidad de los potenciales arrendatarios.

61. Seguidamente, es también así respecto de la circunstancia de que Airbnb Payments UK, sociedad del grupo Airbnb, se encargue de recibir los pagos efectuados por los arrendatarios para transferirlos en un momento posterior a los arrendadores, conforme a las modalidades expuestas en el apartado 19 de la presente sentencia.

62. Tales modalidades de pago, comunes a un gran número de plataformas electrónicas, constituyen un instrumento para hacer que las transacciones entre arrendadores y arrendatarios sean seguras y su mera existencia no puede modificar la naturaleza misma del servicio de intermediación, en particular cuando dichas modalidades de pago no van acompañadas ni directa ni indirectamente de un control de los precios de las prestaciones de alojamiento, como se ha señalado en el apartado 56 de la presente sentencia.

63. Por último, el hecho de que Airbnb Ireland ofrezca a los arrendadores una garantía por daños y, con carácter opcional, un seguro de responsabilidad civil, tampoco es suficiente para modificar la calificación jurídica del servicio de intermediación prestado por dicha plataforma.

64. Aun cuando se consideren en su conjunto, las prestaciones, opcionales o no, de Airbnb Ireland que se han mencionado en los apartados 59 a 63 de la presente sentencia no ponen en entredicho el carácter disociable del servicio de intermediación prestado por esta sociedad y, por consiguiente, su calificación como "servicio de la sociedad de la información", puesto que no modifican de forma sustancial las características específicas de dicho servicio. A este respecto, resultaría además paradójico que tales prestaciones accesorias que aportan valor añadido, ofrecidas por una plataforma electrónica a sus clientes esencialmente a fin de distinguirse de sus competidores, pudieran, a falta de elementos complementarios, conducir a que se modificara la naturaleza y, por consiguiente, la calificación jurídica de la actividad de esta última, como ha señalado el Abogado General en el punto 46 de sus conclusiones.

65. Asimismo, y contrariamente a lo que alegan AHTOP y el Gobierno francés, las modalidades de funcionamiento de un servicio de intermediación como el prestado por Airbnb Ireland no pueden asimilarse a las del servicio de intermediación que dio lugar a las sentencias de 20 de diciembre de 2017, Asociación Profesional

Elite Taxi (C-434/15, EU:C:2017:981, apartado 39), y de 10 de abril de 2018, Uber France ( C-320/16, EU:C:2018:221, apartado 21).

66. Además de que esas sentencias se inscribían en el contexto específico del transporte urbano de pasajeros al que se aplica el artículo 58 TFUE, apartado 1, y de que los servicios prestados por Airbnb Ireland no son comparables a los que fueron objeto de los asuntos que dieron lugar a las sentencias a que se ha hecho referencia en el apartado anterior, en las prestaciones accesorias mencionadas en los apartados 59 a 63 de la presente sentencia no es posible apreciar el nivel de control constatado por el Tribunal de Justicia en dichas sentencias.

67. Así, el Tribunal de Justicia señaló en dichas sentencias que Uber ejercía una influencia decisiva sobre las condiciones de la prestación de transporte efectuada por los conductores no profesionales mediante la aplicación que les fue facilitada por dicha empresa ( sentencias de 20 de diciembre de 2017, Asociación Profesional Elite Taxi, C-434/15, EU:C:2017:981, apartado 39, y de 10 de abril de 2018, Uber France, C-320/16, EU:C:2018:221, apartado 21).

68. Ahora bien, los elementos tomados en consideración por el órgano jurisdiccional remitente, recordados en el apartado 19 de la presente sentencia, no permiten demostrar que Airbnb Ireland ejerza tal influencia decisiva en las condiciones de prestación de los servicios de alojamiento a los que está vinculado su servicio de intermediación, puesto que, en particular, Airbnb Ireland no determina ni directa ni indirectamente el precio de los arrendamientos, como se ha indicado en los apartados 56 y 62 de la presente sentencia, al igual que tampoco selecciona a los arrendadores ni los alojamientos que estos ofrecen en su plataforma.

69. Habida cuenta de lo expuesto anteriormente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 2, letra a), de la Directiva 2000/31 , que remite al artículo 1, apartado 1, letra b), de la Directiva 2015/1535 , debe interpretarse en el sentido de que procede calificar de "servicio de la sociedad de la información" comprendido en el ámbito de aplicación de la Directiva 2000/31/CE un servicio de intermediación, prestado a cambio de una remuneración, que tiene por objeto poner en contacto mediante una plataforma electrónica a potenciales arrendatarios con arrendadores, profesionales o no profesionales, que proponen servicios de alojamiento de corta duración y que, además, ofrece otras prestaciones accesorias de ese servicio de intermediación

(...)

78. mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia si la normativa controvertida en el litigio principal puede ser invocada frente a Airbnb Ireland.

79. esta cuestión obedece al argumento desarrollado por Airbnb Ireland relativo a la incompatibilidad de las disposiciones de la Ley Hoguet objeto del litigio principal con la Directiva 2000/31 y, en particular, al hecho de que la República Francesa no haya cumplido las condiciones establecidas en el artículo 3, apartado 4, de dicha Directiva para que los Estados miembros puedan adoptar medidas que limiten la libre circulación de los servicios de la sociedad de la información.

80. Así pues, cabe entender que lo que la segunda cuestión plantea es si el artículo 3, apartado 4, de la Directiva 2000/31 se debe interpretar en el sentido de que un particular puede oponerse a que le sean aplicadas, en el marco de un procedimiento penal en el que se ejercita una acción civil, medidas de un Estado miembro que restrinjan la libre circulación de un servicio de la sociedad de la información que presta desde otro Estado miembro, cuando esas medidas no cumplan todas las condiciones establecidas en dicha disposición.

81. con carácter preliminar, ha de constatarse que, como señala el órgano jurisdiccional remitente, la normativa controvertida en el litigio principal presenta un carácter restrictivo de la libre circulación de los servicios de la sociedad de la información.

82. En efecto, por una parte, las exigencias de la Ley Hoguet mencionadas por el órgano jurisdiccional remitente, a saber, esencialmente la obligación de estar en posesión de una tarjeta profesional, se refieren al inicio de la actividad del servicio de intermediación entre personas que disponen de alojamientos y de personas que buscan ese tipo de alojamiento, conforme al artículo 2, letra h), inciso i), de la Directiva 2000/31/CE, y no forman parte de ninguna de las categorías excluidas a las que se refiere el artículo 2, letra h), inciso ii), de dicha Directiva. Por otra parte, se aplican en particular a los prestadores de servicios establecidos en Estados miembros distintos de la República Francesa, lo que hace que la prestación de sus servicios en Francia resulte más difícil.

83. Con arreglo al artículo 3, apartado 4, de la Directiva 2000/31, los Estados miembros pueden tomar medidas que constituyan excepciones al principio de libre circulación de los servicios de la sociedad de la

información respecto de un determinado servicio de la sociedad de la información si se cumplen dos condiciones acumulativas.

84. Por una parte, en aplicación del artículo 3, apartado 4, letra a), de la Directiva 2000/31, la medida restrictiva de que se trate debe ser necesaria para garantizar el orden público, la protección de la salud pública, la seguridad pública o la protección de los consumidores; debe ser tomada en contra de un servicio de la sociedad de la información que vaya en detrimento de tales objetivos o que presente un riesgo serio y grave de ir en detrimento de dichos objetivos y, por último, debe ser proporcionada a dichos objetivos.

85. Por otra parte, de conformidad con el artículo 3, apartado 4, letra b ), segundo guión, de la referida Directiva, el Estado miembro interesado, antes de adoptar dichas medidas y sin perjuicio de los procesos judiciales, incluidas las actuaciones preliminares y los actos realizados en el marco de una investigación criminal, debe haber notificado a la Comisión y al Estado miembro en cuyo territorio esté establecido el prestador de servicios de que se trate su intención de adoptar dichas medidas.

86. En cuanto a esta segunda condición, el Gobierno francés no niega que la Ley Hoguet no dio lugar a una notificación por parte de la República Francesa ni a la Comisión ni al Estado miembro de establecimiento de Airbnb Ireland, a saber, Irlanda.

87. A este respecto, procede señalar, de entrada, que el hecho de que la Ley Hoguet sea anterior a la entrada en vigor de la Directiva 2000/31 no puede haber tenido como consecuencia que la República Francesa quedara exenta de la obligación de notificación. Como señaló el Abogado General en el apartado 118 de sus conclusiones, el legislador de la Unión no previó una excepción que autorizara a los Estados miembros a mantener medidas anteriores a la Directiva 2000/31 que pudieran limitar la libre prestación de servicios de la sociedad de la información sin cumplir las condiciones establecidas a tal efecto por dicha Directiva.

88. Así pues, procede determinar si el incumplimiento por parte de un Estado miembro de la obligación de notificación previa de las medidas que restrinjan la libre prestación de servicios de la sociedad de la información procedentes de otro Estado miembro establecida en el artículo 3, apartado 4, letra b ), segundo guión, de la Directiva 2000/31 conlleva la imposibilidad de invocar la normativa de que se trate contra los particulares, como ocurre en el caso del incumplimiento por parte de un Estado miembro de su obligación de notificación previa de los reglamentos técnicos, establecida en el artículo 5, apartado 1, de la Directiva 2015/1535 (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de abril de 1996, CIA Security International, C-194/94, EU:C:1996:172, apartado 54).

89. Sobre este particular, debe señalarse, en primer lugar, que el artículo 3, apartado 4, letra b ), segundo guión, de la Directiva 2000/31 impone a los Estados miembros la obligación específica de notificar previamente a la Comisión y al Estado miembro en cuyo territorio esté establecido el prestador del servicio de que se trate su intención de adoptar una medida que restrinja la libre circulación de dicho servicio de la sociedad de la información.

90. desde el punto de vista de su contenido, la obligación establecida en esta disposición presenta un carácter suficientemente claro, preciso e incondicional para que se le reconozca un efecto directo y, por tanto, puede ser invocada por los particulares ante los órganos jurisdiccionales nacionales (véase, por analogía, la sentencia de 30 de abril de 1996, CIA Security International, C-194/94 , EU:C:1996:172, apartado 44).

91. En segundo lugar, no se cuestiona, como se desprende del artículo 3, apartado 2, de la Directiva 2000/31, en relación con su considerando 8, que el objetivo de la Directiva es garantizar la libre circulación de los servicios de la sociedad de la información entre los Estados miembros. Este objetivo se persigue mediante un mecanismo de control de las medidas que puedan ser contrarias a ella, que permite al mismo tiempo que la Comisión y el Estado miembro en cuyo territorio esté establecido el prestador del servicio de la sociedad de la información de que se trate velen por que dichas medidas sean necesarias para satisfacer razones imperiosas de interés general.

92. Asimismo, como resulta del artículo 3, apartado 6, de la citada Directiva, la Comisión , a la que corresponde examinar la compatibilidad de las medidas notificadas con el Derecho de la Unión en el más breve plazo, está obligada, en caso de que llegue a la conclusión de que las medidas propuestas son incompatibles con el Derecho de la Unión, a solicitar a dicho Estado miembro que se abstenga de tomar tales medidas o que ponga fin lo antes posible a las mismas. Este procedimiento permite además a la Comisión evitar la creación o, al menos, el mantenimiento de obstáculos al comercio contrarios al Tratado FUE, en particular, proponiendo modificaciones a las medidas nacionales de que se trate (véase, por analogía, la sentencia de 30 de abril de 1996, CIA Security International, C-194/94 , EU:C:1996:172, apartado 41).

93. Es cierto que, como señala en particular el Gobierno español y como se desprende del artículo 3, apartado 6, de la Directiva 2000/31, el artículo 3, apartado 4, letra b), segundo guión, de dicha Directiva no establece formalmente, a diferencia del artículo 5, apartado 1, de la Directiva 2015/1535, una obligación de standstill a cargo del Estado miembro que se proponga adoptar una medida que limite la libre prestación de un servicio de la sociedad de la información. No obstante, como se ha indicado en el apartado 89 de la presente sentencia, salvo en caso de urgencia debidamente justificada, el Estado miembro interesado deberá notificar previamente a la Comisión y al Estado miembro en cuyo territorio esté establecido el prestador del servicio de que se trate su intención de adoptar tal medida.

94. Teniendo en cuenta lo expuesto en los apartados 89 a 92 de la presente sentencia, la obligación de notificación previa establecida en el artículo 3, apartado 4, letra b), segundo guión, de la Directiva 2000/31 no constituye una mera exigencia de información comparable a la que era objeto de controversia en el asunto que dio lugar a la sentencia de 13 de julio de 1989, Enichem Base y otros (380/87, EU:C:1989:318, apartados 19 a 24), sino una exigencia procesal de carácter sustantivo que justifica la imposibilidad de oponer a los particulares medidas no notificadas que limiten la libre circulación de los servicios de la sociedad de la información (véase, por analogía, la sentencia de 30 de abril de 1996, CIA Security International, C-194/94, EU:C:1996:172, apartados 49 y 50).

95. En tercer lugar, cabe considerar que la transposición a la Directiva 2000/31 de la solución adoptada por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 30 de abril de 1996, CIA Security International (C-194/94, EU:C:1996:172) respecto a la Directiva 2015/1535 esta justificada aún en mayor medida si se tiene en cuenta que, como señaló fundadamente la Comisión en la vista, la obligación de notificación establecida en el artículo 3, apartado 4, letra b), segundo guión, de la Directiva 2000/31 no tiene por objeto, como la medida controvertida en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, evitar que un Estado miembro adopte medidas pertenecientes al ámbito de las competencias de este último que puedan afectar a esa libre prestación de servicios, sino prevenir que un Estado miembro interfiera en la competencia que por principio corresponde al Estado miembro de establecimiento del prestador del servicio de la sociedad de la información de que se trate.

96. De lo expuesto anteriormente resulta que el incumplimiento por un Estado miembro de su obligación de notificación de una medida que restrinja la libre circulación de un servicio de la sociedad de la información prestado por un operador establecido en el territorio de otro Estado miembro, prevista en el artículo 3, apartado 4, letra b), segundo guión, de la Directiva 2000/31, conlleva la imposibilidad de invocar dicha medida contra los particulares (véase, por analogía, la sentencia de 30 de abril de 1996, CIA Security International, C-194/94, EU:C:1996:172, apartado 54).

97. A este respecto, procede indicar además que, al igual que ocurre en el caso de los reglamentos técnicos que no hayan sido notificados por el Estado miembro conforme al artículo 5, apartado 1, de la Directiva 2015/1535, la inoponibilidad de una medida no notificada que limite la libre prestación de los servicios de la sociedad de la información se puede invocar no solo con ocasión de un proceso penal (véase, por analogía, la sentencia de 4 de febrero de 2016, Ince, C-336/14, EU:C:2016:72, apartado 84), sino también en un litigio entre particulares (véase, por analogía, la sentencia de 27 de octubre de 2016, James Elliott Construction, C-613/14, EU:C:2016:821, apartado 64 y jurisprudencia citada).

98. Por consiguiente, en un litigio como el que es objeto del asunto principal, en el que, en el transcurso de un procedimiento ante un órgano jurisdiccional penal, un particular solicita a otro particular la reparación del daño resultante de la infracción perseguida en dicho procedimiento, el incumplimiento por parte del Estado miembro de la obligación de notificar esa infracción de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3, apartado 4, letra b), segundo guión, de la Directiva 2000/31 hace que la medida nacional que establece esa infracción no se pueda oponer al particular contra el que se sigue el procedimiento penal y permite a este invocar tal incumplimiento no solo en el ámbito de las actuaciones penales dirigidas contra él, sino también en el ámbito de la pretensión indemnizatoria formulada por el particular personado como actor civil.

99. Habida cuenta de la falta de notificación por parte de la República Francesa de la Ley Hoguet y del carácter acumulativo de las condiciones contempladas en el artículo 3, apartado 4, de la Directiva 2000/31, que se han recordado en los apartados 84 y 85 de la presente sentencia, debe considerarse que la Ley Hoguet no puede aplicarse en ningún caso a un particular que se encuentre en una situación como la de Airbnb Ireland en el litigio principal, con independencia de que dicha Ley cumpla o no las demás condiciones previstas en la referida disposición.

100.De conformidad con lo expuesto anteriormente, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 3, apartado 4, letra b), segundo guion, de la Directiva 2000/31 debe interpretarse en el sentido de que un particular puede oponerse a que se le apliquen, en el ámbito de un procedimiento penal en el que se ha ejercitado una acción civil, medidas de un Estado miembro que restrinjan la libre circulación de un servicio de la sociedad de la información que presta desde otro Estado miembro, cuando dichas medidas no hayan sido notificadas con arreglo a dicha disposición".

DECIMOCTAVO.- De la sentencia del TJUE se desprende que una norma como el artículo 54 ter REGAT debía haber sido notificada bajo la Directiva 1535/2015 y que su falta de notificación conlleva su invalidez. La misma permite resolver el presente recurso sin necesidad de plantear cuestiones prejudiciales adicionales.

En el escrito de 8 de mayo de 2019 la recurrente sostenía que el proyecto de artículo 54 ter REGAT (introducido por el artículo 1. Once del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre) debía haberse comunicado a la Comisión europea por imperativo de la Directiva de Información Obligatoria ("DIO")<sup>2</sup>. Y adelantaba que los efectos de la falta de notificación del art. 54 ter REGAT a la Comisión europea, implicaría la no oponibilidad de la norma. Y, como corolario, en el marco concreto de nuestro ordenamiento jurídico interno, la nulidad de pleno Derecho de la norma impugnada, con fundamento en el artículo 47.2 de la Ley 39/2015, de 1 octubre, del Procedimiento administrativo común de las Administraciones Públicas y Directiva (UE) 2015/1535 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 9 de septiembre de 2015, por la que se establece un procedimiento de información en materia de reglamentaciones técnicas y de reglas relativas a los servicios de la sociedad de la información (versión codificada).

Los términos de la sentencia del TJUE antes transcrita, en cuanto aquí interesa, son claros, estamos ante una disposición general que establece una serie de obligaciones a las entidades colaborativas prestadoras de servicio de la información, que aun siendo legítimas desde el punto de vista del ordenamiento jurídico interno, suponen un reglamento técnico de desarrollo de la Ley de trasposición de la directiva de información, y en consecuencia debería haber notificado el Estado español a la Comisión Europea la intención de aprobar la norma reglamentaria que ahora se impugna, lo que no ha hecho, por lo que se producen los efectos que se derivan de dicho incumplimiento formal, y en consecuencia, procede dar lugar al recurso contencioso-administrativo y anular y dejar sin efecto el reglamento impugnado por ser contrario a Derecho.

DECIMONOVENO. Costas.

No procede la imposición de las costas procesales, haciendo uso de la facultad establecida en el artículo 139 de la Ley Jurisdiccional.

### FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido :

1º. Ha lugar al recurso contencioso-administrativo 1 / 80 / 2018 interpuesto por la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE LA ECONOMÍA DIGITAL ADIGITAL, contra el apartado 11 del artículo primero del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se introduce en el Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, un nuevo artículo 54 ter, que regula la " Obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos", que se anula y se deja sin efecto por ser contrario a Derecho.

2º. No ha lugar a condena en las costas procesales.

3º. Procédase a la publicación de la presente sentencia en el Boletín Oficial del Estado..

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso, e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. Nicolás Maurandi Guillén D. José Díaz Delgado

D. Angel Agualló Avilés D. José Antonio Montero Fernández

D. Francisco José Navarro Sanchís D. Jesús Cudero Blas

D. Isaac Merino Jara Doña Esperanza Córdoba Castroverde

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma D. José Díaz Delgado, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, la Letrada de la Administración de Justicia. Certifico.



El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.