

## Ventas entre particulares a través de plataformas de internet: Su fiscalidad

**Manuel Lucas Durán**

*Profesor titular de Derecho Financiero y Tributario.  
Universidad de Alcalá. Madrid*

---

### EXTRACTO

Recientemente la Dirección General de Tributos ha indicado, en contestación a consulta vinculante, que las ventas entre particulares, realizadas a través de plataformas de internet, de enseres y objetos personales de segunda mano, resultan gravadas por el ITP y AJD al 4 %. Existen, sin embargo, más cuestiones concomitantes con la tributación en sede del referido tributo, como serían: los límites del gravamen de tales negocios con otro impuesto fundamental en nuestro sistema tributario como es el IVA; la eventual incidencia de consecuencias fiscales en la imposición directa de dichas operaciones; obligaciones formales de los contratantes o intermediarios; y, finalmente, posibles medidas normativas *de lege ferenda* que podrían mejorar la recaudación tributaria. Para resolver algunas de las anteriores cuestiones es preciso especificar las funciones que tienen atribuidas las plataformas que sirven para interconectar a comprador y vendedor, esto es, si son auténticas intermediarias en los pagos o, por el contrario, sirven únicamente como escaparate virtual de las ofertas existentes y, por tanto, ejercen un mero papel publicitario.

**Palabras clave:** ventas entre particulares; internet; fiscalidad; wallpop; ebay.

---

*Fecha de entrada: 20-12-2017 / Fecha de aceptación: 18-01-2018 / Fecha de revisión: 18-01-2018*

## Purchases among individuals through internet platforms: Its taxation

---

### ABSTRACT

The Spanish Tax Office has recently delivered an advance ruling in which it states that purchases verified among individuals are taxed at a 4 % rate. Nevertheless, there are some questions that should be analysed beyond that issue like distinction between the above tax and value added tax, effects that those operations have on personal income tax, other formal tax duties that should meet sellers and purchasers as well as possible legislation *de lege ferenda* that could increase tax collection. To answer those questions it is necessary to specify platform functions, that is if they are payments intermediaries or just act as an on-line shop window that merely allows the interaction between seller and purchaser without knowing any more about the transaction.

**Keywords:** purchases among individuals; internet; taxation; wallpop; ebay.

---

**Sumario**

1. Introducción
2. Fiscalidad indirecta asociada a ventas entre particulares
  - 2.1. Aspectos generales
  - 2.2. ¿Tributación de las transmisiones de bienes por IVA o ITP y AJD?
  - 2.3. Obligaciones tributarias formales que han de cumplir las entidades que intermedian en las transmisiones de bienes y propuestas *de lege ferenda*
3. Fiscalidad directa asociada a ventas entre particulares
4. Consideraciones finales

## Referencias bibliográficas

**NOTA:** El presente trabajo se enmarca en el proyecto de investigación financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad «La residencia como punto de conexión para la aplicación del Derecho. Especial referencia a la fiscalidad» (DER2015-63533-C4-2-P), del cual el autor es investigador principal, proyecto coordinado con otros tres: «La residencia fiscal ante la diversidad de poderes tributarios desde la perspectiva del País Vasco» (DER2015-63533-C4-1-P), cuyo investigador principal es Isaac Merino Jara; «La residencia fiscal como elemento vertebrador de los distintos niveles de imposición en el ámbito de Derecho común» (DER2015-63533-C4-3-P), cuyo investigador principal es Juan Calvo Vérguez; y «La residencia fiscal desde la perspectiva del ordenamiento foral de Navarra» (DER2015-63533-C4-4-P), cuyo investigador principal es Antonio Vázquez del Rey Villanueva.

**Cómo citar este estudio:**

Lucas Durán, M. (2018). Ventas entre particulares a través de plataformas de internet: Su fiscalidad. *RCyT. CEF*, 419, 125-148.

## 1. INTRODUCCIÓN

Afirmar que las ventas entre particulares de bienes de segunda mano se encuentran sometidas desde hace décadas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD), modalidad transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), no supone hoy en día una novedad, al menos entre el público especializado en Derecho Tributario.

Sin embargo, las declaraciones presentadas sobre tales transacciones eran habitualmente reducidas y los ingresos fiscales derivados de las referidas operaciones poco significativos. Ello es así porque, salvo que el bien adquirido fuera inscribible en algún tipo de registro público (por ejemplo en el de la Dirección General de Tráfico para el caso de vehículos), la Administración tributaria no conocía las indicadas ventas y ello implicaba una ausencia absoluta de control que se traducía en la inexistencia de declaración e ingreso por parte de los particulares. Hasta tal punto ello es así que, de hecho, parecía haberse creado una consciencia en la ciudadanía de que tales ventas no devengaban impuesto alguno.

Con la irrupción de internet en nuestra sociedad, las ventas entre particulares parecen haberse multiplicado. Ello es así porque, en primer lugar, resulta más sencillo publicitar las ofertas de venta de bienes a un mercado que se ha extendido en número de consumidores (virtuales u *online*) hasta límites insospechados; pero, en segundo lugar, se han desarrollado determinadas plataformas que ponen más fácilmente en contacto a oferentes y demandantes de bienes de segunda mano.

Recientemente se ha avivado la polémica sobre este particular con la contestación a una consulta vinculante emitida por la Dirección General de Tributos (DGT) sobre obligaciones fiscales derivadas de las ventas de segunda mano, realizadas a través de una página web o aplicación de dispositivo móvil, de objetos y enseres personales y familiares<sup>1</sup>.

Aun cuando no se especifica en la consulta qué funciones desarrolla la página web o aplicación utilizada por las partes en relación con los bienes vendidos –esto es, si se trata de una mera

---

<sup>1</sup> Cfr. contestación a Consulta vinculante de la DGT de 22 de agosto de 2017 (V2170/2017 –NFC066274–).

función de comunicación de las ofertas y contenidos o si, por el contrario, se ejercerían labores de intermediación en el pago–, el centro directivo del Ministerio de Hacienda, enfocando la cuestión únicamente desde la perspectiva de la imposición indirecta, ha declarado lo siguiente:

«[...] el impuesto sobre el valor añadido solo grava las operaciones empresariales [con lo que para tributar por el mismo] ha de tratarse [...] de operaciones realizadas por empresarios o profesionales [...]. En consecuencia, no estará sujeta al impuesto sobre el valor añadido la venta de objetos y enseres personales y familiares si se produce al margen y con independencia de la realización de una actividad empresarial o profesional.

[...] si se entiende que la venta de objetos usados la realizan como particulares y no como empresarios ni profesionales en el ejercicio de su actividad, como operación no sujeta al impuesto sobre el valor añadido, debe considerarse, en todo caso, como transmisión gravada por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Debiéndose liquidar por el adquirente, en base al valor real de los bienes y en función del tipo de gravamen que corresponda a la clase de bien que se transmite. Este tipo se fija para los bienes muebles en la actualidad, en un 4%».

Ciertamente, existen otras contestaciones a consultas que se refieren a la venta empresarial por internet<sup>2</sup>, o a la obtención de ingresos publicitarios insertos en una página web<sup>3</sup>. Sin embargo, la consulta referida es acaso la primera que alude a las ventas entre particulares a través de internet, y de ahí que haya levantado una cierta expectación.

Es preciso indicar al respecto que tampoco se especifica en la pregunta a la DGT si existe habitualidad en relación con tales ventas *inter privados*, ni se concreta en qué ámbito impositivo (fiscalidad directa o indirecta) deben analizarse los efectos jurídico-tributarios de los referidos negocios. Y si bien la Administración tributaria entra a analizar la primera cuestión de las citadas en la contestación a la consulta antes aludida, la segunda no llega a abordarse por el centro directivo.

En las páginas que siguen se analizarán, pues, dos ámbitos diferenciados.

Por un lado, la tributación indirecta que en la actualidad rige tales transacciones (epígrafe 2), con referencias a la normativa estatal y autonómica que las regula (subepígrafe 2.1), así como a la delimitación entre ITP y AJD (modalidad TPO) y el impuesto sobre el valor añadido

<sup>2</sup> Entre otras, contestaciones a Consultas de la DGT de 7 de enero de 2015 (V0022/2015 –NFC053832–), 14 de junio de 2016 (V2643/2016 –NFC060748–), 18 de mayo de 2017 (V1191/2017 –NFC065388–), 18 de mayo de 2017 (V1219/2017 –NFC065167–), 8 de septiembre de 2017 (V2260/2017 –NFC066467–), 15 de septiembre de 2017 (V2339/2017 –NFC066371–), 18 de septiembre de 2017 (V2371/2017 –NFC066468–).

<sup>3</sup> *Vid.* contestación a Consulta de la DGT de 26 de enero de 2009 (V0148/2009 –NFC031719–).

(IVA) (subepígrafe 2.2). Adicionalmente se ha estimado oportuno realizar algunas referencias sobre las modificaciones legislativas que convendría adoptar si se pretende que exista una recaudación más adecuada y un mayor control fiscal sobre los tributos devengados en tales transacciones (subepígrafe 2.3).

Por otro lado, se creyó interesante entrar a analizar –siquiera someramente– algunas cuestiones atinentes a la fiscalidad directa relacionada con las ventas entre particulares realizadas por internet, a lo cual se dedica el epígrafe 3 de este trabajo.

Finalmente, se recogen unas conclusiones recapitulativas (epígrafe 4) y un listado bibliográfico.

## 2. FISCALIDAD INDIRECTA ASOCIADA A VENTAS ENTRE PARTICULARES

Como se comentará seguidamente, la contestación de la DGT antes referida es, en esencia, adecuada aun cuando podría haberse aprovechado la oportunidad para aclarar con un poco más de amplitud el fenómeno cuestionado. De hecho, en determinados aspectos resulta en exceso simplista, como cuando indica que las ventas de bienes inmuebles tributan por ITP y AJD al tipo del 4% sin especificar que, en realidad, dependerá de la normativa autonómica aprobada al efecto, tal y como se muestra seguidamente.

Asimismo, no se plantean por el citado centro directivo más cuestiones relacionadas con la fiscalidad directa ni con otras obligaciones tributarias que afectarían a las plataformas intermediarias. Tampoco, lógicamente, se hacen comentarios sobre posibles obligaciones formales (información) o materiales (declaración e ingreso) que podrían derivarse de modificaciones normativas futuras de la legislación sobre ITP y AJD que mejoraran la recaudación tributaria por el citado impuesto.

No obstante, en el presente trabajo se ha estimado conveniente examinar, al hilo de otros comentarios más apegados a la pregunta del contribuyente y la contestación de la DGT a la Consulta V2170/2017, más aspectos que resultan interesantes sobre todo en relación con posibles modificaciones *de lege ferenda* que podrían incorporarse en nuestro ordenamiento a fin de mejorar la eficiencia en la recaudación del tributo, habida cuenta de las posibilidades que brinda la economía digital en la trazabilidad de las operaciones llevadas a cabo a través de internet, y que están planteándose en otros ámbitos de la economía colaborativa<sup>4</sup>.

---

<sup>4</sup> En relación con las plataformas de intermediación respecto de servicios de alquiler inmobiliario *vid.* el artículo 54 ter del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos.

## 2.1. ASPECTOS GENERALES

La contestación a la consulta vinculante antes citada, en la que se refiere la obligación de tributar por el ITP y AJD al tipo del 4% del precio de venta de bienes muebles o semovientes transmitidos entre particulares que se pusieron en contacto a través de una plataforma de internet, parece haber causado una cierta conmoción en la opinión pública. Incluso se ha llegado decir que el Ministerio de Hacienda *ha creado* un nuevo tributo, al que se ha llegado a bautizar con un nombre singular: «impuesto Wallapop».

Como puede fácilmente comprenderse, nada más lejos de la realidad: la tributación referida por el centro directivo en lo que respecta a tales operaciones no hace sino exponer la fiscalidad habitual de las mismas, ya se realicen a través de plataformas de internet o directamente y sin su intermediación.

Ciertamente, la extrañeza de la ciudadanía frente a la respuesta de la DGT puede deberse al desconocimiento general de las obligaciones tributarias que afectan las compraventas entre particulares, esencialmente las que se refieren a bienes muebles de escaso valor o no inscribibles en registros públicos, respecto de las cuales no suele abonarse tributo alguno. Ello es así porque ha existido una secular imposibilidad por parte de las Administraciones públicas de conocer la realización de tales hechos imposables, circunscritos a la esfera privada de los sujetos y en modo alguno fiscalizables. Ello a excepción, claro está, de algunos bienes como los vehículos (semovientes), cuya inscripción en un registro administrativo público (de la Dirección General de Tráfico o similar) conllevaba el necesario conocimiento del respectivo ente público, de manera que en tales casos sí podía exigirse coactivamente el pago de los tributos, ya sea con sistemas de cierre registral<sup>5</sup> o de responsabilidades tributarias de la persona que, como funcionaria, autorizase cambios en la subjetividad pasiva de algún tributo cuando se requiere haber satisfecho previamente el ITP y AJD y no se haya solicitado justificación de que el mismo fue satisfecho<sup>6</sup>.

<sup>5</sup> Más propio de registros de la propiedad inmobiliaria, pero también posibles en otros registros como los de prenda sin desplazamiento o hipoteca mobiliaria. Así, el artículo 54.1 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRLITP y AJD), recoge al respecto: «Ningún documento que contenga actos o contratos sujetos a este impuesto se admitirá ni surtirá efecto en Oficina o Registro Público sin que se justifique el pago de la deuda tributaria a favor de la Administración tributaria competente para exigirlo, conste declarada la exención por la misma, o, cuando menos, la presentación en ella del referido documento. De las incidencias que se produzcan se dará cuenta inmediata a la Administración interesada. Los juzgados y tribunales remitirán a la Administración tributaria competente para la liquidación del impuesto copia autorizada de los documentos que admitan en los que no conste la nota de haber sido presentados a liquidación en dicha Administración.

La justificación del pago o, en su caso, de la presentación del referido documento se hará mediante la aportación en cualquier soporte del original acreditativo del mismo o de copia de dicho original».

<sup>6</sup> Cfr. artículo 9.2 del TRLITP y AJD, el cual dispone que «responderá del pago del impuesto de forma subsidiaria el funcionario que autorizase el cambio de sujeto pasivo de cualquier tributo estatal, autonómico o local, cuando tal cambio suponga directa o indirectamente una transmisión gravada por el presente impuesto y no hubiera exigido

Sin embargo, la tradicional imposibilidad administrativa de conocer transmisiones gravadas por el ITP y AJD, en cuanto que se realizaran entre privados y no debieran inscribirse los bienes en registro público alguno, ha venido a crear una suerte de conciencia colectiva de que no había de tributarse por tales compraventas cuando, en realidad, lo que existía era una economía sumergida que impedía su fiscalización pública.

Tales circunstancias pueden haber cambiado en la era digital en que nos encontramos, pues no en vano se aumenta mucho la trazabilidad de este tipo de operaciones en cuanto que existen plataformas de internet que las registran. A desarrollar dicha idea se dedica el epígrafe 2.3 de este trabajo, como se verá en su momento.

Dicho lo anterior, es preciso indicar que las compraventas entre particulares (esto es, cuando el vendedor no ostenta la condición de empresario o profesional) resultan gravadas desde hace décadas por el ITP y AJD (en su modalidad TPO)<sup>7</sup> al tipo de gravamen contemplado por las comunidades autónomas, siendo así que *por lo general* (y no en todo caso, como parece derivarse de la contestación a la consulta DGT comentada) los bienes muebles y semovientes resultan gravados al 4% de su valor real, que es el tipo contemplado supletoriamente en el artículo 11.1 a) del TRLITP y AJD siempre y cuando las comunidades autónomas no hubieran fijado otro distinto<sup>8</sup>.

---

previamente la justificación del pago del mismo». Ello no obstante, y aparte de lo ya comentado en el caso de vehículos, no es habitual que un bien resulte gravado en sí mismo por un tributo estatal, autonómico o local, a no ser en lo que toca a determinadas tasas por servicios municipales respecto de perros, en cuyo caso podría entenderse que el cambio del titular del can como sujeto pasivo del tributo, sobre todo cuando se trata de animales caros, habría conllevado el pago del ITP y AJD (modalidad TPO). Ciertamente, esta cuestión residual estará más que cuestionada una vez que se apruebe la Proposición de Ley de modificación del Código Civil, la Ley Hipotecaria y la Ley de Enjuiciamiento Civil, sobre el régimen jurídico de los animales, pues los animales dejarán de ser considerados jurídicamente como bienes.

<sup>7</sup> Cfr. artículo 7 del TRLITP y AJD.

<sup>8</sup> Ello no obstante, **Cataluña** ha aprobado un tipo para tales transmisiones del 5% (art. 32 de la Ley catalana 25/1998, de 31 de diciembre, de Medidas Administrativas, Fiscales y de Adaptación al euro, según redacción del art. 145 de la Ley catalana 5/2017, de 28 de marzo, 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). Y, de un modo similar, las Comunidades de **Castilla-La Mancha** o **Extremadura** han fijado un tipo del 6% para las mismas (art. 20 de la Ley castellano-manchega 8/2013, de 21 de noviembre, de Medidas Tributarias de Castilla-La Mancha; art. 37 del DLeg. 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado); y **Galicia** o **Cantabria** han fijado un tipo de gravamen del 8% (art. 14.Uno.2 del DLeg. 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado, y art. 11 del DLeg. 62/2008, de 19 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Medidas Fiscales en materia de Tributos cedidos por el Estado). Por otro lado, algunas comunidades autónomas han fijado tipos diferenciados cuando se transmitan determinados bienes semovientes (vehículos turismo y todoterreno con más de 15 caballos fiscales o, en las comunidades autónomas costeras, embarcaciones con más de 8 metros de eslora), o bien de objetos de arte o antigüedades conforme a lo dispuesto en la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio,

Habida cuenta de la diferencia de tipos de gravamen que afectaría a las transmisiones de bienes muebles o semovientes en función de la comunidad autónoma que tenga atribuida la competencia de su gravamen, resulta preciso indicar cuál es el punto de conexión con uno u otro ente territorial en relación con dichos bienes. Pues bien, a tenor del artículo 33.1.C.3.º de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, habrá de estarse en tales casos «a la comunidad autónoma donde el adquirente tenga su residencia habitual si es persona física o su domicilio fiscal si es persona jurídica». A tales efectos habrá que acudir a las reglas previstas en el artículo 28 de la misma norma antes referida o en el artículo 48 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

Y una vez localizada la comunidad autónoma que ha de legislar sobre la transmisión realizada, el sujeto pasivo en el ITP y AJD (modalidad TPO) es, en las transmisiones de bienes y derechos de toda clase, precisamente la persona que los adquiere<sup>9</sup>.

Debe decirse aún más: solo resultarán gravadas «las transmisiones patrimoniales onerosas de bienes y derechos, cualquiera que sea su naturaleza, que estuvieran situados, pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español o en territorio extranjero, cuando, en este último supuesto, el obligado al pago del impuesto tenga su residencia en España», indicándose seguidamente que «[n]o se exigirá el impuesto por las transmisiones patrimoniales de bienes y derechos [...] cualquiera que sea su naturaleza que, efectuadas en territorio extranjero, hubieren de surtir efectos fuera del territorio español»<sup>10</sup>. En definitiva, resulta de lo anterior que para devengarse el ITP y AJD (modalidad TPO) –en relación con los bienes muebles de segunda mano que son objeto del presente comentario– debe cumplirse alguna de las siguientes circunstancias: 1) que el bien esté «situado» en territorio español (por ejemplo, por ser el vendedor residente en

---

en cuyo caso tales transmisiones serán gravados al 8% de su valor real (**Andalucía**: art. 25 ter del DLeg. 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos; **Asturias**: art. 32 del DLeg. 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado; **Castilla y León**: art. 25.2 del DLeg. 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos; o **C. Valenciana**: art. 13 de la Ley 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos); o solo vehículos de más de 15 caballos fiscales (**Baleares**: art. 14 del DLeg. 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado). Finalmente, un tercer grupo de comunidades autónomas ha fijado una cuota fija en función de la cilindrada del vehículo (**Aragón**: art. 121 del DLeg. 1/2005, de 26 de septiembre, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Aragón en materia de tributos cedidos; **Canarias**: art. 38 ter del DLeg. 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos).

<sup>9</sup> Cfr. artículo 8 a) del TRLITP y AJD.

<sup>10</sup> Cfr. artículo 6.1 A) del TRLITP y AJD.



el mismo y disfrutarse en él); o, alternativamente, 2) que el adquirente tenga residencia en España y el bien se adquiriera en nuestro país o, en caso contrario, sea trasladado a territorio español.

Sin embargo, una de las cuestiones más relevantes –como indicó la contestación a la consulta de la DGT de 22 de agosto de 2017 citada en este trabajo– es determinar si las transmisiones de bienes resultan gravadas efectivamente por el ITP y AJD (modalidad TPO) o bien por el IVA, cuestión que se aborda en el siguiente subepígrafe.

## 2.2. ¿TRIBUTACIÓN DE LAS TRANSMISIONES DE BIENES POR IVA O ITP Y AJD?

Una cuestión relevante a la hora de determinar la tributación indirecta de las transmisiones de bienes muebles es dilucidar si las referidas operaciones se encuentran gravadas por el ITP y AJD (modalidad TPO), o bien por el IVA, dado que ambas figuras tributarias se excluyen mutuamente como inmediatamente se analizará.

Para efectuar un adecuado deslinde entre IVA e ITP y AJD hay que partir de la normativa del IVA, la cual indica que están sujetas a este último impuesto «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional»<sup>11</sup>. De hecho, el ITP y AJD (modalidad TPO) parece configurarse como una figura subsidiaria, residual y dependiente de la normativa IVA, por cuanto que solo se exigirá tal impuesto cuando las operaciones no se encuentren sujetas a este último tributo, como oportunamente recoge el supuesto de no sujeción contemplado en el artículo 7.5 del TRLITP y AJD<sup>12</sup>.

<sup>11</sup> Cfr. artículo 4.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA). Por su parte el artículo 5 de la LIVA –y nuestro ordenamiento jurídico en general– suele atribuir el concepto de «profesional» a quienes se dediquen a actividades económicas para las que se requiere una cualificación académica determinada siempre que se produzca «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». En definitiva, el precepto citado se refiere a quienes se dedican al «ejercicio de profesiones liberales y artísticas». Por el contrario, el concepto de «empresario» es más amplio, y alude a quienes se dediquen a «actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras» (en un sentido similar *vid.* art. 9.1 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido).

<sup>12</sup> A tenor de tal precepto «No estarán sujetas al concepto de "transmisiones patrimoniales onerosas", regulado en el presente título, las operaciones enumeradas anteriormente 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. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el impuesto sobre el valor añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la tota-

En definitiva, el IVA se define en gran medida en relación con un sujeto pasivo cualificado, cual es el empresario o profesional que desarrolle una actividad económica diferenciada<sup>13</sup>. Ahora bien, y en lo que a nosotros respecta, ¿cuándo las entregas de bienes conllevan una actividad económica que resulte gravada por el IVA? Pues a los efectos que ahora nos interesan, serán empresarios quienes comercialicen bienes de forma continuada, con ordenación de medios de producción materiales y humanos dirigidos a tal actividad y no de manera palmariamente residual.

Si ello es así, entonces, paralelamente, el ITP y AJD gravará operaciones realizadas entre sujetos privados, esto es, ventas de bienes de segunda mano llevadas a cabo por quienes en relación con tales negocios no ostenten la condición de empresarios o profesionales.

En el ámbito que ahora nos ocupa, para que las referidas ventas sean consideradas como actividades económicas habrá de producirse una ordenación de medios dirigidos a una venta profesionalizada de tales productos, en cuyo caso le sería aplicable el régimen especial del IVA «de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección», que puede exceptuarse para las operaciones que decida el empresario, supuesto particular en el que se aplicaría el régimen general del impuesto<sup>14</sup>.

De lo precedente puede concluirse que cuando una persona no dedicada profesionalmente a la venta de productos usados transmita bienes de segunda mano que pertenezcan a su patrimonio, aunque lo haga en reiteradas ocasiones, no puede considerarse como empresario y tales operaciones tributarán por ITP y AJD (modalidad TPO).

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.

Dicho lo anterior es preciso indicar que una misma plataforma puede ser conducto para ventas que tengan o no carácter empresarial y, por ende, que resultarán gravadas por impuestos diferentes (IVA o ITP y AJD). Ello conllevará, como se analiza en el subepígrafe 3.3 siguiente, algunas dificultades para regular normativamente la colaboración de tales plataformas en pro de

---

alidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al impuesto sobre el valor añadido».

<sup>13</sup> Así el artículo 9.1 de la citada Directiva 2006/112/CE indica que «[s]erán considerados "sujetos pasivos" quienes realicen *con carácter independiente*, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad».

<sup>14</sup> *Cfr.* artículos 135 a 139 de la LIVA.

una adecuada gestión tributaria. Así, aunque existen plataformas más utilizadas por vendedores profesionales (como sería el caso de Amazon), también pueden considerarse plataformas como eBay o Catawiki utilizadas indistintamente por empresarios y particulares. Si nos referimos a estas últimas, si quien vende el producto tiene una estructura empresarial dedicada precisamente a comercializar bienes, la transmisión será gravada por el IVA, tributo que deberá repercutir el propio empresario; por el contrario, si quien oferta el producto es un particular sin estructura empresarial adecuada para tales ventas, aun cuando realice varias ventas consecutivas, la operación resultará gravada por el ITP y AJD, y será el adquirente el que tendrá que ingresar el citado impuesto.

La circunstancia referida es, en suma, una novedad que vino de la mano de la economía digital. En efecto, en la economía tradicional era fácil identificar a un empresario por el canal de venta que utilizaba: normalmente dicho canal tenía un carácter formal (como sería el caso de un local comercial abierto al público) frente al carácter informal de la economía entre privados (anuncios puestos en tablones o periódicos, etc.). Sin embargo, en la actualidad –tal y como se ha indicado– el gran escaparate de internet puede servir tanto para empresarios que explotan ordinariamente su negocio como para particulares que realizan ventas marginales. Y, de hecho, el comprador no tiene que saber necesariamente si está adquiriendo de un empresario o no. Ello dificulta más, si cabe, la exigibilidad de obligaciones tributarias de imposición indirecta pues, dependiendo de que el vendedor sea o no empresario, deberá el adquirente cumplir o no las obligaciones de declaración de la operación e ingreso del oportuno tributo en relación con el bien adquirido.

Pero es más: la economía digital no solo ha traído confusión entre oferentes de bienes (profesionales o no), sino que también ha propiciado una mayor internacionalización de los intercambios comerciales, toda vez que internet permite exhibir productos en entornos no estrictamente nacionales sino, por el contrario, mundiales<sup>15</sup>. Ello conlleva complicaciones adicionales en lo que a las obligaciones tributarias se refiere.

Así, por un lado, en el ámbito del IVA podrá entrar en funcionamiento el régimen de ventas a distancia cuando se superen determinados umbrales, obligando al vendedor a repercutir el IVA del país de destino (e ingresar en la Administración tributaria del comprador)<sup>16</sup>.

Por otro lado, en el ámbito del ITP y AJD, el artículo 6.1 A) del TRLITP y AJD recoge unas reglas respecto del ámbito de aplicación territorial del citado tributo, de manera que solo cuando el bien transmitido se encuentre en territorio español (criterio de sujeción real) o cuando el adquirente tenga residencia en nuestro país (criterio de sujeción personal), se devengará el impuesto referido. Todo ello podría expresarse de forma analítica como sigue:

<sup>15</sup> Ciertamente, existen plataformas que por su modelo de negocio son más nacionales (v. gr. Wallapop, dedicada al negocio de proximidad y, por ende, normalmente nacional); sin embargo, otras plataformas como eBay o Catawiki ponen en contacto oferentes y demandantes de distintas nacionalidades, lo cual conlleva la posibilidad de que se produzcan transacciones internacionales.

<sup>16</sup> Cfr. artículos 68.Tres de la LIVA y artículos 33 y 34 de la Directiva 2006/112/CE antes citada.

	Vendedor empresario		Vendedor no empresario	
	Residente en España	No residente en España	Residente en España	No residente en España
Comprador empresario	Residente en España Caso 1: IVA español que habrá de repercutir el transmitente.	Caso 2: IVA español (autorrepercusión).	Caso 3: ITP y AJD que habrá de ingresar el adquirente.	Caso 4: ITP y AJD que habrá de ingresar el adquirente.
	No residente en España Caso 5: no hay obligación de repercutir; IVA extranjero, en su caso (por autorrepercusión).	Caso 6: IVA español solo si se adquiere por establecimiento permanente ubicado en nuestro país (autorrepercusión).	Caso 7: ITP y AJD que habrá de ingresar el adquirente si el bien se localiza en España antes de la venta.	Caso 8: ITP y AJD que habrá de ingresar el adquirente si el bien se trae a España para disfrutarse en nuestro país.
Comprador no empresario	Residente en España Caso 9: IVA extranjero, en su caso, que habrá de repercutir el transmitente.	Caso 10: sujeto a reglas de ventas a distancia en el IVA (en función de superación o no del umbral previsto en la normativa aplicable).	Caso 11: ITP y AJD que habrá de ingresar el adquirente (idéntico al caso 3).	Caso 12: ITP y AJD que habrá de ingresar el adquirente (idéntico al caso 4).
	No residente en España Caso 13: sujeto a reglas de ventas a distancia en el IVA (en función de superación o no del umbral previsto en la normativa aplicable).	Caso 14: no gravado por el IVA español salvo que se expida a España, en cuyo caso habría que estar a las reglas de ventas a distancia en el IVA (en función de superación o no del umbral previsto en la normativa aplicable).	Caso 15: ITP y AJD que habrá de ingresar el adquirente si el bien se localiza en España antes de la venta. (idéntico al caso 7).	Caso 16: ITP y AJD que habrá de ingresar el adquirente si el bien se trae a España para disfrutarse en nuestro país. (idéntico al caso 8).

En definitiva, en los casos 3, 4, 7, 8, 11, 12, 15 y 16 del cuadro anterior, salvo que el bien en cuestión se haya adquirido en territorio extranjero y hubiere de surtir efectos fuera del territorio español –en cuyo caso la transacción no se gravaría por el ITP y AJD según lo dispuesto en el art. 6.1 A) TRLITP y AJD–, las operaciones se gravarán por ITP y AJD.

Ello no obstante, la complejidad de los regímenes tributarios derivados de la casuística que puede presentarse, tal y como se pone de manifiesto en el anterior cuadro, determina que vendedor y comprador deban conocer, para el cumplimiento de sus respectivas obligaciones fiscales, no solo el carácter o no de empresario de su contraparte sino, también, su lugar de residencia fiscal y, más allá de eso, el destino final del bien adquirido, lo cual dificulta notablemente la aplicación de la normativa tributaria y requiere quizá que la legislación fiscal obligue a las plataformas a identificar a sus posibles usuarios, mediante registro o de otro modo, como se indicará más adelante en el subepígrafe 3.3 de este trabajo.

Se trata, de nuevo, de una cuestión que no aborda la contestación a la consulta elaborada por la DGT (V2170/2017) en cuanto que el supuesto planteado por quien requería el pronunciamiento de tal centro directivo parecía referirse a entornos próximos o nacionales. Sin embargo, no puede dejar de indicarse la problemática que se produce cuando las ventas tienen lugar en escenarios supranacionales.

A todo lo anterior cabe añadir que también puede devengarse el IVA en relación con operaciones de compraventas realizadas entre particulares y gravadas por el ITP y AJD. Ello es así porque, en el caso de que la plataforma de internet gestione los pagos y cobre una comisión por ello, la misma está sujeta al IVA según las reglas del citado impuesto<sup>17</sup>. Una vez más, se trata de una cuestión que no aborda la contestación a la consulta emanada de la DGT el 22 de agosto de 2017, toda vez que no se planteaba tal duda por la persona consultante, si bien es preciso tener en cuenta la complejidad que ello conlleva sobre todo en entornos cada vez más globalizados.

### 2.3. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS FORMALES QUE HAN DE CUMPLIR LAS ENTIDADES QUE INTERMEDIAN EN LAS TRANSMISIONES DE BIENES Y PROPUESTAS *DE LEGE FERENDA*

Tal y como se ha indicado reiteradamente, las Administraciones tributarias tienen poco control sobre las transmisiones producidas entre particulares, de manera que difícilmente pueden

<sup>17</sup> Cfr. artículos 69 y ss. de la LIVA y 43 y ss. de la citada Directiva 2006/112/CE, según las cuales habrá que distinguir si el adquirente del bien (y, por ende, receptor del servicio de intermediación) es o no empresario a efectos del IVA. Cuando lo sea, el servicio deberá entenderse realizado en el territorio de aplicación del impuesto (esto es, en España si el empresario o profesional que adquiere el bien mueble está radicado en él, con inversión del sujeto pasivo según lo previsto en el art. 84.Uno.2.º LIVA) y, por tanto, aplicar los tipos de IVA (e ingresar en la Administración tributaria) del país de destino del bien. Por el contrario, cuando el adquirente del bien no sea empresario, habrá de repercutirse el IVA del país de asentamiento de la empresa intermediaria que cobra la comisión, ingresándose allí la recaudación, salvo –claro está– que resultaran aplicables reglas específicas sobre prestación de servicios electrónicos.

hacer efectivo el cobro del ITP y AJD (modalidad TPO) cuando no existe un registro público en el que haya de inscribirse el bien transmitido y que, por ende, permita verificar el pago previo de los tributos indirectos debidos por el cambio de propiedad.

Ello no obstante, algunas comunidades autónomas han aprobado medidas normativas que intentan atajar tal problema, imponiendo obligaciones formales de suministro de información a las casas de subastas así como a determinadas entidades dedicadas a la venta de ciertos objetos por cuantías no despreciables (como sería el caso de la venta de determinados bienes de segunda mano o de joyas)<sup>18</sup>. Tal competencia normativa parece poder encuadrarse en la residual referida en el artículo 55.1 f) de la Ley 22/2009, de 18 de diciembre, por la que se regula el sistema de financiación de las Comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de Autonomía y se modifican determinadas normas tributarias, a tenor del cual después de citarse una serie de competencias de gestión tributaria, se indica que también corresponderán a las comunidades autónomas «[e]n general, las demás competencias necesarias para la gestión de los tributos», entre las que podrían figurar las concretas obligaciones de información que se han referido y que habrán quedado de algún modo contenidas en las respectivas leyes de cesión.

<sup>18</sup> Cfr. **Andalucía**: artículo 42 del Decreto Legislativo 1/2009, de 1 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones dictadas por la Comunidad Autónoma de Andalucía en materia de tributos cedidos (subastas); **Asturias**: artículo 53 del Decreto Legislativo 2/2014, de 22 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales del Principado de Asturias en materia de tributos cedidos por el Estado (subastas); **Baleares**: artículo 85 del Decreto Legislativo 1/2014, de 6 de junio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de las Illes Balears en materia de tributos cedidos por el Estado (subastas); **Canarias**: artículo 39 bis del Decreto Legislativo 1/2009, de 21 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes dictadas por la Comunidad Autónoma de Canarias en materia de tributos cedidos (subastas); **Castilla y León**: artículo 49 del Decreto Legislativo 1/2013, de 12 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad de Castilla y León en materia de tributos propios y cedidos (subastas); **Cataluña**: artículo 29 de la Ley catalana 31/2002, de 30 de diciembre, de medidas fiscales y administrativas (subastas), así como el artículo 151 de la Ley 5/2017, de 28 de marzo, 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 (reventa de bienes muebles); **Extremadura**: artículo 63 del Decreto Legislativo 1/2013, de 21 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado (subastas), así como artículos 21 a 24 de la Ley 1/2015, de 10 de febrero, de medidas tributarias, administrativas y financieras de la Comunidad Autónoma de Extremadura (compra-venta de vehículos, de objetos fabricados con metales preciosos o a reventa de bienes muebles usados); **Galicia**: artículo 34 del Decreto Legislativo 1/2011, de 28 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Galicia en materia de tributos cedidos por el Estado (subastas), así como artículo 38 del mismo cuerpo legal (reventas, con o sin transformación, de bienes muebles usados); **Murcia**: apartado nueve del artículo 15 del Decreto Legislativo 1/2010, de 5 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en la Región de Murcia en materia de tributos cedidos (subastas), así como el apartado diez del mismo precepto (metales preciosos); **La Rioja**: artículo 54 de Ley 10/2017, de 27 de octubre, por la que se consolidan las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de La Rioja en materia de impuestos propios y tributos cedidos (objetos fabricados con metales preciosos), el artículo 55 del mismo cuerpo legal (subastas); **C. Valenciana**: disposición adicional tercera de la Ley valenciana 13/1997, de 23 de diciembre, por la que se regula el tramo autonómico del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y restantes tributos cedidos (subastas).

Ciertamente, todo lo anterior apunta a que las Administraciones tributarias pretenden un mayor control de la exacción del ITP y AJD, sobre todo cuando existe algún intermediario que conoce no solo las transacciones realizadas y su cuantía sino, adicionalmente, los extremos subjetivos de la misma, lo cual permitirá identificar al sujeto pasivo del tributo. Con todo ello se puede calcular la cuota tributaria y atribuirla a su deudor, esto es, se puede controlar con grandes niveles de eficacia el cobro de la deuda tributaria.

Como puede fácilmente comprenderse, la fiscalización de las operaciones es mucho más sencilla en el ámbito de la economía digital, donde su trazabilidad se eleva a extremos muy relevantes.

Ahora bien, como ya se ha referido previamente, debemos diferenciar dos tipos de modelos de negocio en el ámbito de la economía digital antes citada: por un lado, aquellas empresas que intermedian en los pagos realizados, de manera que conocen los extremos subjetivos de cada transacción; por otro, la cuantía abonada (v. gr. manzanas usadas, Catawiki, eBay, etc.), y que podrían también denominarse ventas *online*; y, por último, estarían las entidades que solo sirven como «escaparate» de las ofertas existentes, sin intermediar en los pagos y obteniendo dinero, en su caso, de la publicidad (v. gr. Wallapop, Vivo, todocoche, foros de ventas en internet, etc.) o de cuotas por los servicios de información de la plataforma, ámbito que cabe denominar «operaciones *offline*».

Solo en el primero de los modelos de negocio enunciados existe una auténtica trazabilidad de las operaciones realizadas, de manera que la plataforma intermediaria conoce quién compró y vendió y, asimismo, el precio abonado por la transacción. Por ende, únicamente en tales casos podrá conocer la Administración –de instrumentarse algún sistema de suministro obligatorio de información– los tributos que han de satisfacerse y además quién se encuentra obligado a hacerlo.

Cierto es que también el segundo de los modelos de negocio tiene informaciones relevantes para la Administración tributaria, dado que se recogen auténticas ofertas de ventas de bienes o potenciales negocios que habrán de tributar en el caso de que se casen oferta y demanda. De hecho, la mera retirada de un anuncio conllevará, las más de las veces, que se ha producido una transacción gravable y, en muchos casos, se indica precisamente que tal producto fue vendido. Sin embargo, habida cuenta de que el tributo que más habitualmente se devengará en tales operaciones es el ITP y AJD, y siendo así que dicho impuesto ha de satisfacerlo el adquirente del bien, no existirá en este segundo tipo de plataformas un rastro fidedigno de tal comprador (más allá que mensajes preliminares de negociación que pueden no concluir en nada), con lo que la información que pueda facilitar la intermediaria a las Administraciones tributarias será ciertamente limitada.

Pues bien, cabrían dos posibilidades de regulación pública para asegurar un cobro más eficaz del ITP y AJD (modalidad TPO) en relación con los bienes de segunda mano en los que hayan sido intermediarias las plataformas de internet (**ventas *online***): o bien requerir información sobre los sujetos intervinientes y las cantidades pagadas, por un lado; o bien nombrar a tales plataformas sustitutos del contribuyente, obligándoles a detraer el debido impuesto e ingresar tales cuantías en el correspondiente ente público, con indicación del contribuyente.



Así, en el primero de los casos citados, las distintas Administraciones tributarias podrían *exigir a las plataformas* –como ya hacen algunas comunidades autónomas, según lo indicado anteriormente respecto de las casas de apuesta o de los negocios de venta de bienes de segunda mano o de joyas– *la cesión de información sobre las operaciones respecto de las que han intermediado*. Tales obligaciones deberían imponerse, al ser una obligación personal de hacer y conforme con el principio de reserva de ley fijado en el artículo 31.3 de la Constitución española (CE), por una norma con rango legal, ya fuera estatal o autonómica<sup>19</sup>. Sin embargo, la normativa hoy existente sobre obligaciones de información –dispersa y diferente en las distintas comunidades autónomas, según se refirió con anterioridad– tiene un mejor encaje para regular la economía tradicional de intermediación de bienes y, sin embargo, mayores dificultades en el ámbito de la economía digital. Ello es así porque mientras una casa de subastas o tienda de venta de joyas o de bienes de segunda mano con establecimiento físico normalmente venderá objetos a residentes de la comunidad autónoma donde radica su negocio, y en tal sentido resulta adecuado que se fije una obligación de información por dicha comunidad autónoma, en las ventas a través de plataformas cambiarán probablemente las circunstancias dada la inmaterialidad de internet y la inexistencia de un lugar físico donde se ubique tal «escaparate» en red. Esto es: en una de estas plataformas de subastas o ventas de bienes de segunda mano por internet se producirán transacciones no localizadas en una determinada comunidad autónoma. Por ende, el ámbito autonómico no parece el más apropiado para regular unas obligaciones de información de tal calado<sup>20</sup>.

De hecho, las transacciones en las plataformas referidas se producirán por lo general en un entorno global, propio de internet, si bien podrán identificarse los compradores en función del país en el que residen y, concretamente, en la comunidad autónoma en la que tienen su residencia habitual, por el mero hecho de que habrá de indicar la dirección de envío del producto adquirido. Pues bien, lo más adecuado en tales casos sería que se fijara por normativa estatal (idealmente en el TRLITP y AJD) una obligación de información telemática a favor de la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) quien, de forma coordinada y automática, podría distribuir los datos entre las distintas comunidades autónomas en función del lugar de residencia de quien adquiere tales bienes de segunda mano y es, por ende, sujeto pasivo del impuesto. Ello parece deseable antes que una obligación de información individualizada a cada comunidad autónoma, recogida de forma dispersa en la normativa autonómica, en función de la residencia de dicho sujeto: este último caso conllevaría mayores costes de gestión para la plataforma, que podrían evitarse en la manera antes indicada si se dirige toda la información a un único ente (AEAT).

<sup>19</sup> Cfr. Calvo Ortega, R. (2006). Las actividades de colaboración de los privados con la administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento: discurso leído el día 12 de junio de 2006 en su recepción pública como académico de número, por el Excmo. Sr. D. Rafael Calvo Ortega y contestación del Excmo. Sr. D. Eduardo García de Enterría. *Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*. Madrid, *passim*.

<sup>20</sup> Ciertamente, en tanto que no se aprueba el requerimiento de información a nivel estatal, nada impide que cada comunidad autónoma exija individualmente a las plataformas información sobre las compras realizadas por los residentes en la misma. Sin embargo, una regulación estatal y única parecería más eficaz y conforme con el principio de coordinación tributaria fijado en el artículo 156 de la CE.



Particularmente, en el ámbito estatal existe un supuesto de regulación que tiene importantes parecidos con el supuesto que ahora contemplamos. Así, el artículo 54 ter del Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (por el que se aprueba el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos), configura una obligación similar de información, si bien referido a las plataformas de intermediación en supuestos de alquiler de bienes inmuebles<sup>21</sup>.

Por otro lado, también podría aprobarse normativa que *nombrara a las propias plataformas sustitutos del contribuyente respecto del ITP y AJD (modalidad TPO)* devengado en relación con las operaciones respecto de las que intermedian (ventas *online*). Y habida cuenta de que el ITP y AJD es un impuesto estatal aunque cedido, de la citada Ley 22/2009 se desprende que con el actual marco normativo solo el Estado podría instaurar para las plataformas la figura de sustituto del contribuyente, siendo así que lo más lógico es que tal previsión se incluyera en el TRLITP y AJD. En ese caso, las plataformas deberían aumentar el precio de la transacción en, precisamente, el ITP y AJD que resulte de la normativa de la comunidad autónoma en la cual el adquirente tenga su residencia fiscal y, de forma paralela, declarar e ingresar el impuesto en la Administración tributaria de la comunidad autónoma acreedora. O bien realizar tal declaración e ingreso directamente a la AEAT –quien posteriormente se encargaría de redistribuir la recaudación a cada comunidad autónoma en función de la residencia de los adquirentes– a fin de que puedan hacerse algunas comprobaciones básicas, como por ejemplo constatar que la residencia declarada a efectos del ITP y AJD coincide con la declarada en relación con el IRPF.

De las dos opciones antes planteadas la más idónea, en mi opinión, sería la segunda. Ello es así porque la instauración de una figura como la del sustituto del contribuyente en las operaciones descritas simplifica mucho las obligaciones de los contribuyentes y la gestión tributaria, con una mínima carga para la plataforma de internet (similar, por otro lado, a la que tienen los empresarios y profesionales en relación con el IVA respecto de los bienes que venden). Tal obligación de cobro, declaración e ingreso podría incluso realizarse de forma automatizada (con exigencia del impuesto en el momento de cerrarse la transacción a través de la plataforma) y de manera digitalizada (respecto de la declaración e ingreso a la AEAT o, en su caso, a las Administraciones tributarias autonómicas).

Por el contrario, si se exigiera una mera transferencia de datos (personales del adquirente y precio al que se cerró la operación) a la AEAT o a las Administraciones tributarias autonómicas,

<sup>21</sup> Precepto aprobado por el Real Decreto 1070/2017, de 29 de diciembre, por el que se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de 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 de Defensa del Contribuyente (*vid.* sobre el particular Lucas Durán [2017, pp. 185-191]). En tal supuesto, aun cuando sería discutible la regulación reglamentaria de la misma, la lógica de que se haya recogido en normativa estatal es clara: lo que se pretende atajar es la ausencia de declaración de alquileres de inmuebles (sobre todo, de uso turístico) en el impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), cuya gestión es estatal. Sin embargo no puede descartarse que una vez se haya obtenido la información por parte de la AEAT, esta la distribuya a las comunidades autónomas para el control del ingreso de ITP y AJD (modalidad TPO) en relación con los alquileres de vivienda que se hayan producido en cada territorio autonómico.

solo se facilitaría a referidos entes públicos la comprobación de un correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Sin embargo, dado que los adquirentes de los bienes pueden no conocer sus obligaciones tributarias o, aun conociéndolas, no estar familiarizados con los procedimientos de autoliquidación e ingreso del tributo, muchas de las obligaciones tributarias no se cumplirán adecuadamente, requiriendo un mayor esfuerzo de gestión a los órganos de la Administración tributaria que con la figura de la sustitución antes comentada.

Dicho en otras palabras: es preferible que un solo sujeto, con capacidad suficiente de gestión, cumpla las obligaciones tributarias de un universo de contribuyentes antes que confiar en el cumplimiento espontáneo de tales obligaciones por los miles de adquirentes de bienes de segunda mano. En definitiva, y como he referido previamente, se trata de seguir una lógica similar a la que informa el IVA.

Ahora bien, en cualquiera de las dos opciones que podrían adoptarse según lo indicado, lo cierto es que si se pretende regular de algún modo la colaboración de las plataformas que intermedian en la venta de bienes de segunda mano con las Administraciones tributarias, habrán de conocerse una serie de datos de los sujetos intervinientes en tales operaciones. Particularmente, cuando una plataforma deba remitir a las Administraciones tributarias informaciones sobre las transacciones respecto de las que intermedia (o bien tenga que cumplir obligaciones fiscales de declaración e ingreso en sustitución de los contribuyentes del ITP y AJD en su modalidad de TPO), necesitará requerir la identificación en el momento de registro de los usuarios de la misma (ya sea como compradores o vendedores) pidiéndoles, aparte de sus datos personales y fiscales (nombre, apellidos, DNI, NIE o pasaporte), una serie de informaciones como, por un lado, su residencia fiscal (tanto en relación con un país como, de un ente subcentral, como sería el caso, si residiera en España, de la comunidad autónoma donde se entiende que reside –para personas físicas– o bien ostenta su domicilio fiscal –personas jurídicas–). Por otro lado, el carácter de empresario o de particular en relación con las compraventas que realizará pues, como se ha indicado, solo cuando el vendedor no tenga carácter de empresario se devengará el ITP y AJD. Idealmente también cabría exigir, para los bienes muebles adquiridos en el extranjero, una declaración de intenciones en relación con el traslado de los mismos a territorio nacional, pues en tal caso debería asimismo pagarse el ITP y AJD (modalidad TPO) al cumplirse el requisito de que «pudieran ejercitarse o hubieran de cumplirse en territorio español». Se trata, sin embargo, de algo tan marginal y difícil de controlar que bien pudieran obviarse tales circunstancias en relación con los aspectos regulatorios que ahora se consideran.

Es posible plantear, al hilo de lo indicado, si bastaría con una mera declaración (de residencia, de ser o no empresario, etc.) o bien habrían de presentarse también pruebas a la plataforma que acreditaran tales declaraciones (v. gr. última declaración del IRPF o inscripción en el censo de profesionales y empresarios). Pues bien, en mi opinión sería suficiente con la mera comunicación a las autoridades fiscales de las circunstancias personales declaradas a la plataforma por quienes intervienen en las transacciones; o bien, en caso de que la citada plataforma fuera instaurada como sustituto del contribuyente según lo antedicho, del cumplimiento de las obligaciones tributarias según las circunstancias declaradas por los sujetos. Con ello se posibilitaría que la Ad-

ministración realizara las comprobaciones oportunas, si es que las declaraciones no son correctas y, en tal caso, recalculara las deudas tributarias; así como, eventualmente, rectificara ingresos en una u otra Administración autonómica si fuera menester.

Por otro lado, cabe considerar el supuesto en que las plataformas de internet no intermedien en el pago del bien transmitido sino, únicamente, sirvan para publicar ofertas y poner en contacto a ambos sujetos intervinientes, esto es, cuando las **ventas se realicen offline**. En tal supuesto, como se ha indicado ya, las plataformas no conocerán quién ha adquirido el bien ni, paralelamente, el precio que se ha fijado finalmente entre las partes. Y por tal motivo, no pueden contemplarse mecanismos de colaboración similares a los que hemos indicado previamente (comunicación de datos por parte de la plataforma o instauración de la plataforma como sustituto del contribuyente). En esos casos, en mi opinión, lo más adecuado y eficaz para la gestión tributaria sería fijar dos obligaciones diferenciadas:

- Establecer una obligación de información a la plataforma respecto de la identidad de las personas que han concluido una operación de venta y, por ende, han retirado su oferta del portal o aplicación electrónica.
- Instaurar al vendedor de bienes de segunda mano como sustituto del contribuyente. Ello es así porque la única información que existirá en la plataforma es la oferta realizada por el vendedor, de manera que con independencia de que en última instancia se haya modificado el precio, tal sujeto conocerá el valor en que se concluyó la transacción y tiene el control de la situación: puede exigir los datos del comprador y requerirle el pago del impuesto, que se sumará al valor de la transacción a los efectos de la transferencia que habrá de realizar quien adquiere. Cierto es que ello conlleva una carga de gestión para el vendedor, pero también debe considerarse que tal persona es quien queda expuesta al control de la Administración a los efectos de las oportunas comprobaciones que podrían derivarse, pues los datos del adquirente efectivo se desconocen. Y, adicionalmente, que dicha persona no tiene interés directo en dejar de ingresar el ITP y AJD, que habrá de soportar económicamente el adquirente, por mucho que el ingreso de tal tributo pueda hacer menos atractiva la oferta. En otro orden de cosas, y de establecerse el mecanismo de sustitución del contribuyente que se propone, la plataforma habría de facilitar las obligaciones de declaración e ingreso del sustituto del contribuyente (vendedor) con información suficiente y, en paralelo, debería establecerse un portal digital administrativo que permitiera un cumplimiento tributario sencillo de tales cargas fiscales. De cualquier modo la liquidación del ITP y AJD (modalidad TPO) es muy sencilla: solo debería declararse el precio de la transacción y, eventualmente, los datos fiscales de quien compra el bien, siendo así que el portal administrativo de internet podría identificar el tipo de gravamen de la comunidad autónoma de residencia del adquirente de forma automatizada y calcular el tributo a ingresar.

Con todo, existen otras aproximaciones a la problemática que acaba de referirse. Así, el profesor Rozas Valdés sugiere un imaginativo impuesto sobre actos jurídicos digitales (como moda-

lidad autónoma de, o paralela al, actual impuesto sobre actos jurídicos documentados previsto en el TRLITP y AJD), cuyo hecho imponible sería la realización de una oferta genérica, a través de una plataforma de internet o aplicación electrónica de dispositivo móvil, de bienes o servicios, siendo así que el sujeto pasivo sería la propia plataforma en concepto de sustituto del contribuyente<sup>22</sup>. Pues bien, sin negar la originalidad de la construcción que dicho académico realiza, lo cierto es que el impuesto que diseña podría plantear acaso –en función de su configuración definitiva– algunos problemas en relación con alguno de los principios constitucionales que rigen la imposición y, particularmente, respecto del principio de igualdad. Así pues, lo que propone el precitado profesor sería algo así como un impuesto de ITP y AJD (modalidad TPO) anticipado, cuyo devengo coincidiría con la oferta del bien (elemento constatable) y no con la venta (cuya información no es verificable para la Administración tributaria). Sin embargo, debe entenderse que el impuesto referido se aplicaría sobre el precio de la oferta y no sobre el valor final de venta, siendo así que ambas cuantías pueden variar significativamente. Y, en otro orden de cosas, ¿por qué habrían de pagar tal impuesto quienes oferten bienes por internet y no quienes realizan las mismas transacciones sin intervención de las citadas plataformas?

El profesor Rozas Valdés propone, además, una exención por ventas de bienes inferiores a una determinada cuantía que podría llegar, por ejemplo, hasta 1.000 euros<sup>23</sup>. Ahora bien: ¿la franquicia propuesta se aplicaría solo a las transacciones derivadas de anuncios por internet o a todo tipo de operación cubierta por el ITP y AJD? Piénsese que existen determinadas ventas de bienes (por ejemplo, motocicletas o, en general, vehículos de segunda mano cuyo valor puede ser inferior al umbral propuesto) que, al poder controlarse administrativamente por el cambio de titularidad que debe producirse en el registro de la Dirección General de Tráfico y en el censo de contribuyentes del impuesto municipal sobre vehículos de tracción mecánica, acaso permanecerían gravadas, constituyendo una notable desigualdad entre sujetos pasivos<sup>24</sup>.

<sup>22</sup> Recoge literalmente el citado profesor (Rozas Valdés [2017, p. 155]): «un modo sencillo de conectar la tributación de dichos beneficios con el lugar donde se generan es mediante el establecimiento de un impuesto de registro (que no sobre la renta ni sobre el consumo) ligado a la residencia de los usuarios de las plataformas digitales de economía colaborativa –que son quienes realmente están aportando valor añadido a las mismas– en las que su hecho imponible pueda ser meramente formal, el acto jurídico digital, la realización de una oferta genérica de prestación de servicio o entrega de bienes –no su realización efectiva– y en la que siendo el contribuyente quien lo realiza, el usuario, sería sustituto del mismo el operador de la plataforma. Necesariamente el impuesto debería de prever una franquicia de no sujeción y una estructura cuantitativa muy sencilla y liviana. Operando en relaciones de masa no iba, desde luego, a resolver los problemas de financiación de ningún Tesoro público pero, al menos, sí vendría a constituir un primer modo sencillo y contemporáneo de acercarse a parámetros de mayor justicia en la ordenación de los impuestos sobre las transacciones que se llevan a cabo en entornos de economías digitalizadas y colaborativas. Y, desde luego, un modo simple y operativo de censar a los operadores digitales y a sus clientes, como base relevante para el establecimiento de futuras obligaciones tributarias –sustantivas o formales– en torno a los mismos».

<sup>23</sup> *Cfr.* Rozas Valdés (2017, p. 139).

<sup>24</sup> Con todo, sí podría pensarse en un umbral exento general para todas las transmisiones patrimoniales gravadas por ITP y AJD, el cual podría rondar en torno a los 100 euros. Ello sería, además, coherente con la exoneración de la perseguibilidad de pequeñas cuantías que son dadas de baja en la contabilidad pública (*Cfr.* art. 16 de la Ley 47/2003, de 26 de

Por último, cabría preguntarse si la exigencia de información a las plataformas sobre los datos personales de los sujetos que intervienen en las operaciones respecto de las que intermedian es conforme con las exigencias que contemplan los derechos fundamentales y, particularmente, el derecho a la intimidad. Pues bien, sin poder entrar en este momento con detalle en dicho ámbito, lo cierto es que el Tribunal Constitucional (TC) entendió desde temprana fecha (*vid.* STC 110/1984, de 26 de noviembre –NFJ000067–) que tales intromisiones en la intimidad no se producen en supuestos como el descrito, prevaleciendo en tales casos el deber de contribuir, puesto que sin la comunicación de información desde los sujetos privados a la Administración tributaria se impide a esta realizar adecuadamente las funciones de comprobación que conllevarán un más eficaz cumplimiento del sistema fiscal.

### 3. FISCALIDAD DIRECTA ASOCIADA A VENTAS ENTRE PARTICULARES

Un aspecto que no aborda la Consulta de la DGT de 22 de agosto de 2017 antes referida es si las ventas entre particulares tienen alguna incidencia fiscal no ya en lo que toca a la imposición indirecta sino, adicionalmente, en lo que respecta a la imposición directa; y, dado que tales operaciones se verifican habitualmente entre personas físicas, en el IRPF o en el IRNR<sup>25</sup>.

Pues bien, el supuesto que debe ocupar ahora nuestra atención es si la venta de bienes de segunda mano implica o no obligaciones tributarias en el ámbito de la imposición personal sobre la renta. Dicho en otras palabras, y asumiendo que la mayoría de las transacciones producidas en España se realizarán entre personas físicas residentes en nuestro país: ¿el dinero obtenido por la venta de bienes de segunda mano tributará por el IRPF? Ciertamente, a tenor del artículo 35 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las Leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio (LIRPF), las ganancias patrimoniales con motivo de transmisiones onerosas habrán de computarse por el valor de transmisión menos el valor de adquisición<sup>26</sup>. Ahora

---

noviembre, General Presupuestaria, así como Resolución de 13 de mayo de 2014, conjunta de la Administración del Estado y de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se acuerda la anulación y baja en contabilidad de todas aquellas liquidaciones correspondientes a recursos de derecho público de la hacienda pública estatal recaudados por la AEAT de las que resulte una deuda pendiente de recaudar por importe inferior a 3 €).

<sup>25</sup> Obviamente, si las ventas de bienes las realizan empresarios estarán sometidas a IRPF (por rendimientos de actividades económicas) cuando se trate de personas físicas residentes o al impuesto sobre sociedades (IS) cuando realicen las transacciones personas jurídicas residentes; o, en fin, al impuesto sobre la renta de no residentes (IRNR) si se trata de empresarios no residentes. Todo ello con las modulaciones de los convenios para evitar la doble imposición en el supuesto de que las operaciones se inscriban en un marco supranacional. Sin embargo, los dos últimos supuestos considerados quedan fuera de este trabajo, más centrado en el ámbito de las ventas de bienes entre particulares residentes, que es el supuesto contemplado en la contestación a la consulta de la DGT precitada.

<sup>26</sup> Las referencias realizadas al IRPF deben entenderse trasladables al IRNR en la medida en que este último tributo se remita a aquel para el cálculo de las ganancias y pérdidas patrimoniales (*cf.* art. 24.2 del RDLeg. 5/2004, de 5 de marzo,

bien, el artículo 33.5 b) del LIRPF recoge que «[n]o se computarán como pérdidas patrimoniales [...] [l]as debidas al consumo». Así pues, si un bien se adquirió como nuevo por 1.000 euros (impuestos de adquisición incluidos) y se vende por 500 euros años más tarde, se produciría, en puridad una pérdida patrimonial de 500 euros. Sin embargo, en la medida en que tal disminución de valor se deba al uso normal del bien, no puede computarse como pérdida a efectos fiscales.

Tal es la doctrina mantenida por la DGT de manera reiterada, quien ha considerado que tales pérdidas patrimoniales debidas al *uso normal u obsolescencia habitual* del bien transmitido no han de tenerse en cuenta a la hora de calcular la ganancia o pérdida patrimonial que se haya producido por la venta, con el evidente paralelismo que ello conlleva en relación con el IRNR, como se ha visto<sup>27</sup>.

Ello no obstante, resulta complejo determinar cuál ha sido la reducción de valor producida por la utilización normal del bien, pues habría que atender a precios normales de mercado respecto de determinados productos (móviles, ordenadores, ropa, muebles, etc.) que no son del todo evidentes. Y si bien existen órdenes ministeriales para calcular el valor medio de determinados bienes semovientes (vehículos, naves y aeronaves), parece poco razonable que se apruebe por parte de las Administraciones tributarias (estatales o autonómicas) un listado de todo bien mueble susceptible de transmisión, y ni siquiera de aquellos que ostenten un mayor valor, dada su heterogeneidad.

Por todo ello, habrá que estarse a los procedimientos habituales de valoración (incluida la tasación pericial contradictoria), si bien resulta razonable y pragmático considerar que la venta de un bien de segunda mano, siempre que se haya producido en un mercado libre, refleja el valor de transacción del mismo, de manera que no existirá ganancia ni pérdida patrimonial alguna, sino simplemente una restitución del valor que el bien tiene en el momento de su venta, con lo que su transmisión no debería tener efectos tributarios en el ámbito de la imposición directa<sup>28</sup>.

Por otro lado, también podría plantearse si las propias plataformas intermediarias o anunciadoras, en lo que concierne a la venta de bienes de segunda mano, han de tributar por el IS o el IRNR. Ciertamente se trata de una cuestión espinosa y que está siendo abordada por la OCDE en la conocida acción 1 de BEPS. No puede en estos momentos comentarse la problemática que la economía digital suscita, sobre todo en lo que respecta a los establecimientos permanentes vir-

---

por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes [TRLIRNR]) y también al IS en la medida en que la estructura de la base imponible de este último impuesto es exclusivamente contable.

<sup>27</sup> Así, la contestación a Consulta de la DGT de 29 de mayo de 2017 (V1313/2017 –NFC065305–) recoge: «el criterio que viene manteniendo este Centro (consultas núm. V1967-10, V3286-13 y V1939-15) –en base a lo previsto en la letra b) del artículo 33.5 de la Ley del Impuesto, donde se establece que "no se computarán como pérdidas patrimoniales las debidas al consumo"– es que al tratarse de bienes de consumo duradero no procederá computar una pérdida patrimonial en la medida en que la pérdida de valor venga dada por su utilización normal». *Vid.*, asimismo, con carácter previo, las contestaciones a Consultas de 2 de octubre de 1997 (2041/1997 –NFC066465–) y de 8 de junio de 1999 (966/1999 –NFC066464–).

<sup>28</sup> Aun cuando se entienda que esto no es necesariamente así, pues podrían venderse bienes a precio inferior o superior al medio que ofertarían otros posibles vendedores, las diferencias serían probablemente poco significativas y no justifican una gestión tributaria extenuante, tendente a determinar el valor de mercado ideal de una transacción.

tuales, si bien es cierto que se trata de una cuestión con diversas aristas y respecto de la cual no hay aún una visión definitiva<sup>29</sup>.

#### 4. CONSIDERACIONES FINALES

Como resumen de todo lo anterior, podrían indicarse las siguientes cuestiones:

1. La venta entre particulares de bienes muebles o semovientes siempre ha estado gravada por el ITP y AJD (modalidad TPO), ya se realicen tales operaciones o no por medio de plataformas de internet o aplicaciones de dispositivos móviles. Ello siempre que, claro está, el vendedor no tenga la condición de empresario o profesional. De este modo, no resulta nada nuevo que se exija el pago del tributo referido, aun cuando no suela declararse por los contribuyentes dadas las dificultades existentes de control fiscal cuando los bienes no resulten inscribibles en registros públicos.
2. El tipo aplicable para tales ventas será el 4% del valor de venta siempre y cuando las comunidades autónomas no hayan legislado al respecto, si bien algunos entes territoriales han aumentado los tipos hasta el 8% en ciertos supuestos o de forma generalizada para bienes muebles y semovientes. Asimismo, algunas comunidades autónomas han aprobado obligaciones de comunicación de datos en relación con determinados negocios para aumentar el nivel de control (v. *gr.* casas de subastas).
3. Ahora bien, las posibilidades de rastreo asociadas a las transacciones realizadas por internet permitirían hoy en día un mayor control de las obligaciones tributarias relacionadas con las ventas realizadas a través de plataformas de internet o aplicaciones de dispositivos móviles.
4. Al respecto deben diferenciarse dos situaciones distintas: por una parte, aquellas en las que la plataforma de internet recibe del comprador el pago de la operación, descuenta su comisión, y transfiere el resto del precio al vendedor; y, por otra, las plataformas que solo publican anuncios de ofertas de bienes y permiten poner en contacto a compradores y vendedores.
5. En relación con el primer supuesto (intermediación en el pago), lo cierto es que cabrían, *de lege ferenda*, dos posibilidades: bien obligar por ley a las plataformas a comunicar la información de que disponen (datos de comprador, vendedor y valor de la transacción) a las Administraciones tributarias; o bien nombrar a la propia plata-

<sup>29</sup> Cfr. OCDE (2015), acción 1 del proyecto BEPS, *Addressing the tax challenges of the digital economy - Final Report*. OECD Publishing, París; así como la Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo de 21 de septiembre de 2017, *Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital*. COM(2017) 547 final. Sobre el particular puede consultarse Lucas Durán (2017).



forma como sustituto del contribuyente, siendo esta última opción la más adecuada, en mi opinión, para la mejor gestión del tributo. Las normas que aprobaran las obligaciones de información podrían ser autonómicas o estatales, aunque en pro de una mayor armonización tributaria sería conveniente que tal regulación se realizara por el Estado y no por las comunidades autónomas. Sin embargo, la normativa que nombrara sustituto del contribuyente a las plataformas habría de ser necesariamente estatal, pues el ITP y AJD es un tributo estatal cedido a las comunidades autónomas, sin permitirse en la actualidad a estas últimas variar los elementos subjetivos del mismo.

6. Respecto del segundo supuesto, esto es, cuando las plataformas permitan un mero anuncio de ofertas en internet, no puede solicitarse a las referidas plataformas información de la que no disponen, pues solo sabrán estas que finalmente se realizó una transacción por la baja del anuncio, pero sin conocerse los datos de la parte compradora ni el precio al que se llegó. Por ello, *de lege ferenda*, lo más adecuado sería para tales casos, en mi opinión y a fin de lograr una mejora de gestión tributaria del impuesto en cuestión, que la normativa estatal nombrara en tales supuestos al vendedor como sustituto del contribuyente y se le obligara a cobrar el tributo del adquirente, así como a declararlo e ingresarlo en la oportuna Administración tributaria.
7. A fin de evitar el control de cuantías tributarias mínimas, podría declararse con carácter genérico una exención de, por ejemplo, las transacciones con un valor menor a un cierto monto, que podría estar en torno a los 100 euros.

Por lo demás, la incidencia de las ventas de bienes muebles o semovientes en la fiscalidad directa es ciertamente mucho menor que la que tiene en la fiscalidad indirecta, según se ha comentado.

---

## Referencias bibliográficas

- Bilbao Estrada, I. (11 de diciembre de 2017). ¿De verdad un Impuesto Wallappop? Todavía, no. *Diario La Ley*, 9096, Sección Tribuna.
- Calvo Ortega, R. (2006). Las actividades de colaboración de los privados con la administración tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento: discurso leído el día 12 de junio de 2006 en su recepción pública como académico de número, por el Excmo. Sr. D. Rafael Calvo Ortega y contestación del Excmo. Sr. D. Eduardo García de Enterría. *Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*. Madrid.
- Lucas Durán, M. (2017). Problemática jurídica de la economía colaborativa: especial referencia a la fiscalidad de las plataformas. *Anuario de la Facultad de Derecho UAH*.
- Martín Fernández, J. y Rodríguez Márquez, J. (10 de diciembre de 2017). ¿Tributan las ventas en las plataformas online? *Cinco Días*.
- Rozas Valdés, J. A. (2017). ¿Hacia un impuesto sobre Actos Jurídicos digitales? *Revista de Privacidad y Derecho Digital*, 8.