

LA COLABORACIÓN DE LAS PLATAFORMAS DIGITALES EN LA APLICACIÓN Y EN LA RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS

THE COLLABORATION OF DIGITAL PLATFORMS IN THE APPLICATION AND COLLECTION OF TAXES

Carmen Ruíz Hidalgo*
Universidad de Vigo

Mónica Siota Álvarez**
Universidad de Vigo

The use of digital platforms for the provision of services and sale of goods has increased in recent years, thereby transforming the performance of markets. These transactions have called into question some of the pillars on which taxation has been based, due to the tax obligations generated. At the same time, new opportunities are created to help both tax administrations and taxpayers in the application of the tax system, also facilitating its subsequent control.

Since digital platforms are destined to become important collaborating agents of the tax administration, throughout this article, the authors identify the way in which they affect the application and collection of taxes. First, they address the issue of tax enforcement, reviewing the tasks and obligations of these platforms in this regard. Then, they cover the issue of tax collection and the way in which the platforms collaborate with it.

KEYWORDS: *Digital platforms; tax administration; collection; information exchange; assistance and collaboration.*

El uso de plataformas digitales para la prestación de servicios y venta de bienes se ha intensificado en los últimos años, transformando el funcionamiento de los mercados. Estas transacciones han puesto en cuestionamiento algunos pilares sobre los que se ha venido asentando la fiscalidad, debido a las obligaciones tributarias generadas. Al mismo tiempo, se crean nuevas oportunidades para ayudar tanto a las administraciones tributarias como a los contribuyentes en la aplicación del sistema tributario, facilitando también su consiguiente control.

Tomando en consideración que las plataformas digitales están llamadas a configurarse como importantes agentes colaboradores de la administración tributaria, a lo largo del presente artículo, las autoras identifican la forma en que inciden en la aplicación y recaudación de tributos. Primero, toman el tema de la aplicación de tributos, repasando las tareas y obligaciones propias de estas plataformas con relación a ello. Luego, abarcan el tema de la recaudación de los mismos y la forma en que las plataformas colaboran con aquello.

PALABRAS CLAVE: *Plataformas digitales; administración tributaria; recaudación; intercambio de información; asistencia y colaboración.*

* Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Vigo (Pontevedra, España). Contacto: cruiz@uvigo.es

** Profesora Contratada Doctora de Derecho financiero y tributario de la Universidad de Vigo (Pontevedra, España). Contacto: msiota@uvigo.es

Trabajo realizado al amparo del proyecto de investigación desarrollado en la Universidad de Vigo "PID2019-107450GB-C31", sobre "Retos y oportunidades de la administración tributaria", financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad de España.

Nota del Editor: El presente artículo fue recibido por el Consejo Ejecutivo de THÉMIS-Revista de Derecho el 12 de enero de 2021, y aceptado por el mismo el 24 de abril de 2021.

I. INTRODUCCIÓN

En el marco de la economía digital han surgido, en los últimos años, nuevos modelos de producción y consumo en los que, a través de plataformas digitales, se transfieren bienes o se prestan servicios, normalmente a cambio de una contraprestación monetaria. La utilización de dichas plataformas es, precisamente, uno de los elementos diferenciadores, novedosos, o disruptivos, de esta nueva economía; ya que la plataforma digital, accesible normalmente a través de un *software* de aplicación móvil (*app*), o a través de una página web, establece una conexión directa entre oferta y demanda, facilita la transacción y el pago, permite la valoración del servicio por los clientes, etc.

No existe, en todo caso, un único modelo o tipo de plataforma digital (Siota Álvarez, 2020, pp. 45-ss.). Así, hay plataformas que actúan en el proceso de provisión de bienes o de prestación de servicios como meras intermediarias digitales, poniendo en contacto a los prestadores/proveedores con los usuarios, como, por ejemplo, Airbnb, BlaBlaCar, Ebay, Wallapop, etc. Otras, en cambio, proporcionan el propio producto o servicio principal, o prestan servicios auxiliares o complementarios a los principales, por ejemplo, Uber, Glovo, Booking, etc. A su vez, las mencionadas plataformas pueden actuar con o sin ánimo de lucro, siendo múltiples los mecanismos de obtención de ingresos en el primer caso: cobro de una comisión o de una tarifa a los usuarios de la plataforma por el mero acceso a la misma, por las labores de intermediación realizadas, o por las entregas de bienes o prestaciones del servicio llevadas a cabo; o bien pueden obtener ingresos, de forma indirecta, a través de la gestión de los datos de los usuarios o bien mediante la venta de espacios de publicidad visibles desde la página web o aplicación.

Desde una perspectiva tributaria, los nuevos modelos de negocio que surgen al amparo de la economía digital –en general– y de la economía colaborativa –en particular–, así como la utilización de las mencionadas plataformas digitales, generan retos y oportunidades tanto para las Administraciones como para los usuarios de las mismas.

Así, uno de los principales desafíos a los que se enfrentan las administraciones tributarias está relacionado con la masificación de transacciones con relevancia fiscal que, en principio, provocarían dificultades de fiscalización y control (Montesinos Oltra, 2016, p. 47). Mientras que los usuarios de este tipo de plataformas digitales tendrían que afrontar problemas vinculados al cumplimiento de las obligaciones fiscales cuando obtienen rentas a través de ellas (Antón Antón, 2019, p. 210).

En contrapartida, debe reconocerse que los nuevos modelos de negocio que se llevan a cabo a través de plataformas digitales presentan ciertas ventajas desde una óptica tributaria. Por una parte, este tipo de transacciones, al aprovecharse de las herramientas tecnológicas que ofrece internet, dejan rastro y proporcionan información sobre las operaciones realizadas (Sánchez Huete, 2017b, p. 122); lo que, unido a las posibilidades que brinda el tratamiento masivo de datos, ofrecen a las administraciones tributarias sistemas de control tributario, hasta el momento, desconocidos e inconcebibles (Rozas Valdés, 2017, p. 143). Además, la función mediadora que desempeñan, en ocasiones, las plataformas digitales en el momento del pago generan grandes oportunidades para un cumplimiento más ágil en la recaudación de las posibles obligaciones tributarias surgidas y para llevar a cabo una fiscalización más efectiva de las mismas por parte de la administración tributaria (Montesinos Oltra, 2016, p. 48).

Por su parte, los usuarios de las plataformas digitales también pueden verse auxiliados o asistidos por dichas plataformas en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, simplificando así el proceso de declaración fiscal, en particular cuando los usuarios no son empresarios o profesionales.

Queda justificado, por tanto, que la colaboración y asistencia de las plataformas digitales puede resultar esencial no solo para facilitar y simplificar la correcta aplicación del sistema tributario, sino también para el correspondiente control del mismo. Asimismo, pueden desempeñar un importante papel colaborando con la Administración en tareas de recaudación tributaria.

II. LA COLABORACIÓN DE LAS PLATAFORMAS DIGITALES EN LA APLICACIÓN DE LOS TRIBUTOS

A. Asistencia y colaboración de las plataformas digitales

Son múltiples y variados los problemas tributarios que generan los nuevos modelos de negocio que han surgido con la economía digital. Ello se debe, fundamentalmente, a que hay que tratar de reconducir las nuevas transacciones a los conceptos y elementos tributarios ya existentes; aunque en muchas ocasiones dicha adecuación no sea posible, obligando al legislador a ofrecer soluciones específicas. En este sentido, se ha reconocido abiertamente que “desde una perspectiva fiscal, la economía colaborativa ha puesto en cuestionamiento algunos pilares y estructuras básicas sobre las que se ha venido asentando nuestra fiscalidad” (Ruiz Garijo, 2018, p. 183).

Sin embargo, y al mismo tiempo, también se ha señalado que los Estados no solo deberían de preocuparse por establecer nuevos tributos —o, en su caso, adaptar los vigentes—, sino que también deberían informar y asistir a los diferentes obligados tributarios que surgen a propósito de esta nueva realidad (Navarro Egea, 2017, p. 525). Así, se han identificado hasta tres tipos de acciones específicas que se han implementado en los Estados miembros para simplificar los costes de cumplimiento de las obligaciones tributarias en el caso de la economía colaborativa¹: (i) campañas de orientación e información para aclarar las normas aplicables; (ii) introducción de un régimen específico/simplificado para los ingresos generados en el ámbito de la economía colaborativa hasta un umbral; y (iii) la participación voluntaria de las plataformas, ya sea para intercambiar datos fiscales con los contribuyentes y/o la administración pública o para actuar directamente como agentes retenedores de la administración tributaria (Antón Antón, 2019, p. 199).

Por tanto, se impone la necesidad, enmarcada en el genérico deber de proporcionar información y asistencia a los obligados tributarios —que, en el ordenamiento español, reconoce el artículo 85 de la Ley General Tributaria (en adelante, LGT)²—, de que las administraciones tributarias ofrezcan información clara sobre las obligaciones tributarias que son exigibles a los distintos agentes implicados, por ejemplo, a través de campañas informativas, o mediante la elaboración de guías específicas, en función del modelo de negocio de que se trate; existiendo distintas iniciativas, al respecto, en el derecho comparado (Antón Antón, 2017, pp. 570-571).

Pero esa misma tarea, junto a otras que faciliten la correcta aplicación de los tributos como proporcionar información con trascendencia tributaria, también puede ser desarrollada por las propias plataformas digitales que realizan una labor de intermediación en prestaciones de servicios o en la venta de bienes. Las especiales circunstancias en que estas desarrollan su actividad (utilizando tecnologías informáticas que permiten un tratamiento masivo de datos y registran las distintas

transacciones que se realizan a través de ellas), las hacen especialmente propicias para prestar ayuda y colaboración a los usuarios de las mencionadas plataformas en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Y ello, al margen de que sería deseable la utilización de ciertas herramientas, por parte de las administraciones tributarias, que simplificaran los costes de cumplimiento tributarios que generan estas tareas también para las propias plataformas: creando ventanillas únicas, desarrollando mecanismos de intercambio de información en línea, etc.

En este sentido, se ha subrayado que las plataformas digitales no deberían desentenderse de las obligaciones tributarias de las partes a las que ponen en contacto (Vega García, 2017, p. 600). De hecho, algunas de ellas, conscientes de la importancia de la fiscalidad, tienen un servicio de asesoría fiscal para sus usuarios.

De todas formas, la colaboración de las plataformas digitales, con el objetivo de facilitar y simplificar la correcta aplicación de los tributos, puede llevarse a cabo tanto con los usuarios de las propias plataformas como con las administraciones tributarias. Así, por ejemplo, y respecto de la posible colaboración de las plataformas proporcionando información con relevancia tributaria, cabrían varias posibilidades: que las plataformas enviaran los datos pertinentes a las autoridades tributarias para que estas comunicasen, en su caso, las obligaciones fiscales a los usuarios de las plataformas; que las plataformas comunicasen directamente los datos a sus usuarios, e informasen a las autoridades tributarias; que las plataformas informasen exclusivamente a los usuarios, etc. (Antón Antón, 2017, p. 572).

Las plataformas digitales, en particular las de intermediación, han sido reconocidas como “sujetos idóneos de colaboración con la Hacienda Pública” (Pastor del Pino, 2019, p. 230), de acuerdo con lo previsto en el artículo 92 de la LGT (Ley 58/2003, 2003). Si bien, se han identificado distintos niveles o ámbitos de colaboración (Pastor del Pino, 2019, p. 231), conforme a ese mismo precepto normativo³.

¹ Al respecto, véase también Pastor del Pino (2019, p. 230).

² Por su parte, el artículo 34.1. a) de la LGT reconoce el derecho del obligado tributario a “ser informado y asistido por la administración tributaria sobre el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones tributarias” (Ley 58/2003, 2003).

³ El artículo 92.3 de la LGT dispone que la colaboración social puede referirse, entre otros, a los siguientes aspectos: (a) realización de estudios o informes relacionados con la elaboración y aplicación de disposiciones generales; (b) campañas de información y difusión; (c) simplificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias; (d) asistencia en la realización de autoliquidaciones, declaraciones y comunicaciones y en su correcta cumplimentación; (e) presentación y remisión a la administración tributaria de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o cualquier otro documento con trascendencia tributaria, previa autorización de los obligados tributarios; (f) subsanación de defectos, previa autori-

Así, y en primer lugar, las plataformas digitales podrían realizar tareas de simple suministro de información a la población, en general, o a los usuarios o clientes de la propia plataforma, en particular, sobre las obligaciones tributarias derivadas de las prestaciones de servicios o de las entregas de bienes que realizan, conforme a las normativas tributarias vigentes. En este sentido, algunos Estados obligan a las plataformas a informar a sus usuarios sobre sus obligaciones tributarias, incluyendo informes periódicos sobre las transacciones realizadas (Bilbao Estrada, 2018, p. 242).

Un segundo nivel de colaboración se concretaría en labores más directas de asesoramiento y ayuda informal, asistiendo a los usuarios de las plataformas en la cumplimentación de autoliquidaciones, liquidaciones o comunicaciones tributarias; proporcionándoles, por ejemplo, un listado de las transacciones realizadas en su plataforma con inclusión de las contraprestaciones abonadas. También se podrían articular herramientas de simplificación en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Al respecto, la Comisión Europea en su documento La agenda europea de la economía colaborativa pone, como ejemplo de buena cooperación con plataformas de uso compartido de vehículos, que estas puedan simplificar el proceso de declaración fiscal de los conductores. Para ello, describe lo que sucede en Estonia: las transacciones entre el conductor y el cliente son registradas por la plataforma colaborativa, que después envía solo los datos pertinentes a efectos fiscales a las autoridades que, a continuación, prerellenarán los formularios fiscales del contribuyente. La idea principal es ayudar a los contribuyentes a cumplir sus obligaciones fiscales eficazmente y con el mínimo esfuerzo (Comisión Europea, 2016, p. 15).

En tercer lugar, las plataformas también podrían implicarse más en la correcta aplicación de los tributos llevando a cabo auténticas actuaciones de asistencia o ayuda formal realizando directamente la presentación de las correspondientes autoliquidaciones, liquidaciones o comunicaciones, o desarrollando otras tareas de intermediación entre la administración tributaria y los obligados tributarios, resultado necesario en estos casos el consentimiento expreso de los obligados.

A la hora de hacer efectiva esta labor de asistencia y colaboración por parte de las plataformas

digitales, algunos países han preferido emplear la vía de la voluntariedad en lugar de la obligatoriedad, tratando de llegar a acuerdos de cooperación con estas. Aunque la relación cooperativa entre entidades y administraciones tributarias plantea dudas sobre su eficacia, se ha reconocido que la extensión y aplicación de tales planteamientos puede facilitar las tareas de asistencia y colaboración de las plataformas, sin que su ubicación territorial constituya un límite (Sánchez Huete, 2017a, p. 5). Además, siempre se podrían articular algunas medidas para promover la cooperación de plataformas no residentes, como, por ejemplo, la creación de una mención o calificación administrativa que refuerce la reputación de la plataforma colaboradora.

Urge, en todo caso, articular vías para lograr asistencia y colaboración, voluntaria o imperativa, por parte de las plataformas digitales respecto de las obligaciones tributarias de sus usuarios. Solo así se podrá avanzar en la simplificación y en el control de la aplicación de los tributos, garantizando la efectividad del deber de contribuir.

En este sentido, el Comité Económico y Social Europeo de la Unión Europea

espera que las normativas europeas y nacionales contemplen mecanismos para fomentar la cooperación entre los operadores de la economía colaborativa y las autoridades tributarias. Gracias a una utilización amplia de datos fiables y rastreables, esta cooperación podría promover la simplificación y la transparencia fiscal, lo que podría llegar a permitir que, a efectos de estas actividades, las plataformas digitales se convirtieran en 'sustitutos del contribuyente' en colaboración con las autoridades tributarias (Dictamen 2018/C 081/09, 2018, apartado 5.12).

B. Obligaciones de suministro de información con trascendencia tributaria

Aunque las tareas de suministro de información también pueden incardinarse entre las labores de asistencia y colaboración que pueden prestar las plataformas digitales, ya sea a la administración tributaria, ya sea a los usuarios de las plataformas, ya sea a ambos; hemos considerado oportuno analizar de forma específica las obligaciones de suministro de información con trascendencia tributaria, por la gran relevancia que adquieren en este ámbito.

zación de los obligados tributarios; (g) información del estado de tramitación de las devoluciones y reembolsos, previa autorización de los obligados tributarios; o, (h) solicitud y obtención de certificados tributarios, previa autorización de los obligados tributarios (Ley 58/2003, 2003).

La economía digital, al igual que ocurriera en su día con el comercio electrónico, genera una masificación de actos, hechos o negocios con posible relevancia tributaria que, en principio, provocarían dificultades de control para la administración tributaria (Montesinos Oltra, 2016, p. 47). Pero las ventajas tecnológicas que presentan las plataformas digitales, junto con la función mediadora que desempeñan –en ocasiones, en el momento del pago– ofrecen grandes oportunidades para llevar a cabo una fiscalización más efectiva de las obligaciones tributarias que se generan en su seno (en particular las de los usuarios de dichas plataformas). Además, y frente a épocas pasadas, las administraciones tributarias están evolucionando hacia un crecimiento exponencial en la captación, el análisis y el tratamiento de datos con trascendencia tributaria y, por tanto, en las posibilidades de detección de las rentas derivadas de la economía digital gracias a la irrupción y combinación de distintas tecnologías como, por ejemplo, *software* araña, *big data*, *machine learning*, Internet de las cosas, etc. (Bilbao Estrada, 2018, p. 260). En definitiva, la combinación de información requerida a las plataformas digitales, junto a la que pueda ser obtenida por la Administración a través de nuevas tecnologías, permitirá estrechar el cerco de los usuarios de plataformas digitales que incumplen con sus obligaciones tributarias.

Tradicionalmente, las administraciones tributarias nacionales han obtenido información con trascendencia tributaria relevante, fundamentalmente, mediante el establecimiento de específicos deberes de información tributaria; pero también y, en su caso, a través de requerimientos individualizados de información. Por otra parte, los deberes de proporcionar información pueden establecerse sobre datos propios de los obligados tributarios o sobre datos referenciados, esto es, sobre datos de terceras personas con las que los obligados a proporcionar información se relacionan económicamente.

En nuestra opinión, el establecimiento de específicos deberes de información tributaria, tanto de carácter nacional como supranacional, en virtud de los cuales las plataformas digitales se viesen obligadas a proporcionar información tributaria relevante sobre las actividades económicas desarrolladas por los usuarios de las mismas –sobre todo cuando los usuarios son particulares– tendría un impacto muy positivo en la correcta aplicación de los tributos; y, en última instancia, en el incremento de los ingresos públicos estatales.

Al respecto, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE), ha señalado que

dada la disponibilidad y posibilidad de acceso a ‘datos masivos’ o macrodatos, es necesario intensificar la cooperación internacional entre administraciones tributarias, principalmente en lo concerniente a la información sobre los usuarios de plataformas en línea en su condición de parte integrante de iniciativas como la economía colaborativa y la economía por encargo, con el fin de garantizar el pago de los impuestos devengados por los ingresos percibidos (2018, p. 2).

En todo caso, consideramos que resultaría precipitado instaurar dichos deberes de información si todavía no se ha clarificado la fiscalidad de alguno de los nuevos modelos de negocio que han surgido al amparo de las plataformas digitales.

1. El necesario establecimiento de obligaciones de suministro información de carácter supranacional

En los últimos años, y debido fundamentalmente a la globalización, las administraciones tributarias han ido contando, progresivamente, con nuevos e importantes instrumentos normativos que persiguen garantizar el intercambio y el suministro de información tributaria entre ellas. De ahí que se afirme que uno de los mayores avances de la fiscalidad internacional es el establecimiento de un nuevo estándar de intercambio efectivo de información tributaria entre Estados.

Buen parte de las rentas que se obtienen a través o por plataformas digitales tienen un componente transfronterizo. Con frecuencia los proveedores de bienes/prestadores de servicios que actúan por medio de una plataforma digital pueden operar, gracias a esta, en varios países al mismo tiempo. También es habitual que las plataformas estén situadas en un determinado territorio y los usuarios de las mismas estén radicados en países distintos. Por tanto, si una Administración quisiera obtener información con trascendencia tributaria sobre los usuarios de una plataforma cuando esta es no es residente en el país, o incluso sobre los propios ingresos que esta obtiene en los distintos países donde opera, resulta imprescindible la asistencia mutua entre las distintas administraciones tributarias para conseguir dicha información. Para ello sería necesario recurrir, en principio, a normas de carácter supranacional; aunque no se ha descartado explorar modelos de acuerdo voluntario de colaboración en materia de suministro de información por parte de las plataformas (Antón Antón, 2017, pp. 574-575).

Es claro que se podría apelar, tal y como ha señalado Falcón y Tella (2014, p. 15), a la red de ins-

trumentos internacionales con cláusula de intercambio de información entre administraciones tributarias, previa petición, entre los que destaca la cláusula del artículo 26 del Modelo de Convenio de Doble Imposición de la OCDE (Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE], 2010). También se podría recurrir al Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal (OCDE & Consejo de Europa, 2011)⁴. Pero, junto a las limitaciones generales que algunas de estas normas prevén con relación al propio mecanismo de intercambio de información fiscal entre Estados, habría que añadir las dificultades específicas que presenta la obtención de información tributaria relevante en el ámbito de la economía digital. Consideramos, por tanto, que estos instrumentos normativos presentarían problemas para lograr un adecuado intercambio de información tributaria con relación a las plataformas digitales.

Desde la perspectiva de la Unión Europea (en adelante, UE), hay normas específicas que regulan el intercambio de información entre los Estados miembros, tanto en materia de impuestos indirectos como directos. Entre las primeras, habría que mencionar el Reglamento 904/2010 de 7 de octubre de 2010 del Consejo de la Unión Europea, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA). Por lo que respecta a las segundas, el instrumento ordinario de obtención de información entre administraciones tributarias es la Directiva 2011/16/UE, del Consejo de la Unión Europea, de 15 de febrero de 2011, relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad.

Esta última norma, la Directiva 2011/16/UE, también presentaría importantes restricciones a la hora de lograr un apropiado intercambio de información en el ámbito de la economía de plataforma. Concretamente, se ha afirmado que solo el mecanismo de intercambio previa solicitud de los Estados sería potencialmente idóneo para conseguirlo (Pastor del Pino, 2019, p. 219). Sin embargo, creemos que las importantes limitaciones a las que se ve sometido este mecanismo de intercambio de información condicionarían seriamente su eficacia. Así, por ejemplo, no podría solicitarse información de forma genérica sobre los usuarios de las plataformas. Por otra parte, y en virtud del principio de

subsidiariedad, por el que solo se puede recabar información de otro Estado miembro, tras agotar las fuentes habituales de información interna en el propio Estado, será difícil identificar dichas fuentes, sobre todo, cuando a nivel interno no se han previsto, con carácter general, específicas obligaciones de suministro periódico de información con relación a las plataformas digitales.

No obstante, se está abordando una importante modificación normativa de esta Directiva, que podría subsanar la mayor parte de dificultades que existen actualmente para lograr un efectivo intercambio de información en el ámbito de las plataformas digitales. Nos referimos a la 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 (en adelante, la Propuesta de Directiva), la cual actualmente se está debatiendo en el Consejo de la Unión Europea. La Exposición de Motivos de la Propuesta de Directiva justifica la necesidad de la modificación normativa del siguiente modo:

[E]n la UE es necesario ampliar la cooperación administrativa a ámbitos nuevos, con el fin de abordar los desafíos que plantea la digitalización de la economía y ayudar a las administraciones tributarias a recaudar los impuestos de una forma mejor y más eficiente y a adaptarse al ritmo de los nuevos acontecimientos. Las características de la economía de las plataformas digitales complican en gran medida la trazabilidad y la detección de los hechos imposables por parte de las administraciones tributarias. El problema se agrava especialmente cuando estas operaciones se realizan a través de operadores de plataformas digitales establecidos en otra jurisdicción. El hecho de que los vendedores no comuniquen las rentas obtenidas a cambio de la prestación de servicios o la venta de bienes a través de plataformas digitales conlleva un déficit en los ingresos fiscales de los Estados miembros. También otorga una ventaja a esos vendedores en comparación con los que no operan en plataformas digitales. De no abordarse este vacío legislativo, será imposible garantizar la consecución del objetivo de la equidad tributaria (2020).

En caso de que, finalmente, se aprobase esta Propuesta de Directiva con la que, una vez más, se

⁴ El Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Fiscales (*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*) fue desarrollado conjuntamente por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE) y el Consejo de Europa en 1988 y enmendada por protocolo en 2010, firmada por 113 jurisdicciones y de la que España es signataria desde el 12 de noviembre de 2009, encontrándose en vigor en nuestro país desde 2013. Para mayor información, véase un listado de los países signatarios del Convenio y de las fechas de entrada en vigor de la misma para tales jurisdicciones en la página web de la OCDE: http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf.

trataría de ampliar el ámbito de aplicación de la Directiva 2011/16/UE, se darían grandes pasos a la hora de lograr que las administraciones tributarias de la UE obtuviesen información tributaria sobre las transacciones que se realizan a través de plataformas digitales.

En concreto, la Propuesta de Directiva prevé que tanto los operadores de plataformas digitales de la UE—residentes fiscales en la UE o que operan en la UE a través de un establecimiento permanente— como los operadores no residentes—pero que intermedian en la venta de bienes o en el arrendamiento de inmuebles que se encuentran situados en la UE— tienen la obligación de recopilar una serie de información con relevancia tributaria y comunicarla, de forma automática, a las autoridades competentes de los Estados miembros en los que residan los usuarios registrados en dichas plataformas sobre una serie de transacciones que estos realicen. Las actividades sobre las que se establece esta obligación de suministro de información realizadas con la intermediación de las plataformas son: (i) el arrendamiento de bienes inmuebles; (ii) la prestación de servicios personales; (iii) la venta de bienes; (iv) el arrendamiento de cualquier medio de transporte; y (vi) la inversión y los préstamos en el marco de la financiación participativa.

2. Obligaciones de suministro de información para plataformas digitales en el ordenamiento español

Para que se pueda producir el intercambio de información entre administraciones tributarias a escala global es necesario que las administraciones tributarias nacionales dispongan, de forma sencilla y actualizada, de información tributaria relevante que suministrar. Esto es, en última instancia, la implementación de las obligaciones de intercambio de información a nivel supranacional puede requerir la adopción de normas internas que garanticen el suministro puntual de información.

A su vez, y en función de la estrategia de política tributaria que el país escoja, se abren dos grandes posibilidades: el establecimiento de una obligación genérica de información para todas las plataformas digitales o la creación de obligaciones específicas para determinados ámbitos (por ejemplo, arrendamiento de inmuebles, ventas de bienes usados, etc.).

La necesidad de establecer una obligación informativa específica, que abarque la comunicación de datos tributarios de la propia plataforma y, fundamentalmente, los de los usuarios de la misma, se ha planteado no solo ante la necesidad de obtener información que se pueda transmitir a otros Estados, sino también como medida para evitar el fraude fiscal con carácter general.

Sánchez Huete (2017c) ha sistematizado los argumentos a favor y en contra de crear una nueva obligación informativa en el ordenamiento tributario español para las plataformas digitales de economía colaborativa, concluyendo que ni siquiera un mayor número de obligaciones informativas supone la obtención de una mayor información; ya que sería preciso adecuar su establecimiento a la eficacia que con ellas se obtiene. En concreto, este autor ha señalado que “el establecimiento de una obligación de suministro periódico de informaciones tributarias sobre operaciones masivas, pero de escasa cuantía, podría considerarse desproporcionada, atendiendo a la existencia de obligaciones a cargo del contribuyente y la posibilidad de requerimiento individualizado” (Sánchez Huete, 2017c, p. 26).

Sin embargo, consideramos necesario que se establezcan en nuestro ordenamiento específicas obligaciones informativas con relación a las plataformas digitales, porque tanto el tipo de usuarios de las mismas (en muchas ocasiones, particulares), como la inexistencia de obligaciones de retención, provocarían que la administración tributaria no tuviese información alguna sobre la gran mayoría de transacciones que se llevan a cabo a través de dichas plataformas. Por otra parte, esta información podría utilizarse para simplificar la aplicación de los tributos, permitiendo la incorporación automática de ciertos datos a las declaraciones tributarias de los usuarios de estas plataformas.

A finales del año 2017 se incorporó al ordenamiento tributario español una obligación informativa relativa a los arrendamientos de viviendas con fines turísticos. Así, el artículo 54 *ter* del Reglamento General de las actuaciones y procedimientos de gestión e inspección tributaria⁵ (Real Decreto 1065/2007, 2007) tiene como objetivo establecer una obligación de información específica para personas o entidades, y en particular, para las denominadas “plataformas colaborativas” que intermedian en la cesión del uso de viviendas con fines

⁵ Este artículo fue incorporado mediante el artículo undécimo del Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y 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.

turísticos con fines de prevención del fraude fiscal. Por tanto, y bajo la premisa de evitar el fraude fiscal, este precepto obliga a las plataformas digitales que intermedian en el alquiler de viviendas turísticas a proporcionar a la Agencia Tributaria española información sobre sus usuarios (tanto quienes ofrecen una vivienda, como quienes la alquilan) relativa a: sus datos personales (nombre, apellidos, documento de identidad), referencias catastrales de los inmuebles, duración de las estancias, importe de cada alquiler o la naturaleza del intercambio cuando no exista contraprestación económica.

Actualmente, esta obligación informativa no se exige, al haber sido anulada por la Sentencia del Tribunal Supremo S.T.S. 1106/2020, de 23 de julio de 2020. De todas formas, la anulación se ampara exclusivamente en motivos formales, por considerar el 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. Es de suponer, por tanto, que una vez se subsane el defecto procedimental cometido por el legislador, esta obligación informativa se podrá establecer de nuevo.

En nuestra opinión, el legislador tributario español debería de seguir incorporando deberes de suministro de información tributaria en otros ámbitos en los que las plataformas digitales actúan de intermediarias; ya que, de esta forma, se facilitarían las labores de control por parte de las administraciones tributarias y, en última instancia, se podrá simplificar la aplicación del sistema tributario. En todo caso, el legislador tributario español se verá abocado a dicha tarea si, finalmente, se aprueba la 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 (2020).

III. LA COLABORACIÓN DE LAS PLATAFORMAS DIGITALES EN LA RECAUDACIÓN DE LOS TRIBUTOS

La normativa española y la de la UE acerca de la colaboración de las plataformas digitales en la recaudación tributaria se encuentran en un estadio inicial. Si bien existen ejemplos en ciertas Comunidades Autónomas, así como en otros Estados miembros (Mories Jiménez, 2017b, p. 93), no han sido suficientes para que el legislador haya impulsado la adopción de medidas concretas dirigidas a las plataformas digitales (Comisión Europea, 2016).

En España, el legislador estatal se ha limitado a regular el *crowdfunding* financiero, sin que se contemple ningún mecanismo de colaboración directa entre las plataformas y las administraciones tributarias en el ámbito de la recaudación (Ley 5/2015, 2015).

Como ha señalado Correcher Mato:

involucrar en la recaudación tributaria a las plataformas colaborativas que intermedian en el pago, aprovechando sus particularidades, es, sin duda, uno de los instrumentos más eficaces para asegurar el deber de contribuir y la recaudación tributaria; pero también, aunque de forma indirecta, para garantizar el control tributario y superar las dificultades para identificar contribuyentes e ingresos imposables en la economía colaborativa, amén de obtener información sobre los prestadores de servicios en este fenómeno (2018, p. 5).

En definitiva, para que se pudiese iniciar una regulación al respecto sería preciso, en primer lugar, identificar aquellas figuras impositivas ligadas a la actividad económica subyacente y, a partir de ahí, delimitar las categorías tributarias subjetivas más adecuadas que permitiesen asegurar y simplificar la recaudación y mejorar el control tributario sobre los ingresos imposables (Correcher Mato, 2018, p. 6). Para todo ello hay que tener en cuenta las características del sector de la economía colaborativa sobre la que se quiere aplicar e incluso, el tipo de rendimiento sobre el que se va a establecer, teniendo en cuenta que el control de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que realizan actividades ajenas a las rentas provenientes de actividades económicas son más laxas no solo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sino también con relación al Impuesto sobre Sociedades (Mories Jiménez, 2017a, p. 54).

Así las cosas, tal y como ha puesto de manifiesto Machaconses García (2019, p. 201), se deben analizar tres aspectos a la hora de configurar esta obligación tributaria: (a) los tributos en cuya recaudación puede intervenir las plataformas digitales; (b) delimitar la categoría subjetiva más adecuada para la colaboración en la recaudación; y (c) concretar cómo se puede cumplir con la obligación cuando una gran parte de las plataformas digitales no son residentes fiscales en el territorio nacional. No obstante, antes de iniciar el análisis propuesto, debemos recordar el elenco de obligados tributarios previstos en la normativa tributaria.

A. Categorías subjetivas del ordenamiento tributario español

El artículo 35 de la LGT (Ley 58/2003, 2003) establece un elenco de obligados tributarios a los que

la ley de cada tributo les puede imponer el cumplimiento de obligaciones tributarias. Entre todos los supuestos mencionados en la LGT, el contribuyente se configura como la figura subjetiva sobre la que pivota el tributo en la medida en que se le imputa la obligación tributaria principal, que deriva de la realización del hecho imponible. El resto de obligados tributarios tienen un papel diferente en el cumplimiento de la obligación tributaria.

El elemento subjetivo del tributo se configura como uno de sus elementos esenciales y está sujeto a reserva de ley. De esta manera, la ley específica de cada tributo debe contener la configuración subjetiva de las plataformas digitales respecto de la obligación tributaria principal, regulando el presupuesto de hecho. Es cierto que caben otras posibilidades que no se encuadran en la figura de un obligado tributario que, tal vez, resultan más sencillas y útiles en la recaudación de los tributos. En concreto, tal y como apunta Correcher Mato (2018, p. 7), se pueden celebrar acuerdos de naturaleza convencional entre la administración tributaria y las plataformas digitales con carácter voluntario para que colaboren con la Administración, aunque dichos acuerdos siempre tendrían que estar regulados en la ley tributaria. Por ello, como aliciente para la suscripción de estos acuerdos, este mismo autor propone establecer una mención o calificación administrativa que certifique el cumplimiento de las obligaciones legales y de colaboración con los poderes públicos, teniendo en cuenta que parte del éxito de dichas plataformas se debe a la reputación de las mismas frente a sus usuarios (Correcher Mato, 2018).

Pues bien, atendiendo a los distintos obligados tributarios que existen en nuestro ordenamiento las propuestas se limitan a la figura de los retenedores, responsables y sustitutos.

La figura del sustituto se regula en el artículo 36.3 de la LGT como aquel obligado tributario que ocupa, en la relación jurídico-tributaria, el lugar del contribuyente (Ley 58/2003, 2003). Así, el sustituto queda obligado al cumplimiento de todas las obligaciones materiales y formales del contribuyente. Si bien, en la actualidad, la figura del sustituto aparece como sujeto pasivo solo en casos que se pueden calificar como marginales en el ordenamiento español, ello no obsta para que pueda ser una figura a tener en cuenta en el caso que nos ocupa.

El retenedor tiene una gran importancia práctica en impuestos como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, aunque en este último con una intensidad menor respecto del primero. El artículo 37.2 de la LGT regula la figura del retenedor como aquel

que tiene la obligación de detraer e ingresar ante la administración tributaria, con ocasión de los pagos que realicen a otros obligados tributarios, una parte de su importe, a cuenta del tributo que corresponde a estos últimos (Ley 58/2003, 2003).

En todo caso, la obligación del retenedor es autónoma e independiente de la obligación tributaria principal, que le corresponde al contribuyente que soporta la retención. Esto significa que la obligación de retener tiene su propio presupuesto de hecho, íntimamente relacionado con los pagos que realiza el retenedor al retenido. Y ello produce dos efectos: en primer lugar, el retenedor está obligado a efectuar el ingreso de la retención, aunque no la haya detraído de manera efectiva de los pagos que debe hacer al contribuyente; en segundo lugar, el contribuyente que soporta la retención se deduce de su impuesto personal la cantidad retenida —o la que hubiera debido ser retenida, en el caso de que el retenedor no la hubiera practicado—. Así, el retenedor que no haya practicado la retención queda obligado frente a la Administración a ingresar el importe de las que debió practicar sin que sufra menoscabo la recaudación de los tributos.

En tercer lugar, la ley puede configurar como responsable solidario o subsidiario de la deuda del contribuyente a otras personas o entidades, tal y como se establece en el artículo 41.1 de la LGT (Ley 58/2003, 2003). La figura del responsable se encuentra íntimamente relacionada con una función de garantía, o aseguramiento del pago, de la obligación tributaria del contribuyente. Por ello, para exigir la responsabilidad será necesario, no solo que se haya realizado el presupuesto de hecho del que esta deriva, sino que sea declarada en un acto administrativo con previa audiencia del interesado. No obstante, si bien el artículo 41.5 de la LGT puntualiza que es necesario el acto administrativo de derivación de responsabilidad, también precisa que la ley puede disponer otra cosa (Ley 58/2003, 2003). Y, en efecto, en el ordenamiento tributario español se prevé, excepcionalmente, un supuesto de responsabilidad en el que no es necesario el citado acto administrativo, dicho supuesto está regulado en el artículo 9.3 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (Real Decreto Legislativo 5/2004, 2004).

B. Tributos en cuya recaudación pueden intervenir las plataformas digitales

A los efectos de delimitar los impuestos en los que podría intervenir la plataforma digital facilitando las tareas de recaudación de la Administración debemos referirnos, en principio, a los supuestos en los que las plataformas intermedian en la transacción que llevan a cabo (ya sea una prestación

de servicios o una venta de bienes); si bien, cabría diferenciar los siguientes supuestos.

En primer lugar, si la plataforma actúa en nombre y por cuenta de terceros –por ejemplo, Booking– presta un servicio de mediación, por lo que hay que atender al lugar en el que se presta el servicio que se ha contratado y en Estado dónde reside el proveedor/prestador del mismo. Además, la plataforma digital puede intermediar en el pago –por ejemplo, como ocurre en el caso de Airbnb– o no –como sucede, por ejemplo, con Booking–, pudiendo en este último caso prestar otro servicio al proveedor, en concreto, garantizar que pueda cobrar el servicio en caso de cancelación del usuario, exigiéndole a este último el número de la tarjeta de crédito/débito para poder hacer la reserva.

En segundo lugar, cuando la plataforma actúa en nombre propio y por cuenta de terceros, la plataforma digital es la que factura directamente el servicio al usuario. El prestador del servicio/proveedor realiza la actividad contratada por cuenta de la plataforma sobre la base de una relación comercial. El prestador del servicio emite una factura a la plataforma digital con el coste del servicio y el IVA correspondiente, siempre que la operación esté sujeta. A su vez, la plataforma emite otra factura al usuario del servicio. En estos casos, la actuación de la plataforma no se circunscribe a la intermediación del servicio, sino que va más allá, porque es ella quien presta el servicio.

A la vista de los tributos en los que la plataforma podría participar como obligado tributario distinto del contribuyente, debemos descartar de nuestro análisis al IVA, en la medida en que la repercusión es un deber para el contribuyente, quedando el adquirente obligado a soportarla. La LGT y la Ley del IVA convierten a la repercusión en una operación con relevancia jurídico-tributaria, ya que no se circunscribe a las relaciones entre privados (Ley 58/2003, 2003; Ley 37/1992, 1992). En concreto, el obligado a repercutir y el obligado a soportar la repercusión son sujetos de una obligación prevista en una norma tributaria, de tal manera que las controversias que puedan surgir se sustancian exactamente igual que otros tributos, es decir, por la vía de los recursos contra actuaciones de la administración tributaria. Asimismo, en el IVA, el sujeto obligado a soportar la repercusión es el titular de la capacidad económica que se quiere gravar, pero ante la Administración el contribuyente formal es el obligado a repercutir. La propia LGT establece que “el repercutido no está obligado al pago frente a la administración tributaria” (Ley 58/2003, 2003, art. 38), ni siquiera en caso de que el contribuyente no haya practicado la repercusión ni haya ingresado el tributo.

Por tanto, el papel de las plataformas digitales como obligadas tributarias, no a título de contribuyentes, se circunscribe a los impuestos directos, como el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, así como aquellos impuestos autonómicos cuyo objeto es gravar las estancias en establecimientos turísticos. Es decir, nos referimos a los impuestos que gravan los rendimientos obtenidos por los proveedores y aquellos impuestos que gravan a los usuarios, en la actualidad, limitado a las estancias, aunque, sin ánimo de despertar la imaginación del legislador pueden existir otros hechos imponible.

En definitiva, los impuestos a los que nos referimos en los que las plataformas digitales pueden ser colaboradores se limitan a dos ámbitos: (a) aquellos que gravan los beneficios provenientes de la actividad económica de los prestadores del servicio tales como el Impuesto sobre Sociedades, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (queda excluido el IVA puesto que por la propia naturaleza el obligado a repercutir tiene la naturaleza de obligado tributario; y (b) aquellos impuestos que gravan a los usuarios de servicios calificados como economía colaborativa, tales como la estancia en establecimientos turísticos.

Como hemos mencionado anteriormente, en la medida en que el control tributario que ejerce la Administración sobre las personas jurídicas tiene más intensidad respecto de aquellas personas físicas que realizan el mismo tipo de actividades, va a influir a la hora de configurar el papel de las plataformas digitales como obligados tributarios en la recaudación de todos estos impuestos. De este modo, se nos ocurre que en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se podría regular una fuente de renta específica distinta de los rendimientos de capital mobiliario o de actividades económicas para establecer un mayor control y facilitar la actuación de las plataformas digitales (Moriles Jiménez, 2017b, pp. 101-102).

C. Las plataformas digitales como obligados tributarios

Tras haber señalado las obligaciones tributarias que surgen tanto para las plataformas como para los usuarios de las mismas y las categorías de obligados tributarios, la siguiente cuestión es dilucidar si las plataformas digitales pueden colaborar en la recaudación y garantizar el pago de las obligaciones tributarias de sus usuarios.

Pues bien, en el caso de los proveedores que actúan por cuenta de la plataforma, como ocurre en

el caso de Uber, la plataforma al proceder al pago de las cuantías adeudadas por el servicio prestado, siempre que la renta se encuentre sujeta, tiene la obligación de retener la cantidad establecida en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o, en su caso, en el Impuesto sobre Sociedades, según los proveedores sean una persona física o jurídica. Como ha indicado Correcher Mato respecto de la figura del retenedor, “la retención y el posterior ingreso permite a la administración tributaria tener contraladas las operaciones realizadas y los sujetos involucrados” (2018, p. 5). Sin embargo, nos surgen algunas dudas respecto de la obligación de retener en el caso de que la plataforma sea una simple intermediaria en el pago y, por otra parte, que no tenga su residencia fiscal en territorio español.

Respecto de la primera cuestión planteada, si la plataforma paga al proveedor por cuenta y orden del usuario, se considera como una mera intermediaria en el pago de los servicios prestados, y, por tanto, no tiene la obligación de retener⁶. En el segundo supuesto planteado, que la plataforma digital no tenga su residencia en territorio español, tenemos que distinguir dos supuestos:

- (i) Que la plataforma retribuya a los proveedores porque presta los servicios en nombre propio.
- (ii) Que sean los proveedores los que retribuyan a la plataforma digital por el servicio prestado de intermediación.

Pues bien, si la plataforma retribuye por los servicios prestados por los proveedores en territorio español, solo tiene obligación de retener si los pagos realizados a los proveedores constituyen un gasto deducible porque las rentas de la plataforma digital tributan en territorio español, aunque se hayan obtenido sin mediación de establecimiento permanente y siempre que se puedan calificar como prestaciones de servicios porque no se pueden calificar de otra manera. El legislador se refiere a aquellos rendimientos calificados de prestaciones de servicios utilizados en territorio español porque sirven a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en este, siempre que los pagos realizados tengan la consideración de gasto deducible de los ingresos brutos⁷. La explicación de por qué el legislador solo prevé la retención respecto de los pagos deducibles, según el artículo 24.2 del Texto Refundido de

la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (Real Decreto Legislativo 5/2004, 2004), radica en que regular la retención sobre otras rentas obtenidas por no residentes sin establecimiento permanente no supone un mayor control por parte de la administración tributaria española y, por ende, de lucha contra el fraude fiscal, porque el pagador no residente no tiene obligaciones formales en nuestro país.

En el segundo caso, los proveedores son los que pagan y los que tienen la obligación de retener a la plataforma digital si tributase en territorio español porque realiza su actividad a través de un establecimiento permanente. La realidad es que una gran parte de las plataformas digitales tienen su residencia fiscal en otros estados distintos del español, por lo tanto, mientras no se regule la presencia digital significativa para someter a tributación las rentas obtenidas en el territorio donde se produce el consumo de los bienes o servicios, difícilmente se les va a poder retener.

En definitiva, en la medida en que las plataformas digitales no residentes se encuentran en el primer caso, es decir que no son meras intermediarias y las rentas obtenidas en territorio español se puedan calificar como prestaciones de servicios, existe la obligación de retener a los proveedores. Esto significa que, si no se produce una modificación legislativa, la figura del retenedor queda circunscrita a supuestos muy concretos y, por tanto, supone seguir indagando en otras posibilidades de obligados tributarios.

Cuando nos referimos a la figura del sustituto del contribuyente, en el caso de las plataformas digitales, ¿puede existir un sustituto del contribuyente de una parte del hecho imponible, es decir de un determinado rendimiento? La respuesta solo puede ser negativa, porque el sustituto del contribuyente, tal y como se ha señalado anteriormente, se coloca *ope legis* en lugar de este último, por tanto, del hecho imponible en su totalidad, no de una parte del mismo, al igual que ocurre en el caso de las rentas gravadas por el Impuesto sobre la Renta de las personas físicas. Es verdad que se ha abogado por la figura del sustituto en la medida en que cumple con todas las obligaciones materiales y formales del contribuyente, por lo que resulta más fácil que la plataforma declare las operaciones y servicios operados por los proveedores lo que supone no solo garantizar el pago del tributo, sino que la Administración pueda

⁶ Cfr. artículo 99 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 35/2006, 2006) y artículo 76 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Real Decreto 439/2007, 2007).

⁷ Cfr. artículos 24 y 31 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (Ley 35/2006, 2006).

controlar las operaciones realizadas y los sujetos que intervienen⁸.

Sin embargo, a pesar de las buenas intenciones, la realidad jurídica impide que las plataformas digitales puedan ser sustitutos, salvo en algunos tributos. Por ejemplo, aquellos impuestos autonómicos que gravan la estancia en establecimientos turísticos. Las plataformas digitales podrían configurarse como sustitutos de los contribuyentes, pero siempre que medien en el pago –por ejemplo, el caso de Airbnb–, lo que supondría una simplificación en la recaudación, al configurarse el impuesto como instantáneo (Morís Jiménez, 2017b, p. 127). Es cierto que, en esos casos, la plataforma tendría que exigir el pago del tributo con antelación a la realización del hecho imponible, teniendo en cuenta que además puede cancelarse la estancia. Si la plataforma ni siquiera media en el pago –por ejemplo, Booking–, resulta más difícil considerarlas como sustituta de los contribuyentes. Tal vez, por este motivo, las leyes autonómicas que gravan las estancias turísticas regulan como sustitutos a los titulares de la explotación de establecimientos o equipamientos, quedando las plataformas digitales como responsables solidarios, tal y como veremos posteriormente.

Además de todo ello, surgen otras dificultades para considerar a las plataformas digitales como sustitutos (Correcher Mato, 2018, p. 11). Solo en el caso de que la plataforma digital tenga su residencia en España, el pago queda asegurado y se facilita a la Administración la información tributaria de la operación. Si la plataforma digital tiene su residencia en otro Estado, no parece posible que la mejor figura sea como sustituto si lo que se pretende es garantizar la recaudación, a no ser que le obligue a nombrar un representante que, tal y como veremos posteriormente, puede considerarse contrario a la libre circulación en la UE.

Tal y como hacíamos mención anteriormente, la figura del responsable también permite garantizar el pago del tributo, por lo que la LGT, así como otras normas tributarias regulan los presupuestos de hecho de la responsabilidad, que solo se puede declarar, tal y como contempla el artículo 174 de la LGT (Ley 58/2003, 2003), una vez que la obligación tributaria principal se encuentra liquidada y alcanzará a la totalidad de la deuda tributaria exigida en período voluntario. Hasta el momento, las plataformas digitales han sido calificadas como responsables en los impuestos autonómicos que gravan las estancias en establecimientos turísticos. Más allá de la calificación de la responsabilidad

como solidaria –impuesto catalán– o subsidiaria –impuesto balear–, el presupuesto de hecho de ambos impuestos se asemeja; es decir, las plataformas digitales responden del pago del impuesto del contribuyente cuando hacen de intermediarias ente este y los establecimientos. Resulta esclarecedor que nos hallamos ante un supuesto de responsabilidad genuino a diferencia de la mayoría de los supuestos regulados en el artículo 42 y 43 de la LGT (Ley 58/2003, 2003), en los que el responsable omite determinadas obligaciones o actúa poniendo en peligro el crédito tributario.

¿Se puede regular un supuesto de responsabilidad cuando la plataforma digital actúa en nombre y por cuenta de terceros con relación a los rendimientos que obtienen los proveedores por la actividad económica que realizan? En una gran parte de los supuestos la intervención de las plataformas digitales no se limita a poner en contacto al usuario-proveedor, sino que también suelen garantizar o mediar en el pago en nombre del usuario, lo que les reporta una gran información sobre los servicios que finalmente se prestan por parte del proveedor, así como de las retribuciones que perciben. El ejemplo más claro lo tenemos en la regulación del impuesto sobre estancias turísticas.

A nuestro juicio, se podría establecer que las plataformas digitales puedan ser responsables subsidiarias en atención al siguiente presupuesto de hecho; cuando los ingresos percibidos por los proveedores, por ejemplo, en más de un 75%, provengan de servicios prestados a través de la intermediación de una o varias plataformas digitales. En ese caso, habría que distinguir si el proveedor es una persona jurídica, se atendería al conjunto de las rentas sometidas al Impuesto sobre Sociedades; respecto de las personas físicas, el 75% debe referirse a las rentas obtenidas por esta actividad, se califiquen como rendimientos de actividades económicas o del capital, con independencia de la cuantía de otras rentas obtenidas como, por ejemplo, las que provienen del trabajo.

Lógicamente, la declaración de responsabilidad solo sería posible en caso de que los proveedores no cumplieran con sus obligaciones tributarias en su totalidad y se pusieran a descubierto en un procedimiento inspector. Asimismo, este supuesto de responsabilidad no alcanzaría a las sanciones que pudieran imponerse, en su caso, al contribuyente. La opción de regular la responsabilidad como subsidiaria supone para los responsables una garantía ya que solo hacen frente al pago de la obligación tributaria principal cuando el contribuyente haya

⁸ Cfr. Comité Económico y Social Europeo (Dictamen 2019/C 353/04, 2019).

sido declarado insolvente, aunque dificulta que el responsable pueda resarcirse del cumplimiento de la responsabilidad.

De este modo, la plataforma no solo ayuda a que exista un control tributario de los servicios que se prestan a través de la plataforma digital, proporcionando el rastreo de los ingresos percibidos. Es cierto que, al establecer un porcentaje tan alto, un 75% en su conjunto, con independencia de que provenga de una o varias plataformas por lo que resulta inocuo que el proveedor fragmente a través de diferentes plataformas la oferta de sus servicios. Además, una vez implantado este supuesto de responsabilidad, serviría para que las propias plataformas excluyeran a aquellos proveedores que no cumplan con sus obligaciones tributarias exigiendo, por ejemplo, un certificado tributario.

A pesar de esta propuesta y con independencia de que solo la ley permite regular la responsabilidad, nos hallamos ante varias dificultades. La primera es que la responsabilidad se declara a través de un procedimiento regulado en los artículos 174 y 175 de la LGT (Ley 58/2003, 2003), con la única salvedad prevista en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (Real Decreto Legislativo 5/2004, 2004). En el caso de que la Administración tenga que declarar la responsabilidad a un conjunto más o menos grande de plataformas digitales, supone un coste administrativo que puede ser superior a la cuantía de la deuda por la que se declara la responsabilidad, sobre todo cuando el proveedor es una persona física. A ello hay que sumarle la dificultad de declarar la responsabilidad a plataformas digitales que no son residentes en España y que, en ese caso, tendrían que nombrar un representante en territorio español. A los efectos de solventar la primera cuestión, se podría regular, al igual que ocurre en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, que la declaración de responsabilidad la realice la Administración, sin necesidad de procedimiento del artículo 174 de la LGT (Ley 58/2003, 2003), y quedando limitada al conjunto las rentas anuales obtenidas por el pagador en las que haya intervenido la plataforma digital.

Más allá de los supuestos expresamente previstos en la LGT de obligados tributarios, algunas Co-

munidades Autónomas han regulado una figura calificada como “asistentes a la recaudación”, que tal y como se prevé en la Ley 5/2017 (2017), por la que plataformas digitales de manera voluntaria, a través de acuerdos o convenios, colaboran con la agencia tributaria catalán para facilitar el cumplimiento de las obligaciones tributarias derivadas del impuesto sobre estancias turísticas⁹. Como no podía ser de otra manera, las plataformas que así lo deseen pueden presentar una solicitud en la Agencia tributaria catalana y firmar un convenio de colaboración, aunque para poder habilitarlas como asistentes resulta imprescindible que exista una auditoria de los sistemas informáticos que utilizan para poder garantizar la adecuación de los mismos para la correcta aplicación del impuesto. A partir de ese momento, la plataforma puede presentar y hacer el pago de las autoliquidaciones de los sujetos pasivos sustitutos de quien tenga concedido el consentimiento para que actúe en su nombre. Eso supone que los propietarios de los establecimientos y equipamientos turísticos presten su consentimiento previo a ello.

Esta figura de ‘asistentes a la recaudación’ puede facilitar a la administración tributaria en la aplicación de las funciones de recaudación. No obstante, esta figura implica un coste administrativo para la plataforma que puede suponer un obstáculo para conseguir la colaboración de estas. Tal vez, para alentar la participación de las plataformas digitales y que el coste de la colaboración no lo asuma indirectamente el proveedor o el usuario por un aumento en la tarifa que pagan a la plataforma, se podría regular la posibilidad de que un porcentaje de la recaudación obtenida sufrague los costes administrativos de la plataforma.

Como vemos existen distintas soluciones que se pueden adoptar por parte del legislador, lo que va a comportar modificaciones legislativas de gran calado en varios impuestos. Tal vez, lo más fácil es establecer una obligación específica de retención de las plataformas digitales, incluso cuando medien en el pago de rentas que se encuentran sujetas a un determinado tributo, ya que hoy por hoy no existe la obligación de retener. Lucas Durán (2017, p. 165) ha afirmado que la creación de un supuesto específico de reten-

⁹ Esta figura se ha utilizado en distintos países. En concreto, en Holanda se ha permitido que los municipios establezcan acuerdos de colaboración con las plataformas que operan en el sector del alojamiento para que faciliten el pago de tributos turísticos en nombre de los prestadores de los servicios. En Francia, las plataformas facilitan el pago de las tasas turísticas en nombre de los prestadores de servicios, o son utilizadas para recaudar impuestos de los prestadores individuales. En Estonia se ha conseguido que las plataformas colaboren proporcionando información acerca de las transacciones registradas a efectos de que las autoridades fiscales puedan presentar borradores de declaraciones tributarias a los prestados de servicios. Véase Navarro Egea (2017, p. 527).

ción a cuenta resultaría más eficiente que las propias obligaciones específicas de información, porque una retención practicada sobre un pago en efectivo proporciona la misma información que la primera y, además, supone una fuente de financiación continuada para la Hacienda Pública a medida que se realizan los pagos. Ahora bien, hay que tener en cuenta que, para poder llevar a cabo esta retención, la renta debe estar sujeta y no exenta. A ello hay que sumarle que en el caso de que la plataforma digital no tenga su residencia en España, el cumplimiento del deber de retener puede ser más difícil.

D. Plataformas digitales no residentes

Como hemos observado en los apartados anteriores, uno de los aspectos más complejos en la regulación de las plataformas digitales como obligados tributarios o, incluso, como asistentes en la recaudación, es la imposición de obligaciones tributarias cuando no tienen la consideración de residentes en territorio español.

Las obligaciones de las entidades no residentes difieren cuando actúan con o sin establecimiento permanente. Pues bien, en el caso que nos ocupa, con la legislación vigente y a la espera de la regulación de la presencia digital significativa, las plataformas digitales no residentes actúan, normalmente, sin establecimiento permanente. Para poder determinar las obligaciones formales y materiales que se les puede exigir a las plataformas digitales como obligados tributarios hay que distinguir, tal y como hemos analizado en apartados anteriores, cuando actúa en nombre propio, pero por cuenta de terceros, o en nombre y por cuenta de terceros. Sea como sea, la dificultad en ambos casos radica en la no residencia de la plataforma digital. A ello hay que sumarle que, con independencia de que se puedan producir cambios normativos como alguno de los propuestos en el apartado anterior, con la legislación actual la plataforma digital se encuentra abocada a nombrar un representante en territorio español, tal y como se establece en el artículo 10 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (Real Decreto Legislativo 5/2004, 2004). El mencionado precepto prevé que, en el caso de que el no residente —en nuestro caso, las platafor-

mas digitales— realice actividades o explotaciones económicas en España, tiene obligación de nombrar un representante en España. No obstante, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha considerado que la obligación de nombrar un lugar fijo o un representante para un cumplimiento de obligaciones de no residentes puede vulnerar la libre prestación de servicios¹⁰.

A pesar de ello, a nuestro juicio, no resulta tan gravoso que la plataforma pueda nombrar como representante a otra sociedad del grupo residente en territorio español. Una gran mayoría de las plataformas, tales como Booking, Uber, etc., tienen una sociedad residente en España que normalmente solo se ocupa de tareas de publicidad, marketing o logística; mientras que otras sociedades de la plataforma que intervienen en el contrato entre usuarios y plataforma o en el servicio de pago, tienen su sede en otros Estados miembros de la UE tales como Irlanda u Holanda. En estos casos, la sociedad española, pese a ser residente, no interviene en la gestión del pago, pero se le puede nombrar representante de la sociedad no residente que es la obligada a hacer frente a la obligación material (Morales Jiménez, 2017b, p. 116).

No obstante, la postura que mantiene el Tribunal de Justicia se puede matizar porque tal vez, efectivamente, no siempre sea necesaria la figura del representante del no residente. Pero para ello, resulta imprescindible la colaboración entre Estados como ocurre en la UE, dónde se pueden exigir obligaciones tributarias, incluidas las sanciones, a los residentes de otros Estados cuando en el Estado fuente no tenga rentas o patrimonio embargable (Sánchez Huete, 2017a, p. 11)¹¹. Fuera de la UE tanto el Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Fiscales, como el Modelo de Convenio de la OCDE, prevén la asistencia mutua en materia de recaudación y cobro de créditos.

Lo que no hay lugar a dudas es que la información que proporcionan los pagadores de las rentas abonadas resulta vital para una correcta aplicación del sistema tributario; porque, de esa manera, pueden controlarse los rendimientos respecto de los cuales la Administración no tiene información

¹⁰ Véase Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de diciembre de 2014. En esta sentencia el Tribunal consideró que la obligación de nombrar un representante residente fiscal en territorio español resulta desproporcionada por ir más allá de lo necesario para lograr el objetivo perseguido, dado que existen mecanismos de cooperación entre las administraciones tributarias (Comisión Europea c. Reino de España, Caso C-576/13, 2014).

¹¹ Cfr. Directiva 2010/24/UE del Consejo de la Unión Europea, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas; Directiva 2011/16/UE, 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.

por parte de los sujetos pasivos. Por tal motivo, las obligaciones de retención e ingreso con relación a pagos realizados a contribuyentes en España –personas físicas o jurídicas–, deberían modificarse en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sociedades y, por supuesto, en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes. Solo de esta manera, la administración tributaria podría verificar la efectiva tributación de tales rentas, sin tener que solicitar a dichas plataformas –entidades no residentes–, los oportunos datos con relevancia fiscal a través de requerimientos individualizados respecto de cada plataforma y periodo impositivo, siempre que exista un convenio de doble imposición que contenga las oportunas cláusulas de intercambio de información con el Estado de residencia de la plataforma.

IV. CONCLUSIONES

Las especiales características que presentan las plataformas digitales que intermedian en prestaciones de servicios o en la venta de bienes las convierten idóneas colaboradoras de las administraciones tributarias a la hora de prestar asistencia y colaboración a los usuarios de las mencionadas plataformas en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. Apremia, en todo caso, articular vías para lograr dicha asistencia y colaboración, voluntaria o imperativa, por parte las plataformas digitales; porque, solo así, se podrá avanzar en la simplificación y en el control de la aplicación de los tributos, garantizando la efectividad del deber de contribuir.

El establecimiento de específicos deberes de información tributaria, tanto de carácter nacional como supranacional, en virtud de los cuales las plataformas digitales –en particular, las de intermediación– se viesan obligadas a proporcionar información tributaria relevante sobre las actividades económicas desarrolladas por sus usuarios –sobre todo, cuando los usuarios son particulares–, tendría un impacto muy positivo en la correcta aplicación de los tributos; y, en última instancia, en el incremento de los ingresos públicos estatales. No obstante, y en primer lugar, debería aclararse el tratamiento fiscal de ciertos modelos de negocio que han surgido al amparo de las plataformas digitales.

Por lo que se refiere a la colaboración de las plataformas digitales en la recaudación tributaria, y desde una perspectiva de pura eficiencia administrativa y racionalidad de los procedimientos administrativos, aprobar en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes (Impuesto a la Renta sobre

Personas Físicas), una obligación de retener facilitaría extraordinariamente la gestión tributaria de las rentas pagadas tanto a residentes, como no residentes.

En todo caso, y más que establecer un supuesto específico de representación en el caso de las plataformas digitales no residentes a los efectos de poder retener, sería deseable alcanzar acuerdos de colaboración de las plataformas digitales con la administración tributaria española. La Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas, podría servir de cauce legal para promover esta colaboración a las plataformas digitales; lo que, según Sánchez Huete, “supondría un canal de información para la administración tributaria y para las entidades, en la medida en que estas podrían informar a sus clientes de las obligaciones tributarias existentes” (2017a, p. 13).

Por último, y aunque parezca una obviedad, ninguna de estas propuestas parecen realizables si, por una parte, no se involucra a todas las plataformas digitales y no solo aquellas relacionadas –como ha ocurrido hasta ahora– con el alquiler de viviendas por períodos cortos, o con fines turísticos. Y, por otra parte, la regulación de estas medidas tendría que adoptarse a nivel, al menos europeo, lo que permitiría un mejor control–recaudación de las rentas que se obtienen utilizando las plataformas digitales y, por ende, reforzando la lucha contra el fraude fiscal. ¶

REFERENCIAS

Antón Antón, A. (2017). Implicaciones fiscales de la economía colaborativa en la era digital. En S. Moreno González (dir.) & J.A. Gómez Requena (ed.), *Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital* (pp. 561-588). Thomson Reuters Aranzadi.

(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* (pp. 179-214). Thomson Reuters Aranzadi.

(2020). El papel de las plataformas de economía colaborativa en el control de focos tradicionales de economía sumergida. En A. García Martínez & T. García Luis (dirs.) & M. Lucas Durán (coord.), *Desafíos fiscales de actualidad - Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales 5/2020* (pp. 243-261). Instituto de Estudios Fiscales.

- Beretta, G. (2018). VAT and the Sharing Economy. *World Tax Journal*, 10(3).
- Bilbao Estrada, I. (2018) Fiscalidad directa del consumo colaborativo, deberes de información y derecho comparado. En J. Pedreira Menéndez (dir.), *Fiscalidad de la colaboración social* (pp. 237-262). Thomson Reuters Aranzadi.
- Correcher Mato, C. J. (2018). Economía colaborativa y recaudación tributaria: especial consideración al papel de la plataforma. *Quincena Fiscal*, (22), 81-214.
- Falcón y Tella, R. (2014). La tributación de UBER (plataforma de servicios de transporte en vehículos particulares). *Quincena Fiscal*, (13), 11-16.
- Lucas Durán, M. (2017). Problemática jurídica de la economía colaborativa: especial referencia a la fiscalidad de las plataformas. *Anuario Facultad de Derecho de la Universidad de Alcalá*, (10), 131-172.
- (2018). Ventas entre particulares a través de plataformas de internet: su fiscalidad. *Revista de Contabilidad y Tributación CEF*, (419), 125-148.
- Machaconses García, E. (2019). Las plataformas digitales: protagonistas actuales del Derecho Tributario. En P. Alguacil Mari (dir.) & S. Montesinos Oltra (coord.), *Aspectos jurídicos y fiscales de la economía colaborativa* (pp. 175-214). Tirant lo Blanch.
- Montesinos Oltra, S. (2016). Los actores de la economía colaborativa desde el punto de vista del Derecho tributario. *Revista Economía Industrial (Ejemplar dedicado a economía colaborativa)*, (402), 47-54.
- Mories Jiménez, M.T. (2017a). La implantación de un nuevo régimen fiscal en Italia para los alquileres de inmuebles a corto plazo en el impuesto sobre la renta como medida de control de plataformas inmobiliarias. En M. Lucas Durán & C. García-Herrera Blanco (dirs.) & A. del Blanco García (coord.), *Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores del alojamiento y del transporte - Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales 15/2017* (pp. 51-63). Instituto de Estudios Fiscales.
- (2017b). La polémica implantación del nuevo régimen fiscal *per locazioni brevi* en Italia: nuevas obligaciones para los intermediarios y las plataformas de alojamiento. *CIRIEC-España, Revista Jurídica de economía social y cooperativa*, (31), 93-136.
- Navarro Egea, M. (2017). La economía colaborativa ante la Hacienda Pública. En R. Alfonso Sánchez & J. Valero Torrijos (dirs.), *Retos jurídicos de la economía colaborativa en el contexto digital* (pp. 523-543). Thomson Reuters Aranzadi.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos [OCDE] (2010). *Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio. Versión abreviada*. <https://www.globbal.co/wp-content/uploads/2018/04/Modelo-de-CDI-OCDE-versi%C3%B3n-abreviada.pdf>
- (2018). *Resumen de los desafíos fiscales derivados de la digitalización: Informe provisional 2018*. <https://www.oecd.org/tax/beps/resumen-desafios-fiscales-derivados-de-la-digitalizacion-informe-provisional-2018.pdf>
- Pastor del Pino, M. C. (2017). Economía colaborativa: situación, problemas tributarios y vías de actuación. *Crónica Tributaria*, (164), 155-183.
- (2019). Las plataformas colaborativas como sujetos de colaboración social en la aplicación de los tributos. En I. Bilbao Estrada & A. Antón Antón (dirs.), *Retos y oportunidades de la administración tributaria en la era digital* (pp. 215-238). Thomson Reuters Aranzadi.
- Rozas Valdés, J. A. (2017). ¿Hacia un Impuesto sobre actos jurídicos digitales? En M. Lucas Durán & C. García-Herrera Blanco (dirs.) & A. del Blanco García (coord.), *Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores de alojamiento y transporte - Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales 15/2017* (pp. 126-150). Instituto de Estudios Fiscales.
- Ruiz Garijo, M. (2018). La fiscalidad de los bancos de tiempo - Un debate abierto. En J. Pedreira Menéndez (dir.) & M.M. Pascual González (coord.), *Fiscalidad de la colaboración social* (pp. 181-197). Thomson Reuters Aranzadi.
- Ruiz Hidalgo, C. (2019). Lugar de realización en el IVA de los servicios de intermediación prestados por vía electrónica en la economía colaborativa. *Diritto e Pratica tributaria internazionale*, (4), 1041-1052.

Sánchez Huete, M. A. (2017a). Cuestiones tributarias y economía colaborativa. *Quincena Fiscal*, (18), 89-116.

(2017b). Riesgo tributario y economía colaborativa. En M.C. Rodríguez-Piñero Royo & M. Hernández Bejarano (dirs.), *Economía colaborativa y trabajo en plataforma* (pp. 103-144). Bomarzo.

(2017c). Economía colaborativa: información y control tributario. En M. Lucas Durán & C. García-Herrera Blanco (dirs.) & A. del Blanco García (coord.), *Fiscalidad de la economía colaborativa: especial mención a los sectores del alojamiento y del transporte - Documentos de Trabajo del Instituto de Estudios Fiscales 15/2017* (pp. 16-36). Instituto de Estudios Fiscales.

Siota Álvarez, M. (2020). *La fiscalidad del transporte colaborativo de personas*. Thomson Reuters Aranzadi.

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* (pp. 589-604). Thomson Reuters Aranzadi.

LEGISLACIÓN, JURISPRUDENCIA Y OTROS DOCUMENTOS LEGALES

Caso C-576/13, Comisión Europea c. Reino de Esp., ECLI:EU:C:2014:2430 (dic. 11, 2014).

Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones "Una Agenda Europea para la economía colaborativa", COM (2016) 356 final (jun. 2, 2016).

Convenio sobre Asistencia Administrativa Mutua en Asuntos Fiscales, Consejo Europeo, 25 de enero de 1988.

Dictamen 2018/C 081/09 del Comité Económico y Social Europeo sobre la «Fiscalidad de la economía colaborativa — Análisis de posibles políticas impositivas ante el crecimiento de la economía colaborativa», 2018 O.J. (C 81/65) (UE).

Dictamen 2019/C 353/04 del Comité Económico y Social Europeo sobre "La fiscalidad de la economía digitalizada", 2019 O.J. (C 353/17) (UE).

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, 2015 O.J. (L 241) 1.

Directiva 2010/24/UE del Consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, 2010 O.J. (L 84) 1.

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, 2011 O.J. (L 64) 1.

Ley 37/1992, Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (B.O.E. 1992, 37) (Esp.).

Ley 58/2003, Ley General Tributaria (B.O.E. 2003, 58) (Esp.).

Ley 35/2006, Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (B.O.E. 2006, 35) (Esp.).

Ley 27/2014, Ley del Impuesto sobre Sociedades (B.O.E. 2014, 27) (Esp.).

Ley 5/2015, Ley de fomento de la financiación empresarial (B.O.E. 2015, 5) (Esp.).

Ley 39/2015, Ley del Procedimiento Administrativo Común de las Administraciones Públicas (B.O.E. 2015, 39) (Esp.).

Ley 5/2017, Ley de medidas fiscales, administrativas, financieras y del sector público y de creación y regulación de los impuestos sobre grandes establecimientos comerciales, sobre estancias en establecimientos turísticos, sobre elementos radiotóxicos, sobre bebidas azucaradas envasadas y sobre emisiones de dióxido de carbono (B.O.E. 2017, 5) (Esp.).

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 (jul. 15, 2020).

Real Decreto Legislativo 5/2004, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (B.O.E. 2004, 5) (Esp.).

Real Decreto 439/2007, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y se modifica el Reglamento de Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por Real Decreto 304/2004, de 20 de febrero (B.O.E. 2007, 439) (Esp.).

Real Decreto 1065/2007, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tribu-

taria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos (BO.E. 2007, 1065) (Esp.).

Reglamento 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, 2010 O.J. (L 268) 1 (UE).

S.T.S., 23 de julio de 2020, (No. 1106/2020) (Esp.).