

¿COLABORADORES O SUJETOS PASIVOS? EL NUEVO PARADIGMA DE LAS PLATAFORMAS DIGITALES Y EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

Estefanía Harana Suano

Profa. Dra. Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

(España)

Email: eharana@ucm.es

<https://orcid.org/0000-0002-0304-5568>

Title

Intermediaries or taxpayers? the new paradigm of digital platforms and the principle of tax proportionality

Resumen

Esta investigación analiza el cambio de paradigma en la fiscalidad indirecta que convierte a las plataformas digitales en responsables del cumplimiento del IVA. El objetivo es evaluar si esta atribución respeta el principio de proporcionalidad fiscal y se ajusta al concepto de capacidad económica. A través de una metodología jurídico-dogmática, se examina la evolución doctrinal y las implicaciones prácticas del régimen actual. Los resultados evidencian una creciente carga tributaria sobre actores que no realizan el hecho imponible, generando tensiones con los principios estructurales del Derecho tributario. Se concluye que el diseño normativo actual desdibuja los límites entre colaboración administrativa y sujeción fiscal, comprometiendo la coherencia del sistema y la justicia tributaria. Resulta imprescindible reequilibrar la distribución de responsabilidades, asegurando que la colaboración de las plataformas no derive en una forma encubierta de sujeción tributaria sin base suficiente, sin olvidar la importancia de la simplificación de trámites para el usuario.

Palabras clave

IVA, plataformas digitales, principio de proporcionalidad, seguridad jurídica, responsabilidad tributaria, fiscalidad indirecta, comercio electrónico, fiscalidad internacional.

Abstract

This research analyzes the paradigm shift in indirect taxation that makes digital platforms responsible for VAT compliance. The objective is to evaluate whether this attribution respects the principle of fiscal proportionality and aligns with the concept of economic capacity. Through a legal-dogmatic methodology, the doctrinal evolution and practical implications of the current regime are examined. The results reveal an increasing tax burden on actors who do not perform the taxable event, generating tensions with the structural principles of tax law. It is concluded that the current regulatory design blurs the boundaries between administrative cooperation and tax liability, compromising the coherence of the system and tax justice. It is essential to rebalance the distribution of responsibilities, ensuring that the collaboration of platforms does not result in a disguised form of tax liability without sufficient basis, while not overlooking the importance of simplifying procedures for the user.

Keywords

VAT, digital platforms, principle of proportionality, legal certainty, tax liability, indirect taxation, e-commerce, international taxation.

Fecha de Recepción: 4-07-2025/Fecha de aceptación: 26-08-2025

Cómo citar: Harana Suano, E. (2025). ¿Colaboradores o sujetos pasivos? El nuevo paradigma de las plataformas digitales y el principio de proporcionalidad. *Revista Técnica Tributaria*, (150), 67-98.

SUMARIO

1. Introducción
 - 1.1. Contextualización y antecedentes
 - 1.2. Justificación del tema de estudio
2. Objetivos de estudio y metodología empleada
 - 2.1. Objetivos
 - 2.2. Metodología
3. Resultados
 - 3.1. El principio de proporcionalidad en el Derecho tributario
 - 3.2. La atribución de responsabilidad tributaria a plataformas digitales en el IVA europeo
4. Análisis
 - 4.1. Estudio comparado: grandes plataformas frente a pequeñas empresas tecnológicas
 - 4.2. Proporcionalidad y sus efectos prácticos en el nuevo rol de las plataformas
 - 4.3. Proyección sobre el principio de capacidad económica
 - 4.4. Responsabilidad objetiva versus capacidad subjetiva: una contradicción estructural
5. Conclusiones
6. Referencias bibliográficas

1. Introducción

1.1. Contextualización y antecedentes

La irrupción de la economía digital ha propiciado una mutación estructural en los fundamentos sobre los que descansa la tributación contemporánea¹. La desmaterialización progresiva de las relaciones económicas, la ubicuidad de las transacciones electrónicas y la proliferación de operadores residentes en diferentes países han erosionado los parámetros tradicionales de localización, sujeción y determinación de la capacidad económica. Este fenómeno ha conducido al progresivo cuestionamiento de las categorías dogmáticas clásicas del Derecho tributario, particularmente en el ámbito de la imposición indirecta, cuya arquitectura técnica, históricamente concebida para gravar operaciones físicas y localizables, se revela insuficiente frente a las lógicas disruptivas del *e-commerce*.

En este marco de transformación radical, el Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA) –tributo vertebrador de la imposición al consumo en la Unión Europea (en adelante, UE)– ha debido afrontar una tensión entre sus presupuestos técnicos originarios y las exigencias normativas que impone la digitalización. El IVA se fundamenta en una cadena de valor jurídicamente articulada, en la que cada sujeto pasivo actúa como engranaje de un sistema neutro y autorregulado de recaudación (CUBERO TRUYO, 2020). No obstante, dicha cadena se descompone cuando los bienes y servicios se comercializan por medios electrónicos a través de plataformas digitales que no ejecutan el hecho imponible, pero sí lo posibilitan, difuminando así la tradicional dicotomía entre proveedor y consumidor.

Las dificultades derivadas de este escenario no se limitan a la esfera técnica, sino que proyectan una dimensión profundamente axiológica: ¿hasta qué punto es posible –y legítimo– mantener los principios de legalidad², proporcionalidad³, seguridad jurídica⁴ y capacidad económica cuando el legislador opera mediante presunciones, ficciones jurídicas e imputaciones de responsabilidad fiscal a sujetos cuya intervención en el hecho imponible es meramente instru-

1 En este sentido, podemos traer a colación la primera vez que se tuvo en cuenta la economía digital y su idiosincrasia propia a nivel jurídico-tributario. Aquí cabe señalar la Conferencia de Ottawa de 1998 en la que, si bien no se dieron respuestas concretas, se configuró lo que se conoce como el «Marco Tributario» haciendo especial hincapié en los principios fiscales que le resulta de aplicación (*vid.* OCDE, 2014; FAUNDEZ -UGALDE, A. *et. al.*, 2021; entre otros).

2 Pese a la importancia del principio de legalidad, siguiendo a STIGLITZ Y ROSENGARD (2016), la normativa tributaria debe adaptarse a las condiciones cambiantes del mercado y a los nuevos desafíos impositivos que puedan surgir en el futuro. Además, una circunstancia a tener en cuenta es la velocidad con que pueden llevarse a la práctica los cambios necesarios en la legislación para adaptarse a dichas necesidades del mercado ya que, si nos encontramos ante fluctuaciones económicas rápidas, si existe demasiada demora en llevar a cabo la adaptación puedan verse perjudicados los contribuyentes o incluso la economía en general.

3 Como señala FERNÁNDEZ GONZÁLEZ (2001), el principio de proporcionalidad implica que la carga tributaria sea adecuada, razonablemente, al bien o actividad sobre la que recae, considerando factores o elementos cuantitativos para verificar esa razonabilidad.

4 Para mayor abundamiento sobre el principio de seguridad jurídica y simplicidad, véase STJUE de 22 de octubre de 2015, C-684/13; STJUE de 20 de diciembre de 2017, C-16/16; STJUE de 5 de julio de

mental? La respuesta normativa de la UE a esta disyuntiva ha sido una reformulación paulatina pero ambiciosa del régimen del IVA aplicable al comercio electrónico, vertebrada en torno a tres ejes: la digitalización del cumplimiento, la relocalización del consumo como criterio de imposición y, más recientemente, la atribución funcional de obligaciones tributarias a las plataformas digitales.

El llamado «paquete de comercio electrónico», en vigor desde julio de 2021, constituye un punto de inflexión en esta evolución. A través de la ampliación de la ventanilla única, la supresión de la exención de importaciones de escaso valor y la incorporación del artículo 14 bis en la Directiva 2006/112/CE, se ha configurado un sistema en el que determinadas plataformas pasan a ser consideradas, a efectos fiscales, como si hubieran recibido y entregado los bienes objeto de la operación. Se trata de una ficción jurídica de naturaleza operativa, que desplaza el foco desde la titularidad del hecho imponible hacia la función de intermediación tecnológica, en virtud de criterios esencialmente pragmáticos: localización del proveedor, trazabilidad del pago y control del flujo de la información (CALVO VÉRGEZ, 2021).

Este tipo de configuraciones fiscales comportan una suerte de responsabilidad tributaria sin sujeción, en la medida en que trasladan el cumplimiento del deber fiscal a sujetos que ni realizan el hecho imponible ni ostentan una manifestación autónoma de capacidad económica (CORRECHER MATO, 2018). Esto supone una tensión estructural con el principio de proporcionalidad, que exige no solo que las medidas fiscales sean adecuadas y necesarias, sino también que guarden una razonable correspondencia entre el fin perseguido y la carga impuesta (DELGADO SANCHO, 2016). En este sentido, el recurso a ficciones legales para ampliar el perímetro de la sujeción fiscal plantea importantes interrogantes sobre el respeto a los principios fundamentales del Estado de Derecho. La legitimidad del sistema tributario no puede asentarse exclusivamente sobre criterios de eficacia recaudatoria o conveniencia administrativa, sino que debe sustentarse en fundamentos normativos objetivos y verificables, particularmente en lo que concierne al principio de capacidad contributiva y a la exigencia de legalidad en sentido material.

En paralelo, la Comisión Europea ha propuesto una profundización de este enfoque mediante el proyecto *VAT in the Digital Age* (en adelante, ViDA), presentado en diciembre de 2022. Este ambicioso paquete normativo —aún en proceso de implementación— persigue la completa digitalización del sistema del IVA a través de tres pilares: la obligatoriedad de la facturación electrónica en tiempo real (Digital Reporting Requirements), la ampliación del régimen de ventanilla única a nuevas categorías de operaciones, y la consolidación del rol de las plataformas digitales como responsables del cumplimiento tributario, incluso en el ámbito de los servicios. Con ello, el legislador comunitario refuerza el paradigma de una fiscalidad estructurada en torno a nodos tecnológicos, más

2018, C-17/17; STJUE de 6 de diciembre de 2012, C-62/11. En ellas se resalta como la simplicidad es un aspecto clave para garantizar el cumplimiento fiscal y la seguridad jurídica. Además, siguiendo a CHECA GONZÁLEZ (2020), si bien la simplicidad no tiene materialización en un texto jurídico específico, se fundamenta en el principio de seguridad jurídica proclamado por la CE en su art. 9.3, desarrollado, a su vez, en el art. 129.4 de la Ley 39/2015, de 1 de octubre, del Procedimiento Administrativo Común (en adelante, LPAC).

que sobre manifestaciones tradicionales de riqueza. Esta estrategia revela una lógica de fiscalidad instrumental, en la que el diseño normativo persigue no tanto reflejar la realidad económica, cuanto asegurar el control del flujo comercial mediante la imposición de obligaciones a los intermediarios tecnológicos.

A pesar de lo anterior, esta evolución conlleva el riesgo de configurar un modelo de responsabilidad fiscal por acceso estructural al mercado, que transforma a los facilitadores digitales en operadores fiscalmente comprometidos por el mero hecho de posibilitar transacciones, incluso cuando su participación no es jurídica ni económicamente sustantiva (DE ABREU, 2022). Así, asistimos a una mutación de gran calado en el diseño del IVA europeo, donde la función económica de intermediación tecnológica adquiere relevancia tributaria, al margen de su vinculación material con el hecho imponible. El presente estudio se sitúa en el epicentro de un debate crucial: el que enfrenta la exigencia de eficacia recaudatoria en entornos digitalizados con la necesidad de preservar la coherencia dogmática y axiológica del sistema tributario. La cuestión de fondo —y de futuro— es si la atribución de responsabilidades fiscales a las plataformas digitales constituye una evolución legítima del sistema o, por el contrario, una distorsión de sus fundamentos constitucionales en aras de un funcionalismo normativo que desdibuja la frontera entre administración colaborativa y sujeción tributaria plena.

1.2. Justificación del tema de estudio

Este desplazamiento de la responsabilidad fiscal hacia las plataformas digitales —sin que estas realicen el hecho imponible en sentido estricto— plantea, como hemos avanzado, un cambio sustancial en la arquitectura tradicional del sistema tributario, al tiempo que suscita un debate complejo sobre los límites entre la colaboración administrativa y la sujeción tributaria plena. Este fenómeno, que se inscribe en una tendencia general de ampliación de las obligaciones formales a terceros no contribuyentes, se presenta como una respuesta pragmática de los ordenamientos jurídicos ante las dificultades que comporta la fiscalización del comercio electrónico y la lucha contra el fraude en entornos desmaterializados. Sin embargo, desde una perspectiva jurídico-constitucional, resulta imprescindible interrogarse sobre la legitimidad de exigir a estos actores el cumplimiento de obligaciones propias de los contribuyentes, con la consiguiente exposición a sanciones, cargas formales y riesgos jurídicos.

En este contexto, surgen diversas preguntas clave que justifican la pertinencia del presente estudio: ¿puede considerarse compatible con el principio de capacidad económica atribuir responsabilidad tributaria a sujetos cuya vinculación con el hecho imponible es meramente instrumental? ¿Hasta qué punto es jurídicamente admisible configurar a las plataformas como responsables fiscales cuando su rol se limita a facilitar el contacto entre oferentes y demandantes? ¿No implica esta tendencia una ruptura con los principios de legalidad y seguridad jurídica, al introducir un régimen fiscal basado más en la eficacia recaudatoria que en una verdadera correlación con la capacidad contributiva? ¿Qué

riesgos acarrea este modelo en términos de sobrecarga administrativa, aumento de costes de cumplimiento y distorsión del principio de neutralidad?

Estas cuestiones no son meramente teóricas, sino que adquieren una relevancia práctica incuestionable en un escenario económico global en el que las plataformas digitales —como Amazon, eBay, Booking, Uber o Airbnb— han dejado de ser simples intermediarios tecnológicos para convertirse en agentes estructurales del mercado. Su función como «facilitadores de ventas» ha trascendido lo técnico para convertirse en una categoría jurídico-tributaria, reconocida por el Derecho positivo de la UE e incorporada en diversas normativas nacionales, a menudo sin una reflexión profunda sobre sus implicaciones. El concepto mismo de «facilitación» es problemático, al confundir la provisión de servicios tecnológicos con una participación activa en el ciclo económico, pudiendo llevar a una interpretación expansiva de la responsabilidad, alejada del principio de tipicidad y del principio de legalidad tributaria. Además, esta evolución normativa se produce en un contexto en el que las Administraciones tributarias recurren con creciente frecuencia a mecanismos de colaboración indirecta y atribución funcional de obligaciones a terceros, lo cual tensiona las fronteras entre la eficiencia administrativa y el respeto a los derechos y garantías del contribuyente. En este sentido, el riesgo de trasladar la carga del cumplimiento a las plataformas, bajo la apariencia de colaboración, pero sin una auténtica base jurídica sustantiva, podría derivar en una forma de «sujeción encubierta», en la que se impone una responsabilidad cuasi objetiva sin la debida proporcionalidad ni una justificación basada en la capacidad económica del sujeto afectado.

Pese a la importancia y novedad de este fenómeno, la evolución normativa no siempre ha ido acompañada de un análisis doctrinal sistemático que valore su compatibilidad con los principios estructurales del sistema impositivo. La literatura jurídica se ha centrado, en muchos casos, en describir los cambios normativos sin detenerse en sus fundamentos ni en sus consecuencias teóricas y prácticas. Esta laguna doctrinal es especialmente visible en el ámbito de la fiscalidad indirecta, donde el énfasis recae frecuentemente en la técnica legislativa y en la implementación operativa, relegando a un segundo plano la reflexión crítica sobre los valores y principios que deben orientar toda reforma tributaria.

2. Objetivos de estudio y metodología empleada

2.1. Objetivos

En virtud de lo anterior, el objetivo general de este estudio es valorar en qué medida la atribución de responsabilidad fiscal a las plataformas digitales en materia de IVA respeta el principio de proporcionalidad tributaria y se ajusta al concepto constitucional de capacidad económica. Esta investigación, en consecuencia, se propone llenar un vacío doctrinal relevante, al ofrecer una aproximación crítica y sistemática al nuevo marco normativo del IVA aplicado a estas plataformas, cuyo rol ha sido transformado de manera significativa en los

últimos años, especialmente a raíz del paquete de comercio electrónico de 2021 y del proyecto ViDA. Lejos de limitarse a una exposición meramente descriptiva de la evolución legislativa, se plantea un análisis profundo de la racionalidad jurídica de este modelo, sus implicaciones económicas y su grado de coherencia con los principios fundamentales del Derecho tributario. En este sentido, se examina la evolución normativa del IVA en el contexto del comercio electrónico, prestando especial atención al papel que las plataformas digitales han pasado a desempeñar dentro de la cadena de cumplimiento tributario. Este nuevo rol exige una revisión crítica de los fundamentos jurídicos que sustentan tal atribución, a la luz de principios como la legalidad, la capacidad contributiva, la seguridad jurídica, la proporcionalidad y la justicia fiscal. El objetivo del trabajo es doble: por un lado, identificar los elementos de tensión entre el régimen jurídico vigente y los principios estructurales del sistema tributario, revelando los riesgos de sobrecarga normativa, responsabilidad objetiva encubierta y distorsión de la neutralidad fiscal; y por otro, proponer criterios técnicos y normativos que permitan reequilibrar la distribución de responsabilidades fiscales entre los distintos operadores del ecosistema digital. Esta propuesta debe, al mismo tiempo, garantizar la eficiencia recaudatoria perseguida por las reformas, sin renunciar a la protección de los derechos fundamentales de los agentes económicos involucrados. En especial, se pone el foco en la necesidad de asegurar un marco de simplificación administrativa que facilite el cumplimiento tributario por parte de los usuarios finales y las pequeñas empresas digitales, frecuentemente sobrepasadas por la complejidad, fragmentación y volatilidad del entorno normativo actual.

2.2. Metodología

En aras de conseguir tales objetivos, se ha adoptado una metodología jurídico-dogmática que permite examinar de forma sistemática las normas positivas que conforman el régimen del IVA, su evolución histórica, sus principios estructurales y su interpretación doctrinal y jurisprudencial. Esta elección metodológica responde a la necesidad de evaluar no solo la letra de la norma, sino también su coherencia interna, su eficacia práctica y su compatibilidad con los valores fundamentales del ordenamiento tributario, especialmente en un escenario marcado por la disrupción tecnológica y la transformación de las formas de consumo. Desde el punto de vista teórico, el artículo se inscribe en el marco del Derecho tributario sustantivo, tomando como eje vertebrador el principio de proporcionalidad fiscal y su proyección en la atribución de responsabilidades tributarias a nuevos operadores, concretamente a las plataformas digitales. Este enfoque parte de la premisa de que todo régimen impositivo debe respetar los límites impuestos por los principios constitucionales del sistema, entre los que destacan la legalidad, la seguridad jurídica, la capacidad económica, la igualdad, la neutralidad y la eficiencia. En este sentido, se parte de una revisión crítica de la figura del sujeto pasivo en el IVA y de su reinterpretación en el marco del comercio electrónico, donde las plataformas tecnológicas han pasado de ser agentes facilitadores a asumir, en muchos casos, funciones recaudatorias propias de los contribuyentes directos.

El marco normativo objeto de análisis abarca tanto el Derecho de la UE como el Derecho tributario interno. Se estudian, en particular, la Directiva 2006/112/CE sobre el sistema común del IVA, sus sucesivas reformas —especialmente las introducidas por el paquete de comercio electrónico de 2017 y su entrada en vigor en 2021— y la propuesta de Directiva del proyecto ViDA presentada por la Comisión Europea en diciembre de 2022. Además, se consideran instrumentos de *soft law*, como informes, recomendaciones y comunicaciones emitidos por instituciones europeas y organismos internacionales como la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos (en adelante, OCDE), que han contribuido de forma significativa a moldear la fiscalidad digital. El trabajo se apoya también en el análisis de fuentes jurisprudenciales, prestando especial atención a las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) que han abordado cuestiones vinculadas a la sujeción pasiva, la localización del hecho imponible y la atribución de responsabilidades en el IVA. Asimismo, se recurre a resoluciones administrativas relevantes emitidas por las autoridades tributarias nacionales y europeas, así como a la doctrina académica especializada que ha reflexionado sobre los retos que plantea la economía digital para el sistema tributario. Esta revisión se ha complementado con el análisis de estudios empíricos y estadísticas publicadas por organismos como Eurostat, la Comisión Europea y la Agencia Estatal de Administración Tributaria española, (en adelante, AEAT) que permiten contextualizar la evolución del comercio electrónico, el volumen de operaciones afectadas y el impacto recaudatorio de las medidas implementadas. De esta manera, la metodología adoptada no se limita a la descripción normativa, sino que integra elementos críticos, interpretativos y propuestas que permiten valorar la adecuación del régimen actual a los principios del sistema y formular propuestas de mejora normativas fundadas, con una vocación clara de utilidad práctica para el debate legislativo, doctrinal y técnico. La finalidad última de este enfoque metodológico es ofrecer un análisis integral que supere la mera constatación de los cambios legislativos, para adentrarse en la valoración de su sentido, sus consecuencias y su coherencia estructural en un entorno tributario sometido a una transformación profunda y acelerada.

3. Resultados

3.1. El principio de proporcionalidad en el Derecho tributario

3.1.1. Fundamentación constitucional y supranacional del principio

El principio de proporcionalidad se presenta como parte de una categoría normativa de primer orden en el ámbito del Derecho tributario, tanto desde la perspectiva del derecho interno como desde su proyección comunitaria. No se trata de un mero instrumento técnico de control normativo, sino de una verdadera cláusula de garantía estructural, concebida para preservar la justicia material del sistema impositivo frente a los excesos del legislador, del intérprete y del ejecutor. En el plano constitucional, el principio de proporcionalidad

encuentra su anclaje primario en el artículo 31.1 de la Constitución Española (en adelante, CE), precepto que, lejos de constituir una mera regla de reparto de cargas públicas, debe ser leído como un mandato de justicia distributiva estructurado en torno a la capacidad económica como criterio de imputación tributaria. En este contexto, la proporcionalidad no actúa como principio autónomo, sino como dimensión operativa de los principios de igualdad, equidad y no confiscatoriedad.

Como ha afirmado de forma reiterada el Tribunal Constitucional –véase SSTC 19/1987, 150/1990, 221/1992, 233/1999 y 193/2004–, el principio de capacidad económica no puede entenderse de forma abstracta ni meramente cuantitativa, sino en términos de adecuación entre la carga impuesta y la manifestación real o potencial de riqueza. Así lo expresa la STC 193/2004, al sostener que este principio de capacidad económica implica que el deber de contribuir ha de guardar una relación de razonabilidad y proporción con los medios del sujeto pasivo. Autores como FERNÁNDEZ GONZÁLEZ (2001) O JIMÉNEZ VARGAS (2021) han defendido que la proporcionalidad actúa como criterio corrector del poder tributario, al requerir que toda medida fiscal sea idónea para alcanzar un fin legítimo, necesaria en cuanto medio menos lesivo, y equilibrada desde el punto de vista del sacrificio que impone.

La proporcionalidad tributaria, en esta concepción, representa una modalidad de justicia conmutativa institucionalizada, que impone al legislador la obligación de no desbordar la legitimidad tributaria con cargas arbitrarias, desmesuradas o desancladas de su correlato económico. Además, el principio se proyecta sobre otros vértices del ordenamiento constitucional, como el principio de legalidad tributaria (artículo 31.3 CE) y el de seguridad jurídica recogido en el art. 9.3 de la CE (PALAO TABOADA, 2020). Como ha advertido GARCÍA NOVOA (2019), el principio de legalidad no puede ser concebido como cobertura formal ilimitada de cualquier medida fiscal, sino que debe ser interpretado a la luz de la proporcionalidad como principio sustancial que limita el contenido de la ley.

En el marco del Derecho de la UE, el principio de proporcionalidad ostenta una posición axial como criterio de control tanto de las normas nacionales que afectan a las libertades fundamentales del mercado interior, como de los propios actos legislativos de la Unión. Su codificación positiva se encuentra recogida en el artículo 5.4 del Tratado de Funcionamiento la Unión Europea (en adelante, TFUE), que exige que toda actuación institucional no exceda de lo necesario para alcanzar los objetivos de los Tratados, y, a su vez, en el artículo 52.1 de la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que establece que cualquier limitación al ejercicio de derechos fundamentales debe respetar la proporcionalidad. La jurisprudencia del TJUE ha consolidado este principio como instrumento central del control de compatibilidad entre la normativa tributaria de los Estados miembros y el Derecho derivado de la Unión, particularmente en lo que concierne a las libertades de circulación (artículos 45, 49, 56 y 63 TFUE). En pronunciamientos como C-446/03, Marks & Spencer, C-476/14, Comisión c. Alemania, y C-18/15, Brisal, el TJUE ha invalidado medidas tributarias nacionales por exceder los límites razonables en relación con los fines legítimos perseguidos. A su vez, en materia de imposición indirecta, el principio de proporcionalidad ha sido utilizado como parámetro hermenéutico para modular

los efectos de disposiciones armonizadas del sistema común del IVA. Tal fue el caso de C-284/09, Netto Supermarkt, donde se enfatizó que incluso en el contexto de la lucha contra el fraude fiscal, las medidas deben respetar un equilibrio razonable entre los intereses fiscales del Estado y los derechos del contribuyente.

Más allá de su formulación positiva, siguiendo a SÁNCHEZ HUETE Y PÉREZ TENA (2021), la proporcionalidad constituye una manifestación del principio de interdicción de la arbitrariedad (artículo 9.3 CE), y, en última instancia, del principio del Estado de Derecho. Ello implica que cualquier limitación de derechos derivada de la potestad tributaria debe superar un juicio reforzado de razonabilidad, especialmente cuando se atribuyen obligaciones tributarias a sujetos distintos de los directamente beneficiarios del hecho imponible, como sucede en el contexto de las plataformas digitales lo que analizaremos a continuación.

3.1.2. Evolución doctrinal y jurisprudencial

La evolución del principio de proporcionalidad en el ámbito tributario refleja una progresiva densificación de su contenido normativo, que ha pasado de operar como un principio de racionalidad administrativa, asociado a la discrecionalidad sancionadora o gestora, a consolidarse como un criterio estructural de constitucionalidad de la legislación fiscal. Su despliegue ha sido especialmente intenso en contextos de expansión de la potestad tributaria, donde el legislador ha buscado aumentar la eficacia recaudatoria mediante técnicas de imputación indirecta o presunciones amplificadas de responsabilidad. En esta línea, la jurisprudencia del Tribunal Constitucional –véase STC 55/1996, STC 76/1990– reconoció que las sanciones tributarias debían guardar proporcionalidad con la gravedad de la infracción, como exigencia derivada del artículo 25 CE. No obstante, a partir de la STC 233/1999 y, de forma más elaborada, en la STC 193/2004, el principio de proporcionalidad se reconfigura como parámetro sustancial del deber de contribuir conforme a capacidad económica, aplicable no sólo a las sanciones, sino al diseño de la carga tributaria en sí misma. Se produce así un desplazamiento desde una concepción infraconstitucional y casuística hacia una función de control material del legislador. Desde esta perspectiva, el Tribunal impone al legislador un triple deber: (i) justificación teleológica del gravamen, (ii) adecuación de los medios normativos al fin constitucionalmente legítimo, y (iii) ponderación del sacrificio exigido al contribuyente. En palabras de la STC 19/1987, se trata de evitar una carga fiscal excesiva o irrazonable que vulnere el contenido esencial del principio de justicia tributaria. Por su parte, el Tribunal Supremo ha seguido esta evolución en sus pronunciamientos, en los que ha empezado a aplicar el principio de proporcionalidad no solo en clave sancionadora, sino también en contextos de gestión, exacción y atribución de responsabilidad tributaria. En la STS de 21 de diciembre de 2006 (recurso 8672/2001), el Alto Tribunal anuló una liquidación tributaria por considerar que imponía una carga formal desproporcionada respecto del beneficio económico obtenido. En similar línea, en la STS de 10 de abril de 2012 (recurso 1437/2008), se reconoció la necesidad de que las cargas formales exigidas al contribuyente guarden coherencia con la finalidad recaudatoria perseguida y no constituyan

un mero desplazamiento de funciones públicas hacia sujetos privados. Esta línea jurisprudencial entronca con la teoría del «esfuerzo fiscal desproporcionado», por la que se sostiene que el principio de proporcionalidad debe impedir que el contribuyente vea comprometida su viabilidad económica, su libertad de empresa o su seguridad jurídica por la configuración normativa del tributo o por su aplicación práctica (PIZARRO SANTOS Y TRIGO PORTELA, 1999).

En el ámbito de la UE, el TJUE ha venido exigiendo, de forma progresiva, un control más riguroso de las medidas fiscales adoptadas por los Estados miembros, especialmente cuando afectan a las libertades fundamentales o suponen un tratamiento discriminatorio. En asuntos como C-234/01 (Gerritse) o C-18/15 (Brisal), invalidó normas nacionales por imponer cargas fiscales o administrativas desproporcionadas a no residentes o a intermediarios, al considerar que suponían una restricción injustificada al principio de libre prestación de servicios. La doctrina de la proporcionalidad ha sido además crucial en materia de IVA. En C-272/13 (Equoland), el TJUE determinó que el rechazo del derecho a deducción basado exclusivamente en defectos formales era desproporcionado. Más recientemente, en C-703/19 (Titanium Ltd), el TJUE declaró que no podía considerarse establecimiento permanente a efectos de IVA a una entidad sin personal ni medios materiales, reafirmando que los puntos de conexión fiscal deben responder a una realidad económica sustancial, no a construcciones formales o ficciones.

3.1.3. Contenido material del principio

La dimensión material del principio de proporcionalidad en el Derecho tributario se estructura en torno a un juicio triple y secuencial: (i) adecuación o idoneidad, (ii) necesidad o exigencia de mínima lesividad, y (iii) proporcionalidad en sentido estricto o equilibrio razonable entre medios y fines. Este esquema —que hunde sus raíces en la dogmática alemana del *Verwaltungsrecht* y ha sido plenamente asumido tanto por el Tribunal Constitucional español como por el TJUE— no constituye un mero estándar de control judicial *ex post*, sino un canon de diseño normativo *ex ante* que debe presidir toda atribución de deberes tributarios, en particular cuando se trata de sujetos indirectamente vinculados al hecho imponible, como ocurre con las plataformas digitales.

El primer elemento del principio exige que toda medida fiscal sea adecuada o idónea para alcanzar un fin legítimamente constitucional o legalmente pre-determinado. En términos tributarios, esto implica que la técnica normativa empleada debe tener una relación funcional verificable con los objetivos de recaudación, lucha contra el fraude o simplificación administrativa. Así lo estableció el Tribunal Constitucional en la STC 55/1996, al afirmar que la adecuación del medio a la finalidad no puede ser meramente declarativa, sino comprobable en su funcionalidad práctica. Esta adecuación tributaria no puede fundarse en meras intuiciones institucionales, sino en datos empíricos o, en su defecto, en una explicación racional del por qué el instrumento utilizado guarda una correspondencia con el resultado perseguido.

El segundo elemento del principio exige que la medida adoptada sea la menos lesiva entre todas las disponibles que persigan con igual eficacia el objetivo perseguido. En el ámbito tributario, esto se traduce en una exigencia de proporcionalidad técnica: el legislador debe optar por aquellas medidas que, siendo eficaces, impongan la menor carga posible al obligado tributario. Este parámetro ha sido desarrollado por la jurisprudencia del TJUE en asuntos como C-255/02 (Halifax), donde se establece que las medidas antifraude no pueden implicar sacrificios desproporcionados al derecho a la deducción del IVA; y, en C-272/13 (Equoland), que establece límites a la denegación de deducciones por motivos meramente formales. En el ámbito interno, el Tribunal Constitucional ha afirmado en la STC 233/1999 que no cabe imponer cargas excesivas si existen otras vías normativas menos restrictivas de derechos fundamentales. Finalmente, la proporcionalidad en sentido estricto exige una ponderación entre el sacrificio que impone la medida fiscal y el beneficio público que reporta, en términos de justicia distributiva y funcionalidad del sistema. No se trata de una mera evaluación técnica, sino de un juicio normativo de razonabilidad constitucional, que ha de tomar en cuenta no solo la eficacia recaudatoria, sino también la equidad, la igualdad tributaria, la protección de la libertad económica y la seguridad jurídica. La STC 193/2004 recoge esta idea al afirmar que el principio de justicia tributaria exige una correlación razonable entre el deber exigido y la capacidad económica del sujeto afectado. La proporcionalidad en sentido estricto opera como barrera infranqueable frente a medidas fiscales estructuralmente desproporcionadas, aunque sean formalmente adecuadas y técnicamente necesarias.

La eficiencia no puede justificar por sí sola la desnaturalización del sistema tributario como expresión del Estado de Derecho. En consecuencia, la proporcionalidad no es un estándar técnico sino un principio constitucional de justicia, cuya exigencia se agudiza precisamente cuando el sistema fiscal busca adaptarse a realidades disruptivas. El legislador está, por tanto, vinculado por la exigencia de respetar una triple garantía: (i) adecuación estructural entre hecho imponible y sujeto obligado, (ii) selección del medio menos lesivo disponible, y (iii) equilibrio entre carga impuesta y beneficio público. En su ausencia, la tributación sobre plataformas digitales no deviene solo ineficiente o disfuncional, sino potencialmente inconstitucional.

3.1.4. Proporcionalidad y atribución de deberes a terceros

Desde la perspectiva del principio de proporcionalidad, la atribución de deberes tributarios a terceros plantea interrogantes esenciales en términos de justicia fiscal, de control normativo y de respeto a los límites materiales del poder tributario. La legitimidad del sistema tributario no reside exclusivamente en su funcionalidad recaudatoria, sino en la adecuación entre la estructura jurídica de la obligación y la realidad económico-jurídica del sujeto implicado. En los ordenamientos tributarios contemporáneos se ha generalizado el uso de mecanismos que permiten extender las obligaciones tributarias más allá del obligado principal, mediante fórmulas como la retención en la fuente, la responsabilidad solidaria o subsidiaria, la sustitución tributaria o incluso la suje-

ción ficticia. Estas técnicas responden a necesidades legítimas de eficiencia, control del fraude o reducción de los costes de cumplimiento, y han sido tradicionalmente admitidas por la doctrina, siempre que respeten ciertas condiciones materiales. Podemos sistematizar estos límites en tres planos: (i) conexión sustancial del tercero con el hecho imponible, (ii) capacidad operativa y técnica para cumplir las obligaciones impuestas, y (iii) proporcionalidad de la carga atribuida en relación con el rol funcional del tercero. En ausencia de alguno de estos elementos, la atribución de deberes fiscales deviene ilegítima, por vulnerar el principio de capacidad económica, la interdicción de arbitrariedad y la proporcionalidad en sentido estricto.

El Tribunal Constitucional español ha abordado esta problemática en diversos pronunciamientos, destacando la STC 233/1999, que admite la posibilidad de extender la obligación tributaria a terceros, siempre que se respete una vinculación jurídica razonable entre el sujeto pasivo y el hecho generador del tributo, de tal forma que la atribución de la obligación no resulte arbitraria ni desproporcionada. En el plano comunitario, el TJUE ha delimitado los márgenes de esta atribución indirecta, especialmente en relación con los principios de libertad de empresa y de no discriminación. En C-255/02 (Halifax) y C-524/04 (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation), el TJUE ha sostenido que la atribución de responsabilidades tributarias a sujetos no ejecutores del hecho imponible debe estar justificada, ser necesaria y no excesivamente gravosa. Más recientemente, en C-695/20 (Fenix International Ltd), el TJUE examinó la compatibilidad del artículo 14 bis de la Directiva 2006/112/CE con los principios del Derecho de la Unión, en particular en lo que respecta a la proporcionalidad de considerar a una plataforma digital como «proveedor por ficción» de servicios en línea. Aunque el TJUE avaló la norma por razones de simplificación y lucha contra el fraude, ha advertido del riesgo de consolidación de una lógica de imputación automática y estructural, ajena a los presupuestos materiales del deber de contribuir.

3.2. La atribución de responsabilidad tributaria a plataformas digitales en el IVA europeo

3.2.1. Marco normativo

La evolución del régimen jurídico del IVA en la UE, en lo que respecta a la atribución de responsabilidad tributaria a las plataformas digitales, se articula en torno a la Directiva 2006/112/CE, conocida como la «Directiva IVA», y un conjunto de reformas sustanciales introducidas a partir de 2017 que responden al impacto disruptivo del comercio electrónico sobre los fundamentos tradicionales de la imposición indirecta. La Directiva 2006/112/CE, que consolida el acervo normativo de la Sexta Directiva (77/388/CEE), se basa en los principios de neutralidad fiscal, proporcionalidad, localización del consumo y eficiencia recaudatoria. En su diseño originario, el sistema del IVA se estructuraba sobre la figura del «sujeto pasivo» como aquel que realiza, con carácter autónomo y habitual, una entrega de bienes o prestación de servicios a título oneroso (artículo 9

de la Directiva). Este esquema descansaba en una concepción clásica del comercio: localizable, presencial, y con operadores identificables en la cadena de suministro. Sin embargo, la expansión del comercio digital —especialmente a través de plataformas tecnológicas como Amazon, eBay, Etsy o Wish— reveló la insuficiencia de estos paradigmas normativos frente a la economía de intermediación tecnológica.

Ante este desajuste, la Comisión Europea emprendió una ambiciosa reforma del régimen del IVA aplicable al comercio electrónico. La Directiva (UE) 2017/2455 y la posterior Directiva (UE) 2019/1995 constituyen los pilares normativos de este proceso, que culmina con la entrada en vigor, el 1 de julio de 2021, del denominado «paquete del comercio electrónico». Entre sus medidas más relevantes destacan la extensión del régimen de ventanilla única para simplificar el cumplimiento tributario de los operadores que realizan ventas a distancia; la supresión de la exención del IVA para importaciones de escaso valor (<22 euros); y, de forma paradigmática, la introducción del artículo 14 bis en la Directiva 2006/112/CE, que establece una ficción legal por la cual determinadas plataformas que «facilitan» la entrega de bienes importados o vendidos intra-UE son consideradas como si hubieran recibido y entregado esos bienes, siendo por tanto tratadas como sujetos pasivos a efectos del IVA.

El artículo 14 bis consagra una ficción jurídica de doble entrega, de naturaleza estrictamente fiscal-operativa. A partir de esta disposición, la plataforma digital que facilite, a través de una interfaz electrónica, la venta de bienes por parte de un proveedor no establecido en la UE a un consumidor final se considera como si hubiera adquirido y vendido los bienes (aunque no exista transmisión patrimonial, ni relación directa con el adquirente). Esta configuración normativa implica un giro copernicano en el régimen de sujeción al IVA, pues deja de vincular la responsabilidad tributaria a la ejecución del hecho imponible o a la manifestación de capacidad económica, y la anuda a una posición funcional o estructural en el ecosistema digital de la transacción (DE ABREU, 2022). Esta atribución no responde a una imputación clásica de titularidad de la renta o del consumo, sino a un criterio de control operativo de la transacción. La norma ha sido defendida por la Comisión Europea como un mecanismo de simplificación y control, en tanto permite centralizar la recaudación del IVA en un número reducido de plataformas con capacidad tecnológica, financiera y logística para asumir el cumplimiento tributario. Sin embargo, esta eficiencia se alcanza mediante la imposición de obligaciones tributarias plenas a sujetos que no ostentan necesariamente una vinculación jurídica o económica directa con el hecho imponible, lo que ha generado fuertes críticas por su posible colisión con los principios de proporcionalidad y legalidad en sentido material (ROCHA, 2020). Esta norma, constituye una ficción legal de atribución de responsabilidad fiscal por intermediación estructural que trasciende los límites tradicionales de la sujeción tributaria, en la medida en que imputa deberes fiscales no en virtud de la capacidad económica manifestada, sino de la posición funcional en la cadena digital de consumo (CALVO VÉRGEZ, 2021).

Desde una perspectiva constitucional y supranacional, el artículo 14 bis plantea los siguientes interrogantes: ¿puede el legislador europeo atribuir la condición de sujeto pasivo a una plataforma que no realiza el hecho imponible? ¿es

legítimo desplazar la carga fiscal a un operador que no ostenta manifestación autónoma de capacidad económica, ni obtiene necesariamente un beneficio proporcional a la obligación? ¿cumple esta técnica normativa con el triple test de proporcionalidad exigido por el TJUE y el Tribunal Constitucional español? La respuesta a estas preguntas requiere una lectura exigente del principio de proporcionalidad y una revisión crítica del modelo de sujeción por «facilitación tecnológica». La legitimidad de esta atribución depende, en última instancia, de que la plataforma desempeñe un rol sustantivo en la operación y no una función meramente instrumental, así como de que se respeten los derechos fundamentales de los operadores en términos de previsibilidad, capacidad contributiva y proporcionalidad de la carga.

3.2.2. OSS, IOSS y el traslado de obligaciones a los intermediarios

La reforma del IVA europeo, cristalizada en el denominado paquete de comercio electrónico, no se limita a la introducción de la figura del sujeto pasivo por ficción (art. 14 bis de la Directiva 2006/112/CE), sino que se articula también a través de una profunda reconfiguración de los mecanismos de cumplimiento fiscal. En este sentido, los regímenes de la ventanilla única como el One-Stop Shop (OSS) y su variante para importaciones como el Import One-Stop Shop (IOSS) constituyen instrumentos normativos de simplificación procedimental, que, sin embargo, encubren un traslado sistemático de obligaciones fiscales a los intermediarios tecnológicos, con consecuencias relevantes desde la óptica de la proporcionalidad, la capacidad contributiva y la equidad del sistema (CAMPOS MARTÍNEZ, 2024).

Los regímenes OSS e IOSS permiten que los operadores que realicen ventas a distancia o importaciones de bienes a consumidores finales en distintos Estados miembros declaren y paguen el IVA de forma centralizada a través de una única administración tributaria, evitando así el registro y cumplimiento en múltiples jurisdicciones. Esta opción fue inicialmente habilitada por la Directiva 2008/8/CE para servicios electrónicos (régimen MOSS) y fue ampliada por las Directivas 2017/2455 y 2019/1995 para abarcar entregas de bienes. Desde un punto de vista funcional, el régimen OSS se aplica a ventas intracomunitarias a distancia realizadas por proveedores o facilitadas por plataformas. El régimen IOSS, por su parte, se aplica a importaciones de bienes de escaso valor (<150 euros) procedentes de terceros países, permitiendo declarar el IVA en el punto de entrada con una gestión simplificada. Aunque OSS/IOSS fueron concebidos como instrumentos voluntarios y simplificadores, en la práctica se han convertido en canales obligatorios de recaudación fiscal para determinadas plataformas digitales, lo cual transforma radicalmente su naturaleza jurídica. Bajo el régimen IOSS, por ejemplo, cuando un proveedor no perteneciente a la UE vende bienes a un consumidor final europeo a través de una plataforma digital, la plataforma pasa a ser considerada responsable del IVA devengado, debiendo registrarse, recaudar y declarar el impuesto, aunque no sea propietaria de los bienes, ni perciba el pago completo del consumidor.

La generalización de estos mecanismos plantea interrogantes desde la óptica del principio de proporcionalidad: ¿es razonable imponer cargas de cumplimiento pleno a plataformas cuyo papel es puramente instrumental o logístico? ¿existe un equilibrio adecuado entre la finalidad legítima de simplificación/recaudación y el sacrificio que ello supone para el operador digital? ¿se respeta el principio de capacidad contributiva si se atribuye responsabilidad fiscal a un sujeto que no obtiene el ingreso gravado ni controla materialmente la operación? Estas preguntas no han recibido una respuesta normativamente suficiente. En efecto, la voluntariedad formal de OSS/IOSS se convierte en obligatoriedad sustancial para aquellas plataformas que deseen operar de forma regular y conforme en el mercado único, generando una carga estructural que puede ser desproporcionada para ciertos operadores, especialmente los de menor tamaño o los recién incorporados al ecosistema digital. La ausencia de mecanismos efectivos de exoneración, compensación o segmentación de responsabilidades refuerza el riesgo de que OSS/IOSS devengan en instrumentos de externalización sistémica de la función tributaria, vulnerando así no sólo la proporcionalidad en sentido estricto, sino también la igualdad material entre operadores con distinto grado de poder económico y tecnológico.

Así, si bien los regímenes OSS/IOSS fueron ideados con una finalidad legítima —armonizar, simplificar y digitalizar la gestión del IVA en el contexto del comercio electrónico—, su diseño actual desplaza la carga de cumplimiento desde el contribuyente originario al intermediario digital, muchas veces sin criterios claros de equidad, idoneidad o necesidad. Estas transformaciones apuntan hacia una tecnocratización del sistema fiscal, donde el control del flujo informático sustituye al análisis de la capacidad económica y la responsabilidad se distribuye en función de la funcionalidad técnica más que de la participación sustantiva. Este modelo exige una revisión crítica que recupere los principios clásicos de legalidad, proporcionalidad y capacidad contributiva como límites sustanciales a la expansión funcional del poder tributario en entornos digitales.

3.2.3. Naturaleza jurídica de la intervención de las plataformas

La transformación del sistema del IVA europeo en el marco de la economía digital ha venido acompañada por una relectura —no exenta de tensiones— de las categorías dogmáticas fundamentales del Derecho tributario, y en particular de la figura del sujeto pasivo. Las plataformas digitales, que inicialmente operaban como facilitadores tecnológicos de intercambios entre terceros, han pasado progresivamente a ser conceptualizadas como sujetos pasivos plenos o cuasi-pletos en determinadas circunstancias, a pesar de no realizar el hecho imponible en sentido estricto. Tradicionalmente, el sujeto pasivo del IVA es definido, de acuerdo con el artículo 9 de la Directiva 2006/112/CE, como la persona que realice de forma independiente cualquier actividad económica cualquiera que sea el fin o los resultados de dicha actividad. Esta concepción descansa en una lógica de imputación directa: quien realiza el hecho imponible (entrega de bienes, prestación de servicios, importación, etc.) y manifiesta capacidad económica, es quien debe cumplir con las obligaciones fiscales derivadas. La jurisprudencia del TJUE ha reforzado esta visión «sustancialista» del sujeto

pasivo, como se observa en casos como C-255/02 (Halifax), C-111/05 (Commission v. Germany) y C-285/10 (Bonik), donde se sostiene que la condición de sujeto pasivo debe derivar de una actividad económica autónoma, retribuida y realizada con vocación de permanencia.

Las plataformas digitales, como Amazon, Etsy, Airbnb o eBay, desempeñan un rol económico intermedio, en el que actúan como canales tecnológicos para conectar oferta y demanda, proporcionando infraestructuras de mercado, sistemas de pago, logística o servicios posventa. En la mayoría de los casos, no intervienen directamente en la transmisión del bien ni ostentan la titularidad de la operación. Este modelo funcional ha dado lugar a la caracterización de las plataformas como facilitadores, un término jurídico difuso que carece de una definición uniforme en el Derecho europeo del IVA. En la práctica, esta ambigüedad ha sido utilizada por el legislador comunitario para construir ficciones normativas de sujeción fiscal, especialmente a través del artículo 14 bis de la Directiva 2006/112/CE, que presume, en determinados casos, que la plataforma ha adquirido y revendido los bienes. Desde una perspectiva sistemática, esta ficción altera el núcleo del concepto de sujeto pasivo, desplazándolo de la realización efectiva del hecho imponible hacia la intervención estructural en el ecosistema digital de la transacción. Esta mutación convierte al facilitador en una suerte de «sujeto fiscal de sustitución», cuya obligación nace no del acto económico sustantivo, sino de su posición en la cadena de intermediación. Siguiendo a MATESANZ (2023), la plataforma no puede ser tratada como sujeto pasivo pleno si no controla los elementos esenciales del hecho imponible: precio, entrega, cobro y condiciones contractuales. En ausencia de esta participación sustantiva, la atribución de obligaciones fiscales no se ajusta ni al principio de legalidad en sentido material ni al de capacidad económica. La atribución de responsabilidad por la mera «facilitación» —sin más— conduce a un modelo de fiscalidad funcionalista, en el que se desdibujan las categorías clásicas del tributo y se impone una carga a sujetos cuya intervención tiene carácter meramente auxiliar o instrumental (DE MIGUEL CANUTO, 2022). El facilitador se convierte en sujeto pasivo no por la manifestación de una capacidad económica gravable, sino por su utilidad para el sistema recaudatorio, lo que genera una fractura estructural en la lógica del IVA. Esta distorsión afecta no solo a los fundamentos dogmáticos del tributo, sino también a su legitimidad constitucional, al desplazar la fiscalidad desde la riqueza o el consumo real hacia la posición operativa del intermediario, en muchos casos sin correlato en términos de beneficio económico ni capacidad de control.

Ante esta situación, se impone una reconceptualización crítica del estatuto fiscal de las plataformas. Sería jurídicamente más riguroso reconocer la figura del facilitador fiscal, con un estatuto normativo autónomo, dotado de obligaciones limitadas, proporcionales y subsidiarias, claramente diferenciadas de las del sujeto pasivo. Esta solución permitiría preservar la coherencia del concepto de sujeto pasivo como ejecutor del hecho imponible; asignar a las plataformas funciones de colaboración razonable, acordes con su rol técnico y evitar una sobredimensión del poder tributario mediante ficciones normativas de sujeción. Asimismo, desde el punto de vista del principio de proporcionalidad, la atribución de deberes tributarios a plataformas debe estar condicionada a la verificación de ciertos elementos materiales: capacidad técnica, control de la

operación, beneficio económico directo, y acceso a la información relevante. La mera existencia de una interfaz tecnológica no puede justificar per se la condición de obligado tributario (LÓPEZ MARTÍNEZ, 2023).

4. Análisis

4.1. Estudio comparado: grandes plataformas frente a pequeñas empresas tecnológicas

El nuevo régimen fiscal diseñado por la UE en materia de comercio electrónico y plataformas digitales ha instaurado un modelo de tributación funcional que no opera de forma neutral entre operadores con distintas capacidades técnicas, organizativas y financieras. En la práctica, se produce un efecto estructural de discriminación normativa, que beneficia a las grandes plataformas digitales integradas (como Amazon, Alibaba, eBay o Zalando), mientras que imputa cargas desproporcionadas y asimétricas a plataformas pequeñas o medianas, muchas de las cuales no están preparadas para asumir funciones recaudatorias y declarativas complejas. Las plataformas multinacionales como Amazon o Alibaba no sólo cuentan con infraestructura fiscal propia (equipos internos, asesores externos, arquitectura legal segmentada), sino que han adaptado sus modelos operativos para integrarse funcionalmente en el circuito del IVA. En el caso de Amazon, por ejemplo, su modalidad FBA (Fulfilled by Amazon) le permite controlar la logística, el almacenamiento, la atención postventa y, en ocasiones, el cobro, lo que facilita su posición como sujeto fiscal ante la ficción del artículo 14 bis de la Directiva 2006/112/CE.

Este tipo de operadores han convertido el cumplimiento tributario en un instrumento de legitimación ante los reguladores y los consumidores, reforzando su reputación como plataformas fiscalmente seguras y consolidando así su posición de liderazgo. En estos casos la carga fiscal forma parte del modelo de negocio, y se amortiza mediante economías de escala y beneficios indirectos reputacionales. Por el contrario, las pymes tecnológicas o *marketplaces* de menor escala –como Etsy, Wallapop, Vinted, o incluso plataformas emergentes de economía colaborativa– carecen en muchos casos de la infraestructura necesaria para cumplir con los requisitos formales y materiales que exige el régimen OSS/IOSS y la ficción de doble entrega del artículo 14 bis. Así, muchas de estas plataformas quedan atrapadas en un espacio de inseguridad jurídica y operativa, donde las exigencias fiscales se convierten en un obstáculo al crecimiento y la innovación.

Así las cosas, el régimen actual, lejos de promover una fiscalidad neutral y equitativa, genera efectos perversos de concentración y exclusión en el ecosistema digital. Este desplazamiento de obligaciones hacia intermediarios tecnológicos produce una carga fiscal regresiva, que recae con mayor intensidad sobre aquellos actores que menos capacidad tienen para absorberla. Esta situación se ve agravada por la asimetría en el acceso a tecnología fiscal, servicios de cumplimiento y asesoría jurídica internacional, lo que supone una vulneración práctica del principio de igualdad ante la ley tributaria (artículo 31.1 CE) y

del principio de no discriminación recogido en el artículo 20 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la UE. Además, el hecho de que sólo las grandes plataformas puedan cumplir de forma integral con los requerimientos del sistema refuerza una estratificación del mercado digital en función de la resiliencia fiscal, consolidando así posiciones dominantes que podrían tener efectos contrarios a la libre competencia.

Otra diferencia relevante se observa en la capacidad de planificación fiscal internacional de las grandes plataformas, que se benefician de estructuras transnacionales complejas, con sedes fiscales optimizadas, acuerdos de precios de transferencia y acceso preferente a tratados de doble imposición. Esto les permite, incluso en un régimen de sujeción reforzada, minimizar la carga tributaria efectiva o trasladarla parcialmente a los proveedores o usuarios. En cambio, las pequeñas empresas digitales carecen de esta capacidad de optimización. Para ellas, el cumplimiento formal y la recaudación del IVA para terceros supone una carga de naturaleza cuasi-parafiscal, no compensada ni por beneficios operativos ni por políticas de incentivo. El legislador europeo ha obviado completamente la necesidad de calibrar las cargas fiscales en función del tamaño, la naturaleza de la intervención y la capacidad contributiva del operador. Esta situación podemos definirla como una fiscalidad digitalmente selectiva, en la que el acceso estructural al mercado se convierte en criterio de sujeción fiscal sin que se verifique la proporcionalidad entre la intervención económica del sujeto y la carga impuesta. En la misma línea, el nuevo modelo de IVA europeo está generando externalidades fiscales negativas para los pequeños actores digitales, comprometiendo así los principios de justicia tributaria, eficiencia económica y pluralismo empresarial. En este sentido se pueden proponer distintas alternativas normativas para mitigar esta desigualdad: introducir umbrales operativos o cuantitativos que excluyan a las plataformas pequeñas de la ficción del artículo 14 bis; diseñar regímenes fiscales diferenciales o progresivos, en función del volumen de operaciones o la capacidad tecnológica y establecer mecanismos de compensación fiscal (como deducciones, créditos, incentivos) para plataformas que asumen obligaciones estructurales sin correlato económico directo. En cualquier caso, parece claro que el régimen actual ha institucionalizado una brecha funcional entre grandes y pequeños intermediarios, vulnerando de facto el principio de igualdad tributaria, consagrado tanto en el Derecho constitucional español como en el Derecho de la UE.

4.2. Proporcionalidad y sus efectos prácticos en el nuevo rol de las plataformas

El tránsito normativo que ha llevado a las plataformas digitales de ser simples intermediarios a convertirse en sujetos fiscalmente responsables plantea, más allá de sus fundamentos dogmáticos, consecuencias prácticas significativas que merecen una evaluación detallada desde la óptica del principio de proporcionalidad. Este principio –como se ha expuesto– impone un límite material al poder tributario que exige que toda carga fiscal sea idónea, necesaria y razonablemente equilibrada en relación con el fin perseguido. En este sentido, la experiencia muestra que la implementación del artículo 14 bis de la Directiva IVA,

junto con los regímenes de ventanilla única, ha derivado en una sobrecarga de obligaciones para ciertos actores, en especial las plataformas tecnológicas, cuya vinculación con el hecho imponible es a menudo tangencial o instrumental.

La atribución de deberes tributarios a las plataformas digitales en el marco del sistema del IVA europeo ha supuesto una expansión sin precedentes de la esfera de las obligaciones fiscales impuestas a operadores no tradicionales, desplazando sustancialmente la responsabilidad de cumplimiento desde el sujeto económico principal hacia el intermediario técnico. Esta tendencia ha sido objeto de crítica por parte de una nutrida corriente doctrinal que observa en ella un fenómeno de «funcionalización tributaria» ajeno a los fundamentos clásicos de la imposición indirecta. Identificamos, en este escenario, una mutación en el estatuto jurídico de las plataformas digitales, que pasan de ser actores económicos auxiliares a convertirse en auténticos sujetos obligados tributarios por la sola razón de ocupar un nodo estratégico en la arquitectura del mercado digital. Bajo el régimen general del IVA y sus reformas derivadas del paquete de comercio electrónico, las plataformas deben someterse a un complejo sistema de identificación fiscal. Aunque el mecanismo de ventanilla única (OSS/IOSS) pretende simplificar las obligaciones registrales, en la práctica impone un sistema de registro fiscal multinivel, en el que las plataformas han de interactuar con varias administraciones tributarias simultáneamente. La multiplicidad de normas de conexión territorial y los distintos umbrales nacionales generan una situación de fragmentación normativa que compromete los principios de legalidad y seguridad jurídica en el cumplimiento fiscal transfronterizo. La ausencia de armonización plena respecto al umbral de registro y a los elementos formales exigidos por cada Estado miembro diluye los efectos positivos de la centralización declarativa ofrecida por el OSS. A su vez, estos regímenes son formalmente voluntarios, pero funcionalmente se han convertido en mecanismos obligatorios de cumplimiento para las plataformas digitales que operan en entornos transfronterizos o con terceros países. Esta asimetría entre voluntariedad normativa y necesidad práctica constituye una ficción de opcionalidad, que obliga a los operadores a integrarse en sistemas de alta complejidad técnica y de elevado coste estructural (OLIVER CUELLO, 2021). El OSS/IOSS funciona como una plataforma obligatoria de control fiscal anticipado, que traslada de forma estructural la función de gestión del impuesto a operadores privados, sin contrapartida, sin garantías y sin compensaciones. Entre los principales problemas detectados se encuentran la desnaturalización del principio de neutralidad, al imponer a las plataformas obligaciones de recaudación, conservación documental, validación territorial del consumidor y reportes periódicos, el sistema de ventanilla única convierte el IVA en un impuesto de gestión privada y ejecución descentralizada, alejándose de su diseño original; la existencia de cargas desiguales entre plataformas integradas y no integradas, ya que mientras operadores como Amazon pueden asumir estas funciones mediante integración vertical, otros como Etsy, Wallapop o marketplaces descentralizados no disponen de los medios técnicos ni humanos para adaptarse, lo que genera una exclusión competitiva de facto; la alta complejidad tecnológica y falta de interoperabilidad, debido a que a pesar del propósito armonizador, existen diferencias relevantes entre los Estados miembros respecto a formatos, plazos y exigencias en la interfaz fiscal, lo que reduce la eficacia del sistema y eleva los costes indirectos; así como el riesgo de responsabilidad objetiva. En muchos supuestos, las plataformas responden

frente a la Administración por errores de terceros proveedores o por inconsistencias técnicas, sin que exista una regulación que module la responsabilidad conforme a criterios de culpabilidad o control efectivo.

En lo relativo a la emisión y conservación de facturas, persisten divergencias sustanciales entre los Estados miembros respecto de la forma, contenido y condiciones de validez fiscal. Estas diferencias suponen una carga particularmente onerosa para plataformas que, actuando como «sujetos pasivos por ficción», deben emitir facturas a nombre propio sin haber participado jurídicamente en la entrega del bien o prestación del servicio. Esta obligación configura una tensión estructural entre la realidad jurídica de la operación y la ficción fiscal que impone su atribución, comprometiendo la veracidad documental y exponiendo a la plataforma a riesgos de carácter sancionador y reputacional. A esta complejidad se añade la creciente tendencia a imponer facturación electrónica en tiempo real —como parte del futuro proyecto *VAT in Digital Age* (ViDA)—, lo que exige inversiones tecnológicas costosas y puede generar una barrera de entrada sistémica para operadores de menor tamaño. A su vez, la imposición de obligaciones de recaudación sin control sobre los elementos esenciales de la transacción —como el precio, el cumplimiento del contrato o la entrega del bien— viola, los principios de necesidad y proporcionalidad, al exigir un comportamiento positivo de cumplimiento tributario a sujetos que no han generado la obligación material.

En cuanto a la declaración del impuesto, el régimen OSS/IOSS impone una obligación periódica de presentar declaraciones por vía electrónica, con desgloses por Estado miembro y por tipo de operación. Esta exigencia convierte a las plataformas en fuentes primarias de trazabilidad fiscal, lo que equivale a externalizar funciones de vigilancia y fiscalización que tradicionalmente eran ejercidas por la Administración pública. RUIZ HIDALGO (2023) y SÁNCHEZ PINO (2023) han denunciado que esta lógica convierte a las plataformas digitales en nodos de información fiscal obligatoria, sin mecanismos claros de control sobre la veracidad, sin garantías suficientes frente a errores del proveedor tercero y sin posibilidad efectiva de revisión de las obligaciones tributarias asumidas por presunción, información que, por otro lado, resulta más sencilla adquirir con la intervención de la plataforma que por los propios medios de la Administración tributaria ya que ellas disponen de un vasto catálogo de datos de los usuarios (DE MIGUEL CANUTO, 2021). A su vez, desde el punto de vista de la proporcionalidad, el OSS/IOSS no supera de forma convincente el triple test exigido por la jurisprudencia del TJUE y del Tribunal Constitucional español: idoneidad —si bien los regímenes han permitido una mejora parcial en la trazabilidad de operaciones, los efectos positivos en términos de fraude y eficiencia no están empíricamente demostrados ni han sido objeto de revisión por la Comisión—, necesidad —existen alternativas menos gravosas como una cooperación administrativa reforzada, uso de la inteligencia fiscal artificial, centralización voluntaria por sector, que podrían alcanzar objetivos similares sin desplazar tan intensamente la carga al sector privado— y la proporcionalidad en sentido estricto —la carga impuesta a las plataformas no guarda relación razonable con su beneficio económico, ni con su intervención real en el hecho imponible. Estamos ante una imposición funcional sin beneficio fiscal correlativo, incompatible con el principio de justicia tributaria. Frente a estos desafíos, se pueden proponer medidas para

reconducir el modelo de ventanilla única hacia esquemas más equilibrados: reconocimiento normativo de la figura del «facilitador fiscal no responsable», que asumiría funciones de reporte y colaboración sin adquirir la condición de sujeto pasivo pleno; establecimiento de límites cualitativos y cuantitativos a las obligaciones asumidas por intermediarios (por ejemplo, mediante umbrales de volumen de operaciones o condiciones de control sobre la transacción); incorporación de mecanismos de exoneración automática o presunción de no responsabilidad en caso de error atribuible a terceros, siguiendo el modelo previsto en materia aduanera para los operadores económicos autorizados (OEA); y el refuerzo de la interoperabilidad técnica y la transparencia procedimental, para asegurar que los regímenes OSS/IOSS funcionen como verdaderos instrumentos de simplificación y no como cargas encubiertas.

De esta forma, podemos decir que la atribución de obligaciones fiscales a plataformas digitales mediante figuras de sujeción ficticia, como las previstas en el artículo 14 bis y los regímenes de ventanilla única, ha generado un entorno normativo que, en muchos casos, altera el equilibrio entre finalidad recaudatoria y carga impuesta, vulnerando el principio de proporcionalidad tributaria en su vertiente más estricta. A ello se suma un contexto de inseguridad jurídica estructural, derivado de la indeterminación normativa, la disparidad de prácticas entre Estados miembros y la ausencia de garantías institucionales adecuadas. Como hemos adelantado en el epígrafe anterior, el principio de proporcionalidad impone al legislador la obligación de que la carga fiscal asignada a un operador económico guarde relación razonable con su intervención sustantiva en el hecho imponible y con su capacidad para asumirla técnica y económicamente. En el caso de las plataformas digitales, este principio se ve comprometido por múltiples factores: las plataformas no realizan el hecho imponible en sentido estricto, sino que lo posibilitan tecnológicamente. No intervienen en la titularidad del bien ni en la entrega física en muchas ocasiones; la ficción jurídica del artículo 14 bis las convierte en sujetos pasivos por imperio normativo, sin que se configure un correlato jurídico de beneficio o de capacidad económica derivada del consumo gravado; el sistema no diferencia entre operadores en función de su tamaño, grado de intervención o volumen de operaciones, imponiendo obligaciones homogéneas a sujetos heterogéneos. Esta equiparación normativa genera un efecto confiscatorio funcional para plataformas pequeñas o con bajo margen operativo, al imponerles cargas que no están en condiciones de absorber sin afectar su sostenibilidad económica.

A esta desproporción material se suma una inseguridad jurídica sistémica, que afecta a la previsibilidad, claridad y estabilidad del régimen normativo. Este fenómeno tiene varias manifestaciones. En primer lugar, nos encontramos ante una indefinición del concepto de «facilitación» ya que ni el artículo 14 bis ni sus desarrollos secundarios ofrecen una definición clara y operativa del grado de intervención requerido para activar la ficción de doble entrega. Esto genera interpretaciones contradictorias entre los Estados miembros y dentro de la propia práctica administrativa. También cabe destacar la falta de uniformidad en los criterios de control y fiscalización: la coexistencia de interpretaciones nacionales divergentes sobre los mismos hechos económicos vulnera el principio de unidad de mercado y socava la seguridad jurídica del contribuyente europeo. Por otro lado, a diferencia de lo que ocurre con otras figuras de colaboración

fiscal (v.gr. agentes de retención), las plataformas no cuentan con un régimen legal de protección ante errores ajenos, deficiencias del proveedor o imprecisiones en la trazabilidad, por lo que estamos ante una ausencia de garantías. Esta indefensión representa una ruptura del principio de equidad procedimental en el Derecho tributario. Y, por último, la complejidad técnico-operativa del régimen de ventanilla única, ya que lejos de simplificar, estos regímenes multiplican las exigencias de sistematización, reporte, trazabilidad, archivo documental y validación cruzada, exigiendo a las plataformas recursos propios de grandes operadores financieros o aduaneros.

La combinación de cargas desproporcionadas e inseguridad normativa genera un triple impacto negativo sobre la economía digital. En primer lugar, provoca un efecto disuasorio sobre la entrada y permanencia de operadores medianos y pequeños. Ante el riesgo normativo y la carga operativa, muchas plataformas optan por limitar su operativa transfronteriza, reduciendo así el dinamismo y la innovación en el ecosistema digital europeo. En segundo lugar, aumentan los costes indirectos y la pérdida de eficiencia productiva. Las plataformas deben redirigir recursos financieros y humanos hacia el cumplimiento tributario, descuidando funciones estratégicas propias de su actividad (desarrollo, captación de usuarios, internacionalización). Lo podemos calificar como desviación estructural de propósito empresarial. Y, en tercer lugar, la fragmentación del mercado digital europeo. La aplicación desigual de criterios de sujeción fiscal y de responsabilidad genera un entorno en el que el cumplimiento depende más del riesgo percibido que de una norma sustantiva clara. Esta asimetría produce un entorno normativo darwiniano, donde sobreviven no los más innovadores, sino los fiscalmente más blindados. Desde el punto de vista del Derecho constitucional español y del Derecho de la Unión, la situación descrita vulnera principios estructurales fundamentales: principio de legalidad tributaria en sentido material (art. 31.3 CE), al imponer obligaciones fiscales sin una base clara, precisa y predecible; principio de seguridad jurídica (art. 9.3 CE), al establecer un régimen de cumplimiento excesivamente técnico, fragmentado y sujeto a variabilidad administrativa; la confianza legítima, especialmente afectada por la ausencia de criterios estables y transparentes; y el principio de proporcionalidad en sentido estricto, por la ausencia de ponderación real entre los fines perseguidos y la intensidad de la carga impuesta⁵. La imposición de deberes fiscales a plataformas digitales bajo criterios de funcionalidad operativa y no de capacidad económica real representa una tensión no accidental, sino sistémica, con el modelo constitucional de tributación justa y equilibrada.

5 En este sentido, cabe traer a colación la doctrina del Tribunal Constitucional sobre la ausencia de proporcionalidad de las tasas para recurrir (STC 20/2012 y STC 79/2012, entre otras). Así, se analiza, desde la perspectiva del principio de proporcionalidad, la eventual limitación de determinados derechos fundamentales como es el caso del derecho de acceso a la jurisdicción. Esta doctrina constitucional completa la apreciación sobre el tercero de los elementos que incluye la operativa del principio de proporcionalidad, representada por lo que podríamos denominar como «proporcionalidad en sentido estricto», en el que destaca la necesidad de ponderar la medida adoptada por la normativa (condicionar la admisión de la demanda) con la restricción del derecho fundamental que puede producirse.

4.3. Proyección sobre el principio de capacidad económica

El principio de capacidad económica, proclamado en el artículo 31.1CE, constituye el fundamento sustantivo del deber de contribuir. En la tradición fiscal europea continental, este principio implica que la imposición sólo es legítima cuando recae sobre una manifestación real, cierta y mensurable de riqueza. Se trata de una cláusula estructural del Estado de Derecho, que vincula la legitimidad de la carga tributaria al presupuesto de una capacidad jurídica y económica objetivable. En el caso del IVA, la capacidad económica gravada es el consumo final, y el sujeto pasivo actúa tradicionalmente como recaudador neutral en una cadena de valor formalizada, sin que su propia capacidad contributiva se vea afectada –salvo en caso de incumplimiento, fraude o indebida repercusión. No obstante, la reciente atribución de la condición de sujeto pasivo a plataformas digitales por el mero hecho de «facilitar» la operación (art. 14 bis de la Directiva 2006/112/CE) ha alterado profundamente este equilibrio dogmático.

En la práctica, como hemos repetido, la plataforma no adquiere la propiedad del bien ni lo incorpora a su patrimonio. No interviene necesariamente en la fijación del precio ni en la logística de entrega (como ocurre en el modelo «merchant fulfilled» de Amazon). En muchos casos, su ingreso económico se limita a una comisión fija o variable por permitir el uso de su infraestructura tecnológica. Por tanto, la atribución del deber tributario no descansa sobre una manifestación autónoma de riqueza derivada del consumo gravado, sino sobre una posición operativa instrumental. Esto constituye una fiscalidad por posición funcional, en la que la condición de sujeto pasivo no se anuda al ingreso obtenido, sino al rol estructural que desempeña el operador en el ecosistema digital.

El Tribunal Constitucional ha recordado en numerosas ocasiones –véase SSTC 19/1987, 193/2004, 221/1992– que el principio de capacidad económica no sólo es una regla de diseño impositivo, sino un parámetro de control de constitucionalidad de las leyes fiscales, que exige la existencia de una correspondencia razonable entre el deber impuesto y la capacidad efectiva del obligado. Este principio se proyecta con especial intensidad cuando la obligación tributaria es sustantiva (no meramente formal), automática (no elegible) y estructural (recurrente o permanente). En el caso de las plataformas digitales sujetas a las ficciones del artículo 14 bis y al régimen IOSS, estas tres características concurren de manera evidente. Una medida fiscal que impone una carga material –recaudación, declaración, gestión y responsabilidad– sin que exista una renta, consumo o ingreso equivalente que justifique tal carga, incurre en una vulneración estructural del principio de capacidad contributiva, incluso aunque el tributo sea indirecto.

Una tesis alternativa, defendida por la propia Comisión Europea en sus comunicaciones justificativas del paquete de comercio electrónico, es que la percepción de una comisión por intermediación sí constituye una manifestación de capacidad económica que habilitaría la atribución de obligaciones fiscales. Sin embargo, esta tesis es, en el mejor de los casos, incompleta y, en el peor, inconsistente. La comisión por intermediación puede justificar la sujeción a la im-

sición directa –impuesto sobre sociedades o IRPF, en su caso– pero no legitima por sí sola la imposición como sujeto pasivo de un impuesto indirecto sobre el consumo, cuando la plataforma: no es parte del contrato de compraventa, y no repercute el IVA al consumidor final en nombre propio, sino que facilita la ejecución técnica de la operación. La confusión entre ingreso accesorio y capacidad contributiva primaria distorsiona la estructura funcional del IVA, cuyo diseño descansa en una cadena de valor entre agentes económicos que trasladan el impuesto hasta el consumidor final. La plataforma no se inserta en esta cadena como contribuyente económico, sino como infraestructura digital; imponerle deberes sustantivos rompe la neutralidad y desdibuja la función del tributo.

Desde la perspectiva del Derecho de la Unión, la jurisprudencia del TJUE ha sido coherente en exigir una vinculación sustancial entre el obligado fiscal y la operación gravada, incluso en materia de imposición indirecta. En casos como C-250/95 (Futura Participations), C-524/04 (Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation) o C-285/10 (Bonik), el Tribunal ha reafirmado que la atribución de deberes fiscales debe fundarse en criterios de capacidad, control efectivo o beneficio económico razonable. La atribución de obligaciones fiscales a plataformas cuya intervención no supera el umbral de la mera facilitación técnica o logística difícilmente supera este estándar, y podría ser objeto de impugnación por contravenir el principio de capacidad contributiva en su dimensión material, así como el principio de seguridad jurídica (art. 16 Carta DFUE) y el principio de buena administración.

4.4. Responsabilidad objetiva versus capacidad subjetiva: una contradicción estructural

Uno de los problemas más profundos –y conceptualmente disruptivos– del nuevo régimen del IVA aplicable a las plataformas digitales estriba en la aparición de formas de responsabilidad tributaria objetivada, es decir, desligada de la titularidad de la renta, del consumo o de la actividad económica gravada. Esta responsabilidad se impone a sujetos que no manifiestan capacidad contributiva propia, sino que se limitan a posibilitar o facilitar –en términos tecnológicos, logísticos o informáticos– una operación llevada a cabo por terceros. En términos dogmáticos, este fenómeno representa una contradicción estructural entre el principio de capacidad económica, que exige la existencia de una situación subjetiva de riqueza real o potencial, y el uso creciente de técnicas de imputación fiscal objetivas, basadas en presunciones, ficciones legales o relaciones de proximidad funcional, ajenas al hecho imponible. Esta tensión está presente de forma paradigmática en el artículo 14 bis de la Directiva 2006/112/CE. La responsabilidad tributaria, en su formulación clásica, presupone una conducta activa o pasiva que dé lugar al nacimiento de una obligación tributaria (hecho imponible o hecho constitutivo de infracción); y una capacidad económica sobre la que pueda operar el gravamen, de acuerdo con los principios de justicia tributaria.

En el caso de las plataformas digitales sujetas al artículo 14 bis, ninguna de estas condiciones se verifica plenamente. La plataforma no ejecuta el hecho

imponible, pues no entrega bienes ni presta servicios, ni actúa como contraparte contractual frente al consumidor; pero además, su ingreso económico (si lo hay) proviene de una comisión por intermediación, no del consumo que se grava ni del beneficio de la venta; y, en muchos casos, la plataforma no tiene acceso completo a los datos esenciales de la operación, como la ubicación final del consumidor o el valor exacto del bien. Pese a ello, la norma comunitaria impone una responsabilidad tributaria automática, bajo el supuesto de que el diseño técnico del ecosistema digital la convierte en sujeto idóneo para asumir la carga. Esta forma de sujeción no responde a una atribución por participación económica, sino a una lógica de disponibilidad recaudatoria, más propia del Derecho administrativo sancionador que del Derecho tributario material. El artículo 14 bis representa una expresión clara del fenómeno que calificamos a como funcionalismo fiscal, es decir, la tendencia del legislador a configurar sujetos obligados en función de su utilidad para el sistema tributario, y no de su vinculación sustantiva con la capacidad económica gravada. Este desplazamiento transforma a los intermediarios digitales en sustitutos institucionales de la Administración tributaria, sin dotarlos de las garantías, potestades ni contraprestaciones correspondientes; rompe el vínculo lógico entre deber y derecho, pues se impone la obligación sin que el sujeto haya actuado como beneficiario de la renta gravada, ni tenga la posibilidad de deducir el impuesto pagado en operaciones correlativas; y consolida un régimen de responsabilidad objetiva, ajeno a la culpabilidad, el beneficio, o incluso la participación voluntaria. En este contexto, la plataforma es responsable no porque haya hecho algo ni porque haya omitido nada, sino porque se encuentra en una posición operativa estratégica, lo cual erosiona la arquitectura garantista del Derecho tributario y vulnera los principios rectores del Estado de Derecho.

Desde la perspectiva de la equidad, el sistema normativo actual equipara realidades económicas profundamente dispares, al imponer la misma obligación de declaración, recaudación y cumplimiento a operadores multinacionales plenamente integrados (v.gr. Amazon FBA) y a pequeñas plataformas descentralizadas que carecen de control sobre la operación. Este fenómeno invisibiliza la subjetividad fiscal del operador, tratándolo como una simple interfaz automatizada, sin capacidad de ponderar la carga que asume ni de influir en el desarrollo del hecho imponible. El resultado es una regresión normativa hacia formas de responsabilidad objetiva, incompatibles con la estructura constitucional del tributo. Además, la ausencia de un régimen claro de exoneración por falta de culpa o por imposibilidad material de cumplimiento acentúa el carácter coactivo y desproporcionado de la obligación, tal y como ha señalado el TJUE en asuntos como C-55/18 (Volkswagen) y C-284/09 (Netto Supermarkt), en los que el Tribunal ha exigido que las cargas fiscales impuestas a operadores no ejecutores del hecho imponible se ajusten a un estándar reforzado de proporcionalidad.

Frente a estas disfuncionalidades, proponemos un modelo de responsabilidad fiscal digital sujeto a condiciones materiales de subjetivación, es decir, a la constatación de elementos jurídicos y económicos que justifiquen la atribución del deber tributario. Entre estas condiciones pueden mencionarse: el control sustantivo sobre la operación (precio, contrato, logística, pago); la participación en el beneficio derivado del consumo gravado; el acceso a la información determinante del hecho imponible y sus elementos esenciales; y la capacidad técnica

y organizativa para cumplir con la obligación sin riesgo estructural de incumplimiento. Estas condiciones apuntan a una reconversión del modelo actual, que recupere los principios de capacidad subjetiva, igualdad material y legalidad tributaria en sentido estricto, como pilares ineludibles del sistema fiscal en contextos digitalizados. Pero también proponemos reorientar el modelo hacia un esquema en el que la atribución de responsabilidad tributaria exija la concurrencia de una manifestación económica sustantiva: la exigencia de nexo causal fuerte entre la intervención de la plataforma y la apropiación del valor añadido, como criterio para activar la sujeción plena; el diseño de una figura jurídica diferenciada de facilitador fiscal con obligaciones procedimentales limitadas, ajenas a la imputación del impuesto devengado; la introducción de mecanismos de exoneración o modulación de la carga, cuando se constate que la plataforma actúa en un plano puramente logístico o técnico; la articulación de una categoría fiscal intermedia entre el sujeto pasivo y el colaborador auxiliar, que permita adaptar el régimen de obligaciones a la intensidad y naturaleza de la intervención. Estas medidas apuntan a restaurar la coherencia estructural del sistema del IVA, recuperando el principio de capacidad económica como piedra angular del deber de contribuir, también —y especialmente— en entornos digitales de complejidad creciente.

5. Conclusiones

Las reformas operadas en el ámbito del IVA en el marco de la UE en los últimos años, especialmente con la introducción del artículo 14 bis de la Directiva 2006/112/CE y la implementación de los regímenes de ventanilla única, configuran un escenario normativo que, bajo el discurso de la eficiencia y la modernización tributaria, ha consolidado una forma de responsabilidad fiscal estructural ajena a los principios clásicos del Derecho tributario. Lo que en apariencia se presenta como una técnica de simplificación y mejora recaudatoria, en realidad encubre una mutación profunda —y normativamente problemática— en la concepción del sujeto obligado, de la capacidad contributiva y de la legitimidad del tributo en la era digital.

A lo largo de este estudio se ha puesto de manifiesto cómo el modelo vigente ha desdibujado los límites dogmáticos entre contribuyente, colaborador y facilitador, instituyendo una figura híbrida que no encaja en ninguna categoría jurídico-tributaria coherente: la de la plataforma sujeta por ficción. Se trata de un operador que no consume, no produce, no contrata, ni recibe el ingreso principal derivado de la operación, pero que es tratado normativamente como si lo hiciera, bajo el solo argumento de que posee la infraestructura tecnológica para controlar la trazabilidad de la transacción. Esta ficción funcional, revestida de operatividad normativa, distorsiona gravemente el principio de capacidad económica, sustituye la exigencia de riqueza gravable por la simple disponibilidad operativa, y desplaza la responsabilidad fiscal a sujetos que no han asumido voluntariamente ese rol.

El resultado es un sistema en el que no se tributa por tener, sino por estar, en el que la fiscalidad deja de gravitar sobre manifestaciones de riqueza y pasa

a ser una cuestión de posición estructural en el mercado digital. Esta lógica, por eficaz que sea desde una perspectiva de control, socava la legitimidad constitucional del sistema impositivo, y lo convierte en un instrumento de funcionalización administrativa que desatiende por completo la justicia tributaria. Imponer obligaciones plenas de recaudación, facturación y declaración a plataformas que simplemente permiten –pero no ejecutan– el hecho imponible, constituye un exceso normativo que vulnera el principio de proporcionalidad en su dimensión más estricta. Es cierto que, recientemente, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha avalado, en su sentencia de 10 de julio de 2025 (asunto C-276/24), que la responsabilidad solidaria y acumulativa en materia de IVA puede ser compatible con el principio de proporcionalidad cuando recae sobre un sujeto que sabía o debía saber de un fraude. Pero extender esa lógica a las plataformas digitales, que no participan ni en la producción ni en el consumo y cuya intervención se limita a la facilitación tecnológica, supone desnaturalizar por completo el fundamento de dicha doctrina. Lo que en el caso del comprador consciente de un fraude se justifica como una medida excepcional y focalizada de lucha contra la evasión, en el ámbito de las plataformas se convierte en una regla estructural y automática, que desborda el marco de lo proporcionado y termina por desplazar de manera indiscriminada la carga tributaria hacia intermediarios tecnológicos sin capacidad económica correlativa. Es especialmente grave que este desplazamiento de cargas fiscales no venga acompañado ni de garantías suficientes ni de mecanismos compensatorios. La plataforma digital, en muchos casos una pyme o un operador emergente, asume funciones propias de una autoridad fiscal –conservación documental, validación territorial, control de operaciones transfronterizas– sin recibir a cambio capacidad de deducción, posibilidad de revisión administrativa efectiva, ni un tratamiento diferenciado en función de su dimensión o capacidad técnica. Se produce así una privatización de facto del cumplimiento tributario, impuesta coactivamente y sin el mínimo equilibrio institucional.

Ante este panorama, no basta con ajustes marginales o mejoras procedimentales. Lo que está en juego es la necesidad de una redefinición radical del rol fiscal de las plataformas digitales. Estas no pueden –ni deben– ser consideradas sujetos pasivos en sentido pleno, salvo en aquellos supuestos en los que exista una intervención directa, contractual y económica en el hecho imponible. Su papel, cuando se limita a la facilitación tecnológica, debe ser reconducido a un régimen de colaboración reforzada, dotado de deberes proporcionados, acotados y compatibles con su naturaleza operativa. Pretender lo contrario es instrumentalizarlas como recaudadores estructurales sin legitimación jurídica ni económica. Una fiscalidad que castiga la estructura en lugar de gravar la sustancia no sólo es ineficiente a largo plazo, sino injusta desde su base. La obsesión tecnocrática por asegurar la trazabilidad mediante nodos digitales no puede justificar la demolición de los principios básicos del Derecho tributario. La eficacia recaudatoria no puede convertirse en el nuevo principio rector del sistema, suplantando a la capacidad económica, a la legalidad en sentido material y a la equidad en la distribución del esfuerzo fiscal. En la medida en que el legislador europeo mantiene este rumbo, no corrige una distorsión, sino que institucionaliza una perversión funcional del tributo.

La respuesta a la pregunta que da título a este trabajo es, pues, inequívoca: las plataformas digitales, salvo casos excepcionales, no son sujetos pasivos; son —y deben seguir siendo— colaboradores tecnológicos del sistema, no responsables sustanciales del tributo. Convertirlas en contribuyentes por defecto supone asumir que el Derecho tributario puede construirse sobre ficciones, y no sobre realidades económicas, lo que equivale a abdicar de su misión redistributiva y de su fundamento constitucional. En este sentido, un modelo de fiscalidad digital justo y sostenible debe articularse sobre cinco pilares: capacidad contributiva real, diferenciación funcional, proporcionalidad normativa, garantías efectivas y justicia estructural. Solo así será posible reconstruir un sistema en el que la tributación no sea una carga impuesta por conveniencia, sino un deber que emana de la riqueza generada, de la renta obtenida o del consumo realizado. Todo lo demás es puro funcionalismo fiscal, al servicio de una recaudación ciega y de una administración cada vez más delegada y menos legítima.

6. Referencias bibliográficas

ANTÓN ANTÓN, A. Y BILBAO ESTRADA, I. (2016). El consumo colaborativo en la era digital: un nuevo reto para la fiscalidad. *Documentos - Instituto de Estudios Fiscales*, 26, 1-39.

ARAÚJO, A. Y VALADAO, M. (2021). Responsabilidade tributária das plataformas de marketplace no comércio exterior eletrônico. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, 41(1), recuperado de: <https://n9.cl/qysj2>

BARANDA CANTALAPIEDRA, F. (2022). Una aproximación a las principales cuestiones derivadas de la fiscalidad del comercio electrónico. *Cuadernos de Formación - Instituto de Estudios Fiscales*, 28, 33-45.

BISCAIA, N.D. (2021). A atribuição de sujeição passiva às operadoras de marketplace: três dimensões de análise. *Revista Direito Tributário Atual*, 48, 358-351.

CALVO VÉRGEZ, J. (2021). La nueva fiscalidad del comercio electrónico en el IVA. *Quincena Fiscal*, 1-2, 7-16.

CAMPOS MARTÍNEZ, Y. A. (2024). El cumplimiento tributario cooperativo en el IVA en la Unión Europea: Toda una ViDA por construir. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 491, 55-94.

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

CHECA GONZÁLEZ, J. (2020). La inseguridad jurídica en la esfera tributaria: causas de la misma y perniciosos efectos que genera. *Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura*, 36, 177-182.

CUBERO TRUYO, A. (2020). El impuesto sobre el Valor Añadido (I). En PÉREZ ROYO, F., GARCÍA BERRO, F., PÉREZ ROYO, I. ESCRIBANO LÓPEZ, F., CUBERO TRUYO, A., CARRASCO GONZÁLEZ, F.M., *Curso de Derecho Tributario* (711-870), Tecnos.

DE ABREU FALLET, A. G. (2022). Digitalización de la economía y la Administración Tributaria. Nuevas vías de la responsabilidad tributaria: el caso de los «marketplaces» en el ordenamiento tributario brasileño. *Quincena fiscal*, 20.

DE MIGUEL CANUTO, E. (2021). Rol fiscal de las plataformas digitales en el intercambio de información. *Quincena fiscal*, 15-16, 109-134.

DE MIGUEL CANUTO, E. (2022). Operaciones a distancia y operadores de plataforma ante el Impuesto sobre el Valor Añadido. *Quincena fiscal*, 1-2.

DELGADO SANCHO, C.D. (2016), *El principio de proporcionalidad en el ámbito sancionador tributario*, Tesis Doctoral, Universidad Complutense de Madrid.

FAÚNDEZ-UGALDE, A., VIDAL OLIVARES, Á., OLGUÍN ROMERO, A. Y MOLINO MARISIO, F. (2021). Tributación en la economía digital: Propuestas impulsadas por la OCDE y el impacto frente a los principios rectores de todo sistema tributario. *Revista Chilena de Derecho y Tecnología*, 1(10), 9-28.

FERNÁNDEZ GONZÁLEZ, F.J. (2001). El IVA en las operaciones intracomunitarias. *Estudios Financieros*, 220, 3-60.

GARCÍA NOVOA, C. (2019). El principio constitucional de seguridad jurídica y los tributos. Algunos aspectos destacables. *Revista Técnica Tributaria*, 124.

JIMÉNEZ VARGAS, P. J. (2021). Los cambios y desafíos que plantea la fiscalidad de la economía digital en el contexto internacional. *Cuadernos de Derecho Transnacional*, 2(13), 289-328.

JIMÉNEZ VARGAS, P. J. (2022). La nueva fiscalidad de la economía digital: primer paso para una verdadera armonización fiscal internacional. *Cuadernos de derecho transnacional*, 1(14), 334-369.

LÓPEZ MARTÍNEZ, J. (2023). Las obligaciones de colaboración de los operadores de plataforma. *Quincena fiscal*, 22.

MACHANCOSÉS GARCÍA, E. (2021). Las plataformas digitales: protagonistas actuales del Derecho tributario. En MONTESINOS OLTRA, S. (coord.) y ALGUACIL MARÍ, P. (dir.), *Aspectos jurídicos y fiscales de la economía colaborativa* (175-214), Tirant Lo Blanch.

MARTÍNEZ MUÑOZ, Y. (2023). Las plataformas digitales y su colaboración en la aplicación de los tributos: una cuestión de proporcionalidad. *Revista Española de Derecho Financiero*, 197.

MATESANZ, F., (2023). ViDA. Primera Parte. IVA y economía colaborativa» [en línea], *Spanish VAT Forum* [consulta 01/02/2025], disponible en: <https://n9.cl/ehxhgz>

MONTESINOS OLTRA, S. (2019). Economía de plataforma, Impuesto sobre el Valor Añadido y establecimiento permanente en la economía digital (I). *Carta tributaria. Revista de opinión*, 46.

OCDE (2014). Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital [Archivo PDF]. *OCDE Publishing*. Disponible en: <https://www.oecd.org/ctp/Action-1-Digital-Economy-ESPPreliminary-version.pdf>

OLIVER CUELLO, R., (2021). Nuevas reglas en el IVA del comercio electrónico. *Quincena Fiscal*, 18, 53-82.

PALAO TABOADA, C. (2020). Algunas consideraciones sobre el principio de seguridad jurídica en la aplicación de las normas tributarias. *Civitas, Revista española de derecho financiero*, 185, 53-79.

PIZARRO SANTOS, M Y TRIGO PORTELA, J. (1999): *España en Europa. Un esfuerzo fiscal desproporcionado*. Círculo de Empresarios, Monografía 6, Madrid, Grupo Mundi-Prensa.

ROCHA, M. (2020). Tributação da economia digital por meio de IVA/IBS: desafios e soluções. *Revista Brasileira de Direito, Passo Fundo*, 3(16), 1-15.

RUIZ HIDALGO, C. (2023). El cumplimiento de las plataformas digitales como obligados tributarios. En PITA GRANDIAL, A.M.^a, MÁLVAREZ PASCUAL, L.A. Y RUIZ HIDALGO, C. (dirs.), *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información* (553-576), Aranzadi.

SÁNCHEZ HUETE, M.A. Y PÉREZ TENA, J.R. (2021). Las futuras infracciones y sanciones en la planificación fiscal internacional. Críticas de culpabilidad y proporcionalidad. *Quincena fiscal*, 1-2, 19-57.

SÁNCHEZ PINO, A. J. (2023). Régimen sancionador por incumplimiento de las obligaciones de información de los operadores de plataformas Digitales. En PITA GRANDIAL, A.M., MÁLVAREZ PASCUAL, L.A. Y RUIZ HIDALGO, C. (dirs.), *La digitalización en los procedimientos tributarios y el intercambio automático de información* (611-636), Aranzadi.

SÁNCHEZ-VELLÉ, F.J. Y MILLA-BURGOS, S.L. (2018). Dropshipping en el comercio electrónico: el caso español. *Esic Market Economics and Business Journal*, (49)2, 311-337.

STIGLITZ, J.E. Y ROSENGARD, J.K. (2016). *La economía del sector público*. Antoni Bosch Editor, Barcelona.

Zieliński, R., & Sroka, E. T. (2024). Growing impact of third-parties in VAT taxation – insights from digital platforms. *Studia Prawnicze KUL*, 4, 161-173.