

José Suárez, Marta Rodríguez y Samanta Díaz

Aprobado el desarrollo reglamentario de la transposición de la DAC 7 y los modelos 040 y 238

El 1 de febrero de 2024 entró en vigor el Real Decreto 117/2024, de 30 de enero, por el que se desarrollan las normas y los procedimientos de diligencia debida en el ámbito del intercambio automático obligatorio de información comunicada por los operadores de plataformas, y se modifican el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021 por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias (el “**Real Decreto 117/2024**”).

En la presente nota jurídica recopilamos las principales características de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo, de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (la “**DAC 7**”) respecto de los operadores de plataformas digitales, describimos su proceso de transposición en España y la entrada en vigor de las nuevas obligaciones, comentamos su impacto sobre la anterior obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos (modelo 179) y apuntamos algunas incertidumbres por resolver.

1. Contexto y objetivos de la DAC 7 y las Normas tipo de la OCDE

Recordemos que la DAC 7 se adopta como respuesta a la necesidad de las Administraciones tributarias de los Estados miembros de la UE de disponer de información suficiente para evaluar y supervisar correctamente la renta bruta percibida en su país de actividades comerciales realizadas por medio de plataformas digitales, lo cual resulta especialmente problemático cuando las rentas o las bases imponibles se perciben a través de plataformas digitales establecidas en otra jurisdicción.

Para satisfacer esta necesidad, la DAC 7 prevé una serie de obligaciones de registro, recopilación, verificación, comunicación e intercambio de información sobre los operadores de plataformas, los vendedores que operan mediante estas y las Administraciones tributarias.

Con este mismo objetivo y espíritu, pero en el marco del Acuerdo Multilateral, suscrito por España, entre Autoridades competentes sobre intercambio automático de información relativa a ingresos obtenidos a través de plataformas digitales de la OCDE, se adoptan también las Normas tipo de comunicación de información por operadores de plataformas respecto de los vendedores en el ámbito de la economía colaborativa y la economía de trabajo esporádico y por encargo. Este Acuerdo Multilateral es objeto de implementación también mediante el Real Decreto 117/2024.

2. **Ámbito de aplicación y obligaciones de la DAC 7**

Las nuevas obligaciones introducidas por la DAC 7 resultan aplicables a las plataformas digitales (entendidas como cualquier software) en las que concurren los siguientes requisitos:

- Que conecten a vendedores terceros no empleados por la plataforma con usuarios (compradores).
- Que la plataforma sea utilizada por los vendedores para la realización de alguna de las actividades pertinentes: arrendamiento de inmuebles, servicios personales, arrendamiento de medios de transporte y venta de bienes.
- Que la plataforma no se limite (a) a procesar pagos, (b) a que los usuarios ofrezcan o promocionen una actividad pertinente o (c) a redirigir o transferir usuarios a una plataforma.
- Que la plataforma conozca o pueda razonablemente conocer la contraprestación de la actividad pertinente entre vendedor y usuario.
- Que la plataforma cumpla alguno de estos requisitos: (a) o bien que pertenezca a la UE por ser residente, estar constituida, ser administrada o tener un establecimiento permanente en un Estado Miembro de la UE; (b) o bien que no pertenezca a la UE en el sentido anterior, pero sea utilizada (i) por vendedores residentes fiscales de la UE o (ii) por vendedores que desarrollan la actividad de alquiler de inmuebles situados en la UE.
- Que no sea considerado un operador de plataforma cualificado externo a la Unión en el sentido de la directiva.

Con el fin de conseguir los objetivos antes descritos, en la DAC 7 se establecen, principalmente, las siguientes obligaciones a distintos sujetos:

- **Obligaciones de las plataformas**

Las plataformas en las que concurren los anteriores requisitos tendrán las siguientes obligaciones:

- » La obligación de **registro censal** de los operadores de plataforma obligados a comunicar información y de los operadores de plataforma extranjeros no cualificados.
- » La obligación de **aplicar las normas y procedimientos de diligencia debida** sobre los vendedores que utilizan las plataformas digitales. Esta obligación exige (i) recabar determinada información con relevancia tributaria de los vendedores y (ii) verificar la fiabilidad de dicha información.
- » La obligación de **declarar la información** recopilada y verificada ante la Administración tributaria en la que se haya registrado la plataforma por ser competente en función de los puntos de conexión previstos en la DAC 7.
- » La obligación de **advertir a los vendedores** que la información será compartida con la Administración tributaria.
- » La obligación de **conservar la documentación** durante un plazo no inferior a 5 años, pero no superior a 10 años.

- **Obligaciones de los vendedores**

Correlativamente, la DAC 7 impone la obligación a los vendedores de cooperar en la aplicación de los procedimientos de diligencia debida, facilitando la información solicitada. La falta de cooperación de los vendedores puede suponer el cierre de su cuenta o perfil.

- **Obligaciones de las Administraciones tributarias**

Se establece la obligación de la Administración tributaria que recibe la información de la plataforma de intercambiar esta información con el Estado miembro de la UE donde resida el ‘vendedor’ o, en el caso de arrendamiento, con el Estado miembro donde está localizado el bien inmueble.

3. Transposición española de la DAC 7

- **Modificación de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (“LGT”)**

La transposición de la DAC 7 e implementación de las Normas tipo de la OCDE se inició con la aprobación de la modificación de la LGT por la Ley 13/2023, de 24 de mayo, por la que se modifican la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en transposición de la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo de 22 de marzo de 2021, por la que se modifica la Directiva 2011/16/UE relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad, y otras normas tributarias, que introdujo una nueva disposición adicional vigésima quinta, sobre las obligaciones de información y de diligencia debida relativas a la declaración informativa de los operadores de plataforma obligados en el ámbito de la asistencia mutua.

Con esta modificación de la LGT se introdujeron en nuestro ordenamiento las nuevas obligaciones de información y de diligencia debida previstas en el artículo 8 *bis quarter* y el anexo V de la DAC 7, en el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes y en las Normas tipo de la OCDE, si bien la mayoría del contenido de dichos textos se recogería en el Real Decreto 117/2024.

Simultáneamente se incluyó en la LGT el régimen sancionador aparejado al incumplimiento de las obligaciones derivadas de la DAC 7 y de las Normas tipo de la OCDE, previendo también sanciones para el vendedor que no suministra la información solicitada por el operador de la plataforma.

Además, se transpuso también en este momento la obligación de conservar la documentación durante un plazo de 10 años, así como la obligación de advertir a los vendedores de que su información sería compartida con la Administración tributaria.

- **Transposición reglamentaria de la DAC 7**

Mediante el Real Decreto 117/2024, y junto con la aprobación de los modelos 238 y 040 a los que nos referiremos, se completa la trasposición de la DAC 7 mediante la modificación 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 (“RGAT”).

En primer lugar, se regulan las obligaciones censales de las plataformas mediante la modificación del artículo 3 del RGAT y la incorporación de los artículos 9 bis, 9 ter, 10 bis, 10 ter, 11 bis y 11 ter del RGAT,

regulación que se completa con la Orden que aprueba la declaración censal de alta, modificación y baja en el registro de operadores de plataforma extranjeros no cualificados y en el registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar información (el “**Formulario 040**”).

En segundo lugar, destaca la modificación total del artículo 54.ter del RGAT, mediante la cual se transpone, entre otras cuestiones, la definición de operador de plataforma obligado a comunicar información, estableciéndose como **puntos de conexión** para comunicar la información en España los siguientes:

- » que la plataforma sea residente, esté constituida, sea administrada o tenga un establecimiento permanente en España, o
- » que la plataforma, aun no cumpliendo ninguno de los anteriores requisitos en la UE, sea utilizada (a) por vendedores residentes fiscales de la UE o (b) por vendedores que desarrollan la actividad de alquiler de inmuebles situados en la UE, siempre y cuando la plataforma se hubiera registrado en España (registro único) y no se considere operador de plataforma cualificado externo de la UE.

También se incorpora en el artículo 54.ter del RGAT el **plazo** general de presentación de la declaración informativa ante la Administración tributaria española, que se establece en el mes de enero del año natural siguiente a aquel en el que el “vendedor” haya sido categorizado como “vendedor sujeto a comunicación de información”.

Otra cuestión que se incorpora, a grandes rasgos, en el citado artículo son los **datos a incluir en la declaración** informativa, tanto del operador de la plataforma como de los vendedores (por ejemplo, actividades desarrolladas por estos; contraprestación e identificación de las cuentas financieras utilizadas para el cobro de la misma; tributos, comisiones, tarifas y otras cuantías retenidas o cobradas por el operador, entre otros datos), si bien para algunos datos se realiza una remisión en bloque al contenido del Real Decreto 117/2024.

La modificación del artículo 54.ter contiene también la habilitación para aprobar, mediante Orden Ministerial, la declaración informativa para la comunicación de información por parte de operadores de plataformas (el “**Modelo 238**”).

El resto de la transposición reglamentaria de la DAC 7 se ha mantenido en el anexo del Real Decreto 117/2024 y en su articulado.

Respecto al anexo del Real Decreto 117/2024, hay que tener en cuenta que es una pieza interpretativa clave tanto para la comprensión de los artículos modificados e incorporados al RGAT como del propio articulado del Real Decreto 117/2024, puesto que incluye la mayoría de las definiciones aplicables, así como las normas de aplicación efectiva. En particular, en este anexo se incluye la delimitación de los vendedores sujetos a comunicación de información, de los cuales se excluyen los vendedores ocasionales, que serán aquellos que realicen anualmente menos de 30 actividades pertinentes cuya contraprestación total no supere 2.000 euros.

Las últimas piezas de la transposición reglamentaria de la DAC 7 en España se contienen en el articulado del propio Real Decreto 117/2024, en el que se concretan, entre otros aspectos: (i) determinados datos a recabar y declarar en relación con los vendedores; (ii) el procedimiento

para la verificación de la información; (iii) el plazo para completar los procedimientos de diligencia debida (antes del 31 de diciembre del período de referencia); y (iv) las reglas para la determinación del Estado de residencia del vendedor.

- **Aprobación del Formulario 040 y del Modelo 238**

El 5 de febrero de 2024 se ha publicado en el Boletín Oficial del Estado la Orden por la que se aprueban el Formulario 040 y el Modelo 238 (Orden HAC/72/2024, de 1 de febrero, por la que se aprueban el modelo 040 «Declaración censal de alta, modificación y baja en el registro de operadores de plataforma extranjeros no cualificados y en el registro de otros operadores de plataforma obligados a comunicar información» y el modelo 238 «Declaración informativa para la comunicación de información por parte de operadores de plataformas», y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación).

La Orden entra en vigor al día siguiente de su publicación, es decir, el 6 de febrero de 2024, y será de aplicación por primera vez al Modelo 238, correspondiente al ejercicio 2023, que se deberá presentar en el plazo de dos meses siguientes a dicha entrada en vigor, es decir, desde el 6 de febrero hasta el 6 de abril de 2024. Este plazo está en línea con la disposición final undécima del texto finalmente aprobado del Real Decreto 117/2024, relativo a la entrada en vigor del mismo, que introdujo una modificación a dicho plazo únicamente para la declaración a presentar durante el año 2024 respecto del año natural 2023 (inicialmente, en la versión que había sido sometida a trámite el 9 de junio de 2023, el plazo para presentar la declaración informativa vencía el 31 de enero de 2024 respecto de la información de 2023).

4. La aprobación del Real Decreto 117/2024 en otras obligaciones y el modelo 179

La entrada en vigor del Real Decreto 117/2024 ha eliminado de nuestro ordenamiento la base jurídica que sustentaba la obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos, hasta ahora vigente y regulada en la anterior redacción del artículo 54.ter RGAT, que se cumplía mediante la presentación del modelo 179. Esta obligación decae con efectos desde el 1 de febrero de 2024 al ser completamente modificado el artículo del RGAT que la regulaba. En este sentido, se establece expresamente en el apartado III del preámbulo del Real Decreto 117/2024 que *“esta obligación de información, en lo que respecta a información relativa a la cesión y arrendamiento de bienes inmuebles, sustituye a la «Declaración informativa anual de la cesión de uso de viviendas con fines turísticos» (modelo 179)”*.

Como consecuencia de lo anterior, se podría producir una duplicidad de obligaciones de información respecto del ejercicio 2023 para los sujetos que venían obligados a presentar el modelo 179 y que ahora también estén obligados a cumplir con las obligaciones de la DAC 7 en España mediante la presentación del Modelo 238 (dependerá de los puntos de conexión con este territorio). El ejercicio 2023 será, no obstante, el último y único en el que se producirá dicha duplicidad, puesto que no habrá obligación de presentar el modelo 179 respecto de la información de 2024 en adelante.

Puede haber, por otro lado, plataformas que venían obligadas a presentar el modelo 179 y que, no solo dejarán de presentar el modelo 179, sino que no estarán obligados a informar en España mediante el Modelo 238 porque los puntos de conexión les sitúan en una jurisdicción distinta de España.

5. Posibles incertidumbres en la interpretación de la transposición de la DAC 7

A partir de la culminación de la transposición, surgirán numerosas dudas interpretativas en la aplicación práctica de la DAC 7 y su transposición en España, que deberán ser objeto de interpretación administrativa. Mientras tanto, pueden resultar de utilidad los comentarios a las Normas tipo y las respuestas de la OCDE a las preguntas frecuentes sobre Normas tipo de la OCDE.

A modo de ejemplo, una de las dudas interpretativas que pueden surgir en la aplicación de estas normas es el alcance del concepto “*conoce o puede razonablemente conocer*” en relación con la contraprestación. La delimitación de este concepto puede ser especialmente compleja, sobre todo en los casos de plataformas en las que la pasarela o servicio de pago no está integrado en la propia plataforma, o por ejemplo el pago de la transacción se realice por medios no electrónicos o bancarios, dificultando el acceso del operador a información como el importe exacto y final de la contraprestación.

Al respecto, en las respuestas de la OCDE a las preguntas frecuentes se incluyen algunos criterios o presunciones que pueden determinar que la plataforma “*conoce o puede razonablemente conocer*” la contraprestación:

- Aplicación por la plataforma de una retención, comisión, impuesto o tasa fijada calculada sobre el importe pagado por el usuario/comprador.
- Supuestos en los que la plataforma asume determinadas obligaciones contractuales como, por ejemplo, un compromiso de reembolso u otras formas de protección al comprador.
- Supuestos en los que la plataforma ofrece alguna funcionalidad por la que se declare o comuniqué al usuario y al vendedor los términos del acuerdo, incluyendo el importe de la contraprestación.
- Supuestos en los que la plataforma subcontrata a un tercero el sistema de procesamiento de pagos.

En definitiva, lo concluyente es si el modelo de negocio proporciona a la plataforma visibilidad sobre la contraprestación. Los criterios de la OCDE aclaran que no se exige a la plataforma el establecimiento de “procedimientos adicionales” para acceder a esa información, cuando no se conoce de otro modo o no sea razonablemente posible conocerla.

Otra duda que podría surgir en la interpretación de la transposición es el desfase que se produce entre el plazo para cumplir con los procedimientos de diligencia debida respecto de la información de 2023 y el plazo para declarar la información respecto de dicho periodo de referencia. A este respecto, recordamos que la regla general es que los procedimientos de diligencia debida (recopilación, verificación, etc.) respecto de la información del periodo “n” deben cumplirse antes del 31 de diciembre de ese mismo periodo “n”. Esto resulta lógico y coherente con el plazo para declarar la información que, como regla general, será durante enero del año “n+1”.

Sin embargo, tanto en la DAC 7 como en la transposición española se establece una regla especial para los vendedores que estuviesen registrados en la plataforma a 1 de enero de 2023 (siendo 2023 el primer periodo de referencia sobre el que hay que informar). Respecto de estos vendedores, el plazo para realizar los procedimientos de diligencia se extiende hasta el 31 de diciembre del segundo periodo de referencia, esto es, el 31 de diciembre de 2024. Ahora bien, el plazo para presentar la declaración de dicha

información no se adapta correlativamente y, en todo caso, es anterior a la finalización del plazo para realizar los procedimientos de diligencia debida respecto de la misma información. Por tanto, se produce un desfase entre estas dos obligaciones que parece habilitar al operador de la plataforma a presentar declaraciones “incompletas” respecto de la información de 2023, puesto que habrá información de 2023 que se podrá recabar después de que haya culminado el plazo para declarar la información de 2023.

Esta situación quizás podría haberse solventado si se hubiesen transpuesto los procedimientos administrativos para el seguimiento en caso de comunicación de información incompleta o incorrecta, previstos en el Anexo V de la DAC 7. Sin embargo, de momento no se han incluido en la transposición a nuestro ordenamiento estos procedimientos que permitirían completar la información faltante *a posteriori*.

Para terminar este apartado de cuestiones abiertas a interpretación, podría mencionarse un punto en relación con el límite de 30 actividades pertinentes previsto en el concepto de vendedor excluido. Según la DAC 7 y su transposición española, no habrá que recabar información (ni, por tanto, comunicarla a la Administración tributaria) respecto de los vendedores a los que “*el «operador de plataforma» haya facilitado, mediante la venta de «bienes», menos de treinta «actividades pertinentes», por las que el importe total de la «contraprestación» pagada o abonada no haya superado los 2.000 euros durante el «período de referencia».*”.

Para un supuesto de venta de bienes, por ejemplo, podría haber al menos dos lecturas de lo anterior: por un lado, podría considerarse como “actividad pertinente” la realización de un único pedido que incluya varios objetos publicados en la plataforma que se adquieren por el comprador a un mismo vendedor, añadiéndolos todos a la cesta de la compra virtual que arroja un precio total posteriormente abonado por parte del usuario/comprador al vendedor como una contraprestación total. Por otro lado, en cambio, el mismo precepto podría interpretarse en el sentido de que existe una actividad pertinente por cada anuncio con precio individualizado que finalmente sea pagado por parte del usuario/comprador al vendedor. Esta segunda interpretación es la que, a nuestro juicio, resulta más acorde al espíritu de la norma -que además conllevará un menor coste administrativo para el operador de la plataforma-.

En consecuencia, si bien el régimen legal y reglamentario queda concluido, será necesario atender tanto a las consultas que pueda emitir la Dirección General de Tributos, como a las “Preguntas frecuentes” que pueda publicar la Agencia Tributaria en su página web. Ya se han publicado, de hecho, unas primeras “Preguntas frecuentes” relativas al Modelo 238.

CONTACTO



José Suárez
Socio de Fiscal

jsuarez@perezllorca.com
T. +34 91 423 67 41

www.perezllorca.com | Barcelona | Brussels | Lisbon | London | Madrid | New York | Singapore

La información contenida en esta Nota Jurídica es de carácter general y no constituye asesoramiento jurídico.

Este documento ha sido elaborado el 6 de febrero de 2024 y Pérez-Llorca no asume compromiso alguno de actualización o revisión de su contenido.

YA DISPONIBLE | Nueva App Pérez-Llorca

