



Universidad de Valladolid

Facultad de Derecho

Trabajo de Fin de Grado

Doble titulación de Grado en Derecho y Grado en Administración y Dirección de Empresas

LAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA DE LAS PLATAFORMAS DIGITALES EN LA “DAC 7”

Presentado por:

Cristina del Caso Matos

Tutelado por:

Felipe Alonso Murillo

Valladolid, 24 de junio de 2024

LAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA DE LAS PLATAFORMAS DIGITALES EN LA “DAC 7”

I. JUSTIFICACIÓN, METODOLOGÍA DE ANÁLISIS Y ESTRUCTURA DEL TRABAJO.	4
II. CONTEXTO EN EL QUE SURGEN ESTAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA: ECONOMÍA COLABORATIVA, PLATAFORMAS Y TRIBUTACIÓN EN LA ERA DIGITAL	5
A. ECONOMÍA COLABORATIVA Y SU IMPACTO TRIBUTARIO	5
B. CONCEPTO DE PLATAFORMAS DIGITALES Y SU CRECIENTE IMPORTANCIA PARA LA ECONOMIA DIGITAL	7
C. LA COOPERACIÓN ENTRE PLATAFORMAS DIGITALES Y AUTORIDADES TRIBUTARIAS.....	10
D. ADAPTACIÓN NORMATIVA EN LA UNIÓN EUROPEA: TRIBUTACIÓN Y AVANCE DIGITAL.....	12
E. TRANSFORMACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN EN ESPAÑA ANTE LA “ERA DIGITAL”.	14
III. ANÁLISIS DE ESTAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA EN LA DIRECTIVA 2021/514, CONOCIDA COMO “DAC 7”.	16
A. OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN PARA LAS PLATAFORMAS DIGITALES.	19
a. Objeto de la nueva obligación de informar.	20
b. Ámbito de aplicación de la “DAC 7”.....	23
B. PROCEDIMIENTOS DE DILIGENCIA DEBIDA.	25
a. Vendedores activos y vendedores excluidos.	27
b. Recopilación de la información precisa.	28
i. Información sobre el vendedor y su residencia.	29
ii. Información sobre los bienes inmuebles alquilados.....	31
c. Verificación de esa información recopilada.	32
C. Procedimiento de comunicación de información.	33
a. Operadores de plataforma sometidos a comunicación de información.	33
i. Residentes, constituidos, administrados o con establecimiento permanente en Estados Miembros.	35
ii. Operadores de plataforma extranjeros.	37
D. Procedimiento de registro único.	39
E. Posterior intercambio de información entre Estados Miembros.....	41
IV. TRANSPOSICIÓN DE LAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA EXIGIDAS POR LA “DAC 7” EN EL REINO DE ESPAÑA.....	42
A. Adaptación de la regulación nacional a las directrices internacionales.	45
a. Ley 13/2023.	45
b. Real Decreto 117/2024.	49

i.	Operadores de plataforma que deben cumplir con la obligación de informar.	49
ii.	Registro en España de los operadores de plataforma.	52
iii.	Operadores de plataforma excluidos de la obligación de informar.....	56
iv.	Vendedores excluidos e incluidos	57
v.	Peculiaridades en cuanto al arrendamiento de inmuebles.	59
c.	La Orden HAC/72/2024.....	60
B.	Retos específicos y oportunidades para la implementación efectiva.	61
V. ADAPTACIÓN A LA EVOLUCIÓN TECNOLÓGICA: NECESIDAD DE UNA REGULACIÓN CONTINUA Y EVOLUTIVA (“DAC 8”).		63
VI. CONCLUSIONES		67
BIBLIOGRAFÍA		68

I. JUSTIFICACIÓN, METODOLOGÍA DE ANÁLISIS Y ESTRUCTURA DEL TRABAJO.

El presente trabajo de fin de grado aborda el estudio de las obligaciones de información tributaria de las plataformas digitales según la Directiva 2021/514, del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (en adelante «DAC 7»). Este análisis cobra particular importancia en un contexto del creciente uso de plataformas digitales en la economía global, subrayando la necesidad imperiosa de garantizar la transparencia de estas transacciones y el cumplimiento de las obligaciones tributarias que generan.

La justificación del objeto estudio se encuentra en la necesidad de comprender cómo estas nuevas obligaciones de información con trascendencia tributaria afectan a las plataformas digitales y a las autoridades tributarias, así como su impacto en la economía colaborativa y la tributación en la era digital. Además, se busca analizar la adaptación del ordenamiento jurídico español a estas nuevas obligaciones de información tributaria, identificando inconvenientes y oportunidades para una implementación efectiva de las exigencias de la DAC 7.

La metodología empleada en este trabajo sigue un método deductivo basado en el análisis normativo y bibliográfico. La exposición y el detalle de las directrices emitidas por la Unión Europea y de las disposiciones nacionales relacionadas con la DAC 7, con una previa contextualización del impacto de la economía colaborativa y las plataformas digitales en el sistema tributario, sustentado en la literatura académica y técnica, permitirá una comprensión integral de la implementación y los efectos de la DAC 7, e igualmente de la eficacia de la transposición de su contenido en el Derecho nacional español.

El trabajo de fin de grado se estructurado en cinco apartados:

En el primero se analizará el contexto en el que surgen estas nuevas obligaciones de información tributaria, abarcando la economía colaborativa, las plataformas digitales y la tributación en la era digital. Se examina en este primer apartado el impacto tributario de la economía colaborativa, el concepto de plataformas digitales y su creciente importancia, así como la cooperación entre estas plataformas y las autoridades tributarias.

En el segundo apartado se expondrán las obligaciones de información tributaria establecidas en la DAC 7, detallando el objeto, el ámbito de aplicación, el procedimiento de diligencia debida, la recopilación y verificación de información y, finalmente, el procedimiento de comunicación.

En el tercer apartado se examinará la transposición de estas obligaciones en el Derecho español, evaluando la adaptación de la regulación nacional a las directrices internacionales, los “vehículos normativos” empleados y los obstáculos y oportunidades para una implementación efectiva.

En el cuarto apartado se identificarán los interrogantes que plantea la consecución de los objetivos de información tributaria perseguidos por la DAC 7, como la falta de armonización a nivel nacional, la necesidad de adaptación tecnológica y la evolución continua de la regulación, comentando brevemente las novedades introducidas por la DAC 8.

En el quinto y último apartado se presentarán sintéticamente las conclusiones principales del trabajo.

II. CONTEXTO EN EL QUE SURGEN ESTAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA: ECONOMÍA COLABORATIVA, PLATAFORMAS Y TRIBUTACIÓN EN LA ERA DIGITAL

A. ECONOMÍA COLABORATIVA Y SU IMPACTO TRIBUTARIO

A diferencia de los modelos económicos tradicionales basados en la cultura de la propiedad, el fenómeno de la colaboración está creciendo, especialmente entre los estratos más jóvenes de la sociedad¹. Este cambio está motivado por una serie de factores, entre los que se incluyen la crisis económica, el desarrollo de tecnologías de la información y comunicación, así como un cambio generalizado en la mentalidad social y económica.

Inicialmente, este fenómeno se asociaba, en esencia, al consumo colaborativo, el cual buscaba optimizar el uso de recursos infrautilizados mediante el intercambio y la compartición entre propietarios y usuarios. Sin embargo, este concepto ha evolucionado hacia lo que ahora se conoce como economía colaborativa, un término más amplio que abarca una variedad de interacciones y transacciones colaborativas que van más allá del simple consumo colaborativo.

La economía colaborativa se ha convertido en un fenómeno revolucionario en el panorama económico global, redefiniendo la forma en que las personas acceden a los bienes y servicios. En el centro del debate actual, este modelo se caracteriza por su eficiencia, el intercambio entre pares y la intermediación a través de plataformas digitales.

Este modelo se contempla desde una perspectiva optimista, ya que ofrece nuevas oportunidades de empleo, flexibilidad laboral y, en general, precios más bajos para los consumidores. Además, permite un uso más eficiente de los recursos, lo que contribuye en buena medida a la sostenibilidad y a la transición a una economía circular. Así, aunque el intercambio entre particulares de bienes y servicios subutilizados no es algo novedoso, el surgimiento de plataformas digitales ha llevado esta práctica a una escala masiva, eliminando las barreras geográficas gracias a Internet.

¹ MARTÍNEZ GONZÁLEZ, J.A., PARRA LÓPEZ, E., & BARRIENTOS BAEZ, A. (2021): "Young consumers' intention to participate in the sharing economy: An integrated model". *Sustainability*, 13(1), 430, pág. 4.

Tal como expresa la Comisión Europea, el término economía colaborativa abarca todos aquellos “modelos de negocio en los que se facilitan actividades mediante plataformas colaborativas que crean un mercado abierto para el uso temporal de mercancías o servicios ofrecidos a menudo por particulares. La economía colaborativa implica a tres categorías de agentes: i) prestadores de servicios que comparten activos, recursos, tiempo y/o competencias —pueden ser particulares que ofrecen servicios de manera ocasional («pares») o prestadores de servicios que actúen a título profesional («prestadores de servicios profesionales»); ii) usuarios de dichos servicios; y iii) intermediarios que —a través de una plataforma en línea— conectan a los prestadores con los usuarios y facilitan las transacciones entre ellos («plataformas colaborativas»). Por lo general, las transacciones de la economía colaborativa no implican un cambio de propiedad y pueden realizarse con o sin ánimo de lucro.”²

Esta definición revela un cambio paradigmático en la forma en que se concibe la interacción económica colaborativa, yendo un paso más allá de la compartición de recursos entre particulares y generando lo que algunos denominan “economía de plataforma”³. Esta transformación refleja la creciente influencia de la tecnología en la economía y la sociedad en general, así como la necesidad de adaptarse a un entorno digital en constante cambio.

Este modelo económico, basado en buena medida en la colaboración entre individuos a través de plataformas digitales, presenta una serie de implicaciones tributarias que requieren una cuidadosa consideración por parte de las autoridades tributarias.

Uno de los principales desafíos asociados con la economía colaborativa radica en la dificultad para rastrear primero y gravar adecuadamente después las transacciones que se realizan a través de estas plataformas. Dada la naturaleza descentralizada y a menudo transfronteriza de estas operaciones, las autoridades tributarias se enfrentan a obstáculos significativos para garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de los participantes en la economía colaborativa.

En este punto, la colaboración entre las administraciones tributarias y las plataformas digitales se torna esencial. Esto es, las innovaciones en los modelos de negocio digitales proporcionan ventajas tributarias significativas. Al mismo tiempo, las transacciones en plataformas digitales generan datos que pueden ser utilizados por las autoridades tributarias, dado que el análisis de un gran volumen de información permite implementar sistemas más eficientes de control tributario.

El artículo 85 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria («LGT» en lo sucesivo), establece una obligación fundamental para las administraciones tributarias: proporcionar información y asistencia a los obligados tributarios con respecto a sus

² COMISIÓN EUROPEA (2016): Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: *Una Agenda Europea para la economía colaborativa* (SWD (2016) 184 final). Recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0356&from=GA> Acceso el 12 de marzo de 2024.

³ CORRECHER MATO, C. J.: “Economía colaborativa y recaudación tributaria: especial consideración al papel de la plataforma”, *Quincena Fiscal*, núm. 22 de 2018, pág. 2.

derechos y deberes fiscales. Esta disposición busca garantizar que los contribuyentes estén debidamente informados y puedan cumplir con sus obligaciones tributarias de manera adecuada.

En el contexto de la economía colaborativa, este deber adquiere una relevancia particular debido a la complejidad y la naturaleza novedosa de este modelo. Para abordar este desafío los Estados han implementado diversas acciones, entre las que se incluyen campañas de orientación e información para aclarar las normas tributarias aplicables, la introducción de regímenes fiscales especiales o simplificados para los ingresos generados en la economía colaborativa hasta ciertos umbrales, y la participación voluntaria de las plataformas en la facilitación del cumplimiento fiscal.⁴

En este sentido, las administraciones tributarias tienen la responsabilidad de proporcionar información clara y específica sobre las obligaciones fiscales aplicables a los participantes en la economía colaborativa. Esto puede implicar la elaboración de guías detalladas, la organización de sesiones informativas y la colaboración estrecha con las plataformas digitales para garantizar que los contribuyentes estén debidamente informados y puedan cumplir con sus obligaciones tributarias de manera efectiva.

Ahora bien, se ha enfatizado que las plataformas digitales no deben ignorar las responsabilidades fiscales de los usuarios a los que conectan (Vega García, 2017, p. 600)⁵. La tarea de facilitar el cumplimiento de las obligaciones fiscales no recae exclusivamente en las administraciones tributarias, sino que también puede y debe ser asumida por las plataformas que actúan como intermediarios en la prestación de servicios o la venta de bienes. Estas plataformas, al operar en un entorno digital y hacer uso de tecnologías avanzadas, están en una posición única para colaborar con los usuarios en asuntos tributarios.

B. CONCEPTO DE PLATAFORMAS DIGITALES Y SU CRECIENTE IMPORTANCIA PARA LA ECONOMIA DIGITAL

La digitalización de la economía ha llevado a nuevos modos de consumo y de negocio a través de plataformas digitales en las que se compran y venden bienes y servicios mediante nuevas formas de organización de los medios materiales y personales para intervenir en el mercado.

Se pueden conceptualizar las plataformas digitales como espacios en línea donde los usuarios son reunidos por un operador de plataforma para facilitar una interacción

⁴ANTÓN ANTÓN, A. (2019): "El ordenamiento tributario frente a los retos de los modelos de economía colaborativa surgidos en el contexto de la economía digital", en I. BILBAO ESTRADA & A. ANTÓN ANTÓN (dirs.), *Retos y oportunidades de la administración tributaria en la era digital*, Thomson Reuters Aranzadi, España, págs. 179-214.

⁵VEGA GARCÍA, A. (2017): "Retos fiscales de la economía colaborativa", en S. Moreno González (dir.) & J.A. Gómez Requena (ed.), *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, Thomson Reuters Aranzadi, España, págs. 589- 604.

(intercambio de información, transacción comercial, etc.).⁶ En esta definición instrumental se incluyen tanto los mercados de comercio electrónico y las tiendas de aplicaciones en línea como los motores de búsqueda y las plataformas de redes sociales y de medios en línea.

En 2023, el 70% de las personas de entre 16 y 74 años en la Unión Europea [«UE» en adelante] ordenaron o compraron bienes o servicios por Internet para uso privado, en comparación con el 56% en 2018. Los Países Bajos (92%), Dinamarca y Suecia (ambos con un 89%) presentaron el mayor porcentaje de usuarios de internet que compraron bienes o servicios en línea. Más de 3 de cada 4 usuarios de internet también compraron bienes en línea en los siguientes países: Irlanda, Luxemburgo, Finlandia, República Checa, Alemania, Francia y Eslovaquia. España, por su parte, supera las dos terceras partes de usuarios con un 69%.⁷

Las transmisiones de bienes entre particulares se han incrementado sobre la base de estas plataformas virtuales. La utilización de dichos medios es accesible normalmente a través de una página *Web* o un *software* de aplicación móvil (*app*) que establece una conexión directa entre oferentes y demandantes, facilitando las transacciones y el pago y permitiendo la valoración del servicio por los clientes (*feedback*).

Actualmente, un millón de empresas de la UE están comercializando bienes y servicios mediante plataformas digitales, y más del 50% de las pequeñas y medianas empresas que utilizan estos mercados en línea realizan ventas transfronterizas.⁸

Ahora bien, no existe una única clase de plataforma digital y es necesario distinguir, por lo que en este trabajo importa, entre:

Las plataformas digitales que participan como proveedores de bienes o prestadores de servicios en el mercado, proporcionando el producto o servicio principal o bien servicios complementarios a estos que forman parte de una oferta total (*Uber* o *Glovo* son dos claros ejemplos), y las plataformas digitales que participan como intermediarias en el mercado, poniendo en contacto a proveedores de bienes o servicios con destinatarios de esos bienes o servicios (*Airbnb* o *Wallapop* ilustran claramente este concepto). En este segundo caso estamos ante “conectores” entre oferta y demanda que intervienen en el abastecimiento y disponibilidad de productos y servicios en el mercado. Su labor esencial es, por tanto, facilitar la colaboración entre usuarios en el ámbito digital, razón por la que habitualmente se las conoce como plataformas colaborativas.

Esta segunda clase de plataformas desarrolla herramientas tecnológicas que permiten a los usuarios registrarse, publicar sus ofertas o demandas, buscar productos o servicios

⁶ Vid. COMISIÓN EUROPEA (2016): *Las plataformas en línea y el mercado único digital. Retos y oportunidades para Europa*, 25 de mayo de 2016, COM (2016) 288 final, págs. 2-3.

⁷ EUROSTAT (2023): *Ordering or buying goods and services*. Recuperado de https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Digital_economy_and_society_statistics_-_households_and_individuals#Ordering_or_buying_goods_and_services Acceso el 7 de marzo de 2024.

⁸ COMISIÓN EUROPA, *Plataformas en línea*. (s/f). *Configurar el Futuro Digital de Europa*. Recuperado de <https://digital-strategy.ec.europa.eu/es/policies/online-platforms> Acceso el 7 de marzo de 2024.

relevantes y comunicarse eficientemente entre sí. Por ejemplo, una plataforma de alquiler de viviendas proporciona una interfaz intuitiva para que los propietarios publiquen sus propiedades y los inquilinos busquen alojamientos disponibles. Además, estos portales establecen una infraestructura para transacciones electrónicas, lo que implica la implementación de sistemas de pago seguros y la gestión de la transferencia de fondos entre las partes involucradas. Para mitigar los riesgos y aumentar la confianza entre los usuarios, las plataformas también implementan sistemas de verificación de identidad, reputación o calidad de los productos o servicios ofrecidos. Un ejemplo podría ser una plataforma de alquiler de vehículos que exige a los conductores proporcionar una copia de su licencia de conducir y un depósito de seguridad antes de permitirles reservar un automóvil, reduciendo así el riesgo de conductores no autorizados o irresponsables utilizando el servicio.

Estas plataformas digitales colaborativas pueden actuar sin ánimo de lucro, pero normalmente cobran un precio a sus usuarios. Algunas incluyen una tarifa de integración, donde se cobra un precio único o recurrente por permitir que los usuarios se registren y utilicen su plataforma (*HomeAway*, por ejemplo, es una plataforma de reservas de alojamiento que cobra una tarifa anual a los propietarios de viviendas por incluir sus propiedades en el sitio); otras cobran una comisión por transacción, reteniendo un porcentaje del valor de cada transacción realizada a través de ella (por ejemplo, *Etsy* cobra una comisión por cada venta realizada a través de la plataforma, reteniendo un porcentaje del precio como tarifa por el uso de sus servicios de intermediación).

Conviene destacar para terminar este subapartado del trabajo:

En primer lugar, que en las interacciones que tienen lugar en estas plataformas los usuarios profesionales son definidos en el artículo 2 del Reglamento (UE) 2019/1150 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, sobre el fomento de la equidad y la transparencia para los usuarios profesionales de servicios de intermediación en línea, como “todo particular que actúa en el marco de una actividad comercial o profesional o toda persona jurídica que ofrece bienes o servicios a los consumidores a través de servicios de intermediación en línea, con fines relativos a su comercio, negocio, oficio o profesión”⁹;

Y, en segundo lugar, que estas plataformas poseen una serie de notas distintivas comunes¹⁰:

- La capacidad de crear y modificar nuevos mercados, desafiando los modelos tradicionales y facilitando nuevas formas de interacción, incluyendo la gestión y edición de grandes volúmenes de datos.
- La operatividad en mercados multifacéticos con diferentes niveles de control sobre las interacciones entre usuarios.

⁹ DOUE de 11 de julio de 2019, serie L, número 186/57.

¹⁰ Confróntese, COMISIÓN EUROPEA (2016), *Las plataformas en línea y el mercado único digital. Retos y oportunidades para Europa*, op. cit., pág. 3.

- El aprovechamiento de los "efectos de red", donde el valor del servicio aumenta con el número de usuarios. Es obvio que cuantas más personas se unen a la plataforma, más útil se vuelve ésta para cada usuario individual, porque hay más personas con las que pueden interactuar, lo que a su vez atrae a más usuarios, y se produce una suerte de progresiva retroalimentación positiva de la plataforma.
- La utilización de tecnologías de la información y la comunicación para llegar a los usuarios de manera instantánea y eficiente.
- La generación de valor digital como resultado de la acumulación de datos y la facilitación a su través de nuevos proyectos empresariales, lo que a su vez genera nuevas dependencias estratégicas, pues permiten desde *startups* tecnológicas hasta pequeños negocios que utilizan la plataforma como canal de venta.

No hay duda de que las plataformas digitales han traído beneficios para la economía, porque promueven una mayor eficiencia, actúan como catalizadores de la innovación basada en datos y aumentan las opciones de los consumidores, lo que contribuye a la competitividad empresarial y al bienestar general; tampoco hay duda de que han traído beneficios a la sociedad, al facilitar el acceso a la información y su circulación más allá de las fronteras¹¹, pero no se deben minusvalorar los perjuicios que pueden ocasionar en la economía y en la sociedad si su actuación no respeta las reglas por las que se rige la economía y la sociedad en los Estados democráticos de Derecho.

C. LA COOPERACIÓN ENTRE PLATAFORMAS DIGITALES Y AUTORIDADES TRIBUTARIAS

Como se ha mencionado anteriormente, las plataformas digitales desempeñan un papel fundamental al facilitar la conexión y las transacciones entre usuarios. El incremento incesante del volumen de transacciones digitales hace imprescindible la cooperación de estas plataformas con las autoridades tributarias, lo que les otorga una importante responsabilidad en términos de transparencia y divulgación de información tributaria.

En los últimos años se evidenció que las administraciones tributarias de los Estados miembros de la Unión Europea no disponían de la información necesaria para evaluar y supervisar correctamente la renta bruta derivada de actividades comerciales realizadas por medio de plataformas digitales.¹² Se reconoció además que el operador de la plataforma digital cuenta con una ventaja para recopilar y verificar la información

¹¹ COMISIÓN EUROPEA (2017), (2017): *Compliance Package: Commission staff working document: Impact assessment accompanying the document Proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council on establishing a single digital gateway to provide information, procedures, assistance and problem solving services and amending Regulation (EU) No 1024/2012*. 213 final. Brussels. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52017SC0213>. De las 2170 personas que respondieron a la consulta, el grupo más numeroso a gran distancia fue el de los jóvenes comprendidos entre los 18 y los 30 años (29 %).

¹² Vid. Consejo de la Unión Europea (9 June 2020), *Shaping Europe's Digital Future - Council Conclusions*, Brussels, 9 June 2020 (OR. en) 8711/20. Recuperado de <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8711-2020-INIT/en/pdf> Acceso el 19 de marzo de 2024.

relevante, a efectos tributarios, de todos los vendedores que la utilizan¹³, de ahí que no solo procediera exigirles que transmitieran los datos propios –a efectos de controlar el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias–, sino que también procediera requerirles que facilitaran información relevante para controlar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los usuarios involucrados en las transacciones.

Debemos analizar, por ende, la pertinencia de esta nueva obligación de información tributaria.¹⁴

El establecimiento de esta obligación de información tributaria para las plataformas digitales se sustenta en diversos motivos que destacan la importancia de regular y garantizar un flujo adecuado de información en el entorno digital.

Por un lado, estas plataformas ocupan una posición central en el comercio digital contemporáneo, actuando como intermediarias en una amplia gama de transacciones económicas, por lo que no sólo tienen el acceso a sus propios datos, también acceden a la información de sus usuarios, lo que hace indispensable establecer una obligación expresa para el reporte de información con trascendencia tributaria. Además, en palabras de SÁNCHEZ HUETE, la implementación de una obligación informativa garantiza un suministro continuo y periódico de información, lo que resulta fundamental para los procesos de control y fiscalización por parte de las autoridades competentes. Esta información periódica y sistemática permite detectar de manera más eficiente posibles irregularidades o incumplimientos tributarios, contribuyendo así a la prevención y combate de la evasión fiscal en el ámbito digital.

Por otro lado, considerando el tamaño y la infraestructura de las empresas que respaldan estas plataformas digitales, en muchos casos el responsable de proporcionar la información tributaria sería un empresario con recursos y capacidades para gestionarla, de modo que el coste indirecto de cumplir con esta obligación informativa resulta relativamente bajo para estos actores, especialmente en comparación con los beneficios que se derivarían de una mayor transparencia y cumplimiento fiscal en el sector digital.

Sin perjuicio de lo anterior, la implementación de estas obligaciones informativas no está exenta de inconvenientes y desafíos que vencer, como señala el mismo autor:

El primero es el posible solapamiento con las obligaciones informativas preexistentes, porque indudablemente la introducción de una obligación específica para los

¹³ Según el considerando 10 de la Directiva 514/2021 (DAC 7): “Los operadores de plataformas están mejor posicionados para recopilar y verificar la información necesaria sobre todos los vendedores que operan en una plataforma digital específica y se sirven de ella.”

¹⁴ SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2017): “Economía colaborativa: información y control tributario” en LUCAS DURÁN, M. y GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (Dir.), *Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transporte*, Documento de Trabajo 15/2017, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2017, pág. 22.

operadores de plataformas digitales aumenta la complejidad del cumplimiento tributario tanto para las plataformas como para los usuarios finales¹⁵.

El segundo es la necesidad de preservar la proporcionalidad de esta obligación informativa, porque imponer a las plataformas digitales una obligación de suministro de información continua y masiva de todas las transacciones económicas de sus usuarios, incluidas las individuales de escasa cuantía o las efectuadas por contribuyentes que cumplen con otras obligaciones específicas de información, puede resultar desproporcionado.

El tercero y último es la eficacia práctica de esta obligación informativa cuando recae sobre empresas o plataformas digitales ubicadas en otros países o latitudes, debido tanto a las diferencias regulatorias como a la dificultad de asegurar el suministro de información precisa y completa.

D. ADAPTACIÓN NORMATIVA EN LA UNIÓN EUROPEA: TRIBUTACIÓN Y AVANCE DIGITAL.

La tributación de la economía digital en la Unión Europea ha evolucionado en los últimos años para abordar los desafíos específicos que presenta el nuevo entorno económico. Desde sus primeros pasos, se ha reconocido la necesidad de adaptar el marco normativo y las prácticas fiscales a la realidad digital, donde las empresas operan de manera transfronteriza y las transacciones se realizan cada vez más en línea.

La Directiva 2011/16/UE del Consejo, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE (en adelante, «DAC 1») marcó un punto de partida en la cooperación administrativa en materia de fiscalidad en la Unión Europea. Esta directiva abordó la necesidad de un contacto más estrecho entre los organismos tributarios nacionales para mejorar la eficiencia en la cooperación administrativa.

Años más tarde, en 2015, la Comisión Europea lanzó su “Estrategia para el Mercado Único Digital”, reconociendo la importancia de abordar la cuestión de la tributación de las empresas digitales en el mercado único.¹⁶ Esta estrategia sentó las bases para futuras iniciativas relacionadas con la tributación de las plataformas digitales con el objetivo de garantizar que estas empresas contribuyeran equitativamente al sistema fiscal europeo.

El reconocimiento de la importancia de la fiscalización en la economía digital se evidenció en momentos clave, como en la Cumbre Digital de Tallin en septiembre de

¹⁵ Proporcionando una visión previa de los elementos que serán abordados en la sección de este trabajo dedicada a los “operadores de plataforma sujetos a comunicación de Información” la propia DAC 7 señala en su Anexo V, Sección I, apartado A, 2 que un “operador de plataforma” es “una 'entidad' que celebra contratos con vendedores para poner toda o parte de una plataforma a disposición de tales vendedores.”

¹⁶ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, *Una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa* Bruselas, 6 de mayo de 2015, COM (2015) 192 final {SWD (2015) 100 final}.

2017.¹⁷ En sus conclusiones, formuladas en octubre del mismo año, los dirigentes de la UE abogaron por «*un sistema tributario eficaz y justo que se adapte a la era digital*» al tiempo que destacaron la necesidad de abordar la tributación de las empresas digitales y llamaron a la Comisión Europea a proponer medidas concretas al respecto¹⁸.

En los años posteriores, la Unión Europea se vio inmersa en un profundo debate sobre la tributación digital, enfrentando los retos surgidos por el crecimiento de la economía digital. En este proceso, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos («OCDE» en lo sucesivo) desempeñó un papel crucial, porque publicó un informe preliminar sobre la imposición digital¹⁹, subrayando la necesidad de una solución global consensuada.

Ante estos desafíos, la Comisión Europea presentó dos propuestas legislativas: una destinada a reformar la tributación de las empresas basada en su actividad digital con los usuarios y otra para establecer un impuesto provisional sobre servicios digitales. El debate continuó en el Consejo Europeo, donde la discusión se centró en cómo adaptar los sistemas fiscales al entorno digital y, en esta misma línea, abordar la evasión fiscal.

La UE participó activamente en debates sobre tributación digital a nivel internacional buscando un consenso global en la OCDE para su implementación. Las negociaciones fueron especialmente intensas sobre dos aspectos cruciales: la redistribución de los beneficios de las empresas digitalizadas y la reforma general de la tributación internacional de las empresas.

En 2021, la UE reafirmó su compromiso con una solución global consensuada para la tributación digital internacional dentro de la OCDE y adoptó nuevas normas para las plataformas digitales, que exigen la comunicación de ingresos para garantizar una tributación equitativa. En este contexto de evolución y adaptación, la Unión Europea promulgó la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, «DAC 7», que constituye el núcleo de este trabajo), como parte integral de sus esfuerzos para fortalecer la tributación en línea y abordar las deficiencias de la anterior normativa sobre economía digital.

La DAC 7, diseñada para complementar y fortalecer la legislación existente, establece un marco claro de obligaciones para las plataformas digitales en términos de recopilación, intercambio y presentación de información tributaria relevante a las autoridades tributarias. Esta directiva representa, como se verá en el siguiente capítulo de este

¹⁷ Consejo Europeo Bruselas, 19 de octubre de 2017 (OR. en) EUCO 14/17 CO EUR 17 CONCL 5. Recuperado de <https://www.consilium.europa.eu/media/31263/19-euco-final-conclusions-en.pdf> Acceso el 12 de marzo de 2024, pág. 5.

¹⁸ Conclusions – 19 October 2017 EUCO 14/17, op. cit., pág. 8.

¹⁹ OECD (2020): *Taxing Virtual Currencies: An Overview Of Tax Treatments And Emerging Tax Policy Issues*, recuperado de <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policy-issues.htm> acceso el 17 de abril de 2024.

trabajo, un hito significativo en los esfuerzos de la UE para cerrar brechas y mejorar la transparencia fiscal en el ámbito digital y, concretamente, en la economía colaborativa.

Finalmente, en 2023, la UE avanzó en el fortalecimiento de la cooperación entre las autoridades tributarias nacionales mediante la adopción de nuevas iniciativas, especialmente centradas en la notificación y el intercambio automático de información sobre los ingresos derivados de operaciones con criptoactivos. Estos procesos culminaron con la promulgación de la Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad («DAC 8», en lo sucesivo).

E. TRANSFORMACIÓN DE LA TRIBUTACIÓN EN ESPAÑA ANTE LA “ERA DIGITAL”.

La tributación de la economía digital en España ha experimentado una considerable evolución en los últimos años, marcada por una serie de hitos legislativos y cambios en las políticas fiscales. Desde su surgimiento, la economía digital ha planteado desafíos significativos para los sistemas tributarios tradicionales, debido a la naturaleza global y la dificultad para rastrear las transacciones en línea.

En 2012 se marcó un hito significativo en la tributación española con la introducción de la prohibición de pagos en efectivo. Así, se impuso el no pago en efectivo de las operaciones cuando intervengan determinados sujetos y en relación a concretas cuantías máximas, a través de la Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, con el objetivo de combatir la economía sumergida y mejorar la trazabilidad de las transacciones económicas en el país.²⁰ Al restringir los pagos en efectivo se buscaba reducir la opacidad en las transacciones y fortalecer la integridad del sistema fiscal español. Esta norma no solo tuvo un impacto directo en la reducción de la evasión fiscal, al dificultar la ocultación de ingresos, también sentó las bases para una mayor transparencia y control en el ámbito de las transacciones digitales, preparando el terreno para futuras regulaciones destinadas a abordar los desafíos impositivos asociados con el crecimiento de la economía colaborativa en España.

A pesar de que La Agencia Estatal de la Administración Tributaria («AEAT» a partir de ahora) podía (y puede) obtener información sobre las transacciones digitales (i) mediante la recepción de información estructurada derivada de declaraciones informativas y requerimientos tributarios, y (ii) mediante el acopio de información no estructurada proveniente de redes sociales, sitios web y otras plataformas digitales²¹, lo cierto es que esos canales de información no eran suficientes para el adecuado control

²⁰ SÁNCHEZ HUETE, M.A. en LUCAS DURÁN, M. y GARCÍA-HERRERA BLANCO, C., (2017) [dirs.], *Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transporte*, op. cit. pág. 24.

²¹ FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J. (2023), “Análisis de la nueva obligación de información para las plataformas digitales” (págs. 577-609), en *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, Thomson Reuters Aranzadi, pág. 578.

de las transacciones económicas digitales, de ahí que, a finales del año 2017, se introdujera en la normativa tributaria española una importante obligación informativa relacionada con los arrendamientos de viviendas destinadas a usos turísticos, que se plasmó en el artículo 54 ter del 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 Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio²².

El propósito fundamental de esa disposición era prevenir el fraude fiscal, especialmente en el ámbito de los alquileres turísticos, donde las plataformas digitales juegan un papel fundamental como intermediarias. En virtud de esta obligación, las plataformas digitales que actúan como intermediarios en el alquiler de viviendas turísticas estaban obligadas a proporcionar a la AEAT una serie de datos sobre sus usuarios. Esos datos incluían tanto información personal, nombres, apellidos y números de identificación, como referencias catastrales de los inmuebles, duración de las estancias, importe de cada alquiler y la naturaleza del intercambio en casos donde no exista una contraprestación económica directa.

Esta medida se enmarcó en el contexto más amplio de los esfuerzos por mejorar la transparencia y combatir el fraude fiscal en el sector del alquiler turístico, donde la falta de regulación y supervisión había venido siendo una preocupación creciente.

La obligación informativa expuesta fue anulada por la Sentencia de la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-administrativo del Tribunal Supremo de 23 de julio de 2020 (recurso 80/2018, ECLI:ES:TS:2020:2494). La anulación se basó exclusivamente en motivos formales, por considerar el Alto Tribunal que, en virtud de la Directiva 1535/2015 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, el Estado español tendría que haber notificado a la Comisión Europea la intención de aprobar la mencionada obligación informativa, algo que no hizo.

Conviene destacar que la disposición final segunda del Real Decreto 366/2021, de 25 de mayo, por el que se desarrolla el procedimiento de presentación e ingreso de las autoliquidaciones del Impuesto sobre las Transacciones Financieras y se modifican otras normas tributarias, reintrodujo el artículo 54 ter en 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, con efectos desde el 26 de junio de 2021.

²² Introducido en el citado Reglamento por el artículo primero, apartado 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.

Se planteó en su momento si legislador tributario español debería de haber seguido incorporando deberes de suministro de información tributaria en otros ámbitos en los que las plataformas digitales actúan de intermediarias, habida cuenta de que eso facilitaría las labores de control por parte de las administraciones tributarias y, en última instancia, podría simplificar la aplicación del sistema tributario. En la práctica, el legislador tributario español se ha visto abocado a realizar dicha tarea con la aprobación de la DAC 7 y su consiguiente trasposición al derecho nacional.

Como se tratará en mayor profundidad más adelante, recientemente se ha avanzado en esta línea con el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el cual se desarrollan las normas y procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas. Esta medida, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, tiene como objetivo fortalecer la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalización y mejorar la transparencia en las transacciones digitales.

Sin embargo, es importante tener en cuenta que la evolución normativa continúa y se deben considerar las modificaciones introducidas por la Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, que afectan a la implementación de la DAC 7 en el ámbito español. Estas actualizaciones reflejan la necesidad de adaptar constantemente el marco legal para abordar los desafíos impositivos en un entorno digital en constante cambio.

III. ANÁLISIS DE ESTAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA EN LA DIRECTIVA 2021/514, CONOCIDA COMO “DAC 7”.

La digitalización ha planteado desafíos significativos para la fiscalidad internacional que van más allá de los problemas de erosión de la base imponible y traslado de beneficios identificados en el Informe BEPS de 2015²³.

Inspirada en los trabajos de la OCDE²⁴, concretamente en las reglas modelo de información para plataformas digitales, y como parte del Plan de Acción de la Comisión Europea para una fiscalidad justa y eficiente²⁵, la citada Directiva 2021/514 surge como una respuesta integral ante la preocupación creciente de los Estados Miembros por la evasión fiscal, la falta de transparencia y la planificación agresiva, especialmente en operaciones internacionales.

²³ OECD (2015), *Final Report on the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, pág. 15. Recuperado de <https://web-archiv.e.oecd.org/2015-10-05/374056-beps-nota-explicativa-2015.pdf> Acceso el 23 de marzo de 2024.

²⁴ OECD (2018), *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

²⁵ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. “Plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación” Bruselas, 15.7.2020. COM (2020) 312 final, Recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52020DC0312> Acceso el 18 de abril de 2024.

El Dictamen del Pleno del Comité Económico y Social Europeo trató la cuestión de las plataformas digitales en el contexto de la fiscalidad equitativa y simplificada en la Unión Europea, destacando la importancia de abordar los desafíos que plantea la digitalización de la economía²⁶. En particular, puso de relieve el impacto de las plataformas digitales en la trazabilidad y detección de los hechos imposables por las autoridades tributarias.

Con este propósito, las obligaciones informativas en contextos dinámicos y cambiantes se han venido convirtiendo en un fenómeno en expansión²⁷. Este enfoque preventivo se intensifica considerablemente cuando el informante debe proporcionar datos no solo propios, sino también de terceros.

La mencionada Directiva señala, en su considerando 11, que es fundamental, dado el uso generalizado de plataformas digitales en el ejercicio de actividades comerciales tanto por particulares como por entidades, asegurarse de que la obligación de comunicación de la información se aplique con independencia de la condición jurídica de la obligación del vendedor²⁸. Se entiende así que la comunicación de la información relativa a vendedores registrados resulta esencial para luchar contra la pérdida de ingresos fiscales estatales.

La referida Directiva se articula así en torno a tres aspectos clave:

- (i) La obligación de registro en un censo para los "operadores de plataforma obligados a comunicar información"²⁹.
- (ii) Las normas y los procedimientos que los operadores deben aplicar sobre los "vendedores" para obtener la información necesaria para proceder al suministro de información exigido por la administración tributaria³⁰.
- (iii) La propia obligación de comunicación de información³¹.

²⁶ COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO (2021): "Dictamen del Pleno (24.2.2021-25.2.2021) sobre: Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo — Plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación [COM(2020) 312 final], Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la buena gobernanza fiscal en la UE y más allá de sus fronteras [COM(2020) 313 final], Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad [COM(2020) 314 final – 2020/0148 (CNS)], pág. 5, recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020AE3578&from=EN> acceso el 20 de marzo de 2024.

²⁷ FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. (2023), "El intercambio automático de información tributaria en la Unión Europea: De la irrelevancia inicial a un crecimiento con riesgo de hipertrofia", en *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, op. cit., pág. 342.

²⁸ Vid. Anexo V, Sección I, apartado B, 1. "Vendedor": un usuario de una plataforma, ya sea una persona o una "entidad", que está registrado en cualquier momento durante el "período de referencia" en la plataforma y que realiza la "actividad pertinente".

²⁹ Artículo 8 bis quater 4. "A fin de cumplir los requisitos de comunicación de información con arreglo al apartado 1 del presente artículo, cada Estado miembro establecerá las normas necesarias para exigir a un "operador de plataforma obligado a comunicar información" en el sentido de la sección I, apartado A, punto 4, letra b), del anexo V, que se registre dentro de la Unión. La autoridad competente del Estado miembro de registro asignará un número de identificación individual a tal "operador de plataforma obligado a comunicar información".

³⁰ Vid. Anexo V, Sección II "procedimientos de diligencia debida".

³¹ Desarrollado en "requisitos de comunicación de información" Anexo V, Sección III.

En ese sentido, la DAC 7 va un paso más allá que la previa DAC 6, puesto que los obligados a informar –como se verá, los operadores de plataformas digitales– se encuentran obligados a recabar los datos de terceros y esa información no se refiere a los mecanismos de planificación fiscal agresiva, se refiere a la identificación y la residencia de los vendedores registrados en la plataforma.

Los enormes avances en materia del intercambio de información en el ámbito europeo se han convertido en un elemento clave para mejorar el cumplimiento de las obligaciones tributarias. De acuerdo con RUIZ HIDALGO y SIOTA ÁLVAREZ, la introducción de requerimientos específicos de información tributaria, tanto a nivel nacional como internacional, implica que las plataformas digitales, especialmente las de intermediación, suministren datos tributarios relevantes sobre las actividades económicas de sus usuarios, especialmente en el caso de particulares. Esto conllevará un efecto muy positivo en la adecuada recaudación de impuestos y, en última instancia, en el aumento de los ingresos públicos estatales³².

Así las cosas, la DAC 7 regula, entre otros aspectos, la obligación de informar de los operadores de plataforma –artículo 8.bis.quater –, donde se contempla el régimen subjetivo y objetivo de la mencionada obligación y el procedimiento que permite la obtención e intercambio de información tributaria.

En los próximos subapartados de este mismo apartado del trabajo se va a examinar el contenido de la DAC 7, detallando su alcance y aplicabilidad en el contexto de la tributación digital.

En primer lugar se abordará la obligación de información impuesta a las plataformas digitales, examinando el propósito y los objetivos que subyacen a su exigencia, teniendo en cuenta el amplio espectro de operadores de plataforma sujetos: los residentes, los constituidos, los administrados o los que cuenten con establecimiento permanente en Estados Miembros y el resto de los operadores de plataforma sin vinculación alguna con los Estados Miembros.

En segundo lugar, se analizará el procedimiento de diligencia debida, que es un componente fundamental para garantizar la integridad y exactitud de la información recopilada. Se expondrán en detalle los criterios que definen a los vendedores excluidos y los pasos necesarios para recopilar y verificar la información precisa requerida por las autoridades tributarias. Este procedimiento de diligencia debida incluirá una evaluación exhaustiva de la residencia de los vendedores, así como de los detalles relacionados con los bienes inmuebles alquilados a través de las plataformas digitales.

En tercer lugar, se estudiará el procedimiento de comunicación de información, destacando las responsabilidades específicas de los operadores de plataforma en términos de proporcionar datos precisos y oportunos a las autoridades tributarias

³² RUIZ HIDALGO, C. y SIOTA ÁLVAREZ, M., “La colaboración de las plataformas digitales en la aplicación y en la recaudación de los tributos”, *THEMIS-Revista de Derecho*, núm. 79, 2021, pág. 179.

pertinentes, lo que incluirá una discusión sobre los datos objeto de comunicación y los requisitos formales asociados con este proceso.

En cuarto lugar se examinará el procedimiento de registro único, elemento clave para simplificar y agilizar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los operadores de plataforma.

En quinto y último lugar, se analizará el posterior intercambio de información entre los Estados Miembros, destacando la importancia de una cooperación efectiva y transparente en la lucha contra la evasión fiscal en el ámbito digital.

A. OBLIGACIÓN DE INFORMACIÓN PARA LAS PLATAFORMAS DIGITALES.

En el ámbito tributario, la implementación de obligaciones informativas se sustenta en una predicción de probabilidad realizada por el legislador sobre la ocurrencia de una conducta lesiva, como lo es la evasión fiscal³³. Estas obligaciones, debido a su aparente neutralidad y la sanción asociada al incumplimiento, desempeñan un papel crucial en la detección y la disuasión de prácticas evasivas. Sin embargo, la complejidad y la extensión de la regulación tributaria, caracterizada por la redundancia de datos y la necesidad de gestión específica, plantea desafíos para su aplicación efectiva.

Las plataformas digitales resultan de gran utilidad para las autoridades tributarias en la determinación y verificación de la deuda tributaria de los contribuyentes, porque gestionan información en un entorno virtual sobre las operaciones económicas realizadas a su través.

A la hora de establecer obligaciones de información para las plataformas digitales es importante tener en cuenta que las operaciones en línea dejan un rastro digital, cuya existencia permite la trazabilidad y la verificación de las transacciones, tanto de los sujetos intervinientes como de las prestaciones realizadas.

La DAC 7 introduce lo que se podría considerar como una "obligación de obligaciones", tal como lo señaló SÁNCHEZ HUETE³⁴. Esto significa que la norma no se limita a exigir que los operadores de plataformas digitales informen a las autoridades tributarias sobre los vendedores registrados en sus plataformas, porque para esos operadores comporta la responsabilidad de recopilar y verificar minuciosamente dicha información antes de transmitirla. En otras palabras, para cumplir con su obligación no les basta simplemente con proporcionar datos, se deben asegurar de la veracidad y la completitud de la información recabada.

³³ SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2022): "Economía colaborativa e información tributaria preventiva", en *Tecnología y fiscalidad en el siglo XXI*, Alonso González, L.M. (Dir); Ferreiro Serret, E. (Coord), Atelier, Barcelona, pág. 189.

³⁴ SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2021): "Obligación informativa de los intermediarios y economía colaborativa", *Quincena Fiscal*, núm. 15, pág. 72.

El legislador europeo ha decidido incluir en el artículo 8 bis quarter, introducido por la DAC 7 en la Directiva de 2011, un enfoque que se centra exclusivamente en la obligación de "comunicación de información" por parte de los operadores de plataforma a la Administración tributaria. Mientras tanto, la comunicación de información por parte de los vendedores a los operadores de plataforma y la correspondiente responsabilidad de estos últimos de recopilar la información de los primeros se considera parte de lo denominado "procedimientos de diligencia debida", incluido dentro del marco del mencionado artículo 8 bis quarter.

Específicamente, dicho precepto establece que cada Estado miembro debe tomar las medidas necesarias para exigir a los "operadores de plataforma obligados a comunicar información" que lleven a cabo los procedimientos de diligencia debida y cumplan con los requisitos de comunicación de información establecidos respectivamente en las secciones II y III del Anexo V. Además, se garantiza la aplicación efectiva y el cumplimiento de estas medidas.

En vista de esto, el desarrollo de la obligación consistente recopilar y verificar la información para que esta pueda ser posteriormente comunicada a la Administración Tributaria, se detalla como decimos en la sección II del Anexo V de la Directiva, titulada "Procedimientos de diligencia debida". Por lo tanto, la importancia de la obligación de recopilar y verificar la información se ve, en cierta medida, eclipsada al no destacarse como una obligación independiente en la Directiva³⁵, sino que se integra dentro del proceso de diligencia debida, donde se especifica que "el operador de plataforma obligado a comunicar información recopilará toda la información..."³⁶.

Por lo tanto, la DAC 7 no solo redefine la forma en que se comunica la información tributaria, sino que también transforma la interacción entre los diferentes actores involucrados en el proceso. Esta dinámica crea una especie de obligación tributaria entre particulares³⁷, ya que los operadores de las plataformas deben solicitar a los vendedores la información relevante, quienes a su vez están obligados a proporcionarla. Este contacto directo entre el operador de la plataforma y el vendedor no solo implica una carga administrativa adicional, también establece una relación de responsabilidad en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

a. Objeto de la nueva obligación de informar.

Tal como señala el considerando decimooctavo de la DAC 7³⁸, con el objetivo de combatir el fraude fiscal, la evasión y la elusión fiscal es esencial que la comunicación de

³⁵ BARREIRO CARRIL, M.C. (2023): "Los operadores de plataformas digitales y la DAC7: Mucho más que una obligación de información", en *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, op. cit., pág. 643.

³⁶ Anexo V, Sección II, apartado B sobre "Recopilación de información sobre el 'vendedor'".

³⁷ BARREIRO CARRIL, M.C. (2023): "Los operadores de plataformas digitales y la DAC7: Mucho más que una obligación de información", en *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, op. cit., pág. 637.

³⁸ Considerando decimooctavo "con el fin de prevenir el fraude fiscal, la evasión fiscal y la elusión fiscal, conviene que la comunicación de información sobre una actividad comercial incluya el arrendamiento de bienes inmuebles, los servicios personales, la venta de bienes y el arrendamiento de cualquier medio de

información sobre actividades comerciales abarque el arrendamiento de inmuebles, entre los que se incluyen los de uso residencial, los de uso comercial y cualesquiera otros; los servicios personales; la venta de bienes y el arrendamiento de medios de transporte³⁹.

La "actividad comercial", según lo definido en la Directiva objeto de análisis, se distingue por tres componentes principales. En primer lugar, y como se ha señalado en líneas anteriores, por su objeto; en segundo lugar, porque se realiza a cambio de una contraprestación, es decir, por una compensación que se paga o abona al vendedor, cuyo monto es conocido o puede ser conocido por el operador de la plataforma; y, en tercer lugar, porque es efectuada por una persona o entidad por medio de una plataforma digital.

Tal como señala DE MIGUEL CANUTO, "la Exposición de motivos de la Directiva, en su punto 18, refiere a la actividad como actividad comercial, expresión más cercana a su contenido que la de "actividad relevante", empleada en el texto, donde el contenido de "relevante" queda desdibujado en la regulación. Si bien claro está que el adjetivo "comercial" es usado en un sentido amplio, como corresponde al contexto de la llamada "Economía colaborativa", o entre particulares."⁴⁰

Como se tratará más adelante (en el apartado "Procedimientos de diligencia debida" dedicado a los "Vendedores excluidos"), los particulares que desarrollan la actividad comercial que está sujeta a información pueden operar de manera independiente, es decir, gestionar sus propios asuntos y representarse a sí mismos, o actuar en nombre de una entidad, como una persona jurídica o un fideicomiso.

Hemos de tener en cuenta que se considera como servicio personal el que conlleva la realización de un trabajo, sea por horas o sea por servicio, por uno o varios particulares que actúan de forma independiente o en nombre de una entidad. Este servicio se presta, además, previa solicitud del usuario en línea o presencialmente tras haber sido facilitado a través de una plataforma.⁴¹

En el caso de arrendamiento de inmuebles, con el objetivo de reducir los costes innecesarios de cumplimiento para los vendedores, como cadenas hoteleras u operadores turísticos, se debe fijar un límite de alquileres por cada inmueble

transporte. Las actividades ejercidas por un vendedor que actúe como empleado del operador de plataforma deben quedar excluidas del ámbito de aplicación de dicha comunicación de información."

³⁹ Anexo V, Sección I, apartado A, 8. "Actividad pertinente": una actividad realizada por una "contraprestación" y que constituye alguna de las siguientes operaciones: a) el arrendamiento de bienes inmuebles, entre los que se incluyen bienes inmuebles de uso residencial y de uso comercial y cualquier otro tipo de bien inmueble, así como plazas de aparcamiento; b) los servicios personales; c) la venta de "bienes"; d) el arrendamiento de cualquier medio de transporte.

El término "actividad pertinente" no incluye las actividades llevadas a cabo por un "vendedor" que actúe como empleado del "operador de plataforma" o de una "entidad" vinculada del "operador de plataforma".

⁴⁰ DE MIGUEL CANUTO, E. (2021): "Rol fiscal de las plataformas digitales en el intercambio de información", *Quincena fiscal*, núm. 15 del año 2021, pág. 115.

⁴¹ Consejo de la Unión Europea (2020), *Expediente interinstitucional: 2020/0148 (CNS) (OR. en) 9753/20 FISC 156 ECOFIN 618 IA 37*, Bruselas. Recuperado de <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9753-2020-INIT/ES/pdf> Acceso el 28 de marzo de 2024.

comercializado por encima del cual ya no sea exigible la obligación de comunicación de información. Sin embargo, para prevenir la posibilidad de que intermediarios que figuran como únicos vendedores en plataformas digitales eludan sus responsabilidades de información, se hace necesario implementar salvaguardias adecuadas.

La DAC 7, como se aprecia en la Sección I del Anexo V dedicada a los términos definidos, utiliza el término "vendedor" para hacer referencia tanto a quienes realizan ventas de bienes como a quienes ofrecen servicios de arrendamiento de bienes inmuebles a través de plataformas digitales⁴². Sin embargo, es importante excluir del alcance de esta comunicación de información a las actividades realizadas por un vendedor que actúe como empleado del operador de plataforma o de una "entidad" vinculada del operador de plataforma. Esta exclusión se justifica en que la actividad comercial requiere una contraprestación para el vendedor, que no existe en una situación de subcontratación. Además, como se desarrollará en próximos apartados de este mismo capítulo del trabajo, la plataforma debe facilitar las transacciones directas entre el vendedor y el usuario final, obligación que no se cumple si el contratante es el operador subcontratante en lugar del vendedor subcontratado.

Las mencionadas actividades reciben la consideración de "actividades pertinentes" en tanto que se producen a cambio de una contraprestación. En este contexto, se entiende por contraprestación "todo tipo de compensación, neta de tasas, comisiones o impuestos retenidos o cobrados por el "operador de plataforma obligado a comunicar información", que se pague o abone a un "vendedor" en relación con la "actividad pertinente", cuyo importe conozca o pueda razonablemente conocer el "operador de plataforma".⁴³ Se refiere, por tanto, a prestaciones a título oneroso, lo que excluye del alcance de la DAC 7 aquellas que se realizan de forma gratuita a través de plataformas digitales. En relación con la moneda, si la compensación se ha realizado en una moneda local diferente a la moneda fiduciaria⁴⁴, se informará en la moneda local, utilizando un criterio de cambio uniformemente aplicado por el operador de la plataforma.

Es fundamental tener presente que se requiere precaución al establecer normas sobre comunicación de información fiscal. Antes, la Administración tributaria se basaba principalmente en la información proporcionada directamente por los contribuyentes, pero en los últimos años la administración no solo depende del obligado tributario para obtener información, también puede acceder a datos proporcionados por terceros, en

⁴² Vid. DAC 7, Sección I, apartado B, "vendedores sujetos a comunicación de información".

⁴³ DAC 7, Sección I, apartado A, 10. Se entiende por contraprestación "todo tipo de compensación, neta de tasas, comisiones o impuestos retenidos o cobrados por el "operador de plataforma obligado a comunicar información", que se pague o abone a un "vendedor" en relación con la "actividad pertinente", cuyo importe conozca o pueda razonablemente conocer el "operador de plataforma".

⁴⁴ Parafraseando al Banco Central Europeo, el dinero fiduciario es el dinero declarado de curso legal y emitido por un banco central pero que, a diferencia del dinero representativo, no tiene valor intrínseco y, sin embargo, se acepta a cambio de bienes y servicios porque la gente confía en que el banco central mantendrá el valor del dinero estable a lo largo del tiempo. Vid. BANCO CENTRAL EUROPEO. (20 de junio de 2017). *What is money?* https://www.ecb.europa.eu/ecb-and-you/explainers/tell-me-more/html/what_is_money.en.html. Acceso el 18 de abril de 2024.

cuyo caso se debe asegurar de que los datos recibidos de terceros sean precisos y estén completos.

Esta precaución es especialmente relevante dada la naturaleza de la obligación de comunicación de información, la cual abarca tanto las actividades transfronterizas como las que no lo son. Así, se garantiza la eficacia de la norma, el correcto funcionamiento del mercado interior, la igualdad de condiciones entre todos los vendedores y la salvaguardia del principio de no discriminación ⁴⁵.

b. **Ámbito de aplicación de la “DAC 7”.**

La Directiva establece un marco regulatorio exhaustivo que aborda un amplio espectro de obligaciones y procedimientos relacionados con la comunicación de información para los operadores de plataformas digitales en el contexto de la Unión Europea.

Su artículo 8 bis quater establece un marco para la cooperación administrativa entre las autoridades tributarias competentes de los Estados miembros. Esto implica el intercambio de información relevante relacionada con los operadores de plataformas digitales y los vendedores que las utilizan para realizar transacciones comerciales en el mercado único europeo.

La Directiva delimita claramente su ámbito de aplicación, el cual se extiende tanto a las actividades transfronterizas como a las nacionales. Esta amplia cobertura tiene la intención de garantizar la eficacia de las normas sobre comunicación de información, asegurando un mercado interior que funcione correctamente y promoviendo la igualdad de condiciones entre todos los vendedores, independientemente de su ubicación geográfica o estatus fiscal.

Una de las novedades más destacadas es la inclusión de los llamados "operadores de plataformas extranjeros", aquellos que realizan actividades comerciales en la UE sin ser residentes fiscales en ella. Esta inclusión busca nivelar el campo de juego entre todas las plataformas digitales y prevenir la competencia desleal, al tiempo que fortalece la transparencia fiscal en el mercado único europeo.

Para operar en el mercado interior, se exige a estos operadores extranjeros registrarse y comunicar la información correspondiente en un único Estado miembro designado como el lugar de registro. Esta centralización de la comunicación de ingresos de los vendedores a través de la plataforma digital en un solo punto facilita la gestión administrativa y reduce los costes de cumplimiento para los operadores de plataformas⁴⁶, alineándose con el principio de *one-stop* o "ventanilla única"⁴⁷.

⁴⁵ Consejo de la Unión Europea (2020), *Expediente interinstitucional: 2020/0148 (CNS) (OR. en) 9753/20*.

⁴⁶ FERNÁNDEZ PAVÉS, M^a. J. (2023): "Análisis de la nueva obligación de información para las plataformas digitales" en *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, op. cit., pág. 601.

⁴⁷ El principio de ventanilla única, también conocido como *one-stop*, es un sistema que simplifica las obligaciones tributarias formales para los empresarios o profesionales que realizan ventas de bienes y/o prestan servicios a consumidores finales en la Unión Europea. Bajo este principio, los

Además, la Directiva establece mecanismos para garantizar la transmisión automática de esta información desde el Estado Miembro de registro a otras jurisdicciones relevantes dentro de la UE, mediante la Red Común de Comunicación (*Common Communication Network*, «CCN») desarrollada por la UE. Esta iniciativa tiene como objetivo optimizar el intercambio de información fiscal entre los Estados miembros, asegurando una aplicación coherente, rápida y efectiva de las obligaciones de comunicación de información en toda la Unión.

En este sentido, la DAC 7, más allá de la obligación de comunicación, introduce procedimientos de diligencia debida que los operadores de plataforma deben cumplimentar para recopilar y verificar la información requerida de los vendedores que utilizan sus servicios. Esto garantiza la integridad y la veracidad de los datos comunicados a las autoridades tributarias, contribuyendo así a la transparencia tributaria y a la lucha contra la evasión fiscal en el entorno digital.

En paralelo a las obligaciones de comunicación de información, la Directiva también establece la obligación de registro único para los operadores de plataformas extranjeras, que deben conservar registros durante un período específico para cumplir con los requisitos de diligencia debida y comunicación de información. Esta disposición busca asegurar la trazabilidad y la disponibilidad de la información relevante para las autoridades fiscales durante un período de tiempo adecuado.

Además, el tantas veces citado artículo 8 bis *quater* establece disposiciones específicas relacionadas con la supervisión y la aplicación de las obligaciones de comunicación de información por parte de los operadores de plataformas digitales. En este sentido, se prevén mecanismos para que las autoridades tributarias supervisen el cumplimiento de estas obligaciones y tomen medidas correctivas en caso de incumplimiento por parte de los operadores de plataformas o los vendedores que utilizan sus servicios. Estas medidas pueden incluir sanciones administrativas y otras medidas coercitivas, pero se permite un amplio margen de discrecionalidad en la determinación de las sanciones, lo que podría conducir a disparidades en la aplicación de la normativa en diferentes jurisdicciones. En este sentido, resulta fundamental que las sanciones sean proporcionales y disuasorias, en consonancia con los principios generales del derecho de la UE.⁴⁸

Este mismo precepto de constante referencia contempla disposiciones específicas para garantizar la confidencialidad y la protección de los datos intercambiados entre las autoridades tributarias de los Estados miembros, incluyendo la adopción de medidas de seguridad adecuadas para proteger la información confidencial y el respeto de los

empresarios pueden registrarse electrónicamente en un solo Estado miembro para todas las ventas de bienes y servicios realizadas a clientes ubicados en otros Estados miembros. Vid. AGENCIA TRIBUTARIA: “Los nuevos regímenes especiales de ventanilla única aplicables a las prestaciones de servicios (7 de junio de 2023)”. Fuente: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-comercio-electronico/cuestiones-generales.html?faqId=2e8c790496d78710VgnVCM100000dc381e0aRCRD> Acceso el 23 de abril del 2024.

⁴⁸ SÁNCHEZ PINO, A.J. (2023): “Régimen sancionador por incumplimiento de las obligaciones de información de los operadores de plataforma digitales”, en *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, op. cit., pág. 613.

principios de proporcionalidad y necesidad en el tratamiento de los datos intercambiados. Estas disposiciones tienen como objetivo garantizar que el intercambio de información se realice de manera segura y respetando los derechos fundamentales de las personas afectadas.

Así las cosas y, de acuerdo con el artículo 2.1 de la Directiva, los Estados miembros están obligados a adoptar y publicar las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para cumplir con las nuevas obligaciones de comunicación de información de los operadores de plataformas.

En el caso de España, como se verá más adelante, ha sido necesario esperar hasta la promulgación de la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias, y del Real Decreto 117/2024, de 30 de enero. por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y 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, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias. En estas normas se modifica la Ley General Tributaria y se desarrollan los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático de información.

B. PROCEDIMIENTOS DE DILIGENCIA DEBIDA.

Como se ha señalado en apartados anteriores, las obligaciones impuestas a los operadores de plataforma trascienden de las obligaciones informativas tradicionales, porque su cumplimiento exige realizar con carácter previo los denominados “procedimientos de diligencia debida”, que se aplican “a efectos de la identificación de los ‘vendedores sujetos a comunicación de información’”.

En este ámbito, la DAC 7 va más allá del establecimiento de una mera obligación de información, conlleva un nivel más alto de exigencia, pues no se contrae a la comunicación de datos ajenos, sino que también involucra la recopilación, verificación e, incluso, la calificación jurídica de dicha información. De esta manera, se configura una posición de colaboración que lleva aparejada una serie de obligaciones asociadas.⁴⁹ Además, en las transacciones a través de plataformas, que involucran tres partes (el vendedor, la plataforma y el usuario), la obligación de recopilar y verificar la información

⁴⁹ SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2022): “Economía colaborativa e información tributaria preventiva”, en *Tecnología y fiscalidad en el siglo XXI*, op.cit., pág. 192.

recae en el operador de la plataforma con respecto al vendedor, mientras que el usuario queda fuera de estas obligaciones.

Como se ha señalado, los procedimientos establecidos tienen como objetivo principal identificar a los vendedores sujetos a comunicación de información, es decir, aquellos que “vendedores activos”⁵⁰ que no están expresamente excluidos. Estos vendedores realizan actividades pertinentes durante el período de referencia o reciben pagos relacionados con las citadas actividades pertinentes (apuntadas en el apartado “Objeto de la nueva obligación de informar” del presente trabajo) durante el periodo de referencia, y, además, deben ser residentes en un Estado miembro o, alternativamente, alquilar bienes inmuebles ubicados en uno de ellos. En este sentido, el punto G de la Sección II del Anexo V de la DAC 7, bajo el rótulo “Aplicación de los procedimientos de diligencia debida solo a los ‘vendedores activos’”, permite que los operadores de plataforma obligados a comunicar información realicen los procedimientos de diligencia debida exclusivamente con respecto a los vendedores activos.

A pesar de que la obligación se basa en la mejor posición el operador de plataforma para recopilar y verificar la información necesaria sobre los vendedores que utilizan su plataforma digital, la DAC 7 posibilita que el operador de plataforma obligado a comunicar información pueda delegar en un prestador de servicios externo el cumplimiento de sus obligaciones de diligencia debida, aunque la responsabilidad de estas siga recayendo en dicho operador. Además, cuando un operador de plataforma realiza las obligaciones de diligencia debida para otro “operador de plataforma obligado a comunicar información”, sigue siendo responsable de llevar a cabo esos procedimientos de acuerdo con las normas establecidas.⁵¹

El plazo para realizar los procedimientos de diligencia debida por el operador de plataforma obligado a comunicar información se establece con claridad. En principio, se deben completar antes del cierre del período de referencia correspondiente, es decir, antes del 31 de diciembre de cada año, lo que se consolidará como la norma general con el transcurso del tiempo.

No obstante, el operador de plataforma se puede servir de los procedimientos realizados en períodos de referencia anteriores para cumplir con estas obligaciones (lo que le eximiría de volver a llevarlos a cabo), siempre y cuando la información sobre el vendedor

⁵⁰ En los términos empleados por la propia DAC 7, se entiende por “vendedor activo” “todo ‘vendedor’ que realiza una ‘actividad pertinente’ durante el ‘período de referencia’ o que recibe el pago o abono de una ‘contraprestación’ en relación con una ‘actividad pertinente’ durante el ‘período de referencia’”. Vid. Anexo V, Sección I, Apartado B, 2.

⁵¹ Vid. Anexo V, Sección II, apartado H “Realización de los procedimientos de diligencia debida por parte de terceros 1. Un “operador de plataforma obligado a comunicar información” puede servirse de un prestador de servicios externo para cumplir las obligaciones de diligencia debida establecidas en la presente sección, pero estas seguirán siendo responsabilidad de tal operador. 2. Cuando un “operador de plataforma” cumpla las obligaciones de diligencia debida para un “operador de plataforma obligado a comunicar información” con respecto a la misma plataforma de conformidad con el apartado H, punto 1, tal “operador de plataforma” llevará a cabo los procedimientos de diligencia debida con arreglo a las normas establecidas en la presente sección. Las obligaciones de diligencia debida seguirán siendo responsabilidad del “operador de plataforma obligado a comunicar información”.

haya sido recopilada, verificada o confirmada en los últimos treinta y seis meses (tres años anteriores). Además, se exige que no haya motivos para considerar poco fiable o incorrecta esa información, la relativa a la exclusión de vendedores por haber verificado que no quedan sujetos a obligación de comunicación de información o la referente a bienes inmuebles alquilados.

En caso de que los vendedores se hubieran registrado en la plataforma a partir del 1 de enero de 2023, o en el momento en que una entidad se convierta en operador de plataforma obligado a comunicar información, todos estos procedimientos deben realizarse antes del 31 de diciembre del segundo período de referencia del operador de plataforma sujeto a estas obligaciones. Esto otorga un período de gracia de un año para cumplir con dichas obligaciones, ya que será al finalizar el segundo período anual (2024) cuando deban llevarse a cabo, y no al término del primer año de aplicación de estas nuevas obligaciones.

a. Vendedores activos y vendedores excluidos.

El proceso inicia con la determinación de los "vendedores activos" que requieren atención, y seguidamente se procede a la evaluación de los "vendedores excluidos".

Introduciendo el contenido de la DAC 7, se define al "vendedor excluido" en el Anexo V, Sección I, apartado B, 4 como todo vendedor:

- a) "que sea una "entidad estatal";
- b) que sea una "entidad" cuyo capital social se negocia regularmente en un mercado de valores reconocido o una "entidad" vinculada a una "entidad" cuyo capital se negocia regularmente en un mercado de valores reconocido;
- c) que sea una "entidad" a la que el "operador de plataforma" haya facilitado, en el período de referencia, más de 2000 "actividades pertinentes" a través de arrendamientos con respecto a un "bien inmueble comercializado", o
- d) al que el "operador de plataforma" haya facilitado, mediante la venta de "bienes", menos de treinta "actividades pertinentes", por las que el importe total de la "contraprestación" pagada o abonada no haya superado los 2.000 EUR durante el "período de referencia"."

Para asegurar una correcta identificación de los vendedores sujetos y no sujetos a la obligación de comunicación de información, es esencial comprender claramente quiénes son los afectados y por qué algunos están expresamente excluidos.

Lo primero es saber si el vendedor es o no persona jurídica, porque son estas últimas principalmente las comprendidas el concepto de "entidad"⁵² que se utiliza y, una vez

⁵² Vid. Anexo V, Sección II, apartado C, 1. "Entidad": "una persona jurídica o instrumento jurídico, como una sociedad de capital, una sociedad de personas, un fideicomiso o una fundación. Una "entidad" es una "entidad" vinculada de otra "entidad" si una de las dos "entidades" controla a la otra o si ambas entidades están sujetas a un control común. A estos efectos, "control" incluye una participación directa o indirecta de más del 50 % en el capital de una "entidad" y la posesión de más del 50 % de los derechos de voto de dicha "entidad". En las participaciones indirectas, el cumplimiento del requisito relativo a una participación de más del 50 % en el capital de otra "entidad" se determinará multiplicando los porcentajes de

confirmado, evaluar la concurrencia del primer o segundo motivo de exclusión, con base en la información pública disponible o en la confirmación proporcionada por el vendedor, particularmente cuando se trata de entidades estatales o empresas cotizadas en mercados de valores reconocidos.

En los otros dos casos, referidos a vendedores excluidos por la actividad que han desarrollado, el operador de plataforma obligado a comunicar información se podrá basar directamente en la información disponible en sus propios registros, tanto para determinar las entidades a las que ha facilitado más de 2.000 actividades pertinentes a través de arrendamientos relativos a un mismo bien inmueble comercializado⁵³ (esto es, grandes arrendadores de inmuebles) en el período de referencia (considerando 19)⁵⁴, como para determinar las entidades o personas físicas a las que ha facilitado menos de treinta actividades pertinentes mediante la venta de bienes (pequeños vendedores ocasionales), por las que el importe total de la contraprestación pagada no haya superado los 2.000 euros en ese período de referencia.

La lógica que está detrás de las primeras tres exclusiones descansa en la idea de que la información sobre cierta clase de entidades no es necesario que sea proporcionada por la plataforma, porque probablemente haya sido obtenida directamente de esas entidades o porque carece de trascendencia a efectos tributarios.

La lógica que está detrás del cuarto supuesto de exclusión descansa en la idea de descartar la información que, debido a su escasa magnitud económica, se considera insignificante, porque, en teoría, se refiere a operaciones que no deberían tener un impacto tributario significativo⁵⁵.

b. Recopilación de la información precisa.

Como resulta evidente, para que un operador de plataforma pueda cumplir con la obligación de comunicar la información requerida a la correspondiente Administración tributaria, previamente debe obtener esos datos de todo “vendedor sujeto a comunicación de información”. Esto es, de todo vendedor que cumpla con las dos condiciones siguientes:

participación en los niveles sucesivos. Se considerará que una persona que posea más del 50 % de los derechos de voto posee el 100 % de dichos derechos.”

⁵³ Se considera bien inmueble comercializado a todas las unidades inmuebles ubicadas en una misma dirección postal que pertenezcan a un mismo propietario y que un mismo vendedor ponga en alquiler en una plataforma (Sección I.7.C del Anexo V de la DAC 7).

⁵⁴ El considerando 19 señala que “con el fin de reducir los costes de cumplimiento innecesarios para los vendedores que se dediquen al arrendamiento de bienes inmuebles, como cadenas hoteleras u operadores turísticos, debe fijarse un número de alquileres por bien inmueble comercializado por encima del cual no se aplique la obligación de comunicación de información. No obstante, a fin de evitar el riesgo de que intermediarios que aparecen en las plataformas digitales como vendedor único aun gestionando numerosas unidades de propiedad eludan las obligaciones de información, deben incluirse salvaguardias adecuadas.”

⁵⁵ Vid. ROZAS VALDÉS, J.A., “Colaboración social y coordinación tributaria en la DAC 7” en *Tecnología y Fiscalidad en el Siglo XXI*, op.cit., pág. 134.

- a) Utilizar la plataforma para realizar actividades pertinentes durante el periodo de referencia o recibir el pago de una contraprestación en relación con una actividad pertinente durante el periodo de referencia al que se refiera la información a suministrar.
- b) No ser un “vendedor excluido”, en los términos que se acaban de exponer.

Se ha de tener en cuenta, igualmente, que existen dos escenarios posibles en cuanto a la referida recopilación de los datos objeto de suministro. Uno abarca de manera más amplia a los vendedores que emplean la plataforma para llevar a cabo esas actividades pertinentes durante el período de referencia, mientras que el otro se centra específicamente en los bienes inmuebles alquilados sobre los cuales el vendedor realiza estas actividades pertinentes de arrendamiento durante el mismo período de referencia.

El legislador europeo ha sido claro en su intención de limitar la información requerida para garantizar el adecuado funcionamiento de los sistemas tributarios (en palabras de ROZAS VALDÉS⁵⁶ “es muy evidente en todo el texto de la Directiva la voluntad de restringir el ámbito objetivo de la información que se ha de procurar a la que sea estrictamente necesaria para preservar el normal funcionamiento de los sistemas tributarios”). Se ha buscado articular estos procedimientos de manera menos gravosa posible, respetando en todo caso el principio de proporcionalidad⁵⁷, dada la importancia que ello tiene en el establecimiento de nuevas obligaciones formales relacionadas con la aplicación de los tributos para los particulares, en este caso para los operadores de plataformas. En particular, no se busca que los operadores de plataformas asuman la posición jurídica de garantes al verificar activamente la identidad de los usuarios, la fiabilidad de la información proporcionada o, incluso, la licitud de contenidos publicados.

i. Información sobre el vendedor y su residencia.

El operador de plataforma obligado a comunicar información de cada vendedor no excluido que la utiliza o se sirve de ella para realizar actividades pertinentes, ha de recopilar toda una serie de datos que, en principio y, como se verá a continuación, son bastante similares con independencia de que dicho vendedor sea una persona física o una entidad o persona jurídica.

En concreto, el operador de plataforma debe recopilar la siguiente información indicada a continuación, con respecto a cada “vendedor” que sea una persona física y no sea un “vendedor excluido”:

⁵⁶ ROZAS VALDÉS, J.A., “Colaboración social y coordinación tributaria en la DAC 7” en *Tecnología y Fiscalidad en el Siglo XXI*, op. cit., pág. 131.

⁵⁷ Tal como refleja el Considerando 18 de la DAC 7, “Dado que el objetivo de la presente Directiva, a saber, la cooperación administrativa eficiente entre los Estados miembros en condiciones compatibles con el correcto funcionamiento del mercado interior, no puede ser alcanzados de manera suficiente por los Estados miembros, por requerir el objetivo de la presente Directiva de mejora de la cooperación entre las administraciones tributarias normas uniformes que puedan ser eficaces en situaciones transfronterizas, sino que puede lograrse mejor a escala de la Unión, esta puede adoptar medidas, de acuerdo con el principio de subsidiariedad establecido en el artículo 5 del Tratado de la Unión Europea. De conformidad con el principio de proporcionalidad establecido en el mismo artículo, la presente Directiva no excede de lo necesario para alcanzar dicho objetivo.”

- a) el nombre y los apellidos;
- b) la “dirección principal” del vendedor, esto es, la dirección de su residencia principal.
- c) todo NIF expedido a dicho “vendedor”, con indicación de cada Estado miembro de emisión, o, en su ausencia, el lugar de nacimiento de dicho vendedor;
- d) el número de identificación a efectos del IVA de dicho “vendedor”, en caso de conocerse;
- e) la fecha de nacimiento.

Igualmente, el operador de plataforma obligado a comunicar información recopilará toda la información siguiente, con respecto a cada “vendedor” que sea una “entidad” y, de manera acumulativa, no sea un “vendedor excluido”:

- a) la razón social;
- b) la dirección principal;
- c) todo NIF expedido a dicho vendedor”, con indicación de cada Estado miembro de emisión;
- d) el número de identificación a efectos del IVA de dicho vendedor, de conocerse;
- e) el número de registro de la empresa;
- f) la existencia de uno o varios establecimientos permanentes desde los que se ejercen actividades pertinentes en la Unión Europea, en su caso, con indicación de cada EEMM en el que estén ubicados dichos establecimientos permanentes.

Por consiguiente, la determinación precisa del o los Estados miembros de residencia del vendedor es crucial para cumplir con las obligaciones de comunicación de información establecidas por la DAC 7. La Sección II, apartado D del Anexo V de la DAC 7 presenta reglas específicas que deben ser observadas por el operador de plataforma obligado a comunicar información, ya que esto influirá en la transmisión de la información requerida.

Según estas reglas, en primer lugar, se determina que un vendedor reside en el Estado miembro donde tenga su dirección principal, ya sea la residencia principal en caso de ser una persona física o el domicilio social en caso de ser una entidad. Además, se tomará en cuenta que reside en el Estado miembro que le haya expedido su número de identificación fiscal (NIF), si este difiere del anterior. También se considerará que reside en el o los Estados miembros donde el vendedor tenga establecidos uno o varios establecimientos permanentes y así lo haya comunicado al operador de plataforma.

Sin embargo, se establece una excepción cuando el vendedor ha confirmado un servicio de identificación electrónica proporcionado por un Estado miembro o por la Unión, porque en tal caso se le considera residente en cada uno de los Estados miembros que haya confirmado este servicio. Así, cuando el operador de plataforma obligado a comunicar información se basa en la validación directa de la identidad y la residencia del

vendedor a través de un servicio de identificación, solo necesita averiguar el nombre y apellidos o la razón social del vendedor para identificarlo. Esto se debe a que el resto de la información necesaria para completar la identidad y la residencia del vendedor se puede obtener y confirmar a través de dichos servicios de identificación. Esto permite una mayor flexibilidad en la determinación del lugar de residencia y garantiza una mayor precisión en el cumplimiento de las obligaciones de comunicación de información.

Ahora bien, el operador de plataforma responsable de la comunicación de información no necesitará obtener el número de identificación fiscal (NIF) de los vendedores que sean individuos o empresas, o el número de registro de la empresa en este último caso, si el Estado miembro donde residen los vendedores no les otorga ninguno de estos números, o si la información requerida específicamente para recopilar no incluye el NIF emitido al vendedor.

ii. Información sobre los bienes inmuebles alquilados.

Partiendo de la Sección II, apartado E del Anexo V de la DAC 7, relativo a la recopilación de información sobre bienes inmuebles alquilados, “cuando un “vendedor” realice una “actividad pertinente” que conlleve el arrendamiento de bienes inmuebles, el “operador de plataforma obligado a comunicar información” recopilará la dirección de cada “bien inmueble comercializado” y, cuando se haya expedido, el correspondiente número de inscripción catastral o su equivalente con arreglo a la legislación nacional del Estado miembro en el que esté ubicado. Cuando un “operador de plataforma obligado a comunicar información” haya facilitado más de 2.000 “actividades pertinentes” mediante el arrendamiento de un “bien inmueble comercializado” para un mismo “vendedor” que es una “entidad”, el “operador de plataforma obligado a comunicar información” recopilará documentos, datos o información que acrediten que el “bien inmueble comercializado” pertenece al mismo propietario.”

El proceso de recopilación de información por parte del operador de plataforma obligado a comunicar información se vuelve especialmente detallado cuando se trata de vendedores que realizan actividades relacionadas con el arrendamiento de bienes inmuebles. En estos casos, además de recopilar datos que acabamos de enumerar, se requiere obtener información específica sobre cada bien inmueble comercializado, incluyendo su dirección exacta (dado que la información también ha de enviarse al EEMM en que radica dicho inmueble y no sólo al de residencia del vendedor) y, cuando esté disponible, el número de inscripción catastral o su equivalente, de acuerdo a la legislación nacional del EEMM en el que se encuentre ubicado dicho bien inmueble que, en nuestro caso, como sabemos, es el número de referencia catastral.

Además, junto a lo anterior, cuando un operador de plataforma ha facilitado más de 2.000 actividades pertinentes de arrendamiento de un mismo inmueble comercializado por una entidad, se añade un nivel adicional de diligencia: el operador de la plataforma debe recopilar todos los documentos, datos o informaciones que permitan acreditar que la propiedad de ese bien inmueble corresponde al mismo propietario, a efectos de poder justificar, llegado el momento, que se trata efectivamente del mismo inmueble.

El objetivo es evitar que las entidades intenten eludir la obligación de proporcionar información cuando las más de 2.000 actividades pertinentes no estén relacionadas con un mismo inmueble, sino con varios. Por lo tanto, es crucial verificar mediante pruebas que las actividades se refieren al mismo inmueble durante el período de referencia, pues de lo contrario, no quedaría excluido de la información que debe aportar sobre él el operador de plataforma a las pertinentes autoridades fiscales.

c. **Verificación de esa información recopilada.**

Cuando el operador de plataforma ha recopilado todos los datos requeridos para ser posteriormente comunicados a la Administración tributaria que corresponda, debe comprobar la fiabilidad de la información recopilada sobre:

- a) los vendedores no sujetos a revisión por estar excluidos de comunicación de información;
- b) los que sujetos a revisión, tanto personas físicas como entidades (con la salvedad en este último caso de lo relativo a la existencia de establecimientos permanentes desde los que se ejerzan actividades pertinentes y los EEMM de ubicación, pues cabe la posibilidad de que desconozca dicha información);
- c) los bienes inmuebles alquilados.

Para llevar a cabo esta verificación, el operador de plataforma ha de emplear todos los recursos que estén a su disposición, tanto en sus archivos como en cualquier interfaz electrónica gratuita de los Estados miembros o de la Unión Europea⁵⁸. Estos recursos son fundamentales para confirmar la validez del Número de Identificación Fiscal (NIF) o del número de identificación a efectos del IVA, así como cualquier otro dato relevante relacionado con los vendedores y los inmuebles alquilados.

No obstante, cuando los vendedores estuvieran inscritos en la plataforma el 1 de enero de 2023 o en la fecha en que la entidad o persona jurídica se convierte en operador de plataforma obligado a comunicar información, este último tiene la facultad de determinar si la información recopilada es fiable a efectos de completar los procedimientos de diligencia debida, utilizando la información y los documentos de que disponga en sus registros de búsqueda electrónica⁵⁹. Estos procedimientos deben llevarse a cabo, en tales casos, antes del 31 de diciembre del segundo período de referencia del operador de plataforma obligado a comunicar información.

⁵⁸ Anexo V, Sección II, apartado C, 1. “El “operador de plataforma obligado a comunicar información” determinará si la información recopilada de conformidad con el apartado A, el apartado B, punto 1, el apartado B, punto 2, letras a) a e), y el apartado E es fiable, utilizando toda la información y documentos de que disponga en sus archivos, así como cualquier interfaz electrónica puesta a disposición de forma gratuita por un Estado miembro o por la Unión, con el fin de comprobar la validez del NIF o del número de identificación a efectos del IVA.”

⁵⁹ Anexo V, Sección II, apartado C, 2. “No obstante lo dispuesto en el apartado C, punto 1, para completar los procedimientos de diligencia debida de conformidad con el apartado F, punto 2, el “operador de plataforma obligado a comunicar información” puede determinar si la información recopilada de conformidad con el apartado A, el apartado B, punto 1, el apartado B, punto 2, letras a) a e), y el apartado E es fiable, utilizando información y documentos de que disponga en sus registros de búsqueda electrónica.”

Igualmente, de acuerdo con lo establecido en el apartado F, 3 b) de la Sección II, Anexo V, un operador de plataforma que está obligado a comunicar información puede confiar en los procedimientos de diligencia debida realizados en períodos de referencia anteriores, siempre y cuando no tenga motivos para creer que la información recopilada según los apartados A, B y E es poco confiable o incorrecta⁶⁰. Esto es, la información recabada sobre los vendedores excluidos y sometidos a comunicación de información, así como sobre los bienes inmuebles arrendados.

En situaciones donde el operador de plataforma obligado a comunicar información tenga motivos para sospechar que cualquiera de los datos relativos a los vendedores no excluidos, sean personas físicas o entidades, o a los inmuebles alquilados pudieran ser incorrectos, basándose en información obtenida de la autoridad competente de un Estado miembro en respuesta a una petición específica sobre un vendedor en particular; el operador de la plataforma requerirá al vendedor la corrección de cualquier información inexacta, exigiendo que esta corrección sea respaldada por documentos, datos o información confiables provenientes de fuentes independientes, como, por ejemplo, un documento de identificación emitido por un Estado o un certificado reciente de residencia fiscal (Anexo V, Sección II, apartado C, 3).

C. Procedimiento de comunicación de información.

a. Operadores de plataforma sometidos a comunicación de información.

Como se menciona nuevamente en la Sección I del Anexo V, apartado A, de la DAC 7 se entenderá por plataforma cualquier *software*, incluidos los sitios webs o parte de ellos y las aplicaciones móviles, que sea accesible para los usuarios y que permita a los vendedores encontrar otros usuarios e interactuar con ellos para llevar a cabo una actividad pertinente, de forma directa o indirecta. También se incluye en la definición cualquier *software* que posibilite la recaudación y pago de una contraprestación con respecto a la actividad pertinente que se desarrolla en la plataforma.

A tenor de este concepto, la Directiva excluye del concepto de plataforma a aquellas que, sin llevar a cabo ninguna otra intervención para el desarrollo de la actividad pertinente, permitan exclusivamente el procesamiento de pagos, la inclusión o la promoción de la actividad desarrollada por los usuarios o la redirección de usuarios a una plataforma. Es decir, descarta expresamente a las plataformas cuya actividad sea permitir el pago de la contraprestación exigida por la venta o las prestaciones de servicios, o que solo sea una plataforma que reciba contraprestaciones por integrar anuncios publicitarios o que su actividad sea redireccionar a sus usuarios a otras plataformas (como, por ejemplo, es el caso de Google).

⁶⁰ Anexo V, Sección II, apartado F, 3 b) “No obstante lo dispuesto en el apartado F, punto 1, un “operador de plataforma obligado a comunicar información” puede basarse en los procedimientos de diligencia debida realizados con respecto a “períodos de referencia” previos, siempre que el “operador de plataforma obligado a comunicar información” no tenga motivo para creer que la información recopilada de conformidad con los apartados A, B y E es o ha pasado a ser poco fiable o incorrecta.”

Teniendo en cuenta la definición de plataforma digital, la Directiva se refiere a los operadores de plataforma como los sujetos obligados a informar sobre los vendedores o usuarios que utilizan la plataforma para realizar transacciones o prestar servicios, es decir, para realizar una actividad económica. En consecuencia, los operadores de plataforma son entidades que celebran contratos con los vendedores registrados en la misma con la finalidad de poner a disposición de tales vendedores la plataforma contratada, nacional o internacional, para sus operaciones comerciales.

Ahora bien, la delimitación del operador de plataforma con obligación de informar a las autoridades tributarias se ve afectada por varias cuestiones.

En primer lugar, la DAC 7 se refiere a los operadores de plataforma como "entidades". La misma Sección I a la que antes nos referíamos, establece una definición amplia de "entidad" para los operadores de plataforma, lo que brinda seguridad jurídica a los Estados Miembros al adaptarla a sus ordenamientos nacionales. Este término abarca tanto personas jurídicas, como sociedades de capital, sociedades de personas, fideicomisos o fundaciones. Como señala RUIZ HIDALGO⁶¹, aunque la norma parece excluir la posibilidad de que una persona física sea operador de plataforma, no parece existir impedimento para que las leyes nacionales lo contemplen, aunque esa inclusión podría desvirtuar el propósito de armonización comunitaria.

En segundo lugar, se exceptúan de la responsabilidad de informar a los operadores de plataforma que, de forma anual y anticipada, demuestren que su modelo de negocio no incluye "vendedores sujetos a comunicación de información".

Para aclarar esta exclusión, es esencial mencionar los diversos contratos que pueden ser celebrados entre los vendedores y los operadores de plataformas: (i) el operador de plataforma puede actuar como intermediario entre los proveedores y los clientes, facilitando el proceso de compra o prestación de servicios y recibiendo una compensación de una o ambas partes, en cuyo caso interviene en nombre y representación del proveedor (un ejemplo pudiera ser *Vinted*); (ii) el operador de plataforma puede ofrecer servicios o vender productos en su propio nombre, aunque en beneficio de un tercero que es el proveedor o vendedor, y, finalmente, (iii) el operador de plataforma puede ofrecer servicios o vender bienes en su propio nombre y beneficio, que es lo que se conoce como Marketplace (como ejemplo, *ASOS*)⁶².

Teniendo en cuenta los distintos modelos de negocio que se desarrollan a través de las plataformas, se puede delimitar cuándo existen vendedores sujetos a comunicación y, en consecuencia, obligación de informar sobre los mismos; a saber:

- Cuando los operadores de una plataforma actúan en nombre y por cuenta del vendedor y, además, desarrollan una actividad directamente relacionada con la

⁶¹ RUIZ HIDALGO, C. (2023), "El cumplimiento de las plataformas digitales como obligados tributarios: análisis de la Directiva 2021/514, las Reglas Modelo de la OCDE y el derecho español", en *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, op. cit., pág. 557.

⁶² MULEIRO PARADA, L.M. (2019): "El futuro de la tributación de la economía digital en la Unión Europea", *Crónica Tributaria*, núm. 170, pág. 138.

actividad pertinente (esto es, su función no se limita a facilitar el pago), se puede concluir que en estos casos existen vendedores sujetos a comunicación. En estos casos la responsabilidad de comunicar los datos tributarios requeridos a las autoridades competentes recae en el operador de la plataforma.

- Cuando los operadores de una plataforma actúan en nombre propio, pero por cuenta de un tercero, es fundamental que el proveedor del servicio o el vendedor de los bienes opere de manera independiente, sin estar subordinado laboralmente al operador de la plataforma. En caso de existir esa relación de subordinación, la Directiva dispone que el vendedor no está llevando a cabo ninguna actividad relevante, lo que resulta en la exclusión de la obligación de informar, ya que no hay "vendedores sujetos a comunicación". En consecuencia, si el mencionado operador no tiene vendedores sujetos a comunicación por utilizar su plataforma como parte de su actividad económica, no está sujeto a la obligación de informar.
- Cuando los operadores de una plataforma operan en nombre y por cuenta propia, pero se limitan a poner en contacto a usuarios y prestadores de servicios, tampoco tendrán "vendedores sujetos a comunicación". Un ejemplo claro es la plataforma de transporte de pasajeros *BlaBlaCar*.

i. Residentes, constituidos, administrados o con establecimiento permanente en Estados Miembros.

La Directiva establece la obligación de informar tanto para los operadores de plataformas que tiene residencia en algún Estado de la Unión Europea como para aquellos cuya residencia se encuentra fuera del territorio comunitario. De esta manera, se garantiza la igualdad de condiciones entre todas las plataformas digitales, impidiendo la competencia desleal entre ellas.

Entre estos operadores de plataforma obligados a comunicar información se incluyen los "operadores de plataforma" sometidos a la obligación de informar que se encuentren en alguna de las situaciones siguientes:

- a- Operador de plataforma con residencia fiscal en un Estado Miembro.
- b- Operador de plataforma que no sea residente en ningún Estado de la Unión Europea, pero que se considere establecido en alguno de ellos con base en alguna de las siguientes condiciones: (i) constituido con arreglo a la legislación de un Estado miembro, (ii) administración efectiva realizada en un Estado miembro o (iii) establecimiento permanente en un Estado miembro. Además, se exige que no sea de los operadores de plataforma cualificados externos a la UE.

Incluir a los operadores de plataforma no residentes fiscalmente en un Estado Miembro, cuando se han constituido con arreglo a la legislación de un Estado miembro o cuando su administración efectiva se realiza en un Estado miembro, genera complejidades,

porque se utilizan criterios similares a los del Modelo de Convenio de la OCDE⁶³. De esta manera, aunque un operador pueda estar constituido en un país comunitario, su residencia puede estar en un tercer Estado. Por ejemplo, un operador puede estar legalmente constituido en un país de la UE, pero si sus actividades de gestión y dirección se llevan a cabo principalmente en un tercer Estado que no es miembro de la UE, los criterios de residencia fiscal podrían determinar que ese operador tiene su residencia fiscal en ese tercer país.

La Directiva busca evitar vacíos legales que eximan a los operadores de plataforma de informar, pero los puntos de conexión pueden sugerir una residencia atractiva en la UE, lo que afecta la tributación de las ganancias obtenidas. Para evitar confusiones, se requiere claridad en la residencia fiscal, posiblemente a través del Convenio de Doble Imposición (Vigésimo quinto considerando de la DAC 7).

El tercer criterio, tener un establecimiento permanente en un EEMM, no presenta las mismas complicaciones.

Considerando los aspectos expuestos, el operador de plataforma obligado a comunicar información deberá transmitir a la autoridad competente del Estado Miembro que proceda toda la información relevante relativa al periodo de referencia, tanto la propia como la recopilada y verificada o bien confirmada por los procedimientos anteriores de diligencia debida, en el mes siguiente a su consecución, esto es, con fecha límite en el 31 de enero del año posterior al año natural en que el vendedor haya sido identificado como sujeto a comunicación de información. Sólo se da un «año de carencia»⁶⁴ cuando el vendedor estuviera registrado en la plataforma antes del 1 de enero de 2023 y cuando la entidad se convierte en un operador de plataforma obligado a comunicar información, pues en esos dos casos los procesos se deben completar antes del 31 de diciembre del segundo período de referencia del operador de la plataforma.

Cuando haya más de un operador de plataforma obligado a comunicar información en relación con el mismo vendedor, cualquiera de ellos estará exento de hacerlo si puede demostrar, de conformidad con la legislación nacional del EEMM destinatario de dicha información, que la misma información ha sido ya comunicada por otro vendedor de plataforma igualmente obligado (Sección III, apartado A, 1).

Si el operador de plataforma obligado a comunicar información tiene su residencia a efectos fiscales en más de un Estado Miembro o, alternativamente, se ha constituido de acuerdo con la legislación de varios EEMM, o tiene su sede de dirección o establecimientos permanentes en varios EEMM, deberá elegir uno de ellos para cumplir los requisitos de comunicación de información, lo que significa que la aportará únicamente a la autoridad tributaria competente del Estado Miembro que elija. Ahora

⁶³ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, recuperado de https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en Acceso el 1 de abril de 2024.

⁶⁴ FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. (2023): "Análisis de la nueva obligación de información para las plataformas digitales" en *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, op. cit., pág. 583.

bien, para ello dispone de la misma fecha límite, esto es, el 31 de enero del año siguiente al año natural en que el vendedor sujeto a comunicación de información adquiriera tal consideración, debiendo notificar además esta cuestión a todas las autoridades competentes de esos otros EEMM que no son el de su elección (Sección IV, apartado E).

Es importante tener en cuenta, por último, que, en estos casos, cuando el operador de plataforma obligado a comunicar información tiene residencia, constitución o administración, o posee un establecimiento permanente en algún Estado Miembro, debe proporcionar información relativa a cada vendedor que haya realizado actividades pertinentes durante el período de referencia no solo al EEMM elegido, sino también al propio vendedor respecto del cual ha comunicado sus datos y deberá hacerlo en el mismo plazo, pues tiene como fecha límite el 31 de enero del año posterior al año natural en que ese vendedor haya adquirido la consideración de sujeto a comunicación de información (Sección III, apartado A, 5).

En palabras de FERNÁNDEZ-PAVÉS⁶⁵, seguramente esta doble comunicación pretende que el vendedor sujeto a comunicación de información pueda modificar, subsanar o completar la información que el operador de plataforma suministrará al Estado Miembro pertinente.

ii. Operadores de plataforma extranjeros.

A diferencia de los supuestos anteriores, se considera operador de plataforma extranjero a todo operador de un país tercero que no sea residente a efectos fiscales en la Unión Europea y que no cumpla ninguna de las condiciones anteriormente expuestas (ni se ha constituido, ni está administrado en ningún EEMM, ni tampoco tiene un establecimiento permanente en alguno de ellos), pese a lo cual, facilita la realización de alguna de las actividades pertinentes por los vendedores objeto de comunicación o el arrendamiento de bienes inmuebles ubicados en un Estado de la Unión Europea y no puede ser calificado como un operador de plataforma cualificado externo a la Unión.

En principio, se deberá también comunicar toda la información relevante en relación con el periodo de referencia, que se detallará en el próximo apartado, a la autoridad competente del Estado Miembro donde se haya registrado cuando inició su actividad como operador de plataforma, quien le habrá asignado el correspondiente número de identificación individual para cumplir con la correspondiente obligación de registro. Deberá facilitar esta información antes el 31 de enero del año siguiente al año en que el vendedor se convierta en sujeto de comunicación de información. Asimismo, entendemos que las dos excepciones previamente mencionadas también son de aplicación⁶⁶, lo que implica que la referida información deberá ser comunicada durante el mes de enero del segundo año posterior al período de referencia.

⁶⁵ FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. (2023): “Análisis de la nueva obligación de información para las plataformas digitales” en *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, op. cit., pág. 591.

⁶⁶ Confróntese Sección II, apartado F, 2. “No obstante lo dispuesto en el apartado F, punto 1, en el caso de los vendedores que ya estaban registrados en la plataforma el 1 de enero de 2023 o en la fecha en que una “entidad” se convierte en “operador de plataforma obligado a comunicar información”, los

En el caso de que los operadores de plataforma extranjeros incumplan con su obligación de informar, el Estado miembro en el que estuvieran registrados les debe remitir un primer recordatorio. Si persisten en su incumplimiento, se les enviará un segundo recordatorio, pero si, llegados este punto, no comunican la información requerida, el Estado miembro deberá tomar las medidas necesarias para revocar el registro del operador de plataforma. Este procedimiento se iniciará una vez transcurridos 30 días desde el segundo recordatorio desatendido y finalizará en los 90 días posteriores como máximo.

En términos similares a los que se mencionaban anteriormente, cuando el operador de plataforma obligado a comunicar información no tiene residencia, ni está constituido o administrado, ni posee un establecimiento permanente en ningún Estado miembro de la UE, aun así debe comunicar la información relativa al periodo de referencia sobre cada vendedor que haya realizado una actividad pertinente, independientemente de si estas conllevan o no el arrendamiento de bienes inmuebles, tanto al Estado miembro en el que está registrado como al propio vendedor sujeto a la comunicación de información. Esta comunicación deberá efectuarse en el mismo plazo, con fecha límite el 31 de enero del año siguiente al año natural en que el vendedor adquiera la consideración de sujeto a comunicación de información.

Para concluir este subapartado, y como se señaló al principio, se han considerado los operadores de plataforma extranjeros, esto es, los que no son residentes a efectos fiscales en ningún Estado de la UE, ni cumplen con las condiciones de estar constituidos, administrados o tener un establecimiento permanente en algún Estado miembro, pese a lo cual facilitan la realización de algunas de las actividades pertinentes por parte de los vendedores, siempre que no pueden ser calificados como operadores de plataforma cualificados externos a la Unión.

Estos últimos, es decir, los operadores de plataforma cualificados externos a la Unión son aquellos cuya actividad se considera pertinente –en estos casos, la Directiva las apoda como “cualificadas”–, y que es residente fiscal en un “territorio cualificado no perteneciente a la Unión” o que, sin tener la residencia fiscal en dicho territorio, se pueda considerar como establecido en la Unión Europea, porque cumpla con alguna de las siguientes circunstancias: (i) constituido conforme a la legislación del Estado “cualificado no perteneciente a la Unión” o (ii) administrado desde un “territorio cualificado no perteneciente a la Unión”⁶⁷.

Para ser considerados "operadores de plataforma cualificados externos a la Unión" se deben cumplir ciertos requisitos⁶⁸. Uno de ellos es tener un Acuerdo de Cualificación

procedimientos de diligencia debida establecidos en los apartados A a E deben realizarse a más tardar el 31 de diciembre del segundo “periodo de referencia” del “operador de plataforma obligado a comunicar información”.

⁶⁷ RUIZ HIDALGO, C. (2023): “El cumplimiento de las plataformas digitales como obligados tributarios: análisis de la Directiva 2021/514, las reglas modelo de la OCDE y el derecho español” en *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, op. cit., pág. 559.

⁶⁸ DE MIGUEL CANUTO, E. (2021): “Rol fiscal de las plataformas digitales en el intercambio de información”, op.cit., pág. 124.

sobre intercambio automático de información equivalente suscrito con todos los Estados miembros de la UE, que deberán estar incluidos en una lista publicada por el Estado tercero.

La propia DAC 7 aclara qué se ha de entender por “acuerdo de cualificación vigente entre autoridades competentes” al señalar que se trata de “un acuerdo entre las autoridades competentes de un Estado miembro y de un territorio no perteneciente a la Unión que exija el intercambio automático de información equivalente a la especificada en la sección III, apartado B, del presente anexo, equivalencia que deberá confirmarse mediante un acto de ejecución de conformidad con el artículo 8 bis quater, apartado 7.” (Sección I, apartado A, 7).

Sin embargo, la implementación de esta categoría de "cualificado externo a la Unión" plantea dificultades, al menos hasta que todos los países adopten de manera específica los Acuerdos Internacionales de Intercambio de Información basados en las Reglas Modelo de la OCDE, lo que es necesario para asegurar que el contenido de la información sea equivalente a lo establecido en la DAC 7 y que el intercambio de información requerida sea automático.

En junio de 2021, la OCDE publicó un conjunto de reglas en el contexto del intercambio internacional de información de las plataformas digitales, especialmente relacionadas con la economía colaborativa y la economía de concertos. El Acuerdo Multilateral entre Autoridades competentes sobre intercambio automático de información relativa a ingresos obtenidos a través de esas plataformas digitales tiene como objetivo respaldar el intercambio automático anual de información reportada por los operadores de plataformas⁶⁹, alineándose con los requisitos establecidos en la DAC 7. La existencia de este Acuerdo Multilateral permite considerar al operador de plataforma como "cualificado externo a la Unión", pero la Comisión Europea debe verificar que el intercambio automático de información sea equivalente al establecido en la DAC 7, tal y como se establece en el artículo 8.bis.quarter en su apartado 7.

D. Procedimiento de registro único.

Como se ha indicado con anterioridad (ii. Operadores de plataforma extranjeros), todo operador de plataforma extranjero, es decir, aquel que no reside, ni se ha constituido ni es administrado ni tiene establecimiento permanente en ningún EEMM de la UE, debe registrarse ante la autoridad competente de cualquiera de ellos, a su elección, cuando inicie su actividad como tal operador de plataforma, registro que ha de ser único.

Para ello, el operador de plataforma obligado a comunicar información proporcionará a su Estado miembro de registro único la siguiente información sobre sí mismo: a) nombre; b) dirección postal; c) direcciones electrónicas, incluidos los sitios web; d) cualquier NIF expedido al “operador de plataforma obligado a comunicar información”; e) una declaración con información sobre su identificación a efectos del IVA en la UE; f) los

⁶⁹ OECD (2022), *Modelo de Manual sobre el Intercambio de Información con Fines Fiscales*, Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales, pág. 9. Recuperado de https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/EOI-manual_es.pdf Acceso el 16 de abril de 2024.

EEMM en los que son residentes los vendedores sujetos a comunicación de información que utilizan o hacen uso de su plataforma, en el sentido de la sección II, apartado D.

A partir de este momento, el Estado miembro de registro único asignará un número de identificación individual al operador de plataforma obligado a comunicar información y lo notificará por vía electrónica a las autoridades competentes de todos los Estados miembros y a la propia UE, a efectos de ser incluido en el registro central que gestiona.

Los Estados miembros informarán inmediatamente a la Comisión de cualquier operador de plataforma extranjero que inicie su actividad sin registrarse como corresponde. Los Estados miembros deberán adoptar las medidas necesarias y eficaces, que sean proporcionadas y disuasorias para garantizar el cumplimiento dentro de su jurisdicción, sin perjuicio del régimen sancionador que pudiera resultar aplicable. La elección de tales actuaciones queda a discreción de los EEMM, por lo que es crucial la coordinación entre los Estados miembros para asegurar su eficacia.

Además, y, como hemos visto (ii. Operadores de plataforma extranjeros), cuando un operador de plataforma obligado a comunicar información incumpla su obligación de informar según lo estipulado en la sección III, apartado A, punto 3, del Anexo V, y tras recibir dos recordatorios por parte del Estado miembro de registro único, dicho Estado miembro tomará las medidas necesarias para revocar el registro del mencionado operador de plataforma. Esta revocación se llevará a cabo en un plazo máximo de 90 días, sin embargo, no podrá efectuarse antes de que transcurran al menos 30 días después del segundo recordatorio.

Tras la revocación del registro, los Estados miembros se deben asegurar de que dicho operador de plataforma extranjero queda obligado a aportar al Estado miembro afectado garantías de que cumplirá con las obligaciones de información pendientes, cuando se vuelva a registrar en otro estado miembro; como puede ser una declaración jurada o un depósito de garantía (considerando 14).

En esta línea, el Estado miembro de registro único solicitará a la Comisión la eliminación del registro central de un “operador de plataforma obligado a comunicar información” en los siguientes casos:

- primero, si el “operador de plataforma” notifica a dicho Estado miembro que ya no realiza ninguna actividad como “operador de plataforma”;
- segundo, si existen motivos para suponer que la actividad del operador de plataforma ha cesado, incluso si no se ha recibido dicha notificación;
- tercero, si el “operador de plataforma” ya no cumple las condiciones y requisitos establecidos para ser considerado como operador de plataforma extranjero obligado a comunicar información; y
- cuarto, si el Estado miembro ha revocado el registro único realizado por el operador de plataforma ante su autoridad competente.

E. Posterior intercambio de información entre Estados Miembros.

El último estadio en el marco de las obligaciones de información tributaria incorporadas por la DAC 7 es el intercambio de información entre Estados miembros. Una vez que el operador de plataforma obligado a comunicar información hubiera aportado los datos correspondientes en el EEMM que proceda, esta información ha de ser objeto de intercambio automático en los términos establecidos por el artículo 8 bis quater⁷⁰, precepto incorporado por la referida directiva.

Interpretando su formulación actual, la autoridad competente del Estado miembro en el que se haya realizado el suministro de información, comunicará la información pertinente mediante intercambio automático⁷¹ y utilizando el formulario electrónico estándar establecido por la Comisión para este fin⁷². Este proceso se llevará a cabo dentro de los dos meses siguientes a la finalización del período de referencia respectivo, lo que generalmente ocurre durante el segundo mes después de dicho período, ya que durante el primero se recibirán los datos mencionados⁷³. La información se enviará a la autoridad competente del Estado miembro donde reside el vendedor sujeto a la comunicación de información, así como a la autoridad competente del Estado miembro en el que se encuentren los bienes inmuebles arrendados por dicho vendedor, en caso de que proceda.

La información que se intercambia aparece especificada en el apartado 2 del mencionado artículo 8 bis quater y se concreta en los siguientes tres grupos.

Datos del operador de plataforma obligado a comunicar información: nombre, domicilio social, NIF y número de identificación individual asignado, si corresponde. Junto a ello, la razón o razones sociales de la plataforma o plataformas respecto de las cuales se comunica información.

Datos del vendedor sujeto a comunicación de información: nombre y apellidos, si es una persona física, o razón social, si es una entidad; dirección principal; NIF, incluyendo cada Estado miembro de emisión, o en su ausencia, lugar de nacimiento si es persona física; número de registro de la empresa del vendedor si es una entidad; número de identificación a efectos del IVA, si está disponible; fecha de nacimiento del vendedor si

⁷⁰ Vid. artículo 8 bis quater. “Ámbito de aplicación y condiciones del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los “operadores de plataformas”.

⁷¹ Se entiende por intercambio automático, en los términos señalados en el artículo 3 apartado 9 de la Directiva 2011/16/UE: “la comunicación sistemática a otro Estado miembro de información preestablecida, sin solicitud previa, a intervalos regulares fijados con anterioridad. En el contexto del artículo 8, por información disponible se entenderá la información recogida en los expedientes fiscales del Estado miembro que comunique la información, y que se pueda obtener de conformidad con los procedimientos para recabar y tratar la información de dicho Estado miembro;”

⁷² El artículo 20 apartado 4 de la Directiva 2011/16/UE se modifica por la DAC 7 como sigue: “Los intercambios automáticos de información con arreglo a los artículos 8 y 8 bis quater se llevarán a cabo utilizando un formato electrónico normalizado destinado a ese cometido, adoptado por la Comisión de conformidad con el procedimiento a que se refiere el artículo 26, apartado 2.»

⁷³ FERNÁNDEZ PAVÉS, M. J. (2023): “Análisis de la nueva obligación de información para las plataformas digitales” en *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, op. cit., pág. 597.

es persona física; identificador de la cuenta financiera a la que se paga o abona la contraprestación, si está disponible para el operador de plataforma; nombre del titular de la cuenta financiera, si es diferente del nombre del vendedor; cada Estado miembro en el que el vendedor es residente; la contraprestación total pagada o abonada durante cada trimestre del período de referencia; el número de actividades pertinentes por las que se ha pagado o abonado y, por último, todas las tasas, comisiones o impuestos retenidos o cobrados por el operador de plataforma durante cada trimestre del período de referencia.

De manera adicional, cuando el vendedor preste servicios de arrendamiento de bienes inmuebles, se incluirán entre los datos objeto de suministro: dirección de cada inmueble comercializado; número de registro de tierras o equivalente, si se conoce; contraprestación total pagada o abonada durante cada trimestre del período de referencia para cada inmueble; número de actividades pertinentes realizadas respecto de cada inmueble; número de días que se ha alquilado cada inmueble durante el período de referencia y, finalmente, clase de inmueble.

IV. TRANSPOSICIÓN DE LAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN TRIBUTARIA EXIGIDAS POR LA “DAC 7” EN EL REINO DE ESPAÑA.

Como es sabido, la directiva es un acto jurídico de la UE que impone obligaciones a los Estados miembros en relación con un resultado específico, dejando a las autoridades nacionales elegir la forma y los medios para alcanzarlo⁷⁴ en el plazo que se especifique en la propia directiva, quienes resultan obligadas a notificar sus medidas nacionales de transposición a la Comisión Europea.

El propósito fundamental de una directiva es la aproximación o armonización de las legislaciones o políticas de los Estados miembros en áreas específicas⁷⁵, con el objetivo de garantizar que se cumpla el resultado previsto por la directiva, aunque los métodos y enfoques utilizados puedan variar entre los Estados miembros. Esto implica que las directivas no imponen una uniformidad rígida, sino que permiten cierta flexibilidad en la implementación para adaptarse a las particularidades de cada Estado miembro. En consecuencia, la transposición se define como el “proceso por el que se incorporan las directivas de la Unión Europea a las legislaciones nacionales de los Estados miembros de la UE”⁷⁶.

⁷⁴ Artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea («TFUE»): “La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios.”

⁷⁵ Legislación de marcas de la Unión Europea (registros nacionales) | EUR-Lex. (n.d.). Recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/ES/legal-content/summary/eu-trade-mark-law-national-registrations.html> Acceso el 1 de mayo de 2024.

⁷⁶ Transposición. (n.d.). Recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM%3Atransposition> Acceso el 1 de mayo de 2024.

En el contexto de la DAC 7, su artículo 2 establece un mandato para que los Estados miembros realicen la transposición de su contenido a más tardar el 31 de diciembre de 2022 y procedieran a la aplicación de las disposiciones legales y reglamentarias necesarias para darle cumplimiento desde el 1 de enero de 2023⁷⁷.

En España, el Consejo de ministros inició los trámites para la aprobación de un anteproyecto de ley destinado a modificar la Ley General Tributaria con el propósito de transponer la DAC 7, en su reunión de 22 de febrero de 2022.

El 24 de febrero de 2022 comenzó el proceso consultivo y, para dar cumplimiento al trámite de audiencia e información pública a que se refiere el apartado 6 del artículo 26 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno, se publicó el texto del anteproyecto en el portal Web del Ministerio de Hacienda y Función Pública⁷⁸.

El texto del Proyecto de Ley⁷⁹ para transponer la DAC 7 fue aprobado durante la última reunión del Consejo de ministros del año 2022 y publicado en el Boletín Oficial de las Cortes Generales el 23 de enero de 2023. Durante su tramitación parlamentaria el contenido del proyecto de ley, en lo referido a la transposición de la DAC 7, no presentó cambios significativos y finalmente se aprobó la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias, cuyo artículo único y, en particular, sus apartados diez, once y trece, contiene las normas legales dirigidas a transponer DAC 7, lo que explica por qué su entrada en vigor se retrotrae al 1 de enero de 2023⁸⁰. Ello ha dado

⁷⁷ Artículo 2.1: «Los Estados miembros adoptarán y publicarán, a más tardar el 31 de diciembre de 2022, las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo dispuesto en la presente Directiva. Informarán de ello inmediatamente a la Comisión. Aplicarán dichas disposiciones a partir del 1 de enero de 2023. Cuando los Estados miembros adopten dichas disposiciones, estas harán referencia a la presente Directiva o irán acompañadas de dicha referencia en su publicación oficial. Los Estados miembros establecerán las modalidades de la mencionada referencia».

⁷⁸ El referido artículo establece los procedimientos para garantizar la participación ciudadana y la transparencia en el proceso de elaboración de normativas que afecten a los derechos e intereses legítimos de las personas. Principalmente, establece que, además de la consulta previa en la redacción de la norma, el centro directivo competente debe publicar el texto en el portal web correspondiente para dar audiencia a los ciudadanos afectados y permitir que otras personas o entidades realicen aportaciones adicionales.

⁷⁹ Proyecto de Ley por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (“Proyecto de Ley”).

⁸⁰ Disposición final octava de la Ley 13/2023: “La presente Ley entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Estado» [esto es, el 26 de mayo de 2023]. No obstante: [...] b) El apartado diez, el apartado once, en lo que se refiere al nuevo apartado 5 de la disposición adicional vigésima tercera de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, y el apartado trece del artículo único se aplicarán a partir de 1 de enero de 2023».

lugar a lo que algunos han considerado “una transposición de mínimos” que tildan de “insuficiente”⁸¹.

Los mencionados apartados diez, once y trece del artículo único de la Ley 13/2023, en transposición de la DAC 7, modifican el apartado 7 de la disposición adicional vigésima segunda de la LGT, titulada “Obligaciones de información y de diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua”; añaden un nuevo apartado 5 a la disposición adicional vigésima tercera de la LGT, referida a la “Obligación de información sobre mecanismos transfronterizos de planificación fiscal”, e introducen una nueva disposición adicional vigésima quinta en la LGT, bajo el rótulo “Obligaciones de información y de diligencia debida relativas a la declaración informativa de los operadores de plataforma obligados en el ámbito de la asistencia mutua”.

En esa Ley 13/2023 se regula una nueva obligación de información para los operadores de plataformas y el subsiguiente intercambio de dicha información por parte de las autoridades tributarias de los Estados miembros, tratando de implementar además en el derecho interno el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el intercambio automático de información sobre la renta obtenida a través de plataformas digitales y el Modelo de Reglas de comunicación de información por parte de operadores de plataformas respecto de los vendedores en el ámbito de la economía colaborativa y la economía de trabajo esporádico, y en otros acuerdos internacionales suscritos con el mismo objetivo, adoptado en el seno de la OCDE y suscrito por España⁸².

Lo explica con claridad el apartado I del Preámbulo de la Ley 13/2023: «La transposición de la DAC 7 y la implantación del referido Modelo de Reglas en el Derecho interno se efectúa a través de la modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, para aquellas cuestiones que aconsejan su regulación por norma con rango legal, completándose dicha transposición con las novedades incluidas a nivel reglamentario, en particular, en 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».

Posteriormente, se han aprobado las disposiciones reglamentarias complementarias:

- (i) El Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican el Reglamento General de las

⁸¹ LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2023): “Las obligaciones de colaboración de los operadores de plataforma. Un paso más en la privatización de la gestión tributaria que trasciende a los deberes de información tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 22, pág. 15.

⁸² “Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el intercambio automático de información sobre la renta obtenida a través de plataformas digitales y el Modelo de Reglas de comunicación de información por parte de operadores de plataformas respecto de los vendedores en el ámbito de la economía colaborativa y la economía de trabajo esporádico, y en otros acuerdos internacionales suscritos con el mismo objetivo”.

actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias.

- (ii) La Orden HAC/72/2024, de 1 de febrero, por la que se aprueban el modelo 040 y el modelo 238, y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

Tras esta breve introducción, se va a exponer sintéticamente el contenido de estas normas, que no sólo pretenden la trasposición de la DAC 7 al ordenamiento jurídico interno español, sino también la adaptación de la regulación nacional a las directrices internacionales.

A. Adaptación de la regulación nacional a las directrices internacionales.

a. Ley 13/2023.

Las “obligaciones de información y de diligencia debida relativas a la declaración informativa de los operadores de plataforma obligados a comunicar información” encuentran sus características generales en la mencionada Disposición Adicional vigésima quinta de la LGT, introducida por la Ley 13/2023.

La referida disposición adicional comienza introduciendo en su apartado 1 las nuevas obligaciones de información y diligencia debida, así como las correspondientes obligaciones de registro y suministro a las que tendrán que hacer frente los operadores de plataforma obligados a comunicar información. Igualmente, alude a las obligaciones derivadas de estos procedimientos que recaen sobre los propios vendedores.

Seguidamente, como la DAC 7 y las Reglas modelo se limitan a señalar que los Estados miembros han de diseñar un sistema de sanciones eficaces y proporcionadas para el cumplimiento de las obligaciones de los operadores de plataforma y los vendedores sujetos, los apartados 2, 3 y 4 de esta Disposición Adicional vigésima quinta de la LGT determinan las infracciones y sanciones resultantes del incumplimiento de las obligaciones que impone su apartado 1.

La ausencia absoluta de registro por parte del operador, con el consiguiente incumplimiento de la obligación de informar, es considerada una infracción tributaria muy grave, sancionada con una multa pecuniaria del triple de la que correspondería por la falta de suministro de información conforme a lo dispuesto en el título IV de la LGT, relativo a «La potestad sancionadora» (apartado 2).

El artículo 198, apartado 1 de la LGT regula la infracción tributaria por no presentar declaraciones sin que se produzca perjuicio económico; así, sanciona la falta de declaración censal con una multa pecuniaria fija de 400 euros. No obstante, para las declaraciones exigidas con carácter general en cumplimiento de la obligación de

suministro de información recogida en los artículos 93 y 94 de esta ley, la sanción consiste en una multa pecuniaria fija de 20 euros por cada dato o conjunto de datos referidos a una misma persona o entidad que hubiera debido incluirse en la declaración, con un mínimo de 300 euros y un máximo de 20.000 euros.

La determinación de qué constituye un "conjunto de datos" se especifica en el apartado 8 del nuevo artículo 54 ter RGAT. Según esta disposición, a efectos de lo establecido en la disposición adicional vigésima quinta.2 LGT, "constituyen distintos conjuntos de datos las informaciones a que se refieren cada uno de los números ordinales de las respectivas letras del apartado 4, en relación con cada uno de los correspondientes "operadores de plataforma obligado a comunicar información" y "vendedores sujetos a comunicación de información" a que se refiere la información". Pero, además, el segundo párrafo de este mismo artículo añade que para los operadores de plataforma obligados a comunicar información "tendrá la consideración de conjunto de datos cada uno de los números ordinales a que se refieren las respectivas letras del artículo 5.1 del Real Decreto 117/2024"; precepto en el que se recogen los datos que están obligados a obtener y recopilar de cada vendedor que no sea un vendedor excluido.

Conforme a esta remisión, se puede deducir que se impondrá una multa de 20 € por cada conjunto de datos que no haya sido suministrado a la Administración española⁸³. Dada la extensa cantidad de información requerida, la multa puede ser significativa incluso por el incumplimiento en relación con un único vendedor. Además, esta multa se incrementará proporcionalmente con el número de vendedores involucrados o bienes inmuebles sujetos a la obligación de informar. Considerando el gran volumen de transacciones que se realizan a través de las plataformas digitales, la sanción por omisión de registro puede llegar a ser considerablemente elevada, especialmente porque no se establece un límite máximo para esta multa, a diferencia de lo dispuesto con carácter general en el apartado 1 del artículo 198 LGT, que fija un máximo de 20.000 euros.

Como apunta SÁNCHEZ PINO, el principio de tipicidad sugiere la necesidad de una mayor precisión en la cuantificación de la sanción⁸⁴, teniendo en cuenta la diferente relevancia de los datos requeridos. Además, cabe preguntarse si esta nueva infracción, calificada como muy grave por omisión de registro, puede superar un juicio de proporcionalidad, ya que la cuantía de la sanción, al no tener un límite máximo, podría no ser proporcional al incumplimiento de una obligación de carácter formal, como es el registro del operador de la plataforma.

Sin embargo, se plantea otro problema de tipicidad, ya que la redacción legal de la infracción no deja claro cuándo se considera cometida la conducta infractora. Si atendemos a la redacción del apartado 5, artículo 54.ter RGAT, que establece que la declaración de información debe presentarse durante el mes de enero del año natural siguiente al periodo de referencia, entendemos que no será posible sancionar la falta de

⁸³ SÁNCHEZ PINO, A.J. (2023), "Régimen sancionador por incumplimiento de las obligaciones de información de los operadores de plataforma digitales", en *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, op. cit., pág. 618.

⁸⁴ SÁNCHEZ PINO, A.J. (2023), op. cit., pág. 617.

registro antes de esa fecha. Solo al finalizar dicho plazo se podrá conocer si la Administración no ha recibido la información que la plataforma estaba obligada a suministrar. Además, el intercambio de información entre los Estados miembros que reciben la información y aquellos donde residen los vendedores o están ubicados los bienes inmuebles debe realizarse en el plazo de dos meses a partir del final del periodo de referencia. Por lo tanto, será necesario esperar hasta marzo para iniciar un procedimiento sancionador, ya que en ese momento la Administración tributaria española podrá confirmar la falta de recepción de la información cuya omisión puede dar lugar a una infracción por parte del operador de plataforma no registrado.

En el caso de un operador de plataforma extracomunitario, cada Estado miembro puede sancionar la ausencia de registro en relación con los datos no recibidos sobre los residentes o los inmuebles situados en su territorio. No obstante, la ausencia de un establecimiento permanente del operador puede dificultar la aplicación efectiva de la sanción⁸⁵.

El incumplimiento de las normas y procedimientos de diligencia debida por parte de los operadores es considerada como una infracción tributaria grave, que se sanciona con una multa pecuniaria fija de 200 euros por cada vendedor afectado (apartado 3).

La no comunicación por los vendedores de la información obligatoria en plazo o la facilitación de información falsa, incompleta o inexacta a los operadores de plataforma constituirá una infracción tributaria grave, que será sancionada con multa pecuniaria fija de 300 euros (apartado 4).

Además de este régimen de infracciones y sanciones, la Disposición Adicional vigésima quinta establece, en sus apartados 5 y 6, lo que algunos denominan como "cautelares" para asegurar el cumplimiento de estas obligaciones. Estas medidas, aunque importantes, se pueden considerar "sanciones indirectas" con un déficit de seguridad jurídica⁸⁶:

- Cuando un "vendedor" no facilite al "operador de plataforma obligado a comunicar información" la información exigida con arreglo a las normas y procedimientos de diligencia debida, habiendo recibido dos recordatorios relativos a la solicitud inicial del operador y transcurrido un plazo de 60 días naturales desde la solicitud inicial, dicho operador cerrará la cuenta del "vendedor" e impedirá que vuelva a registrarse en la plataforma o bien le

⁸⁵ Como prevé la DAC 7 en su considerando 21 "Si bien la elección de las sanciones queda a discreción de los Estados miembros, las sanciones han de ser efectivas, proporcionadas y disuasorias. Dado que las plataformas digitales suelen tener un amplio alcance geográfico, conviene que los Estados miembros procuren actuar de manera coordinada en el control del cumplimiento de los requisitos de registro e información aplicables a las plataformas digitales que operen desde territorios no pertenecientes a la Unión, entre otras cosas impidiendo en última instancia que las plataformas digitales operen dentro de la Unión."

⁸⁶ LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2023): "Las obligaciones de colaboración de los operadores de plataforma. Un paso más en la privatización de la gestión tributaria que trasciende a los deberes de información tributaria", *Quincena Fiscal*, núm. 22, pág. 23.

retendrá el pago de la “contraprestación” hasta que facilite la información que se solicitó (apartado 5).

- La Administración tributaria acordará la baja cautelar en el censo correspondiente del “operador de plataforma obligado a comunicar información”, cuando no cumpla la obligación de informar después de dos requerimientos. La baja se efectuará en un plazo máximo de 90 días naturales desde el segundo requerimiento, pero nunca antes de que transcurran 30 días naturales desde el mismo. Una vez acordada la baja, el operador solo podrá cursar el alta de nuevo si ofrece a la Administración tributaria garantías adecuadas de que se compromete a cumplir la obligación de información, incluidos aquellos suministros de información pendientes de cumplir. A estos efectos, la Administración tributaria podrá considerar como garantía adecuada una declaración responsable o cualquier otra garantía prevista en la normativa tributaria. La Administración tributaria podrá acordar la adecuación de dichas garantías previa verificación, en su caso, de su situación censal a través de las actuaciones y procedimientos de comprobación censal a que se refieren los artículos 144 y siguientes del 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 (apartado 6).

Con arreglo al apartado 7 de esta Disposición Adicional vigésima quinta de la LGT, las declaraciones que resulten exigibles a los obligados, las pruebas documentales, los registros y cualquier información utilizada para aplicar los procedimientos de diligencia debida y para cumplir las obligaciones de registro y suministro de información a que se refiere esta disposición adicional deberán conservarse y mantenerse a disposición de la Administración tributaria durante los 10 años siguientes a la finalización del período de referencia al que corresponde el suministro de información. Sin perjuicio de las facultades de comprobación e investigación de las obligaciones de registro y suministro de información a que se refiere esta disposición adicional conforme a las normas generales de esta Ley, la Administración tributaria podrá comprobar e investigar el cumplimiento de las normas y procedimientos de diligencia debida que deban aplicar “operadores de plataforma obligados a comunicar información”.

Finalmente, el apartado 8 de esta Disposición Adicional vigésima quinta de la LGT, al igual que el apartado 7 de la Disposición Adicional vigésima segunda y el apartado 5 de la Disposición Adicional vigésimo tercera, establece, de conformidad con el modificado artículo 25 de la Directiva 2011/16/UE, que todo operador de plataforma obligado a comunicar información debe informar a cada vendedor (que sea persona física sujeto a comunicación de información) la información que será suministrada a la Administración tributaria y posteriormente objeto de intercambio automático, para que este pueda ejercer sus correspondientes derechos en materia de protección de datos personales. Esta comunicación deberá hacerse en cualquier caso antes de que la información recopilada sea suministrada a la Administración tributaria.

b. Real Decreto 117/2024.

El artículo 1 de este Real Decreto 117/2024 dispone, en su primer inciso, que tiene por objeto la regulación de las normas y procedimientos de diligencia debida que deben aplicar los «operadores de plataforma obligados a comunicar información» y la modificación del RGAT para regular a nivel reglamentario las nuevas obligaciones de registro e información que tienen que cumplir dichos operadores, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 8 bis quater y el anexo V de la DAC 7, en el Acuerdo Multilateral entre Autoridades competentes sobre intercambio automático de información relativa a ingresos obtenidos a través de plataformas digitales en el ámbito de la OCDE y en otros acuerdos internacionales suscritos por España con el mismo objetivo de intercambio de información, así como en la Disposición Adicional vigésima quinta de la LGT.

En su apartado 2, el artículo 1 del Real Decreto 117/2024 establece que los términos que utiliza tendrán, conforme a lo dispuesto en el anexo V de la DAC 7 y en el Acuerdo Multilateral entre Autoridades competentes sobre intercambio automático de información relativa a ingresos obtenidos a través de plataformas digitales en el ámbito de la OCDE, el significado contenido en su anexo, salvo que se establezca otra cosa.

Dicho lo cual, procede exponer sistemáticamente el resto de su contenido, a lo que se dedican los siguientes subapartados del trabajo.

i. Operadores de plataforma que deben cumplir con la obligación de informar.

Con arreglo al artículo 2 del Real Decreto 117/2024, están obligados a aplicar las normas y procedimientos de diligencia debida regulados los “operadores de plataforma obligados a comunicar información” sobre determinadas informaciones relativas a los “vendedores” y asimismo las personas o entidades que tengan la consideración de “vendedores” deberán cumplir las obligaciones derivadas de la aplicación por el operador de las normas y procedimientos de diligencia debida.

En la «Sección I. Definiciones» del anexo de este Real Decreto 117/2024 se incluye el significado los términos relativos a «A) Operadores de plataforma obligados a comunicar información».

En cuanto a quienes son estos operadores de plataforma sujetos a la obligación de informar a la Administración tributaria española, se considerarán como tales aquellos que se encuentren en alguna de las siguientes situaciones (artículo 54 ter.3 RGAT):

- a) Que sea residente fiscal en España o, no siendo residente fiscal en España ni en ningún otro Estado miembro de la Unión Europea, cumpla alguno de los siguientes criterios de conexión: constituido conforme a la legislación española; sede de dirección, incluida la sede de dirección efectiva, en España, o establecimiento permanente en España, salvo que sea un “operador de plataforma cualificado externo a la Unión”.

Cuando los operadores mencionados en este apartado cumplan cualquiera de estos criterios de conexión tanto en España como en otro Estado miembro o "Jurisdicción socia", podrán optar por presentar la declaración ante la Administración tributaria española, según lo establecido en la sección II (aplicación efectiva), apartado A, del anexo V, después de haberse registrado previamente en España en los términos reglamentariamente establecidos (Orden HAC/72/2024, de 1 de febrero), y, en su caso, haber notificado esta elección al otro Estado miembro o "Jurisdicción socia". Entendiendo que el Real Decreto se refiere por "Jurisdicción socia" a los países o territorios que, como signatarios del Acuerdo Multilateral, se han comprometido a participar en el intercambio de información conforme a las disposiciones establecidas en dicho acuerdo⁸⁷.

- b) Que no sea residente a efectos fiscales ni se haya constituido ni este administrado en España, ni tenga establecimientos permanentes en territorio español y, sin embargo, facilite la realización de una actividad pertinente en territorio español por parte de vendedores sujetos a comunicación residentes en cualquier Estado miembro, o la actividad pertinente implique el arrendamiento de bienes inmuebles ubicados en territorio español y, no sea un "operador de plataforma cualificado externo a la Unión", siempre que dicho operador se haya registrado en España, en los términos reglamentariamente establecidos.

Si bien el operador debe registrarse en España, no estará obligado a proporcionar cierta información específica en caso de que las actividades pertinentes estén cubiertas por un Acuerdo de Cualificación entre autoridades competentes que prevea el intercambio automático de información equivalente con un Estado miembro.

En el caso de que la determinación del operador obligado a informar se base en las Normas tipo de comunicación de información por parte de operadores de plataforma y no cumpla con los criterios de conexión mencionados anteriormente en una "Jurisdicción socia", deberá presentar la declaración ante la Administración tributaria española si facilita actividades pertinentes por parte de vendedores sujetos a comunicación residentes en España o que implican el arrendamiento de bienes inmuebles en España, a menos que ya haya presentado la declaración en otra "jurisdicción socia".

Cuando los operadores de plataforma cumplan cualquiera de los criterios de conexión señalados en la letra a) tanto en España como en otro Estado miembro o "Jurisdicción

⁸⁷ GARCÍA MORENO, V.A. (2024): "Reseña de las modificaciones normativas efectuadas por el Real Decreto 117/2024, que desarrolla las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y modifica varios Reglamentos—RGAT, RGR y otros Reglamentos de distintos impuestos—: Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático", *Carta tributaria*, (107), 4, pág. 6.

socia", la DAC 7 permite que los operadores de plataformas elijan cómo cumplir con la obligación de información⁸⁸. En este sentido, la normativa española establece puntos de conexión para asegurar que los operadores de plataforma cumplan con la obligación de informar a la Administración tributaria, al tiempo que considera esta posibilidad de elección⁸⁹. La norma europea prevé, por su parte, la coordinación entre los Estados en la implementación de normas nacionales para facilitar el cumplimiento de esta obligación y evitar que la diversidad normativa provoque incumplimientos debido a la libertad de elección por parte del operador de plataforma⁹⁰.

En este contexto, la redacción de los puntos de conexión en la normativa española, siempre que sean similares a los de otros Estados miembros, requiere, en principio, que todo operador de plataforma que sea residente fiscal en territorio español cumpla con la obligación de informar a la Administración tributaria española.

El otro criterio a los efectos de la obligación de informar en España hace referencia a los operadores de plataforma que no son residentes fiscales en la Unión Europea, pero tienen un establecimiento permanente en territorio español, lo que exige acudir a lo previsto en la regulación del Impuesto sobre la Renta de los No Residentes, porque esta delimita los supuestos en los que se considera que existe un establecimiento permanente en territorio español.

El artículo 13.1 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, establece que "se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes. En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses."

En el ámbito comunitario, tal como recoge en su artículo 2 apartado b) la Directiva 2011/96/UE del Consejo De 30 de noviembre de 2011 relativa al régimen fiscal común

⁸⁸ Apartado E, Sección IV, DAC 7.

⁸⁹ Artículo 54 ter.3 RGAT. "Cuando los operadores a los que se refiere esta letra cumplieran alguno de los criterios de conexión en España y en otro Estado miembro o "Jurisdicción socia" podrán elegir presentar la declaración ante la Administración tributaria española, de conformidad con la sección II, letra A, del anexo citado previo registro en España en los términos establecidos reglamentariamente y notificándolo, en su caso, al otro Estado miembro o 'Jurisdicción socia'."

⁹⁰ De hecho, la DAC 7 dispone incluso en su art. 8 bis quater.4 que los Estados miembros permitirán que los "operadores de plataforma obligados a comunicar información" elijan registrarse en un único Estado miembro. Además, aquellos con registro revocado solo podrán registrarse nuevamente si ofrecen garantías adecuadas de cumplimiento de los requisitos de información dentro de la Unión.

aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, por establecimiento permanente se entiende un centro de actividades fijo situado en un Estado miembro en el que se ejerce total o parcialmente la actividad de una sociedad de otro Estado miembro, cuyos beneficios están sujetos a imposición en el Estado miembro en el que está situado en virtud de un convenio fiscal bilateral o, a falta de tal convenio, en virtud de la legislación nacional.

Dado que la DAC 7 no prevé una definición de establecimiento permanente y estamos ante uno de los supuestos en los que, en caso de cumplir el criterio de conexión en varios Estados miembros, el operador de plataforma podría elegir donde comunicar la requerida información, cabe plantear qué sucedería si las definiciones de establecimiento permanente dadas por los distintos Estados miembros difiriesen entre sí. Esto es, conforme a la regulación española un operador podría tener establecimiento permanente en varios Estados miembros, pero no tenerlo conforme a la regulación de otros Estados miembros. De esta manera, podría darse el caso de que un operador comunique a la Administración tributaria española su elección de cumplir sus obligaciones de información en otro Estado miembro alegando que posee un establecimiento permanente en este último, lo que llevaría a la Administración tributaria española a “verificar” su existencia el ordenamiento de otro Estado.

Por último, en el caso de los operadores de plataforma mencionados en la letra b), el criterio de conexión para cumplir con la obligación de informar se establece en torno a dos circunstancias: cuando estos facilitan la realización de una actividad relevante en territorio español por parte de vendedores sujetos a comunicación de información o bien, en el caso del arrendamiento de inmuebles, cuando estos se encuentran ubicados en España; todo ello, claro, siempre que no sea un operador de plataforma cualificado externo a la Unión.

Todo lo expuesto permite concluir que el operador de plataforma no tiene la opción de elegir España como el país donde cumplir con la obligación de informar, sino se encuentra en alguno de los supuestos mencionados.

ii. Registro en España de los operadores de plataforma.

Tomando como base la sección IV, apartado F, anexo V de la DAC 7, los operadores de plataforma que no son residentes en ningún Estado miembro, ni se han constituido, ni están administrados, ni tienen un establecimiento permanente en un Estado miembro, pero facilitan la realización de una actividad pertinente por parte de vendedores sujetos a comunicación de información, o, alternativamente, de una actividad pertinente que implique el arrendamiento de bienes inmuebles ubicados en un Estado miembro, y que no pueden calificarse como operadores de plataforma cualificados externos a la Unión, se deben registrar en un Estado miembro. Para evitar imponer cargas innecesarias a estos operadores de plataforma, se establece que deben cumplir con la obligación de informar sobre los vendedores sujetos a comunicación únicamente en el Estado donde estén registrados.

Así, la Administración tributaria del Estado miembro de registro único asignará un número de identificación individual⁹¹ al “operador de plataforma obligado a comunicar información” y lo notificará por vía electrónica a las autoridades competentes de todos los Estados miembros.

Por ello, con el objetivo de cumplir con los requisitos de comunicación de información, cada Estado miembro debe establecer las normas necesarias para exigir a un operador de plataforma obligado a comunicar información en los términos que acabamos de señalar, que se registre dentro de la Unión cuando su inicie su actividad como tal (artículo 8 bis quater, apartado 4, DAC 7).

Se evidencia, de esta manera, que el registro del operador de plataforma resulta vital a estos efectos, ya que es determinante para asegurar la competencia de la Administración tributaria española respecto de aquellos operadores de plataforma que carecen de algún punto de conexión con la Unión Europea (esto es, en aquellos casos en los que el operador de plataforma extracomunitario se limita a facilitar la realización de una actividad pertinente, en este caso, en territorio español).

Tal y como se lee en la Exposición de Motivos del RD 117/2024, el cumplimiento de la obligación de registro se efectuará a través de la correspondiente declaración censal en el Registro de operadores de plataforma extranjeros no cualificados o en el Registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar información.

En este sentido, la sección II del anexo V del referido Real Decreto prevé que el operador de plataforma obligado a comunicar información, que no guarde criterio de conexión con ningún Estado miembro, se deberá registrar ante la autoridad competente de cualquier Estado miembro cuando inicie su actividad como tal.

En el caso de que el operador de plataforma obligado a comunicar información efectúe el registro único ante la Administración tributaria española, deberá proporcionar la siguiente información sobre sí mismo: a) Nombre; b) Dirección postal; c) Direcciones electrónicas, incluidos los sitios web; d) Cualquier NIF expedido al «operador de plataforma obligado a comunicar información»; e) Una declaración con información sobre la identificación del «operador de plataforma obligado a comunicar información» a efectos del IVA en la Unión, de conformidad con el título XII, capítulo 6, secciones 2 y 3, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido; f) Los Estados miembros en los que los «vendedores sujetos a comunicación de información» son residentes en el sentido del artículo 8 de este Real Decreto.

Para servir a tales fines, y como se verá en el subapartado dedicado a la Orden HAC/72/2024, de 1 de febrero, estos operadores de plataforma deberán presentar el modelo 040 completando el apartado "Registro de Operadores de Plataforma Extranjeros No Cualificados". Además, estarán obligados a presentar en los mismos

⁹¹ Sección IV, Apartado F, punto 4 de la DAC 7: “ El Estado miembro de registro único asignará un número de identificación individual al “operador de plataforma obligado a comunicar información” y lo notificará por vía electrónica a las autoridades competentes de todos los Estados miembros.”

términos el modelo 238, “Declaración informativa para la comunicación de información por parte de operadores de plataformas”.

Sin embargo, la peculiaridad en materia de registro pasa porque la normativa nacional excede a la DAC 7. Conforme al artículo 9 ter RGAT, titulado «Declaración de alta en el Registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar información», incluso el operador que sea residente fiscal en España o esté constituido según la legislación española, tenga su sede de dirección en España, o tenga un establecimiento permanente en España y no sea un "operador de plataforma cualificado externo a la Unión" deberá presentar una declaración de alta en el Registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar información.

De hecho, se prevé que, cuando los operadores cumplieran alguno de los criterios de conexión en España y en otro Estado miembro o “Jurisdicción socia”, podrán elegir uno de estos últimos para cumplir con la obligación de informar. En estos términos se pronuncia el artículo 54 ter.3 RGAT al señalar que los operadores que se encuentren en esta situación podrán elegir presentar la declaración ante la Administración tributaria española, previo registro en España en los términos establecidos reglamentariamente, y notificándolo, en su caso, al otro Estado miembro o “Jurisdicción socia”.

Esta obligación adicional de registro para los operadores de plataforma que se encuentren en tales circunstancias plantea interrogantes sobre su compatibilidad con la normativa comunitaria y su proporcionalidad. En este punto, conviene recordar que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, «TJUE») ha venido reafirmando la libertad de los Estados miembros de elegir los medios y métodos para alcanzar los objetivos establecidos por una directiva, siempre y cuando respeten las exigencias del Derecho comunitario y no comprometan la consecución de sus fines.

En este sentido se pronunció en sentencia de 10 de abril de 1984, *Von Colson y Kamann contra Land Nordrhein-Westfalen* (C-14/83, ECLI:EU:C:1984:153): “Aunque es cierto que esta disposición deja en libertad a los Estados miembros para elegir los procedimientos y los medios destinados a garantizar la aplicación de la Directiva, ello no obsta a que los Estados miembros destinatarios de aquélla estén obligados a adoptar, en su ordenamiento jurídico nacional, todas las medidas necesarias para garantizar la plena eficacia de la Directiva, conforme al objetivo por ella perseguido” (apartado 15). En la misma sentencia sostuvo que “los Estados miembros están obligados a adoptar medidas suficientemente eficaces para alcanzar el objetivo perseguido por la Directiva y hacer que estas medidas puedan ser invocadas efectivamente ante los Tribunales nacionales por las personas interesada” (apartado 18).

Ahora bien, la proporcionalidad de las disposiciones nacionales se debe evaluar en relación con el nivel de protección fijado por la legislación comunitaria⁹². Por ello, el

⁹² Sentencia del TJUE de 20 de marzo de 2003, *Dinamarca/Comisión* (C-3/00, ECLI:EU:C:2003:167), apartado 103.

Parlamento pide a la Comisión y a los Estados miembros que actúen de forma conjunta y coherente para evitar problemas relacionados con la sobrerregulación⁹³.

La Comisión Europea define la “sobrerregulación” o *gold-plating* como “la transposición de la legislación de la UE que va más allá de lo exigido por dicha legislación, siempre dentro de la legalidad”. Los Estados miembros disponen de un amplio margen de discrecionalidad a la hora de aplicar las directivas comunitarias. Pueden aumentar las obligaciones de notificación, añadir requisitos de procedimiento o aplicar regímenes sancionadores más rigurosos. Si no es ilegal, la «sobrerregulación» suele presentarse como una mala práctica porque impone costes que podrían haberse evitado⁹⁴.

En este punto, cabe distinguir entre la sobrerregulación que conduce a una carga normativa y la sobrerregulación que conduce a una flexibilización regulatoria. En buena parte de los casos, la sobrerregulación no conduce a una flexibilización, sino a una carga superior a la necesaria, es decir, a la imposición de cargas que no son estrictamente necesarias a la luz de los requisitos mínimos del acto de la UE aplicado. Dichas cargas pueden producir, por ejemplo, costes adicionales de cumplimiento o de concesión de licencias y presentación de informes. En estos casos, la sobrerregulación suele implicar repercusiones normativas innecesarias para las empresas y los particulares afectados.

En suma, la sobrerregulación debería justificarse excepcionalmente en nombre del interés público, la seguridad jurídica, el aumento de la seguridad para las empresas o la coherencia interna del ordenamiento jurídico.

El Parlamento de la UE reconoce empero que, aunque es importante evitar cargas administrativas innecesarias, los Estados miembros deben poder mantener o adoptar medidas más ambiciosas cuando la legislación de la Unión solo establece normas mínimas⁹⁵. Además, apunta que, en caso contrario, es preferible el uso de reglamentos en lugar de directivas cuando los tratados lo permitan.

En lo que a la DAC 7 se refiere, resulta necesario tener en cuenta que las normas europeas sobre cooperación administrativa no reemplazan las normas nacionales, sino que proporcionan estándares mínimos para el intercambio de información y acciones de cooperación⁹⁶.

⁹³ PARLAMENTO EUROPEO. (2023): *European Parliament resolution of 18 October 2023 on the implementation of the European Pillar of Social Rights (2022/2007(INI))*, pág. 5. Recuperado de https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2023-0443_EN.html Acceso el 28 de mayo de 2024.

⁹⁴ BOCI, M., DE VET, J.M. & PAUER, A. (February 2014). 'Gold-plating' in the EAFRD: *To what extent do national rules unnecessarily add to complexity and, as a result, increase the risk of errors?* (IP/D/AL/FWC/209-056 ed.). Brussels: Directorate-General for Internal Policies of the Union. Pág. 29. Recuperado de [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2014/490684/IPOL_JOIN_ET\(2014\)490684_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2014/490684/IPOL_JOIN_ET(2014)490684_EN.pdf) Acceso 28 de mayo de 2024.

⁹⁵ PARLAMENTO EUROPEO. (2023): *European Parliament resolution of 18 October 2023 on the implementation of the European Pillar of Social Rights (2022/2007(INI))*, págs. 5-6.

⁹⁶ PARLAMENTO EUROPEO. (2021): *European Parliament resolution of 7 October 2021 on the implementation of EU requirements for exchange of tax information: progress, lessons learnt and obstacles*

En estos términos, se observa que una medida adoptada en el ordenamiento jurídico español podría estar respaldada por estos estándares mínimos elevables. No obstante, esto no excluye la posibilidad de que surjan dificultades si varios Estados miembros actuaran de igual manera y exigieran el registro de todos estos operadores, porque se generarían obligaciones excesivas para dichos operadores, puesto que primero tendrían que registrarse en todos y cada uno de los Estados en los que cumplan alguno de estos criterios (es decir, en el Estado miembro conforme a cuya ley se hubieran constituido, en el que tengan su sede de dirección o un establecimiento permanente) y después tendrían que elegir uno de ellos para suministrarle la información requerida.

iii. Operadores de plataforma excluidos de la obligación de informar.

Las normas españolas contemplan dos supuestos en los que los operadores de plataformas están excluidos de presentar declaraciones informativas sobre vendedores sujetos a comunicación.

El primero está regulado en el apartado 5 del artículo 54.ter del RGAT⁹⁷ y se aplica cuando los operadores de plataforma pueden demostrar que la información de los vendedores ha sido ya comunicada por otro operador con obligación de informar. Esta situación está tangencialmente regulada en la DAC 7 y con mayor detalle en las Reglas Modelo de la OCDE. La norma española especifica que la responsabilidad de demostrar que la información ha sido suministrada por otro operador recae en el operador que tiene la obligación de informar y eso solo es posible si el operador sabe que el otro operador cumple con las obligaciones informativas según las normas del estado de residencia de este último.

Con esta medida se evita la duplicación de declaraciones informativas para el mismo vendedor. Sin embargo, el operador se debe asegurar de que el otro operador ha cumplido con su obligación de informar. Por ejemplo, una prueba podría ser una confirmación por escrito del otro operador que asume la presentación de los datos requeridos. Las Reglas Modelo de la OCDE recomiendan que los estados implementen un mecanismo, como una interfaz, donde los operadores puedan verificar qué vendedores están siendo informados y quiénes han cumplido con esta obligación. Esto garantizaría que los operadores puedan revisar la documentación pertinente antes de la fecha límite de presentación.

El segundo supuesto en el que los operadores de plataforma pueden quedar excluidos de la obligación de presentar declaraciones informativas sobre los vendedores se regula

to *overcome* (2020/2046(INI)). Recuperado de <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX%3A52021IP0392> acceso el 28 de mayo de 2024.

⁹⁷ Como refleja el art. 54 ter.5 RGAT “El “operador de plataforma obligado a comunicar información” que pueda demostrar, de conformidad con la legislación nacional, que la misma información ha sido comunicada por otro “operador de plataforma obligado a comunicar información” deberá presentar la declaración informativa, únicamente, con los datos previstos en la letra a) del apartado 4, referidos tanto a él mismo como al operador de plataforma que haya comunicado la información prevista en las letras b) y c) de dicho apartado.”

en el apartado 2 del artículo 54 ter del RGAT⁹⁸ y se aplica cuando los operadores se deban calificar como "operadores cualificados externos a la Unión". Según la Directiva en el Anexo V, sección I, un operador de plataforma cualificado externo a la Unión Europea debe cumplir con los siguientes requisitos:

- i. Realizar una actividad pertinente cualificada, que sea objeto de intercambio automático de información según un acuerdo de cualificación.
- ii. Estar constituido o tener su lugar de administración, incluida la administración efectiva, en un territorio cualificado fuera de la Unión Europea.
- iii. Realizar el intercambio automático de información a través de un acuerdo de cualificación vigente entre autoridades competentes, que exija un intercambio automático de información equivalente a lo previsto en la Directiva. Esta equivalencia debe ser confirmada mediante un acto de ejecución por parte de la Comisión, que examine si la actividad del operador y el contenido de la información son equivalentes a los previstos en la Directiva 2021/514.

Estas disposiciones garantizan que los operadores de plataforma no se vean obligados a duplicar esfuerzos en la presentación de informes, siempre y cuando se cumplan las condiciones mencionadas.

Una de las particularidades de la norma reglamentaria que se comenta es la obligación de estos operadores de plataformas excluidos de presentar una declaración negativa anual ante la Administración tributaria española. Esta declaración confirma que su modelo de negocio no incluye vendedores que deban ser objeto de comunicación de información. Así se da respuesta a lo previsto en la DAC 7 en el artículo 8 bis quater apartado 5, que dispone que cuando un operador de plataforma considere que está excluido deberá comunicarlo a las autoridades competentes de todos los Estados miembros, indicando cualquier cambio posterior; de ahí que el reglamento español haya optado por la presentación de la declaración con una periodicidad anual.

iv. Vendedores excluidos e incluidos

Entre los aspectos más relevantes y detallados del Real Decreto 117/2024 se encuentra la verificación de los vendedores excluidos e incluidos, porque es un aspecto clave en la obligación de comunicar información.

⁹⁸ Vid. Art.54 ter. 2 RGAT "No estarán sujetos a la obligación de información los "operadores de plataforma cualificados externos a la Unión", cuyas "actividades pertinentes" son, en su totalidad, "actividades pertinentes cualificadas" que son objeto de un intercambio automático de información. Los "operadores de plataforma excluidos" que puedan demostrar, de conformidad con la legislación nacional, que el modelo empresarial de su plataforma no tiene "vendedores sujetos a comunicación de información" deberán presentar anualmente una declaración negativa comunicando a la Administración tributaria española su condición de "operador de plataforma excluido". La Orden ministerial por la que se apruebe el modelo de declaración correspondiente establecerá el plazo de presentación de la misma durante el año natural siguiente a aquel en el que el operador tenga la condición de 'operador de plataforma excluido'."

En la «Sección I. Definiciones» del anexo de este Real Decreto 117/2024 se incluye el significado todos los términos relativos a «B) Vendedores sujetos a comunicación de información».

El apartado 4 de esa letra B) de la Sección I del anexo del Real Decreto 117/2024 define los vendedores sujetos a comunicación de información o incluidos y los vendedores excluidos y su articulado introduce procedimientos específicos para su verificación, basándose tanto en la configuración de la entidad como en la actividad desarrollada.

Si la exclusión es subjetiva, el vendedor sea una entidad estatal, una entidad cuyo capital se negocia regularmente en un mercado de valores o una entidad vinculada a otra de esa clase, la utilizando información públicamente disponible o una confirmación directa del vendedor.

Asimismo, si la exclusión se basa en la naturaleza de la actividad desarrollada por el vendedor, existen dos situaciones específicas:

- i. Si el vendedor es una entidad a la que el operador de plataforma haya facilitado, en el período de referencia, más de 2.000 actividades pertinentes a través de arrendamientos o cesiones temporales de uso con respecto a un bien inmueble comercializado.
- ii. Si el operador de plataforma ha facilitado la venta de bienes con menos de treinta actividades pertinentes, y el importe total de la contraprestación pagada o abonada no haya superado los 2.000 euros durante el "período de referencia.

En estos casos, los operadores pueden recurrir a sus propios registros internos para corroborar esta información. Además, se permiten procedimientos adicionales de verificación, como el uso de interfaces electrónicas gratuitas proporcionadas por la Unión Europea o la OCDE para comprobar los números de identificación fiscal.

El Real Decreto 117/2024 establece que los operadores de plataforma deben recopilar y verificar datos sobre los vendedores, incluidos y excluidos, en los términos previstos en sus artículos 4 a 7⁹⁹, prestando especial atención a su residencia, a la vista de lo dispuesto en su artículo 8¹⁰⁰, ya que esto determina los estados a los que se transmitirá la información.

⁹⁹ Los artículos 4 a 7 RD 117/2024 versan sobre las obligaciones de los operadores de plataformas digitales en cuanto a la determinación y verificación de la información de los vendedores. El artículo 4 especifica los criterios y fuentes que los operadores pueden utilizar para identificar a los vendedores excluidos de las obligaciones informativas. El artículo 5, por su parte, detalla los datos que deben recopilarse de los vendedores no excluidos, incluyendo información personal y fiscal tanto de personas físicas como de entidades. El artículo 6 aborda la verificación de esta información, estableciendo métodos y procedimientos para garantizar su exactitud y fiabilidad. Finalmente, el artículo 7 establece los plazos para completar los procedimientos de diligencia debida y las condiciones bajo las cuales se puede reutilizar la información previamente verificada.

¹⁰⁰ Conforme al artículo 8 RD 117/2024, un vendedor será residente en el Estado miembro de su dirección principal, en el que emitió su número de identificación fiscal si es diferente, y donde tenga un establecimiento permanente si se ha proporcionado esta información. Bajo el Acuerdo Multilateral, un vendedor es residente en una jurisdicción socia si su dirección principal está allí. También se considera residente en cada Estado miembro o jurisdicción socia que confirme su residencia mediante un servicio

v. Peculiaridades en cuanto al arrendamiento de inmuebles.

En cuanto a la información requerida sobre bienes inmuebles, el artículo 54 ter, apartado 4, del RGAT establece que los operadores de plataforma deben recopilar y comunicar información específica relacionada con el arrendamiento o la cesión temporal de uso de bienes inmuebles, incluyendo detalles precisos sobre la localización del inmueble.

Respecto de cada vendedor sujeto se deben proporcionar, además de la información contenida en la declaración informativa relativa a los vendedores que realicen el resto de las actividades pertinentes, la dirección completa del inmueble, el número de días que se ha arrendado o cedido y el tipo de cada bien inmueble comercializado, si se conociera. En estos casos, la “contraprestación” y el número de “actividades pertinentes” se comunicará respecto de cada “bien inmueble comercializado”.

La regulación española requiere que esta información se transmita no solo al Estado de residencia del vendedor sino también al Estado miembro donde esté ubicado el inmueble¹⁰¹. Este doble requisito de comunicación garantiza una mayor transparencia y permite a las autoridades fiscales de ambos estados tener una visión completa de las transacciones inmobiliarias transfronterizas, facilitando la detección de posibles supuestos de evasión fiscal.

La entrada en vigor del Real Decreto 117/2024 ha eliminado la base jurídica que sustentaba la obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos, previamente regulada en el artículo 54.ter del RGAT y cumplida mediante la presentación del modelo 179. Esta obligación ha dejado de existir a partir del 1 de febrero de 2024, debido a la completa modificación de ese artículo.

Tal y como proclama el apartado III del preámbulo del Real Decreto 117/2024, “esta obligación de información, en lo que respecta a información relativa a la cesión y arrendamiento de bienes inmuebles, sustituye a la 'Declaración informativa anual de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos' (modelo 179)”.

Como resultado, puede haber plataformas que anteriormente estaban obligadas a presentar el modelo 179 y que ahora no están obligadas a informar en España mediante el Modelo 238, debido a que los puntos de conexión las sitúan en una jurisdicción distinta de España.

de identificación electrónica proporcionado por la UE, un Estado miembro, una jurisdicción social o la OCDE.

¹⁰¹ Como refleja la Exposición de Motivos del RD 117/2024 en su punto II: “en el caso de que la actividad desplegada por el vendedor sea el arrendamiento o cesión temporal de uso de bienes inmuebles, se establecen particularidades respecto de las obligaciones de información y de diligencia debida derivadas de la propia naturaleza de la actividad desarrollada. En este sentido, será necesario identificar la localización concreta del bien inmueble, por cuanto el operador de la plataforma comunicará la información obtenida en estos casos no solo al Estado miembro o «Jurisdicción social» de residencia del «vendedor», sino también al Estado miembro o «Jurisdicción social» donde estuviera localizado dicho bien inmueble.”

c. La Orden HAC/72/2024.

Esta Orden ministerial aprueba los modelos necesarios para gestionar el alta, la modificación y la baja del Registro de operadores de plataforma (formulario 040), así como para cumplir con la obligación de comunicación de información por los operadores de plataformas (modelo 238) introducida por la Directiva DAC 7, una vez traspuesta al ordenamiento tributario doméstico.

El formulario 040, regulado en los artículos 1 («Aprobación del modelo 040»), 2 («Obligados a presentar el modelo 040»), 3 («Plazo de presentación del modelo 040»), 4 («Condiciones y procedimiento de presentación del modelo 040») y 5 («Declaración de modificación o cese de la actividad como operador de plataforma») de esta Orden HAC/72/2024, aprueba la “Declaración censal de alta, modificación y baja den el Registro de operadores de plataforma extranjeros no cualificados y en el Registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar información”; el cual se encuentra incluido en el anexo I de esta Orden.

Los obligados a presentar este formulario son los operadores de plataforma obligados a comunicar información a que se refiere el artículo 54 ter, apartado 3.b), primer párrafo, del RGAT, que elijan a España como Estado miembro de Registro único; esto es, que el operador no cumpla ninguno de los criterios de conexión con un Estado miembro, pero facilite la realización de una actividad pertinente por parte de vendedores sujetos a comunicación de información residentes en un Estado miembro o que conlleve el arrendamiento o cesión temporal de uso de bienes inmuebles ubicados en un Estado miembro, y no sea un operador de plataforma cualificado externo a la Unión.

Igualmente estarán obligados a presentar dicho formulario, y quizá esta es una de las principales peculiaridades introducidas por el RD 117/2024, los operadores de plataforma obligados a comunicar información a que se refiere el artículo 54 ter, apartado 3.a), del RGAT. Por tanto, estarán obligados el operador que sea residente fiscal en España o, que no siendo residente fiscal en España ni en ningún otro Estado miembro, cumpla alguno de los siguientes criterios de conexión: constituido con arreglo a la legislación española; sede de dirección, incluida su dirección efectiva, en España, o establecimiento permanente en España, siempre que no sea un «operador de plataforma cualificado externo a la Unión.

La declaración de alta deberá efectuarse cuando se inicie la actividad como operador de plataforma en los términos definidos en la sección I del anexo del Real Decreto 117/2024; La declaración de modificación deberá presentarse en el plazo de un mes desde que se hayan producido los hechos que determinan su presentación, conforme al artículo 5.1 de esta Orden HAC/72/2024; y la declaración de baja en el plazo de un mes desde que se cumplan las condiciones del artículo 5.2 de esta Orden HAC/72/2024.

El modelo 238, regulado en los artículos 6 («Aprobación del modelo 238»), 7 («Obligados a presentar el modelo 238»), 8 («Objeto de la información del modelo 238»), 9 («Plazo para la presentación del modelo 238»), 10 («Condiciones y procedimiento para la presentación del modelo 238») y 11 («Formato y diseño de los mensajes informáticos»)

de de esta Orden HAC/72/2024, aprueba la “Declaración informativa para la comunicación de información por parte de operadores de plataformas”, incluida en su anexo II.

Los obligados a presentar este modelo 238 se encuentran delimitados en el segundo párrafo del apartado 2 y en el apartado 3 del artículo 54 ter del RGAT, esto es:

- Los “operadores de plataforma excluidos” que puedan demostrar, de conformidad con la legislación nacional, que el modelo empresarial de su plataforma no tiene “vendedores sujetos a comunicación de información” deberán presentar anualmente una declaración negativa comunicando a la Administración tributaria española su condición de “operador de plataforma excluido”, y
- Los operadores de plataforma obligados a comunicar información:
 - i. El operador que sea residente fiscal en España o que, no siendo residente fiscal en España ni en ningún otro Estado miembro, cumpla alguno de los siguientes criterios de conexión: constituido con arreglo a la legislación española, sede de dirección, incluida su dirección efectiva, en España, o establecimiento permanente en España, siempre que no sea un operador de plataforma cualificado externo a la Unión.
 - ii. El operador que no cumpla ninguno de los criterios de conexión anteriores en un Estado miembro, pero facilite la realización de una actividad pertinente por parte de vendedores sujetos a comunicación de información residentes en un Estado miembro o que conlleve el arrendamiento o cesión temporal de uso de bienes inmuebles ubicados en un Estado miembro, y no sea un operador de plataforma cualificado externo a la Unión, siempre que dicho operador se hubiera registrado en España.

B. Retos específicos y oportunidades para la implementación efectiva.

Finalizada la transposición en nuestro país, surgen dudas interpretativas que requerirán interpretación administrativa, hasta que esta se produzca, conviene tener presentes los comentarios sobre las normas tipo y las respuestas de la OCDE a las preguntas frecuentes.

La primera de estas dudas interpretativas es el alcance de la expresión “cuyo importe conozca o pueda razonablemente conocer” vinculada al concepto de contraprestación. La delimitación de este concepto puede resultar compleja, especialmente en plataformas donde el servicio de pago no está integrado, o si el pago se realiza por medios no electrónicos, lo que dificulta el acceso del operador a información exacta sobre la contraprestación. La OCDE ofrece algunos criterios para determinar cuándo la plataforma “conoce o puede razonablemente conocer” la contraprestación:

- i. Aplicación por la plataforma de una retención, comisión, impuesto o tasa calculada sobre el importe pagado por el comprador.
- ii. Existencia de obligaciones contractuales asumidas por la plataforma, como pueden ser compromisos de reembolso.

- iii. Funcionalidades que declaran o comunican los términos del acuerdo al usuario y al vendedor.
- iv. Subcontratación del sistema de procesamiento de pagos a un tercero.

A fin de cuentas, la clave es si el modelo de negocio proporciona a la plataforma alguna forma de visibilidad sobre la contraprestación. Ahora bien, como se puede apreciar no se exige a la plataforma establecer procedimientos adicionales para acceder a esta información si no es razonablemente posible conocerla de otro modo.

Una segunda duda surge por el desfase entre el plazo para cumplir con los procedimientos de diligencia debida y el plazo para declarar la información de 2023. La regla general establece que los procedimientos de diligencia debida se deben cumplir antes del 31 de diciembre del periodo en cuestión, lo que se alinea con el plazo para declarar la información en enero del año siguiente. Sin embargo, hay una regla especial para los vendedores registrados en la plataforma a 1 de enero de 2023, extendiendo el plazo para realizar los procedimientos de diligencia hasta el 31 de diciembre de 2024, mientras que el plazo para presentar la declaración de dicha información es anterior, permitiendo posibles así declaraciones incompletas para 2023. Esta situación se podría haber evitado si se hubiesen transpuesto los procedimientos administrativos del Anexo V de la DAC 7, que permiten completar la información faltante posteriormente.

Una tercera duda se plantea en relación con el alcance de la obligación de suministro de información, la DAC 7 establece en la Sección I del Anexo V que una "actividad pertinente" es aquella realizada por una "contraprestación" y constituya alguna de las operaciones enumeradas en dicho apartado, pero las cuatro operaciones especificadas (arrendamiento de bienes inmuebles, servicios personales, venta de bienes y arrendamiento de cualquier medio de transporte) no están definidas con la misma claridad. Algunos expertos subrayan la necesidad de una definición más detallada para los servicios personales¹⁰². Además, puede ser complicado ajustar estas operaciones a modelos de negocio basados en plataformas digitales, que se fundamentan en la economía colaborativa y evolucionan rápidamente junto con los cambios sociales y tecnológicos.

Una cuarta duda exegética se refiere al límite de 30 actividades pertinentes en el concepto de vendedor excluido. Según la DAC 7 y su transposición en el ordenamiento español, no se recabará información de vendedores que lleven a cabo menos de 30 actividades pertinentes cuando la contraprestación total sea inferior a 2.000 euros durante el período de referencia. Esto puede interpretarse de dos formas: (i) considerar como una actividad pertinente un único pedido que incluya varios objetos adquiridos por el comprador a un mismo vendedor o (ii) considerar cada anuncio con precio individualizado como una actividad pertinente, siendo esta última interpretación la que

¹⁰² LÓPEZ RUBIO, R., ARRIBAS MARTÍN, M. e ILIEV ILIEV, N. (KPMG), PwC Tax & Legal (2023): "Capítulo VI. Obligaciones de suministro de información con trascendencia tributaria", en *Derecho europeo y sistema tributario español, una evaluación en profundidad*, Fundación Impuestos y Competitividad; Madrid, 2023, pág. 322.

mejor se alinea con el espíritu de la norma y reduce el coste administrativo para la plataforma.

Una quinta y última duda surge por la existencia de una posible discrepancia entre el plazo para completar los procedimientos de diligencia debida y el plazo para declarar la información de 2023. Generalmente, estos procedimientos de diligencia debida se deben completar antes del 31 de diciembre del año correspondiente, lo cual se alinea con la declaración en enero del año siguiente. Esto es, estos procedimientos respecto a la información del año “n” deben cumplirse antes del 31 de diciembre de ese mismo año “n”. En consecuencia, el plazo para declarar la información será, por regla general, el mes de enero del periodo “n+1”. Sin embargo, para los vendedores registrados en la plataforma a 1 de enero de 2023 (primer periodo de referencia), el plazo de los operadores para llevar a cabo estos procedimientos se extiende hasta el 31 de diciembre de 2024 (segundo periodo de referencia). Ahora bien, el plazo para declarar esa información no está adaptado correlativamente y es anterior a la finalización del plazo para realizar los procedimientos de diligencia debida respecto a esa misma información. Este desfase podría dar lugar a declaraciones incompletas respecto a la información de 2023, ya que cierta información se podría recabar después del plazo de declaración.

La situación descrita podría haberse resuelto con procedimientos administrativos adicionales previstos en la DAC 7, pero no se han incluido en la transposición española. En efecto, como señalan SUÁREZ, RODRÍGUEZ y DÍAZ, esta situación se podría haber evitado si se hubieran transpuesto los procedimientos administrativos para el seguimiento de información incompleta o incorrecta recogidos en el Anexo V de la DAC 7, lo que hubiera permitido completar la información faltante posteriormente, pero tales procedimientos no se han incluido en la transposición a nuestro ordenamiento¹⁰³.

V. ADAPTACIÓN A LA EVOLUCIÓN TECNOLÓGICA: NECESIDAD DE UNA REGULACIÓN CONTINUA Y EVOLUTIVA (“DAC 8”).

La economía digital¹⁰⁴ surge de la transformación del comercio y los modelos de negocio impulsada por tecnologías disruptivas como la computación en la nube, *blockchain*, robótica, el Internet de las Cosas y el análisis de datos. Este fenómeno afecta transversalmente a las estructuras organizativas y de gestión, especialmente en empresas multinacionales, y ha dado lugar a nuevos modelos de negocio basados en activos intangibles, el uso masivo de datos, los efectos de red e interacciones en plataformas digitales. La digitalización también impacta en las actividades profesionales,

¹⁰³ PÉREZ-LLORCA, *Despacho de abogados (2024)*: “Aprobado el desarrollo reglamentario de la transposición de la DAC 7 y los modelos 040 y 238”. Pág. 7. Recuperado de: <https://www.perezllorca.com/actualidad/nota-juridica/aprobado-el-desarrollo-reglamentario-de-la-transposicion-de-la-dac-7-y-los-modelos-040-y-238/> acceso el 28 de mayo de 2024.

¹⁰⁴ El término "economía digital" aparece en el Informe Final sobre la Acción 1 del Proyecto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*) de la OCDE (2015). Más tarde, el Informe Provisional de 2018 (OCDE, 2018) utilizó la expresión "economía digitalizada" para subrayar que la digitalización impacta toda la economía, y no es solo un sector específico.

laborales, la inversión y el consumo, difuminando cada vez más la frontera entre la economía digital y la economía tradicional.

La transformación tecnológica y digital no solo modifica las relaciones laborales, comerciales y sociales, también plantea retos importantes para los sistemas tributarios de las economías avanzadas. Esto es, la digitalización, la automatización y las nuevas actividades emergentes son esenciales para configurar los objetivos y el diseño del sistema tributario. Es fundamental lograr una equidad fiscal entre las actividades digitales y las tradicionales, simplificando los trámites administrativos.

La tributación se debe adaptar a esta nueva realidad para garantizar que las actividades digitales contribuyan de manera justa al financiamiento de los servicios públicos. El futuro de las administraciones tributarias, cuyos primeros pasos ya estamos presenciando, se orienta hacia un incremento en las interconexiones entre los diversos sistemas utilizados por los obligados tributarios y la propia administración. La revolución tecnológica ofrece oportunidades para fomentar la innovación, el emprendimiento y el crecimiento.

El fraude, la evasión y la elusión fiscales son desafíos significativos a nivel mundial y, en el seno de la Unión Europea, el intercambio de información con trascendencia tributaria es fundamental para combatir estas prácticas. El Parlamento Europeo ha subrayado la importancia de una fiscalidad justa y la lucha contra estas prácticas perniciosas mediante una mayor cooperación y un intercambio de información más amplio entre los Estados miembros¹⁰⁵.

A lo largo de este trabajo, se ha destacado cómo la DAC 7 ha respondido a la dificultad de aplicar las normas fiscales y a la necesidad de garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias en el entorno complejo en el que se desarrollan los servicios ofrecidos a través de plataformas digitales. El cumplimiento de estas obligaciones era insuficiente y el valor de las rentas no declaradas significativo, ya que las administraciones tributarias de los Estados miembros carecían de la información necesaria para evaluar y supervisar correctamente la renta bruta obtenida en su país por las actividades comerciales realizadas mediante estas plataformas digitales.

Con este mismo objetivo, en 2021, el Consejo solicitó a la Comisión que presentara una propuesta legislativa en 2022 para revisar la Directiva 2011/16/UE, abordando específicamente el intercambio de información sobre criptoactivos y los acuerdos tributarios con individuos de alto patrimonio¹⁰⁶. Un informe del Tribunal de Cuentas de la Unión Europea fechado en 2021 concluyó que, aunque el marco jurídico de la

¹⁰⁵ Considerandos 1 y 2 de la Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE.

¹⁰⁶ Considerando 3 de la Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE.

Directiva es sólido, se necesita fortalecer algunas disposiciones y ampliar su ámbito para incluir nuevos ingresos y activos, como los criptoactivos¹⁰⁷.

El mercado de criptoactivos ha crecido significativamente en la última década y los Estados miembros han aprobado normas y orientaciones para gravar los ingresos derivados de las operaciones con criptoactivos. Sin embargo, su naturaleza descentralizada dificulta la supervisión por parte de las administraciones tributarias¹⁰⁸.

Desde la óptica tributaria, los criptoactivos generan dos preocupaciones principales. La primera es la falta de transparencia sobre las operaciones realizadas con criptoactivos y sobre las personas y entidades involucradas. El carácter pseudo anónimo de los criptoactivos y la ausencia de un control centralizado impide a las administraciones tributarias tener información sobre la emisión, la titularidad, la transmisión o el intercambio de estos activos, dificultando su gravamen. La segunda preocupación deriva de la heterogeneidad de criptoactivos existentes, la rápida evolución de la tecnología subyacente y sus diferentes usos (como medio de pago, instrumento de inversión, etc.). Estas características generan incertidumbre al identificar, calificar y cuantificar fiscalmente los derechos, operaciones o transacciones relacionados con ellos.

El Reglamento (UE) 2023/1114 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 31 de mayo de 2023, relativo a los mercados de criptoactivos y por el que se modifican los Reglamentos (UE) nº 1093/2010 y (UE) nº 1095/2010 y las Directivas 2013/36/UE y (UE) 2019/1937, amplió la regulación de la Unión a aspectos relacionados con los criptoactivos y sus proveedores de servicios. Este Reglamento establece definiciones y requisitos de autorización para los proveedores de servicios de criptoactivos, promoviendo la cooperación administrativa a nivel internacional debido al carácter transfronterizo de los criptoactivos¹⁰⁹.

Además, el marco de la Unión para la lucha contra el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo (LBC/LFT) ha ampliado su ámbito para incluir a los proveedores de servicios de criptoactivos. La problemática y la falta de transparencia tributaria de los criptoactivos también han motivado diversos trabajos de la OCDE en los últimos años. En este contexto, el 22 de marzo de 2022, la OCDE publicó un documento para consulta pública denominado "*Crypto-Asset Reporting Framework and Amendments to the Common Reporting Standard*" («CARF», en adelante), que propone un marco regulador para la transparencia fiscal relativa a los criptoactivos y la modificación del ya existente *Common Reporting Standard* («CRS», en lo sucesivo)¹¹⁰.

¹⁰⁷ Considerando 4 de la Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE.

¹⁰⁸ Considerandos 5 y 6 de la Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE.

¹⁰⁹ Considerando 7 de la Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE.

¹¹⁰ Considerandos 8 y 9 de la Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE.

Este marco regulador propone una extensa obligación de diligencia debida y suministro de información para todos los intermediarios y proveedores de servicios en el sector de los criptoactivos. Incluye transacciones de intercambio de criptoactivos por otros o por monedas oficiales, transacciones donde se utilizan para adquirir bienes y servicios, y la transmisión de criptoactivos. Los intermediarios deben obtener e informar sobre datos identificativos de sus usuarios, incluyendo nombre, dirección, estado de residencia, número de documento de identificación nacional y fecha de nacimiento, así como las transacciones realizadas.

La Directiva 2011/16/UE establece obligaciones de información para las instituciones financieras sobre cuentas financieras, pero no cubre la mayoría de los criptoactivos. Para enfrentar los desafíos del creciente uso de medios alternativos de pago e inversión, se deben incluir normas de comunicación e intercambio de información sobre criptoactivos¹¹¹.

Con este propósito, aparece la tantas veces citada Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (en adelante "DAC 8").

La DAC 8 establece una obligación de suministro de información para los proveedores de servicios sobre criptoactivos autorizados bajo el MiCA («Markets in Crypto-assets Regulation»; esto es, el «Reglamento sobre Mercados de Criptoactivos», que no es otro que el mencionado Reglamento (UE) 2023/1114), y para aquellos que no lo estén, cuando prestan servicios a usuarios residentes en la UE, obligándolos a registrarse en algún Estado miembro. Este enfoque busca que las autoridades fiscales accedan a información sobre operaciones extracomunitarias realizadas por sus ciudadanos. Contiene, además, una regla de equivalencia para operadores de servicios sobre criptoactivos situados fuera de la UE que hayan suministrado la información relevante bajo un régimen equivalente, permitiendo que dicha comunicación cumpla con la obligación impuesta siempre que ese tercer Estado se haya comprometido a intercambiar información con los Estados miembros de la UE a través del CRS.

La Directiva DAC 8 define exhaustivamente los términos clave como "criptoactivo", "criptoactivo sujeto a comunicación de información", "usuario de criptoactivos", "usuario sujeto a comunicación de información" y "operación sujeta a comunicación de información". Esto asegura que casi todos los activos digitales, salvo algunas exclusiones específicas, estén sujetos a la obligación de suministrar información.

Además, la DAC 8 define al "proveedor de servicios de criptoactivos obligado a comunicar información" como cualquier entidad que facilite operaciones de cambio de criptoactivos para usuarios, excluyendo aquellos fuera de la Unión Europea. Establece la obligación de bloquear a los usuarios que no proporcionen la información requerida en

¹¹¹ Considerandos 10 y 11 de la Directiva (UE) 2023/2226 del Consejo, de 17 de octubre de 2023, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE.

un plazo de 60 días¹¹², respaldada por un régimen sancionador mínimo que entrará en vigor el 1 de enero de 2026¹¹³.

Para cerrar este capítulo del trabajo de fin de grado, cabe afirmar que la implementación de DAC 8, alineada con el cronograma de la CARF, representa un avance esencial hacia una regulación fiscal continua y adaptativa en respuesta a los desafíos de la economía digital y los criptoactivos. No solo se trata de asegurar la transparencia fiscal y la equidad, también de promover la innovación y el crecimiento económico sostenible en un entorno digital globalizado y complejo.

VI. CONCLUSIONES

El análisis realizado en este trabajo sobre las obligaciones de información tributaria de las plataformas digitales según la DAC 7 revela varios aspectos clave que son esenciales para entender su impacto y relevancia en el escenario tributario contemporáneo:

Primera. La economía colaborativa ha evolucionado más allá del simple intercambio de bienes y servicios, convirtiéndose en un componente esencial del panorama económico global. Este modelo, impulsado por la tecnología, facilita la optimización de recursos infrutilizados y ofrece nuevas oportunidades de empleo y flexibilidad laboral. Sin embargo, su desarrollo también ha puesto de manifiesto las carencias existentes en términos de regulación y tributación, ya que las transacciones a menudo se realizan de manera descentralizada y transfronteriza.

Segunda. Las plataformas digitales son fundamentales para la economía colaborativa, actuando como intermediarias que conectan a proveedores y usuarios. Estas plataformas no solo permiten la comercialización de bienes y servicios a una escala masiva, sino que también eliminan barreras geográficas y aumentan la eficiencia del mercado. No obstante, su crecimiento ha puesto de manifiesto la necesidad de una mayor transparencia y regulación para asegurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Tercera. La Directiva 2021/514 (DAC 7) establece un marco detallado de obligaciones de información para los operadores de plataforma, requiriendo la recopilación, verificación y comunicación de información sobre los vendedores y sus transacciones. Esta medida busca mejorar la transparencia y garantizar el cumplimiento de las obligaciones tributarias, facilitando el intercambio automático de información entre las autoridades fiscales de los Estados miembros de la UE.

¹¹² Punto 2, Apartado A, Sección V DAC 8: “Cuando un “usuario de criptoactivos” no facilite la información requerida en la sección III después de recibir dos recordatorios tras la solicitud inicial de un “proveedor de servicios de criptoactivos obligado a comunicar información”, tras un plazo de sesenta días, el “proveedor de servicios de criptoactivos obligado a comunicar información” impedirá al usuario de criptoactivos realizar ‘operaciones sujetas a comunicación de información’.”

¹¹³ Artículo 2, apartado 1, DAC 8: “Los Estados miembros adoptarán y publicarán a más tardar el 31 de diciembre de 2025 las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas necesarias para dar cumplimiento a lo establecido en la presente Directiva. Informarán de ello inmediatamente a la Comisión. Aplicarán dichas disposiciones a partir del 1 de enero de 2026.

Cuarta. La implementación efectiva de la DAC 7 enfrenta varios desafíos debido a dudas interpretativas y dificultades administrativas. La ambigüedad en la definición de ciertos términos y la necesidad de adaptación por parte de los operadores de plataforma, junto con desajustes en los plazos establecidos para el cumplimiento de los procedimientos de diligencia debida y la declaración de información, así como la necesidad de una mayor claridad en la delimitación de las actividades pertinentes y las excepciones aplicables a los vendedores, pueden generar dificultades.

Quinta. En el ordenamiento jurídico español, la transposición de la DAC 7 se efectúa a través de la modificación de la LGT para aquellas cuestiones que aconsejan su regulación por norma con rango legal, completándose con las novedades incluidas a nivel reglamentario, en particular, en el RGAT. Con este objetivo, la Ley 13/2023 establece una nueva obligación de información para los operadores de plataforma y el intercambio de dicha información entre las autoridades tributarias de los Estados miembros. Como complemento a la norma anterior, se han aprobado dos disposiciones reglamentarias, el Real Decreto 117/2024, que desarrolla normas y procedimientos de diligencia debida y modifica reglamentos previos, y la Orden HAC/72/2024, que aprueba los modelos 040 y 238 y establece su procedimiento de presentación.

Sexta. La transposición de la DAC 7 en España plantea varias cuestiones a las que debe prestarse atención. Entre ellas, destacan la falta de claridad sobre cómo definir y reconocer la “contraprestación” que los operadores de plataforma deben comunicar, la posible indeterminación del “establecimiento permanente” según las definiciones de los distintos ordenamientos y las obligaciones de registro adicionales recogidas en la normativa nacional, que imponen una mayor carga administrativa a la exigida por la propia Directiva.

Séptima y última. La continua evolución tecnológica y el crecimiento de la economía digital requieren una normativa flexible y actualizada. La DAC 7 representa un avance en la regulación de las plataformas digitales, pero los esfuerzos normativos no pueden detenerse ahí. Es crucial que los ordenamientos se adapten constantemente para abordar nuevas necesidades y oportunidades que surgen en el ámbito digital. La introducción de la DAC 8, en el ámbito de los criptoactivos, y futuras actualizaciones normativas serán esenciales para mantener la efectividad de la regulación tributaria.

BIBLIOGRAFÍA

AGENCIA TRIBUTARIA: “Los nuevos regímenes especiales de ventanilla única aplicables a las prestaciones de servicios (7 de junio de 2023)”. Fuente: <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/iva/iva-comercio-electronico/cuestiones-generales.html?faqId=2e8c790496d78710VgnVCM100000dc381e0aRCRD>

ANTÓN ANTÓN, A. (2019): “El ordenamiento tributario frente a los retos de los modelos de economía colaborativa surgidos en el contexto de la economía digital”, en I. BILBAO ESTRADA & A. ANTÓN ANTÓN (dirs.), *Retos y oportunidades de la administración tributaria en la era digital*, Thomson Reuters Aranzadi, España.

BANCO CENTRAL EUROPEO. (20 de junio de 2017). *What is money?* https://www.ecb.europa.eu/ecb-and-you/explainers/tell-me-more/html/what_is_money.en.html.

BARREIRO CARRIL, M.C. (2023): “Los operadores de plataformas digitales y la DAC7: Mucho más que una obligación de información”, (págs. 637-665) en *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, Thomson Reuters Aranzadi, España.

BOCI, M., DE VET, J.M. & PAUER, A. (February 2014): ‘Gold-plating’ in the EAFRD: To what extent do national rules unnecessarily add to complexity and, as a result, increase the risk of errors? (IP/D/AL/FWC/209-056 ed.). Brussels: Directorate-General for Internal Policies of the Union. [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2014/490684/IPOL-JOIN_ET\(2014\)490684_EN.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/etudes/join/2014/490684/IPOL-JOIN_ET(2014)490684_EN.pdf)

COMISIÓN EUROPEA, Plataformas en línea. (s/f): “Configurar el Futuro Digital de Europa”, <https://digital-strategy.ec.europa.eu/es/policies/online-platforms>.

COMISIÓN EUROPEA (2015): Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones, “Una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa”, Bruselas, 6 de mayo de 2015, COM (2015) 192 final {SWD (2015) 100 final}.

COMISIÓN EUROPEA (2016): “Las plataformas en línea y el mercado único digital. Retos y oportunidades para Europa”, 25 de mayo de 2016, COM (2016) 288 final.

COMISIÓN EUROPEA (2016): Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: Una Agenda Europea para la economía colaborativa, SWD (2016) 184 final.

COMISIÓN EUROPEA (2017): *Compliance Package: Commission staff working document: Impact assessment accompanying the document Proposal for a regulation of the European Parliament and of the Council on establishing a single digital gateway to provide information, procedures, assistance and problem solving services and amending Regulation (EU) No 1024/2012*, 213 final. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:52017SC0213>.

COMISIÓN EUROPEA (2020): Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo, “Plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación” Bruselas, 15.7.2020. COM (2020) 312 final, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52020DC0312>

CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA (2017): “EUCO 14/17 CO EUR 17 CONCL 5”, <https://www.consilium.europa.eu/media/31263/19-euco-final-conclusions-en.pdf>

CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA (2020): “Expediente interinstitucional: 2020/0148 (CNS) (OR. en) 9753/20 FISC 156 ECOFIN 618 IA 37”, Bruselas. <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-9753-2020-INIT/ES/pdf>

CONSEJO DE LA UNIÓN EUROPEA (2020): *Shaping Europe's Digital Future - Council Conclusions, Brussels, 9 June 2020* (OR. en) 8711/20. <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-8711-2020-INIT/en/pdf>

CORRECHER MATO, C.J. (2018): “Economía colaborativa y recaudación tributaria: especial consideración al papel de la plataforma”, *Quincena Fiscal*, núm. 22 de 2018.

DE MIGUEL CANUTO, E. (2021): “Rol fiscal de las plataformas digitales en el intercambio de información”, *Quincena fiscal*, núm. 15 de 2021.

COMITÉ ECONÓMICO Y SOCIAL EUROPEO (2021): “Dictamen del Pleno (24.2.2021-25.2.2021) sobre: Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo — Plan de acción para una fiscalidad equitativa y sencilla que apoye la estrategia de recuperación [COM(2020) 312 final], Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la buena gobernanza fiscal en la UE y más allá de sus fronteras [COM(2020) 313 final], Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad [COM(2020) 314 final – 2020/0148 (CNS)]. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52020AE3578&from=EN> Acceso el 20 de marzo de 2024.

EUROSTAT (2023): *Ordering or buying goods and services*. https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Digital_economy_and_society_statistics_-_households_and_individuals#Ordering_or_buying_goods_and_services

FERNÁNDEZ PAVÉS, M.J. (2023): “Análisis de la nueva obligación de información para las plataformas digitales” (págs. 577-609), en *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, Thomson Reuters Aranzadi, España.

GARCÍA MORENO, V.A. (2024): “Reseña de las modificaciones normativas efectuadas por el Real Decreto 117/2024, que desarrolla las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y modifica varios Reglamentos—RGAT, RGR y otros Reglamentos de distintos impuestos—: Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático”, *Carta tributaria*, (107), 4.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2023): “Las obligaciones de colaboración de los operadores de plataforma. Un paso más en la privatización de la gestión tributaria que trasciende a los deberes de información tributaria”, *Quincena Fiscal*, núm. 22.

LÓPEZ RUBIO, R., ARRIBAS MARTÍN, M. e ILIEV ILIEV, N. (KPMG), PwC Tax & Legal (2023): “Capítulo VI. Obligaciones de suministro de información con trascendencia tributaria”, en *Derecho europeo y sistema tributario español, una evaluación en profundidad*, Fundación Impuestos y Competitividad; Madrid, 2023.

MARTÍNEZ GONZÁLEZ, J.A., PARRA LÓPEZ, E., & BARRIENTOS BAEZ, A. (2021): “*Young consumers’ intention to participate in the sharing economy: An integrated model*”, *Sustainability*, 13(1), 430.

MULEIRO PARADA, L.M. (2019): “El futuro de la tributación de la economía digital en la Unión Europea”, *Crónica Tributaria*, núm. 170.

OECD (2015): *Final Report on the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, <https://web-archive.oecd.org/2015-10-05/374056-beps-nota-explicativa-2015.pdf>.

OECD (2017): *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

OECD (2018): *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>.

OCDE (2020): “Impuestos a las monedas virtuales. Una descripción general de los tratamientos fiscales y cuestiones emergentes de política fiscal”. <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policy-issues.htm>

OECD (2022): *Modelo de Manual sobre el Intercambio de Información con Fines Fiscales*, Foro Global sobre Transparencia e Intercambio de Información con Fines Fiscales. https://www.oecd.org/tax/transparency/documents/EOI-manual_es.pdf.

OECD (2020): *Taxing Virtual Currencies: An Overview Of Tax Treatments And Emerging Tax Policy Issues*, <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/taxing-virtual-currencies-an-overview-of-tax-treatments-and-emerging-tax-policy-issues.htm>

PARLAMENTO EUROPEO. (2021): *European Parliament resolution of 7 October 2021 on the implementation of EU requirements for exchange of tax information: progress, lessons learnt and obstacles to overcome (2020/2046(INI))*. <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX%3A52021IP0392>

PARLAMENTO EUROPEO. (2023): *European Parliament resolution of 18 October 2023 on the implementation of the European Pillar of Social Rights (2022/2007(INI))*. https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2023-0443_EN.html

PÉREZ-LLORCA, Despacho de abogados (2024): “Aprobado el desarrollo reglamentario de la transposición de la DAC 7 y los modelos 040 y 238”. Fuente: <https://www.perezllorca.com/actualidad/nota-juridica/aprobado-el-desarrollo-reglamentario-de-la-transposicion-de-la-dac-7-y-los-modelos-040-y-238/>

ROZAS VALDÉS, J.A., “Colaboración social y coordinación tributaria en la DAC 7” en *Tecnología y fiscalidad en el siglo XXI*, Alonso González, L.M. (Dir); Ferreiro Serret, E. (Coord), Atelier, Barcelona.

RUIZ HIDALGO, C. (2023): “El cumplimiento de las plataformas digitales como obligados tributarios: análisis de la Directiva 2021/514, las Reglas Modelo de la OCDE y el derecho

español”, (págs. 553-576) en *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, Thomson Reuters Aranzadi, España.

RUIZ HIDALGO, C. y SIOTA ÁLVAREZ, M. (2021): “La colaboración de las plataformas digitales en la aplicación y en la recaudación de los tributos”, *THEMIS-Revista de Derecho*, núm. 79, 2021.

SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2017): “Economía colaborativa: información y control tributario” en LUCAS DURÁN, M. y GARCÍA-HERRERA BLANCO, C. (Dir.), *Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transporte*, Documento de Trabajo 15/2017, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2017.

SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2021): “Obligación informativa de los intermediarios y economía colaborativa”, *Quincena Fiscal*, núm. 15.

SÁNCHEZ HUETE, M.A. (2022): “Economía colaborativa e información tributaria preventiva”, en *Tecnología y fiscalidad en el siglo XXI*, Alonso González, L.M. (Dir); Ferreiro Serret, E. (Coord), Atelier, Barcelona.

SÁNCHEZ PINO, A.J. (2023): “Régimen sancionador por incumplimiento de las obligaciones de información de los operadores de plataforma digitales”, (págs. 611-636) en *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información*, Thomson Reuters Aranzadi, España.

VEGA GARCÍA, A. (2017): “Retos fiscales de la economía colaborativa”, en S. Moreno González (dir.) & J.A. Gómez Requena (ed.), *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital*, Thomson Reuters Aranzadi, España.