

ESTUDIOS

TRIBUTACIÓN DE LAS PLATAFORMAS DIGITALES: RETOS ANTE UN NUEVO PARADIGMA

JOSÉ MANUEL MACARRO OSUNA
JOSÉ MIGUEL MARTÍN RODRÍGUEZ
DIRECTORES



Unión Europea

Fondo Europeo
de Desarrollo Regional
"Una manera de hacer Europa"

III ARANZADI

© Macarro Osuna, J.M. y Martín Rodríguez, J.M. (Dirs.) y autores, 2025
© ARANZADI LA LEY, S.A.U.

ARANZADI LA LEY, S.A.U.

C/ Collado Mediano, 9

28231 Las Rozas (Madrid)

www.aranzadilaley.es

Atención al cliente: <https://areacliente.aranzadilaley.es/publicaciones>

Primera edición: Noviembre 2025

Depósito Legal: M-24541-2025

ISBN versión impresa: 978-84-1085-471-0

ISBN versión electrónica: 978-84-1085-472-7

Esta obra se enmarca dentro del Proyecto «TRIPLADIG: Retos en la Tributación de las Plataformas Digitales» (PID2022-136767OA-I00), proyecto de Generación del Conocimiento concedido por el Ministerio de Ciencia e Investigación, Convocatoria 2022, cuya entidad solicitante es la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla y cuyos IP son José Manuel Macarro Osuna y José Miguel Martín Rodríguez.

Título en inglés: Taxation of digital platforms: challenges in a new paradigm

Diseño, Preimpresión e Impresión: ARANZADI LA LEY, S.A.U.

Printed in Spain

© ARANZADI LA LEY, S.A.U. Todos los derechos reservados. A los efectos del art. 32 del Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba la Ley de Propiedad Intelectual, ARANZADI LA LEY, S.A.U., se opone expresamente a cualquier utilización del contenido de esta publicación sin su expresa autorización, lo cual incluye especialmente cualquier reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación, transmisión, envío, reutilización, publicación, tratamiento o cualquier otra utilización total o parcial en cualquier modo, medio o formato de esta publicación.

Cualquier forma de reproducción, distribución, comunicación pública o transformación de esta obra solo puede ser realizada con la autorización de sus titulares, salvo excepción prevista por la Ley. Diríjase a **Cedro** (Centro Español de Derechos Reprográficos, www.cedro.org) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra.

El editor y los autores no asumirán ningún tipo de responsabilidad que pueda derivarse frente a terceros como consecuencia de la utilización total o parcial de cualquier modo y en cualquier medio o formato de esta publicación (reproducción, modificación, registro, copia, explotación, distribución, comunicación pública, transformación, publicación, reutilización, etc.) que no haya sido expresa y previamente autorizada.

El editor y los autores no aceptarán responsabilidades por las posibles consecuencias ocasionadas a las personas naturales o jurídicas que actúen o dejen de actuar como resultado de alguna información contenida en esta publicación.

ARANZADI LA LEY no será responsable de las opiniones vertidas por los autores de los contenidos, así como en foros, chats, u cualesquiera otras herramientas de participación. Igualmente, ARANZADI LA LEY se exime de las posibles vulneraciones de derechos de propiedad intelectual y que sean imputables a dichos autores.

ARANZADI LA LEY queda eximida de cualquier responsabilidad por los daños y perjuicios de toda naturaleza que puedan deberse a la falta de veracidad, exactitud, exhaustividad y/o actualidad de los contenidos transmitidos, difundidos, almacenados, puestos a disposición o recibidos, obtenidos o a los que se haya accedido a través de sus PRODUCTOS. Ni tampoco por los Contenidos prestados u ofertados por terceras personas o entidades.

ARANZADI LA LEY se reserva el derecho de eliminación de aquellos contenidos que resulten inveraces, inexactos y contrarios a la ley, la moral, el orden público y las buenas costumbres.

Nota de la Editorial: El texto de las resoluciones judiciales contenido en las publicaciones y productos de ARANZADI LA LEY, S.A.U., es suministrado por el Centro de Documentación Judicial del Consejo General del Poder Judicial (Cendoj), excepto aquellas que puntualmente nos han sido proporcionadas por parte de los gabinetes de comunicación de los órganos judiciales colegiados. El Cendoj es el único organismo legalmente facultado para la recopilación de dichas resoluciones. El tratamiento de los datos de carácter personal contenidos en dichas resoluciones es realizado directamente por el citado organismo, desde julio de 2003, con sus propios criterios en cumplimiento de la normativa vigente sobre el particular, siendo por tanto de su exclusiva responsabilidad cualquier error o incidencia en esta materia.

Índice general

Página

PRESENTACIÓN

LAS PLATAFORMAS DIGITALES COMO NUEVO PARADIGMA DE LA TRIBUTACIÓN NACIONAL E INTERNACIONAL

JOSÉ MANUEL MACARRO OSUNA

JOSÉ MIGUEL MARTÍN RODRÍGUEZ 23

SECCIÓN PRIMERA

LA TRIBUTACIÓN DEL BENEFICIO DE LAS PLATAFORMAS DIGITALES Y EL INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN EN LA LUCHA CONTRA EL FRAUDE

OECD PILLAR I PROPOSAL BETWEEN PAST, PRESENT AND FUTURE

MARCO GREGGI 37

1. Introduction: the OECD Pillar-Based policy 37
2. The Fundamentals of taxation in International Law 40
3. Continued: International Taxation in the Report of the League of Nations 44
4. Justifying Pillar I: and International Perspective 48
5. The Reasons why Traditional Rules are Unfit to address Digital Economy 55
6. The Origin of Digital Exceptionalism, the Net Neutrality 58

7. Not only Pillar I: the United Nations Proposal for New Criteria of Allocating the Power to Tax	60
8. Concluding Remarks. Governing without Governance: Making Sense of an Apparent Contradiction	65

AYUDAS DE ESTADO Y PLANIFICACIÓN FISCAL ¿CONSENTIDA? LA SENTENCIA DEL TJUE EN EL CASO *APPLE*

DOMINGO JESÚS JIMÉNEZ-VALLADOLID DE L'HOTELLERIE-FALLOIS	71
1. Introducción	71
2. La estructura fiscal de Apple y las «ayudas» de Irlanda (y EE.UU.)	73
3. Una aproximación a la prohibición de ayudas de Estado en el TFUE	81
4. La sentencia del Tribunal General de la Unión Europea	83
4.1. <i>El comienzo de la saga. La investigación de la Comisión Europea</i>	83
4.2. <i>La posición del Tribunal General de la Unión Europea contraria a la decisión de la Comisión Europea</i>	89
5. La sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea	93
5.1. <i>Las conclusiones del Abogado General Pitruzzella: los errores del TGUE y la propuesta de devolución</i>	93
5.2. <i>El último capítulo de la saga: el Tribunal de Justicia de la Unión Europea confirma la ayuda de Estado concedida</i>	95
6. Críticas, contradicciones y aspectos pendientes	98
7. Bibliografía	104

EL PILAR I OCDE Y EL IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES, ¿ENEMIGOS O CONDENADOS A ENTENDERSE?

CHRISTIAN PÉREZ MERINO	107
1. Introducción	107

	<i><u>Página</u></i>
2. La economía digitalizada y los principales retos tributarios ...	109
3. El pilar I OCDE	114
4. El Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales	121
5. ¿Se trata de medidas opuestas o condenadas a entenderse? ...	130
6. Propuestas de futuro para los impuestos digitales	132
7. Conclusiones	138
8. Bibliografía	139

«AÚN SÉ LO QUE HICISTEIS EL ÚLTIMO VERANO». LA EVOLUCIÓN DE LAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN DE LAS PLATAFORMAS DE ALOJAMIENTO TURÍSTICO

RAFAEL SANZ GÓMEZ	145
1. El arrendamiento de viviendas de uso turístico y el papel de las plataformas	145
2. Antecedentes del artículo 54 <i>ter</i> RGGI: estrategias para el acceso a la información	150
3. La primera versión del artículo 54 <i>ter</i> RGGI: una obligación de información por suministro de derecho interno	154
4. La experiencia comparada: Italia y Francia	164
4.1. Italia: suministro de información y colaboración en la recaudación tributaria	165
4.2. Francia: pluralidad de obligaciones de información y uso de programas araña	168
5. La segunda versión del artículo 54 <i>ter</i> RGGI: la trasposición de la DAC-7	170
5.1. Configuración general y sujetos obligados a proporcionar información	170
5.2. Contenido de la declaración informativa	175
6. Conclusiones	180
7. Bibliografía	183

OBLIGACIONES DE SUMINISTRO DE INFORMACIÓN: DE MONEDAS VIRTUALES A CRIPTOACTIVOS

JUAN JESÚS MARTOS GARCÍA	185
1. Criptoactivos, actividades delictivas y fraude fiscal	186
2. Obligaciones de suministro de información en la normativa sobre prevención del blanqueo de capitales y en el Reglamento (UE) sobre el mercado de criptoactivos	194
3. Obligaciones de suministro de información sobre monedas virtuales en la normativa tributaria. La Ley 11/2021	200
3.1. <i>Obligación de suministro de información de los proveedores de servicios de monedas virtuales</i>	201
3.1.1. Obligados tributarios	202
3.1.2. Declaración de saldos	204
3.1.3. Declaración de operaciones	205
3.2. <i>Declaración informativa del propio titular de monedas virtuales ..</i>	207
3.2.1. Obligados tributarios	208
3.2.2. Declaración de monedas virtuales situadas en el extranjero	210
4. Obligaciones de suministro de información sobre ciertos criptoactivos. El Proyecto de Ley de transposición de la DAC 8 ...	212
4.1. <i>El intercambio automático de información como fundamento ...</i>	212
4.2. <i>Líneas maestras del Proyecto de Ley</i>	219
4.2.1. De monedas virtuales a ciertos criptoactivos	219
4.2.2. Declaraciones de saldos sobre criptoactivos	220
4.2.3. Adaptación de las obligaciones de identificación y suministro de información de las operaciones sobre criptoactivos al marco internacional acordado para el intercambio automático de información	221
4.2.4. Reproducción del esquema regulador previsto para las obligaciones de información y diligencia debida relativas a cuentas financieras en el ámbito de la asistencia mutua	222
5. Conclusiones y Propuestas	225

	<u>Página</u>
6. Bibliografía	232
7. Documentos oficiales	234

DAC 7: LA COOPERAZIONE AMMINISTRATIVA EUROPEA IN MATERIA TRIBUTARIA «APRE LE PORTE» AL MONDO DELL'ECONOMIA DIGITALE

VALENTINA PASSADORE	237
1. Introduzione	237
2. La nascita della cooperazione amministrativa	239
2.1. <i>Cooperazione amministrativa in ambito internazionale</i>	242
2.2. <i>La cooperazione amministrativa in ambito europeo</i>	250
3. Evoluzione delle DAC. La Direttiva 2011/16/UE (cd. DAC 1) ..	254
3.1. <i>La Direttiva 2014/107/UE (cd. DAC 2)</i>	256
3.2. <i>La Direttiva 2015/2376/UE (cd. DAC 3)</i>	257
3.3. <i>La Direttiva 2016/881/UE (cd. DAC 4) e Direttiva 2016/2258/UE (cd. DAC 5)</i>	258
3.4. <i>La Direttiva 2018/822/UE (cd. DAC 6)</i>	260
4. Direttiva 2021/514/UE (cd. DAC7)	264
4.1. <i>Ambito soggettivo e destinatari degli obblighi</i>	266
4.2. <i>Attività Pertinenti e Venditori Oggetto di Comunicazione</i>	268
4.3. <i>Raccolta delle informazioni, procedure di adeguata verifica e obblighi di comunicazione</i>	271
4.4. <i>Gestore di Piattaforma Qualificato Non-UE</i>	273
5. Osservazioni conclusive	275

SUMINISTRO DE INFORMACIÓN POR PLATAFORMAS DIGITALES

M. ^a DEL MAR DE LA PEÑA AMORÓS	277
1. La información instrumento de control	277

	<u>Página</u>
1.1. <i>Consideraciones generales</i>	277
1.2. <i>Modos de obtención de información</i>	281
1.3. <i>El intercambio automático de información herramienta eficaz para el control</i>	282
1.4. <i>La aprobación de la DAC 7 y su transposición a España</i>	284
2. Plataformas digitales y suministro de información	286
2.1. <i>Las plataformas colaboradoras en la aplicación de los tributos</i> ..	286
2.2. <i>La obligación de suministro de información a la Administración tributaria</i>	292
2.2.1. <i>Obligados a informar</i>	293
2.2.2. <i>Vendedores excluidos</i>	299
2.2.3. <i>Contenido de la declaración informativa</i>	303
2.2.4. <i>Forma y plazo de presentación de la declaración informativa</i>	308
3. Conclusiones	308
4. Bibliografía	310

LA DIRECTIVA DAC7 Y LAS NUEVAS OBLIGACIONES DE INFORMACIÓN PARA LOS OPERADORES DE PLATAFORMAS: UN ESTUDIO DEL MARCO NORMATIVO INTRODUCIDO EN ESPAÑA POR LA LEY 13/2023

ESTEFANÍA LÓPEZ LLOPIS	313
1. Introducción	314
2. Contextualización de la obligación informativa: la Directiva DAC 7 y las Normas tipo de la OCDE	317
3. Estudio del marco normativo introducido en España por la Ley 13/2023	321
3.1. <i>La Ley 13/2023 y el Real Decreto 117/2024</i>	321
3.2. <i>El artículo 54 ter del RGGIT y la obligación de información de determinadas actividades por los operadores de plataformas</i>	324
3.2.1. <i>Delimitación objetiva de la obligación informativa</i> ..	324

	<i><u>Página</u></i>
3.2.2. Delimitación subjetiva	328
3.2.2.1. Regla general	328
3.2.2.2. Exclusiones	330
3.2.2.3. Otras cuestiones relativas a la delimitación subjetiva de la obligación de comunicación de información	332
3.2.3. Información a comunicar por los operadores obligados	333
3.2.4. Aspectos formales: modelos y plazos	337
4. Análisis crítico del marco normativo instaurado por la Ley 13/2023	339
4.1. <i>Una técnica de transposición que conduce a una excesiva complejidad</i>	339
4.2. <i>El caso alemán como propuesta de Derecho comparado</i>	344
5. Conclusiones	350
6. Bibliografía	353

SECCIÓN SEGUNDA

LA PARTICIPACIÓN DE LAS PLATAFORMAS DIGITALES EN LA RECAUDACIÓN DE LOS IMPUESTOS INDIRECTOS Y DE SECTORES ESPECÍFICOS

EL RETO DE ALCANZAR UN SISTEMA DEFINITIVO DE IVA EN LA UNIÓN EUROPEA: LA VIDA QUE NOS ESPERA

YOHAN ANDRÉS CAMPOS MARTÍNEZ	357
1. Introducción	358
2. Los caminos de la ViDA: la evolución del régimen transitorio del IVA en la UE y sus parches	359
2.1. <i>El régimen transitorio del IVA en la UE</i>	359

	<i>Página</i>
2.2. <i>Los pasos previos en la construcción de un sistema de IVA definitivo en la UE</i>	362
2.2.1. Cooperación administrativa	365
2.2.2. <i>Quick fixes</i>	367
2.2.3. Las reglas para confrontar el cambio de paradigma económico: Localización y modelo de ventanilla única	370
3. VAT in Digital AGE: un Plan que nos cambiará la ViDA	373
3.1. <i>La Seamless taxation como utopía tributaria</i>	373
3.2. <i>Los pilares de la ViDA</i>	376
3.2.1. La generación de informes digitales en tiempo real basados en la facturación electrónica	378
3.2.2. La actualización de las reglas para la economía de plataforma (transporte de pasajeros y alojamiento de corta duración)	385
3.2.3. Registro único de operadores de IVA en la UE	390
4. Conclusiones: ¿La formalidad sobre la materia?	394
5. Bibliografía	398

PLATAFORMAS DIGITALES Y TRIBUTACIÓN INDIRECTA DE LAS TRANSMISIONES DE BIENES USADOS POR PARTICULARES: ¿OPORTUNIDAD PARA MEJORAR EL GRADO DE CONCIENCIA CÍVICO-TRIBUTARIA?

JESÚS RAMOS PRIETO	405
1. Introducción	406
2. La intervención de las plataformas digitales: un entorno novedoso en la transmisión de bienes por particulares que no ha alterado su régimen tributario	407
3. Régimen de las ventas por particulares en el ITPAJD	410
3.1. <i>Sujeción a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO)</i>	410

	<i><u>Página</u></i>
3.2. <i>Sujeción a TPO con independencia de la condición (particular o empresario) del adquirente. Criterio de la Dirección General de Tributos</i>	413
3.3. <i>Un supuesto paradigmático: la controvertida sujeción a TPO de la venta de metales preciosos y joyas de particulares a empresarios</i>	416
3.3.1. Origen del problema, doctrina del Tribunal Supremo y modificación legal posterior	416
3.3.2. Adecuación al Derecho de la Unión Europea: la sujeción a TPO no implica vulneración de la Directiva IVA ni quiebra del principio de neutralidad fiscal .	421
4. Un sector de fraude fiscal de menor entidad y socialmente consentido por falta de conciencia cívico-tributaria	424
5. ¿Ha cambiado la situación con la participación de las plataformas digitales en las ventas de bienes usados o de segunda mano por particulares? Sujeción a TPO de estas operaciones ..	427
6. Alternativas para una posible reordenación de esta parcela de la fiscalidad indirecta	430
6.1. <i>Factores que condicionan la tributación de estas operaciones</i> ...	431
6.1.1. Niveles ínfimos de cumplimiento	431
6.1.2. Versatilidad del papel de las plataformas	432
6.1.3. Reducido valor de las operaciones, costes de gestión para la Administración y costes indirectos para los contribuyentes	433
6.2. <i>Exoneración de gravamen</i>	436
6.2.1. Exoneración unitaria de la adquisición en función del valor de los bienes. El ejemplo de la bonificación de la cuota la Comunidad de Madrid	437
6.2.2. Franquicia o exoneración global según el valor anual de adquisiciones	440
6.3. <i>Redefinición de los obligados tributarios. En particular, la plataforma como sustituto del contribuyente</i>	441
6.4. <i>Imposición de obligaciones específicas de información a cargo de las plataformas sobre ventas por particulares</i>	446

	<i>Página</i>
7. Conclusiones	449
8. Bibliografía	452

LOS VIAJES EN COCHE COMPARTIDO: ¿HASTA CUÁNDO TENDREMOS LOS OJOS CERRADOS?

MARÍA JOSÉ TRIGUEROS MARTÍN	455
1. Introducción	456
2. Plataformas digitales, economía colaborativa, vehículos de motor y transporte terrestre	456
2.1. <i>Plataformas digitales</i>	456
2.2. <i>Economía colaborativa</i>	457
2.3. <i>Vehículos de motor</i>	459
2.4. <i>Transporte terrestre</i>	461
3. Implicaciones derivadas del recurso a las plataformas digitales que intermedian en el uso y para el uso de medios de transporte	463
3.1. <i>Una primera aproximación</i>	463
3.2. <i>Pautas de funcionamiento en un ejemplo concreto: el caso Bla-BlaCar (COMUTO S.A. y COMUTO S.L.)</i>	465
3.2.1. <i>Traducción práctica</i>	470
3.3. <i>Obligaciones tributarias devengadas para las partes</i>	471
3.3.1. <i>Por un lado, la tributación indirecta</i>	471
3.3.1.1. <i>Del conductor</i>	471
3.3.1.2. <i>De la plataforma</i>	472
3.3.2. <i>Por otro lado, la tributación directa</i>	474
3.3.2.1. <i>Del conductor</i>	474
3.3.2.2. <i>De la plataforma</i>	477
3.4. <i>¿Existe competencia desleal?</i>	478
3.5. <i>Distintos pronunciamientos judiciales</i>	480

	<i><u>Página</u></i>
3.5.1. La Sentencia 30/2017 del Juzgado de lo Mercantil número 2 de Madrid	480
3.5.2. La Sentencia 86/2019, de 19 de febrero, de la Audiencia Provincial de Madrid (JUR 2019, 100169) ..	482
3.6. <i>VAT in the Digital Age (Plan de acción ViDA)</i>	484
3.7. <i>Obligaciones de información</i>	486
4. Reflexión final	488
5. Bibliografía	490

LAS NUEVAS —Y DESORDENADAS— OBLIGACIONES DE FACTURACIÓN DE LAS PLATAFORMAS DIGITALES

DRA. MARÍA DEL CARMEN CÁMARA BARROSO	493
1. Introducción. Las plataformas digitales como sujetos pasivos del IVA y su consecuente obligación de expedir facturas	493
2. La Propuesta ViDA de la Unión Europea: la factura electrónica y los nuevos requerimientos de notificación digital	503
3. <i>Status quo</i> y futuro de la facturación electrónica en España ...	509
4. El Suministro Inmediato de Información español como sistema de notificación digital	517
5. Los nuevos requisitos de deberán cumplir los sistemas informáticos de facturación	521
6. A modo de recapitulación	531

UNA APROXIMACIÓN AL METAVERSO Y SU FISCALIDAD

ELIZABETH GIL GARCÍA	533
1. Planteamiento	533
2. De qué hablamos cuando hablamos de Metaverso	535
3. La actividad económica en el Metaverso: distinguiendo entre mundos cerrados y mundos descentralizados	543
4. La exigencia de tributos en el Metaverso	549

5. Reflexión final	556
6. Bibliografía	558

¿UNA OPORTUNIDAD DE FRAUDE PARA LAS PLATAFORMAS DIGITALES? INSUFICIENCIA DE LOS MECANISMOS DE INTERCAMBIO DE INFORMACIÓN PREVISTOS A EFECTOS DE IVA PARA CONTROLAR OPERACIONES QUE SE FACILITAN A TRAVÉS DE PLATAFORMAS DIGITALES

ANA MARÍA VERA IVARS	561
1. Introducción	561
2. <i>Deemed supplier</i> o sujeto pasivo considerado proveedor	563
2.1. <i>Ámbito de aplicación</i>	563
2.2. <i>Elementos configuradores: dos entregas consecutivas</i>	566
2.3. <i>Supuesto controvertido</i>	569
3. Obligaciones de información impuestas a las plataformas digitales en el ámbito del IVA	571
3.1. <i>Obligaciones de registro de operaciones en el marco de los regímenes de ventanilla única</i>	572
3.2. <i>Obligaciones concretas impuestas a las plataformas digitales cuando no se les considere sujeto pasivo</i>	574
4. Solución al supuesto problemático y propuesta	577
5. Conclusiones	579
6. Bibliografía	582

EL PROYECTO VIDA COMO *CHEAT CODE* EN EL UNIVERSO DE LOS ESPORTS

ESTEFANÍA HARANA SUANO	583
1. Introducción	583
2. Los <i>eSports</i> como sistema económico	584
2.1. <i>Definición y origen de los eSports</i>	584

	<i><u>Página</u></i>
2.2. <i>Actores y fuentes de ingresos en los e-Sports</i>	588
2.3. <i>Evolución económica de los eSports</i>	591
3. El Proyecto VAT in Digital Age (ViDA)	593
3.1. <i>Contextualización y objetivos</i>	593
3.2. <i>Primera fase del Plan ViDA: medidas Iniciales</i>	595
3.2.1. <i>Economía de plataforma</i>	595
3.2.2. <i>Registro Único de IVA</i>	597
3.2.3. <i>Facturación electrónica e información digital</i>	601
3.3. <i>Segunda fase del Plan ViDA: medidas de ampliación</i>	604
3.3.1. <i>Modificaciones con efecto a partir de 1 de enero de 2027</i>	604
3.3.2. <i>Modificaciones con efecto a partir del 1 de julio de 2028</i>	606
3.3.3. <i>Modificaciones con efecto a partir del 1 de enero de 2030</i>	609
3.4. <i>Impacto del Proyecto ViDA en los eSports</i>	614
4. Consideraciones finales	615
5. Bibliografía	617

PROBLEMAS Y DESAFÍOS DE LA PROPUESTA VIDA EN LA RECAUDACIÓN DEL IVA EN LA ECONOMÍA DIGITAL

MÓNICA SERRA GARCÍA	621
1. Introducción: Contexto normativo del IVA en la era digital ...	621
2. Factura electrónica y sistema de notificación digital: modificaciones introducidas en la propuesta y riesgos que plantean ...	623
2.1. <i>La implementación de la factura electrónica</i>	623
2.2. <i>El nuevo sistema de notificación digital</i>	627
2.3. <i>La creación de un sistema VIES central</i>	628
3. Un nuevo modelo de economía colaborativa	630

4. Registro único de IVA, extensión del mecanismo de inversión de sujeto pasivo y desaparición del sistema de <i>call of stock</i> ...	634
4.1. <i>Registro único de IVA</i>	634
4.2. <i>Extensión del mecanismo de inversión del sujeto pasivo</i>	635
4.3. <i>Desaparición del sistema <i>call of stock</i></i>	636
5. Problemática y riesgos de la nueva propuesta de regulación del IVA	637
5.1. <i>Compatibilidad del principio de neutralidad con las nuevas medidas contra el fraude</i>	637
5.2. <i>Problemática respecto de la economía colaborativa</i>	640
5.3. <i>Costes para las empresas y para las Administraciones</i>	641
5.4. <i>Interferencia con el derecho a la intimidad y a la protección de datos</i>	642
6. Bibliografía	645

Plataformas digitales y tributación indirecta de las transmisiones de bienes usados por particulares: ¿erial fiscal u oportunidad para mejorar el grado de conciencia cívico-tributaria?*

JESÚS RAMOS PRIETO

*Catedrático de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Pablo de Olavide de Sevilla
ORCID 0000-0002-3793-5120*

SUMARIO: 1. INTRODUCCIÓN. 2. LA INTERVENCIÓN DE LAS PLATAFORMAS DIGITALES: UN ENTORNO NOVEDOSO EN LA TRANSMISIÓN DE BIENES POR PARTICULARES QUE NO HA ALTERADO SU RÉGIMEN TRIBUTARIO. 3. RÉGIMEN DE LAS VENTAS POR PARTICULARES EN EL ITPAJD. 3.1. *Sujeción a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO)*. 3.2. *Sujeción a TPO con independencia de la condición (particular o empresario) del adquirente. Criterio de la Dirección General de Tributos*. 3.3. *Un supuesto paradigmático: la controvertida sujeción a TPO de la venta de metales preciosos y joyas de particulares a empresarios*. 3.3.1. *Origen del problema, doctrina del Tribunal Supremo y modificación legal posterior*. 3.3.2. *Adecuación al Derecho de la Unión Europea: la sujeción a TPO no implica vulneración de la Directiva IVA ni quiebra del principio de neutralidad fiscal*. 4. UN SECTOR DE FRAUDE FISCAL DE MENOR ENTIDAD Y SOCIALMENTE CONSENTIDO POR FALTA DE CONCIENCIA CÍVICO-TRIBUTARIA. 5. ¿HA

*. Este trabajo se ha realizado en el seno del Proyecto de Generación de Conocimiento, convocatoria 2022, con el código PID2022-136767OA-I00 «Retos en la Tributación de las Plataformas Digitales» (proyecto TRIPLADIG), financiado por el Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades, del que el autor es miembro.

CAMBIADO LA SITUACIÓN CON LA PARTICIPACIÓN DE LAS PLATAFORMAS DIGITALES EN LAS VENTAS DE BIENES USADOS O DE SEGUNDA MANO POR PARTICULARES? SUJECCIÓN A TPO DE ESTAS OPERACIONES. 6. ALTERNATIVAS PARA UNA POSIBLE REORDENACIÓN DE ESTA PARCELA DE LA FISCALIDAD INDIRECTA. 6.1. *Factores que condicionan la tributación de estas operaciones.* 6.1.1. Niveles ínfimos de cumplimiento. 6.1.2. Versatilidad del papel de las plataformas. 6.1.3. Reducido valor de las operaciones, costes de gestión para la Administración y costes indirectos para los contribuyentes. 6.2. *Exoneración de gravamen.* 6.2.1. Exoneración unitaria de la adquisición en función del valor de los bienes. El ejemplo de la bonificación de la cuota la Comunidad de Madrid. 6.2.2. Franquicia o exoneración global según el valor anual de adquisiciones. 6.3. *Redefinición de los obligaciones tributarios. En particular, la plataforma como sustituto del contribuyente.* 6.4. *Imposición de obligaciones específicas de información a cargo de las plataformas sobre ventas por particulares.* 7. CONCLUSIONES. 8. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

Durante los últimos años hemos asistido a la aparición masiva de plataformas digitales, que en un período muy breve se han asentado con celebridad en el mercado como nuevos agentes económicos que intermedian de manera habitual en la adquisición de bienes y servicios de muy diversa naturaleza. Aunque su irrupción ha sido especialmente intensa en el campo de las operaciones empresariales propiamente dichas —sector donde su papel ha crecido de manera exponencial y ha planteado numerosos desafíos a los modelos tradicionales de distribución y comercialización—, su presencia también se ha dejado sentir en las transmisiones de bienes usados o de segunda mano por parte de particulares, en cuanto ventas efectuadas al margen de los circuitos comerciales convencionales. El matiz novedoso que aporta la intervención de las plataformas online en este tipo de ventas no empresariales es que facilita una difusión muy amplia de las ofertas, con la consiguiente ampliación del círculo de potenciales interesados o adquirentes desde el momento en que se sobrepasan los límites del entorno geográfico más cercano al vendedor.

En este trabajo analizamos la incidencia actual y las tendencias futuras que plantea este fenómeno desde la perspectiva de las posibilidades reales

de la aplicación, pago y control de los tributos indirectos que, conforme al marco legal vigente, se devengan en este tipo de transacciones patrimoniales. Como se explicará a continuación, partimos de un escenario previo a la aparición de las plataformas caracterizado por un nivel de cumplimiento fiscal ínfimo o muy deficiente respecto de estas operaciones, fruto de una escasa conciencia cívico-tributaria de los obligados tributarios y también, de la tolerancia mostrada de facto por parte las Administraciones tributarias. Las ventas entre particulares de bienes de escaso valor y de difícil identificación no han estado tradicionalmente sometidas a gravamen¹, a pesar de que ello suponga una contravención formal de las disposiciones en vigor que, como veremos a continuación, declaran de forma explícita su sujeción a obligaciones materiales de pago en el marco de un tributo indirecto como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD).

Aunque no resulta previsible que esta situación vaya a revertir a corto o medio plazo, el cambio de paradigma que ha supuesto la entrada en escena de las plataformas digitales hace pertinente una revisión crítica de la situación actual de esta parcela de nuestro sistema fiscal, que acompañaremos del examen de las diversas alternativas que la doctrina científica ha puesto sobre la mesa como posibles remedios para afrontar una posible reordenación a corto o medio plazo.

2. LA INTERVENCIÓN DE LAS PLATAFORMAS DIGITALES: UN ENTORNO NOVEDOSO EN LA TRANSMISIÓN DE BIENES POR PARTICULARES QUE NO HA ALTERADO SU RÉGIMEN TRIBUTARIO

Las transmisiones patrimoniales realizadas por particulares, designadas hoy en día bajo la sofisticada denominación de operaciones C2C (*consumers to consumers*) o C2B (*consumers to business*), han sido un componente habitual del tráfico jurídico-privado desde tiempos inmemoriales. Ya eran una realidad cotidiana en la vida de no pocos consumidores antes de la llegada de internet, conformando un mercado de relevancia claramente secundaria dentro de la cadena de producción y distribución de bienes, aunque muy apropiado para dar satisfacción a determinadas necesidades

1. Según BUDOVA, D., LÓPEZ POMBO, D., «La tributación indirecta en España ante la digitalización de la economía», *ICE-Revista de Economía*, núm. 917, 2020, p. 108, la exigencia de autoliquidación del impuesto por el particular que adquiere el bien lleva a que este no se pague «bien por desconocimiento, bien por las cargas burocráticas».

de consumo puntuales, esporádicas o muy específicas que presentan el denominador común de tener una escasa relevancia cuantitativa.

Se trata, por tanto, de una manifestación tradicional de lo que hoy en día ha dado en denominarse economía circular, por cuanto que favorece una prolongación de la vida útil de cosas que de otra manera estarían condenadas a su conversión en residuos a causa de su inevitable deterioro o depreciación². En este sentido, la creciente preocupación social por la protección del medio ambiente ha convertido en una tendencia sostenible en ascenso la preferencia por la adquisición de bienes de segunda mano, esto es, no fabricados, elaborados o transformados de manera sustancial por el vendedor, en cuanto variante de consumo que antes estaba más acotada a colectivos concretos como, por ejemplo, las personas con escasos recursos económicos o los aficionados al estilo *vintage*.

Este comercio a menor escala entre particulares (o entre estos y empresarios) es asimismo un fenómeno muy anterior a la irrupción de la economía digital y, dentro de ella, a la llamada economía colaborativa, integrada por las entregas de bienes y prestaciones de bienes realizadas fuera de los circuitos empresariales o profesionales habituales y con el apoyo intensivo de las tecnologías de la información y comunicación (TIC). Lo destacable aquí es que la implantación masiva de herramientas como internet ha aportado un matiz diferencial a las tradicionales ventas de bienes usados por parte de consumidores finales. Sin que se haya producido una variación apreciable de la realidad económica subyacente (un sujeto no empresario cede bienes de uso personal o de segunda mano a otro sujeto, particular o empresario, para su uso personal o para su posterior reventa, en muchas ocasiones a un precio más reducido), ha mudado sustancialmente el entor-

-
2. Estas ventas de bienes usados encajan en la noción de economía singular. Puede verse, por ejemplo, la definición incluida en la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular (artículo 2.k): «sistema económico en el que el valor de los productos, materiales y demás recursos de la economía dura el mayor tiempo posible, potenciando su uso eficiente en la producción y el consumo, reduciendo de este modo el impacto medioambiental de su uso, y reduciendo al mínimo los residuos y la liberación de sustancias peligrosas en todas las fases del ciclo de vida, en su caso mediante la aplicación de la jerarquía de residuos». Definiciones similares se recogen en normas autonómicas como la Ley 7/2019, de 29 de noviembre, de Economía Circular de Castilla-La Mancha (artículo 2), la Ley 5/2022, de 29 de noviembre, de residuos y suelos contaminados para el fomento de la economía circular en la Comunidad Valenciana (artículo 2.n), la Ley 3/2023, de 30 de marzo, de Economía Circular de Andalucía (artículo 3.i) o la Ley 1/2024, de 17 de abril, de Economía Circular de la Comunidad de Madrid (artículo 1).

no o formato en que interactúan las partes de la operación. Donde antes se utilizaba para poner en contacto a transmitente y adquirente una revista publicitaria, un mercadillo físico o, simplemente, la transmisión boca a boca entre conocidos, ahora han irrumpido las modernas plataformas de venta en línea o incluso las redes sociales, que con sus potentes buscadores hacen gala de una capacidad de difusión y de puesta en contacto entre oferentes y demandantes exponencialmente más amplia. *Wallapop*, *eBay*, *Milanuncios* o *Vinted*, entre otras muchas Webs conocidas, integran mercados *on-line* (*marketplaces*) de productos de segunda mano, generalistas o especializados en determinados productos, que se valen de una interface digital a la que el interesado en vender o comprar accede en un dispositivo electrónico y donde los particulares tienen la posibilidad de ofertar o adquirir bienes de muy diversa naturaleza, valor y destino: inmuebles, mobiliario y objetos de decoración, vehículos, aparatos electrónicos, electrodomésticos, ropa y enseres, libros y productos culturales, joyas y metales preciosos, objetos de colección, juegos, mascotas, etc.

A pesar del avance de ese nuevo paradigma tecnológico, con un punto de inflexión significativo a partir de la pandemia del COVID-19, las normas tributarias aplicables para determinar la tributación de las transmisiones de esos objetos y enseres personales en el ámbito del ITPAJD apenas han experimentado cambios significativos en los últimos años, según constataremos enseguida. Los legisladores estatal y autonómico (cada uno en su respectivo ámbito de competencia en un tributo estatal cedido a las Comunidades Autónomas) parecen así haber dado por bueno que los mismos conceptos y reglas que permitían sujetar (al menos en teoría) las operaciones tradicionales de venta de bienes de segunda mano entre particulares resultan adecuados para someter a gravamen aquellas otras que ahora se formalicen con apoyo de las interfaces digitales en el marco de la llamada economía colaborativa. Conforme a este planteamiento quedaría razonablemente atendido el principio de neutralidad, clave de bóveda para procurar una tributación equitativa de los emergentes modelos de negocio de la economía digital, sin incurrir en un tratamiento diferenciado carente de justificación frente a las fórmulas más tradicionales.

Sin embargo, ese inmovilismo legislativo en un tributo como el ITPAJD, ajeno a las políticas de armonización fiscal de la Unión Europea, contrasta de manera llamativa con lo acontecido con las normas europeas reguladoras del IVA y su correspondiente trasposición por parte de los Estados miembros). Estas disposiciones han sido objeto de múltiples modificaciones en años recientes, con el fin de adaptar su configuración a la economía

digital y el comercio electrónico en el caso de las ventas efectuadas por empresarios o profesionales como sujetos pasivos de ese tributo³.

3. RÉGIMEN DE LAS VENTAS POR PARTICULARES EN EL ITPAJD

3.1. SUJECCIÓN A LA MODALIDAD TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS (TPO)

Las transferencias de bienes usados o de segunda mano por parte de particulares están formalmente sujetas desde hace décadas a la modalidad Transmisiones Patrimoniales Onerosas (TPO) del ITPAJD, tributo estatal totalmente cedido a las Comunidades Autónomas desde mediados de los años 80 sobre el que estas han asumido, como complemento a la cesión de su rendimiento, amplias competencias normativas en materia de tipos de gravamen, deducciones y bonificaciones de la cuota y aspectos de gestión y liquidación⁴.

3. En este punto cobra especial importancia el Proyecto «VAT in the Digital Age», comúnmente conocido por el acrónimo *ViDA*, presentado por la Comisión Europea el 8 de diciembre de 2022. Se ha plasmado en varias propuestas normativas que contienen un listado de medidas encaminadas a modernizar el sistema de IVA armonizado en la Unión Europea, simplificándolo para las empresas y reforzando su resistencia ante el fraude fiscal. La más relevante de esas propuestas, ya aprobada por el Consejo y el Parlamento en el momento de redactar estas líneas, ha sido una amplia reforma de la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital [COM (2022) 701 final] en tres aspectos esenciales: la facturación e información electrónica en operaciones intracomunitarias, la configuración de las plataformas como sujetos pasivos de las operaciones subyacentes y la extensión del registro de IVA único. Se trata de la Directiva (UE) 2025/516 del Consejo, de 11 de marzo de 2025, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital, complementada con el Reglamento (UE) 2025/517 del Consejo, de 11 de marzo de 2025, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que respecta a las disposiciones de cooperación administrativa en materia de IVA necesarias en la era digital, y con el Reglamento de Ejecución (UE) 2025/518 del Consejo, de 11 de marzo de 2025, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a los requisitos de notificación aplicables a determinados regímenes del IVA. Puede verse información detallada sobre dicho Plan en el enlace siguiente: https://taxation-customs.ec.europa.eu/taxation/vat/vat-digital-age-vi-da_en (consultado en marzo de 2025).
4. La cesión total del rendimiento del ITPAJD a las Haciendas autonómicas, así como la delegación de las competencias de aplicación y revisión (gestión, inspección y recaudación) y la atribución de competencias normativas se regulan en la Ley Orgánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (artículos 11 y 19), la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema

Estas transferencias encajan de lleno en su hecho imponible, en cuanto «transmisiones onerosas por actos *“inter vivos”* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas», de conformidad con el artículo 7.1.A) del Texto Refundido de la Ley del impuesto, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre. En esa amplia formulación legal pueden subsumirse sin dificultad las ventas efectuadas con la ayuda de la publicación de anuncios en revistas o en los tradicionales mercadillos de segunda mano, siempre que se cumpla un requisito fundamental: que quien lleva a cabo la transmisión, es decir, el transmitente sea un particular o, lo que es lo mismo, que no sea una persona física que desarrolle de forma habitual una actividad empresarial o profesional que implique la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios, como dispone el artículo 5.Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA⁵.

de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias (artículos 25, 33, 49 y 54 y siguientes) y las Leyes específicas de cesión a cada una de las quince Comunidades Autónomas de régimen común (Leyes 16 a 30/2010, de 16 de julio).

5. Evidentemente, cuando un particular se dedique de manera habitual y profesionalizada a vender bienes de segunda mano con ánimo de lucro podrá ser considerado empresario a efectos del IVA, dejando de situarse en la esfera del ITPAJD, pues cabe apreciar en su conducta una finalidad de intervenir en la distribución de bienes. LUCAS DURÁN, M., «Ventas entre particulares a través de plataformas de internet: su fiscalidad», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 419, 2018, p. 134, aclara al respecto: «Ciertamente, la condición o no de empresario deberá dilucidarse caso por caso en función de los signos externos que puedan observarse. Genéricamente podría decirse que cuando una persona cuenta con instalaciones (almacenaje, venta, etc.) de productos de segunda mano, teniendo una estructura profesionalizada y constante de ventas, realizando actividades continuadas de comunicación y publicidad, estaríamos ante alguien que desarrolla actividades empresariales y, por ende, en el ámbito del IVA. Cuando no sea así, se estará por el contrario en el entorno de particulares no empresarios y, consecuentemente, en el ámbito del ITP y AJD». Aunque la frontera entre lo habitual y lo esporádico u ocasional no siempre es de fácil deslinde, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea identifica en la habitualidad una de las notas determinantes de la existencia de una actividad económica sujeta al IVA. Así, en la Sentencia de 16 de noviembre de 2017, asunto C-308/16, *Kozuba Premium Selection*, se insiste en que «la Directiva IVA atiende así a la profesionalidad y a la habitualidad en la realización de actividades económicas como criterios generales que otorgan a las personas que realizan tales actividades la cualidad de sujeto pasivo del IVA». Sobre el tema puede verse MENÉNDEZ MORENO, A., «El concepto de actividad económica en el IVA, según la reciente jurisprudencia del TJUE (y II) (Con una

Una vez realizado tal hecho imponible, artículo 8.a) del Texto Refundido dispone que el adquirente, ya se trate de un empresario o profesional o de un particular, quede obligado como sujeto pasivo a título de contribuyente a liquidar la deuda tributaria por el concepto TPO mediante la presentación de la autoliquidación (modelo 600) ante la Administración tributaria autonómica competente. Desde un punto de vista normativo, no hay duda de que estas transmisiones han de tributar al tipo de gravamen previsto para los bienes muebles y los animales (concepto este último que ha reemplazado al de bienes semovientes tras las modificaciones introducidas en el Código Civil por la Ley 17/2021, de 15 de diciembre).

Salvo variación por parte de las Comunidad Autónoma donde el adquirente tenga su residencia habitual (persona física) o su domicilio fiscal (persona jurídica), que son los puntos de conexión previstos para estos supuestos⁶, ese tipo será del 4 por 100. En la práctica, solo algunas Comunidades Autónomas han elevado la alícuota con carácter general, hasta el 8 por 100 (Galicia), 6 por 100 (Cantabria, Comunidad Valenciana, Castilla-La Mancha y Extremadura), 5,5 por 100 (Canarias) o 5 por 100 (Cataluña y Castilla y León).

No obstante, varias de ellas han regulado asimismo tipos diferenciados, reducidos o incrementados según los casos, o incluso cuotas fijas para determinados elementos patrimoniales como los automóviles de turismo y vehículos todoterrenos, vehículos mixtos, motocicletas y ciclomotores, embarcaciones de recreo, objetos de arte o antigüedades⁷. También debemos reseñar el tipo de gravamen reducido que han introducido las Comu-

propuesta de sistematización e interpretación de las características configuradoras de dicho concepto», *Quincena Fiscal*, núm. 21, 2016.

6. En el supuesto, poco frecuente en la práctica, de que el adquirente sea una persona o entidad no residente en territorio español y la transmisión tenga por objeto bienes muebles situados en España, la operación queda sujeta al gravamen sobre TPO de acuerdo con el artículo 6.1.A) del Texto Refundido del ITPAJD. Sin embargo, el rendimiento no se entiende cedido a las Comunidades Autónomas, al no concurrir el punto de conexión previsto en el artículo 33.2.2.º.C).3.ª de la Ley 22/2009 (residencia habitual o domicilio fiscal del adquirente según sea una persona física o una persona jurídica), por lo que la gestión corresponderá a la Administración tributaria del Estado.
7. Véase «Libro electrónico de tributación autonómica 2025», publicado por el Ministerio de Hacienda: <https://www.hacienda.gob.es/es-ES/Areas%20Tematicas/Financiacion%20Autonomica/Paginas/TRIBUTACION-AUTONOMICA-2025.aspx> (consultado en febrero de 2025).

nidades Autónomas de Galicia (0 por 100)⁸ y Andalucía (1 por 100)⁹ para la adquisición de bicicletas, bicicletas de pedales con pedaleo asistido y vehículos de movilidad personal, de acuerdo con las definiciones reguladas en el apartado A) del anexo II del Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento General de vehículos (o norma que lo sustituya en el futuro). Como indica de forma explícita la norma andaluza, se trata de un beneficio fiscal orientado a fomentar la adquisición de determinados vehículos impulsados de manera eficiente y sostenible.

Cuando el sujeto pasivo sea un empresario o profesional que adquiera con regularidad bienes muebles de cualquier tipo a particulares para afectarlos a una actividad económica, el artículo 102 bis del Reglamento del ITPAJD, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo¹⁰, prevé un mecanismo muy razonable de simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias. El carácter instantáneo del tributo determinaría, en principio, la obligación de presentar una autoliquidación separada por cada hecho imponible, es decir, por cada compra efectuada y el correspondiente devengo del tributo. Para evitar esa excesiva carga de obligaciones formales o costes indirectos se contempla, con carácter voluntario para el obligado tributario, la opción de que si rebasan el umbral de cien adquisiciones mensuales puedan autoliquidar conjuntamente todas las adquisiciones de cada mes completo, siempre que el importe individual de cada adquisición no supere el límite de 1.000 euros. De esta forma se presentará una única declaración-liquidación en el plazo de treinta días hábiles a contar desde el último día del mes que se liquide, e ingresando la suma de las cuotas correspondientes a todas las adquisiciones de dicho mes.

3.2. SUJECIÓN A TPO CON INDEPENDENCIA DE LA CONDICIÓN (PARTICULAR O EMPRESARIO) DEL ADQUIRENTE. CRITERIO DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

Como venimos subrayando, la plena sujeción a TPO de estas ventas de bienes muebles por parte de particulares ha sido siempre un aspecto poco

-
8. Artículo 14. Seis.2 del Texto Refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por el Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio (en la redacción dada desde 2024 por la Ley 10/2023, de 28 de diciembre).
 9. Esta medida, en vigor desde 2021, se recoge actualmente en el artículo 46.b) de la Ley 5/2021, de 20 de octubre, de Tributos Cedidos de la Comunidad Autónoma de Andalucía.
 10. Este artículo 102 bis fue introducido por el Real Decreto 1075/2017, de 29 de diciembre.

controvertido *de lege lata*, conforme a una interpretación que ha permanecido invariable a lo largo del tiempo en la jurisprudencia y la doctrina administrativa y que, además, es asumida de manera pacífica por una amplia mayoría de los operadores jurídicos.

Buena prueba de ellos nos la ofrecen las consultas planteadas ante la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda. A título de ejemplo paradigmático cabe citar la contestación a la consulta vinculante núm. V1723-13, de 27 de mayo de 2013, formulada por una sociedad cuya actividad económica consiste en la compraventa de ropa usada. En ella se nos recuerda una aparente obviedad, a la vista de la delimitación del hecho imponible que se perfila en los apartados 1 y 5 del artículo 7 del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD. En la redacción anterior a la modificación introducida por la Ley 11/2021 (de la que daremos cuenta en el próximo subapartado) ese apartado 5 declaraba la no sujeción al concepto TPO de las operaciones que, según los apartados precedentes del precepto, son o se consideran transmisiones patrimoniales onerosas o resultan equiparadas a ellas «cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido». De tal norma de no sujeción extrae el citado centro directivo la conclusión siguiente:

«Resulta claro que el legislador somete a tributación la generalidad de dichas transmisiones, sin hacer referencia alguna a la condición del adquirente. Si hubiese querido excluir aquellas transmisiones en que el adquirente sea empresario o profesional, lo hubiese señalado expresamente. Debe destacarse que cuando el legislador quiere distinguir situaciones jurídicas lo hace expresamente, y, en este sentido, el artículo 7.5 del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) permite distinguir dos tipos de transmisiones: las realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad que no están sujetas al ITPAJD, y las restantes transmisiones que quedan sujetas en base al artículo 7.1».

Queda pues claro que la delimitación entre TPO e IVA «se realiza atendiendo a la condición del transmitente del bien o derecho», de manera que «según sea particular o empresario-profesional sus transmisiones quedarán sujetas al ITPAJD o bien al IVA, siendo irrelevante a los efectos de determinar el tributo aplicable la condición jurídica del adquirente de los bienes o derechos». Y, en consecuencia, ha de rechazarse «el criterio que pretende delimitar ambos impuestos atendiendo a la condición del

adquirente del bien o servicio, en la medida en que el mismo carece de apoyo normativo, al no estar recogido en las leyes y reglamentos del IVA y del ITPAJD». Bajo tales premisas el planteamiento que asume la Dirección General resulta del todo congruente:

«Si la transmisión onerosa se ha efectuado por un particular quedará sujeta a ITPAJD, con independencia de que el obligado al pago sea el adquirente del bien o derecho transmitido, siendo indiferente la condición de este último».

En similares términos pueden verse otras contestaciones, previas o posteriores, ofrecidas por la Dirección General de Tributos a consultas vinculantes formuladas por empresas que adquieren bienes a particulares para su posterior reventa en el desarrollo de una actividad económica sujeta al IVA:

- Entidad que comercializa al por mayor metales preciosos y productos de joyería, comprando a particulares productos elaborados en oro para su posterior transformación y venta¹¹.
- Entidad dedicada al comercio al por menor de artículos de joyería que, entre otras operaciones compra oro y metales preciosos a particulares¹².
- Negocio de compraventa de oro cuya actividad consiste en la compra de objetos y joyas de oro a particulares para su transformación y posterior venta a un mayorista¹³.
- Actividad empresarial de comercio al por menor de maquinaria usada consistente en adquirir maquinaria textil usada a particulares para venderla a empresas del sector textil¹⁴.
- Consultante que va a darse de alta como empresario dedicado a la compraventa de oro, realizando adquisiciones de objetos y joyas de oro a particulares¹⁵.

11. Consulta vinculante V0203-10, de 8 de febrero de 2010.

12. Consulta vinculante V1066-11, de 26 de abril de 2011.

13. Consulta vinculante V0819-12, de 18 de abril de 2012.

14. Consulta vinculante V0999-12, de 9 de mayo de 2012. En este caso se analiza específicamente la sujeción a TPO en España, con arreglo al artículo 6.1.A) del Texto Refundido de la Ley del ITPAJD, de una compra de maquinaria usada a un particular de nacionalidad y residencia portuguesa, siendo la misma transportada por el consultante a España para su posterior venta.

15. Consulta vinculante V2131-12, de 7 de noviembre de 2012.

- Empresario dedicado a la compraventa de artículos de segunda mano, adquiridos previamente a particulares¹⁶.
- Entidad que desarrolla una actividad de compraventa de artículos de joyería, metales preciosos, metales comunes chapados y fabricación de piezas y accesorios de joyería, adquiriendo con frecuencia artículos de joyería a particulares¹⁷.
- Actividad de compraventa de metales preciosos y venta al por mayor de un material que en la mayoría de las ocasiones es obtenido a partir de objetos ya comercializados y que se compran con fines de fundición y reindustrialización de la materia prima¹⁸.
- Entidad que realiza una actividad de compraventa de relojes de segunda mano, teniendo como proveedores tanto a particulares como otros empresarios¹⁹.

A priori, nada nuevo bajo el sol se desprende de los pronunciamientos administrativos antes comentados. Sin embargo, las cosas no son tan simples como parecen, ya que la sujeción a TPO ha sido en ocasiones un tema conflictivo.

3.3. UN SUPUESTO PARADIGMÁTICO: LA CONTROVERTIDA SUJECCIÓN A TPO DE LA VENTA DE METALES PRECIOSOS Y JOYAS DE PARTICULARES A EMPRESARIOS

3.3.1. Origen del problema, doctrina del Tribunal Supremo y modificación legal posterior

En efecto, es probable que haya llamado la atención del lector el hecho de que muchas de las consultas a la Dirección General de Tributos que acabamos de citar se refieran a empresarios cuya actividad económica incluye como componente habitual la compra a particulares de oro u otros metales preciosos o de joyas u objetos elaborados a partir de ellos para su eventual transformación y posterior reventa. Ello no es fruto de una casualidad, porque precisamente en este campo hemos asistido hace pocos años a la

16. Consulta vinculante V3456-13, de 27 de noviembre de 2013.

17. Consulta vinculante V1464-14, de 3 de junio de 2014.

18. Consulta vinculante V2665-15, de 15 de septiembre de 2015.

19. Consulta vinculante V0831-18, de 26 de marzo de 2018.

reactivación de una vieja polémica en torno a si esas adquisiciones estaban o no sujetas al concepto TPO del ITPAJD²⁰.

Como antes hemos advertido, desde su redacción inicial el artículo 7.Cinco del Texto Refundido de 1993 ya respaldaba que una transmisión no quedase sujeta a TPO, sino al IVA, cuando quien actuase como transmitente fuese un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. Y, a la inversa, si el sujeto que transmitía el bien o derecho no ostentaba esa condición era razonable interpretar que la entrega se hallaba sujeta a TPO, incluso aunque el adquirente fuese un empresario o profesional que interviniese como tal²¹.

Esa interpretación podía deducirse con facilidad del precepto legal, sin forzar su tenor literal, a pesar de que en su redacción primigenia no se aludiese expresamente a la condición de empresario o profesional del transmitente como requisito *sine qua non* para excluir la sujeción a TPO²². Sin embargo, fue muy contestada por una parte importante de los comer-

-
20. Para una visión de los términos en que se planteó esta controversia, con opiniones doctrinales discordantes respecto de la sujeción o no al ITPAJD de las ventas de oro de particulares a empresarios, pueden consultarse los trabajos de RODRÍGUEZ-BEREJO LEÓN, M., «La tributación en España de la compra a particulares de objetos de oro por empresarios o profesionales en el marco del régimen fiscal del oro de inversión», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 391, 2015, pp. 5-42; MIRAS MARÍN, N., «La tributación de las transmisiones de particulares a empresarios en la compra-venta de oro y metales preciosos», *Nueva Fiscalidad*, núm. 5, 2015, pp. 9-34; FERNÁNDEZ JUNQUERA, M., «La sutil delimitación IVA-ITP. La venta de objetos de oro», *Quincena Fiscal*, núm. 8, 2017; CALVO VÉRGEZ, J., «A vueltas con la tributación de las operaciones de compraventa de oro a particulares en el ámbito de la imposición indirecta», *Boletín Informativo Tributario (BITplus)*, núm. 206, 2017, pp. 4-21, y «Las operaciones de compraventa de oro a particulares en el ámbito de la imposición indirecta», *Nueva Fiscalidad*, núm. 2021, pp. 19-73; PÉREZ-FADÓN MARTÍNEZ, J.J., «Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados: Sujeción a ITP y AJD de adquisiciones por empresarios en desarrollo de su actividad. Casos de “compro oro”», *Carta Tributaria*, núm. 40, 2018; y CAMPOS MOSCOSO, M., «A vueltas con la compraventa de oro por empresarios a particulares», *Quincena Fiscal*, núm. 5, 2020.
 21. Como recalcó hace tiempo VARONA ALABERN, J.E., «IVA e ITPAJD: Delimitación de los elementos subjetivo y objetivo del hecho imponible», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 65, 1990, p. 40, la sujeción a TPO se produce con independencia de si el adquirente es otro particular o se trata de un empresario o profesional, puesto que ningún precepto de la normativa reguladora del ITPAJD excluye su aplicación a quienes desarrollan actividades empresariales o profesionales.
 22. Esta versión originaria del artículo 7.Cinco del Texto Refundido de 1993 provenía, sin variación significativa, del artículo 7.5 del Texto Refundido del ITPAJD aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, en la redacción dada con

ciantes del sector del oro y otros metales preciosos, que durante un tiempo insistieron en que las compras de tales productos a particulares constituían un instrumento esencial y usual de su tráfico mercantil y que, en consecuencia, no debían quedar sometidas al concepto TPO, al ser este un tributo que incide exclusivamente sobre el tráfico civil entre particulares. Esta visión les indujo a recurrir de manera masiva, en vía administrativa y judicial, las liquidaciones practicadas por las Administraciones tributarias autonómicas, que entendían que procedía la exigencia de dicho tributo conforme a la lectura de la norma que hemos expuesto en el párrafo precedente, avalada además por la Dirección General de Tributos.

En apoyo de su tesis los obligados tributarios discrepantes invocaron una STS de 18 de enero de 1996, estimatoria del recurso de apelación interpuesto por un empresario individual que se oponía a la sujeción a TPO de las compras a particulares de objetos de oro, plata, platino y joyería realizadas durante cinco ejercicios (1982 a 1986)²³. No era un argumento débil, porque es cierto que el Alto Tribunal le dio la razón al recurrente, al declarar que el gravamen por TPO era ajeno y debía quedar al margen de «todas las operaciones que integran el tráfico empresarial, típico y habitual», dentro de las cuales están englobadas las adquisiciones que realiza un empresario para transformar las mercaderías o para revenderlas²⁴. Este planteamiento se predicó tanto de las compras realizadas entre 1982 y 1985, período en que aún estaba vigente el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, como de las efectuadas en 1986, implantado ya el IVA tras la adhesión de nuestro país a las Comunidades Europeas. El Tribunal Supremo estimó en ambos casos que estas compras se integran dentro del tráfico empresarial del empresario adquirente y que, como tales, se ubicaban extramuros del gravamen TPO, con independencia de que estuviesen o no sujetas al IVA (y antes al IGTE).

Sin embargo, pasaron los años y este pronunciamiento quedó aislado como una gota en el océano, pues no fue completado por otros de idéntico

efectos a partir de 1 de enero de 1986 por la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido (disposición adicional).

23. Recurso de apelación núm. 3646/1991.

24. El Tribunal Supremo insiste en la Sentencia de 18 de enero de 1996 en que las compras de objetos de oro, plata, platino y de joyerías realizadas habitualmente por un empresario cuya actividad tiene por objeto la compraventa de estas mercaderías «integran la fase de *inputs* (término económico), o de formación del coste (término contable) o de adquisiciones por compra (termino jurídico) de su tráfico mercantil, típico y habitual».

signo que permitiesen considerar que se había fijado jurisprudencia en sentido estricto conforme al artículo 1.6 del Código Civil. De ahí que la polémica volviese a irrumpir años más tarde en vía económico-administrativa y en sede contencioso-administrativa, dando lugar a fallos contradictorios de varios Tribunales Superiores de Justicia y de los Tribunales Económico-Administrativos. La proliferación de los negocios de compra de oro a particulares provocó que la litigiosidad se disparase de forma repentina. Dada la aparente contundencia de la Sentencia de 1996, los empresarios que se vieron afectados por comprobaciones administrativas y liquidaciones en que la Comunidad Autónoma les reclamaba el pago del concepto TPO por las compras de oro y metales preciosos a particulares, entendieron que la cuestión ya había sido zanjada en un sentido negativo por el Tribunal Supremo.

Pero cuando el asunto se sometió de nuevo a enjuiciamiento ante el Alto Tribunal, ahora a través de más de sesenta recursos de casación, este fijó a partir de su Sentencia núm. 1694/2019, de 11 de diciembre²⁵, una doctrina legal de signo claramente contrario al pronunciamiento aislado de 1996, declarando sin ambages la sujeción de estas operaciones al gravamen sobre TPO:

«En la medida en que lo esencial (...) es analizarlas desde la perspectiva del particular que enajena el bien por cuanto (i) es dicho particular el que realiza la transmisión y, por tanto, el hecho imponible del impuesto y (ii) no hay ningún precepto legal que exonere del gravamen por la circunstancia de que el adquirente sea un comerciante que actúa en el seno del giro o tráfico empresarial de su actividad».

Sin entrar en los detalles de la extensa argumentación desarrollada por el Tribunal Supremo en esta Sentencia y la larga lista de pronunciamientos posteriores que a ella se remiten en bloque²⁶, si nos parece oportuno hacer

25. Recurso de casación núm. 163/2016.

26. Entre diciembre de 2019 y abril de 2021 el Tribunal Supremo dictó nada menos que sesenta y dos sentencias que resuelven los correspondientes recursos de casación con remisión íntegra a la Sentencia 1694/2019, de 11 de diciembre (recurso de casación núm. 163/2016), en orden a justificar la decisión de considerar sujetas las operaciones de ventas de oro efectuadas por particulares a empresarios partiendo de la relación del IVA y de TPO. Este listado comienza con seis Sentencias de 12 de diciembre de 2019 (Sentencias núm. 1711 a 1716/2019 [recursos de casación núm. 1680/2017, 1687/2017, 1745/2017, 2288/2017, 2378/2017 y 4241/2017]) y se cierra con las Sentencias núm. 13 y 14/2021, de 18 de enero (recursos de casación núm. 8103/2018 y 4444/2019),

hincapié en una de las ideas expresadas que se contienen en el fundamento de derecho tercero:

«7. Por otra parte, no se alcanza a entender que el legislador haya querido que una actividad tan vasta y lucrativa —muy desarrollada, por cierto, en tiempos recientes— quede exonerada de cualquier gravamen, pues tal designio comprometería seriamente el principio de generalidad que prevé el artículo 31.1 de la Constitución.

En todo caso, esa exoneración —de ser realmente querida por la ley— requeriría una declaración expresa en la norma misma. Sea para excluir de tributación las operaciones en que intervenga como adquirente un comerciante en el ejercicio de su actividad; sea para eximir de tributación —por razones de política fiscal— transmisiones de cuantía poco relevante. Y ya hemos visto que ninguna de esas excepciones aparece en la ley».

Este último párrafo refleja una concepción del ámbito de aplicación de la modalidad TPO que, más allá del supuesto específico de las ventas de oro y metales preciosos por particulares, resulta extrapolable al conjunto de las operaciones en que un sujeto que no actúe como empresario o profesional transmita bienes muebles usados o de segunda mano de su patrimonio personal: no hay ninguna norma en el Texto Refundido de la Ley del ITPAJD que exone-re de tributación con carácter general las ventas de este tipo de bienes realizadas por particulares atendiendo a un criterio subjetivo (la condición de empresario o profesional del adquirente) u objetivo (escasa cuantía de la operación).

Aunque esta visión, como venimos insistiendo, podía deducirse sin dificultad de la redacción inicial del artículo 7.Cinco del Texto Refundido, el legislador quiso apaciguar cualquier rescoldo que pudiera quedar con el fin de prevenir nuevos conflictos. La Ley 11/2021, de 9 de julio, retocó ligeramente la norma de no sujeción al concepto TPO, que en la actualidad dice así (el subrayado es nuestro):

«No estarán sujetas al concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” regulado en el presente Título las operaciones enumeradas anteriormente cuando, **con independencia de la condición del adquirente, los transmis-
tentes sean empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad
económica** y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido».

núm. 69/2021, de 26 de enero (recurso de casación núm. 4197/2018), núm. 113/2021, de 29 de enero (recurso de casación núm. 5366/2018) y núm. 542/2021, de 22 de abril (recurso de casación núm. 3073/2019).

Este cambio vino propiciado justamente por la polémica que hemos expuesto sobre la tributación de los artículos de oro y joyería, tal y como consta en la exposición de motivos de la propia Ley 11/2021²⁷. Pero repárese en que las actuales referencias a la condición del adquirente y el transmitente son predicables del conjunto de operaciones en que deba delimitarse la sujeción o no al gravamen por TPO.

3.3.2. Adecuación al Derecho de la Unión Europea: la sujeción a TPO no implica vulneración de la Directiva IVA ni quiebra del principio de neutralidad fiscal

Esta controversia en torno a la tributación de las transmisiones de oro y los metales preciosos en el ITPAJD ha servido, de paso, para despejar también con carácter general otra incógnita importante respecto de la sujeción a gravamen por TPO de operaciones que tengan por objeto bienes muebles, usados o de segunda mano, cuya titularidad corresponde a particulares y en las que asuma la posición de adquirente un empresario o profesional. Aunque este compre los bienes con intención de revenderlos a sus clientes en el desarrollo de su actividad económica, en cuanto sujeto pasivo revendedor del IVA que puede acogerse, además, con carácter voluntario al régimen especial de bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección²⁸, la exigencia de TPO no choca con la normativa de armonización fiscal de la Unión Europea en esa materia, ni supone tampoco una quiebra del principio de neutralidad que la preside.

El problema es sencillo de explicar. El empresario o profesional que adquiere bienes de este tipo a particulares, estando obligado a tributar por TPO en lugar de por el IVA, soporta unas cuotas tributarias que no pueden deducirse de las cuotas devengadas en las ventas de bienes y ser-

27. En ella se afirma que «la existencia de interpretaciones contradictorias entre sí, tanto en el ámbito judicial, como en el administrativo, respecto a la sujeción o no a la modalidad de transmisiones patrimoniales de este impuesto de las operaciones de las compras a particulares de artículos de oro y joyería por parte de comerciantes de este sector empresarial, justifica la modificación que se introduce en la normativa de aquel con el fin de despejar cualquier duda en la delimitación del hecho imponible del tributo».

28. Este régimen especial, de carácter voluntario, se regula en los artículos 311 a 343 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, y en nuestra normativa interna en los artículos 135 a 139 de la Ley 37/1992.

vicios sujetas a este segundo impuesto indirecto (con independencia de que tales cuotas puedan considerarse un gasto de la actividad deducible, si están debidamente documentadas y registradas, en el ámbito del IRPF o del Impuesto sobre Sociedades). Por tanto, las cuotas satisfechas por TPO quedan al margen del mecanismo de deducción característico del IVA, clave de bóveda para asegurar la neutralidad del tributo. El importe de esas cuotas no deducibles puede incorporarse al precio de reventa de los bienes, lo que supone una influencia alza en la formación de dicho precio que algunos autores estiman contraria a los postulados de neutralidad; o, alternativamente, puede convertirse en un coste económico asumido por el empresario, con la merma que ello supone en términos de competencia y de ruptura de la neutralidad²⁹.

El Tribunal Supremo, con carácter previo a la resolución del recurso de casación que originó la citada Sentencia núm. 1694/2019, tomó conciencia de la necesidad de despejar cualquier sombra de duda acerca de una posible incompatibilidad entre la sujeción a TPO, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA y el principio de neutralidad fiscal que preside su configuración y funcionamiento. Al vender un particular bienes muebles (en el caso enjuiciado se trataba en concreto de oro, metales, piedras preciosos o artículo de joyería) a un empresario, los bienes transmitidos acaban reintroduciéndose en el circuito empresarial (área de influencia del IVA). Dicho empresario los destina a su actividad económica, al proceder a su reventa otras empresas especializadas en la fabricación, previo procesamiento y transformación de los materiales, de lingotes o piezas diversas de metales preciosos. Al ser, por tanto, operaciones encuadradas en el proceso de producción y distribución, la Sala Tercera del Tribunal Supremo acordó en febrero de 2018 elevar una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea³⁰, teniendo en cuenta que nuestra normativa interna exige el pago de un impuesto indirecto distinto del IVA a un empresario o profesional por la adquisición a un particular de un bien mueble concurriendo tres circunstancias:

«1. El objeto adquirido va a ser destinado, mediante su procesamiento y posterior transmisión, a la actividad económica propia de dicho empresario.

29. ALONSO GONZÁLEZ, L. M., «La tributación por ITP de las adquisiciones de bienes usados de particulares por parte de empresarios», *Quincena Fiscal*, núm. 3, 2019 (BIB\2019\614).

30. Auto de 7 de febrero de 2018 (recurso de casación núm. 163/2016)

2. Se van a efectuar operaciones sujetas a IVA al reintroducir el bien adquirido en el circuito empresarial y
3. La legislación aplicable en ese mismo Estado no permite al empresario o profesional deducirse, en tales operaciones, lo abonado en concepto de aquel impuesto por la primera de las adquisiciones mencionadas».

El Tribunal de Luxemburgo resolvió esta solicitud de decisión prejudicial en su Sentencia de 12 de junio de 2019, *Oro Efectivo SL*, asunto C-185/18. Para descartar que la exigencia del gravamen TPO resulte contraria a la Directiva IVA se argumenta que su artículo 401 permite a los Estados miembros mantener o establecer «cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios». Esta autorización para conformar «régimenes impositivos concurrentes» lleva aparejada la consecuencia de que esos impuestos «pueden igualmente percibirse cuando su percepción pueda dar lugar a una acumulación con el IVA en relación con una sola y misma operación»³¹, al no ser posible su recuperación vía deducción. Además, en el caso concreto de un tributo como la modalidad TPO del ITPAJD el Tribunal ya había dejado claro en pronunciamientos anteriores que no presenta unas características que conduzcan a calificarlo como impuesto sobre el volumen de negocios, al tratarse de una figura que «no grava con carácter general todas las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios y que no se percibe en el marco de un proceso de producción y de distribución que establezca que en cada fase puedan deducirse del impuesto las cantidades pagadas en fases anteriores del referido proceso»³².

Más fácil aún lo tuvo el Tribunal para descartar que la sujeción a TPO implique una vulneración del principio de neutralidad fiscal en materia de IVA, aduciendo una razón elemental: dicho principio únicamente rige en el marco del sistema armonizado establecido por la Directiva IVA, sin que sea posible su traslación a la esfera de un tributo no armonizado por la Unión Europea como aquel³³.

31. Sentencias de 20 de marzo de 2014, *Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona*, asunto C-139/12, y de 7 de agosto de 2018, *Viking Motors y otros*, asunto C-475/17.

32. Las diferencias entre el gravamen TPO y el IVA ya habían sido identificadas por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el Auto de 27 de noviembre de 2008, *Renta*, asunto C-151/08, y la Sentencia de 20 de marzo de 2014, *Caixa d'Estalvis i Pensions de Barcelona*, asunto C-139/12.

33. Como ya había afirmado el Tribunal en la Sentencia de 24 octubre de 2013, *Metropol Spielstätten*, asunto C-440/12, «el principio de neutralidad fiscal en materia de IVA

A modo de síntesis, de la exposición anterior se deduce que no hay ningún impedimento en el Derecho europeo para que las transmisiones de bienes por parte de particulares sean sometidas a un tributo como el gravamen sobre TPO, ajeno a las normas de armonización fiscal y en cuya regulación se define como sujeto pasivo-contribuyente al adquirente, incluso aunque este sea un empresario o profesional que actúe en el ejercicio de su actividad económica. Ahora bien, clarificado ese horizonte surge inevitablemente una pregunta elemental: ¿realmente existe una conciencia efectiva entre los obligados tributarios de que la compra a un vendedor particular de bienes usados como un mueble, un electrodoméstico, una bicicleta, una colección de discos o de libros o una joya conlleva el devengo y exigibilidad del ITPAJD?

4. UN SECTOR DE FRAUDE FISCAL DE MENOR ENTIDAD Y SOCIALMENTE CONSENTIDO POR FALTA DE CONCIENCIA CÍVICO-TRIBUTARIA

El interrogante precedente, cuya respuesta es a nuestro juicio negativa, nos sitúa ante el sugerente tema de la conciencia fiscal de los ciudadanos. De ella se ocupan los estudios sobre sociología tributaria, área temática en auge³⁴, entre los cuales aporta bastante luz en nuestro país el análisis estadístico que publica periódicamente el Instituto de Estudios Fiscales, organismo del Ministerio de Hacienda. Desde 2001 se han venido elaborando una serie de informes anuales bajo el título *Opiniones y actitudes fiscales de los españoles*. Entre otros muchos aspectos, en ellos se pregunta a los entrevistados sobre la evolución, extensión, causas, tipología, efectos y justificación del fraude fiscal. Nos interesa ahora simplemente dar muy breve noticia de algunos datos específicos sobre esa dimensión que aparecen en el último informe, correspondiente al ejercicio 2023³⁵.

solo obliga a garantizar la igualdad de trato y la neutralidad en este sistema armonizado».

34. Una clarificadora revisión crítica de la literatura en la materia con múltiples referencias bibliográficas puede consultarse en el trabajo de ALARCÓN GARCÍA, G., «La conciencia fiscal», en GIMÉNEZ-REYNA, E., RUIZ GALLUD, S., *El fraude fiscal en España*, Thomson Reuters-Aranzadi, Pamplona, 2018, pp. 1069 y siguientes.
35. DIRECCIÓN DE ESTUDIOS DEL INSTITUTO DE ESTUDIOS FISCALES, «Opiniones y actitudes fiscales de los españoles en 2023», *Documentos de Trabajo*, Instituto de Estudios Fiscales, núm. 7/2024, disponible en el enlace siguiente: https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2024_07.pdf (consultado en febrero de 2025).

ESTUDIOS

La irrupción de las plataformas digitales ha sacudido los cimientos de los sistemas tributarios tradicionales, creados para una economía analógica que ya no existe. Este libro nace en el epicentro de esta transformación, ofreciendo un poco de luz en un contexto de cambio constante, donde las normativas fiscales se redefinen a un ritmo vertiginoso. Conceptos que hasta hace poco eran materia de debate académico, como los Pilares de la OCDE para gravar a los gigantes tecnológicos, la directiva DAC 7 sobre intercambio de información o la revolucionaria propuesta ViDA para el IVA, son hoy realidades inminentes que exigen un análisis riguroso y actualizado que este libro aborda.

Esta obra colectiva reúne a las voces más autorizadas del panorama nacional e internacional para desentrañar la complejidad de este nuevo paradigma. A través de sus capítulos, se explora de manera exhaustiva tanto la tributación directa de los beneficios empresariales como el crucial papel de las plataformas en la recaudación de impuestos indirectos y la lucha contra el fraude. El lector no solo encontrará respuestas a los grandes debates globales, sino que también se adentrará en las implicaciones fiscales de fenómenos de vanguardia como los criptoactivos, el auge de los eSports o la construcción del emergente Metaverso.

«Tributación de las plataformas digitales: retos ante un nuevo paradigma» aspira a convertirse en una herramienta de consulta indispensable para académicos, asesores fiscales, legisladores y cualquier profesional que necesite comprender el presente para anticipar el futuro de la tributación en la era digital.

ISBN: 978-84-1085-471-0



Esta obra se enmarca dentro del Proyecto «TRIPLADIG: Retos en la Tributación de las Plataformas Digitales» (PID2022-1367670A-I00), proyecto de Generación del Conocimiento concedido por el Ministerio de Ciencia e Investigación, Convocatoria 2022, cuya entidad solicitante es la Universidad Pablo de Olavide de Sevilla y cuyos IP son José Manuel Macarro Osuna y José Miguel Martín Rodríguez. Título en inglés: Taxation of digital platforms: challenges in a new paradigm.



ARANZADI