



TESIS DOCTORAL

**FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS DE  
COMERCIO ELECTRÓNICO**

Autora:

*Elena Pujalte Méndez-Leite*

Director:

*Dr. D. Pablo Chico de la Cámara*

Programa de Doctorado en Ciencias Sociales y  
Jurídicas

Escuela Internacional de Doctorado

2018



## ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS

- **ARPA** (*Advanced Research Projects Agency*): Agencia de Proyectos de Investigación Avanzados
- **ARPANET** (*Advanced Research Projects Agency Network*): Red de la Agencia de Proyectos de Investigación Avanzados
- **ATI**: Acuerdo sobre Tecnología de la Información
- **B2B** (*Business to Business*): empresa-empresa
- **B2C** (*Business to Consumer*): empresa-consumidor
- **BEPS** (*Base Erosion and Profit Shifting*): erosión de la base y traslado de beneficios.
- **BIAC** (*Business and Industry Advisory Committee*): comité asesor empresarial y de la industria
- **BICCIS**: Base imponible consolidada común del Impuesto sobre Sociedades
- **BICIS**: Base imponible común del Impuesto sobre Sociedades
- **C2C** (*Consumer to Consumer*): consumidor-consumidor
- **CAF**: Comité de Asuntos Fiscales (OCDE)
- **CDI**: Convenios de Doble Imposición Internacional
- **CEE** : Comunidad Económica Europea.
- **CERN** (*Conseil Européen pour la Recherche Nucléaire*) : Consejo Europeo para la Investigación Nuclear
- **CMCOCDE**: Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE
- **CMNU**: Convención Modelo de las Naciones Unidas
- **CMS** (*Content Management System*): sistemas de gestión de contenidos
- **CNUDMI**: Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional

- **DARPA** (*Defense Advanced Research Projects Agency*): Agencia de Proyectos de Investigación Avanzados de la Defensa
- **DGOJ**: Dirección General de Ordenación del Juego (Ministerio de Hacienda y Función Pública)
- **DGT**: Dirección General de Tributos (Ministerio de Hacienda y Función Pública).
- **DGTAXUD**: Dirección General de Fiscalidad y Unión Aduanera (Comisión Europea)
- **DNS** (*Domain Name System*): sistema de nombres de dominio
- **DOUE**: Diario Oficial de la Unión Europea
- **ECOSOC**: Consejo Económico y Social de Naciones Unidas
- **EDI** (*Electronic Data Interchange*): intercambio electrónico de datos
- **EUROSTAT**: Oficina Estadística de la Unión Europea.
- **FinCEN** (*Financial Crimes Enforcement Network*): Red de Refuerzo contra los Crímenes Financieros de Estados Unidos
- **FTA** (*Federation of Tax Administrations*): Federación de Administraciones Tributarias.
- **FTP** (*File Transfer Protocol*): protocolo de transferencia de archivos
- **HTML** (*HyperText Markup Language*): lenguaje de marcas de hipertexto
- **IAB** (*Internet Architecture Board*): consejo de arquitectura de Internet
- **IANA** (*Internet Assigned Numbers Authority*): autoridad de asignación de números de Internet
- **ICANN** (*Internet Corporation for Assigned Names and Numbers*): Corporación de Internet para la Asignación de Nombres y Números
- **IP** (*Internet Protocol*): protocolo de Internet
- **IVA**: Impuesto sobre el Valor Añadido

- **LIVA:** Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido
- **MCEEUU:** Modelo de Convenio de Estados Unidos
- **MCOCDE:** Modelo de Convenio de la OCDE
- **MIT** (*Massachusetts Institute of Technology*): Instituto Tecnológico de Massachussets.
- **MOSS** (*Mini One-Stop-Shop*): mini ventanilla única
- **NCP** (*Network Control Program*): programa de control de redes
- **NORSAR** (*Norwegian Research Institute Seismology, Seismic Modelling, and Micro-Seismics*): Instituto Noruego de Investigación en Seismología, Modelos Sísmicos y Microseísmos
- **NSA** (*Norwegian Seismic Array*): Red Noruega de Seísmos
- **NSF** (*National Science Foundation*): Fundación Nacional de la Ciencia
- **NSFNET** (*National Science Foundation's Network*): Red de la Fundación Nacional de la Ciencia
- **OCDE:** Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
- **OMC:** Organización Mundial del Comercio
- **OMPI:** Organización Mundial de la Propiedad Intelectual
- **ONU:** Organización de las Naciones Unidas
- **RIVA:** Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido
- **RSS** (*Really Simple Syndication*): sindicación realmente simple
- **TAG** (*Technical Advisory Groups*): Grupos de Asesoramiento Técnico de la OCDE
- **TCP/IP** (*Transmission Control Protocol / Internet Protocol*): Protocolo de control de transmission / Protocolo de Internet

- **TIC:** tecnologías de la información y de la comunicación
- **TJUE:** Tribunal de Justicia de la Unión Europea
- **TPV:** terminal de punto de venta
- **UE:** Unión Europea
- **UNCTAD** (*United Nations Conference on Trade and Development*): Conferencia de Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo
- **W3C** (*World Wide Web Consortium*): Consorcio de la WWW
- **WWW** (*World Wide Web*): telaraña mundial de Internet
- **ZEW** (*Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung*): Centro para la Investigación Económica Europea

# ÍNDICE

<b>ABREVIATURAS Y ACRÓNIMOS .....</b>	<b>3</b>
<b>CAPÍTULO 1. PROBLEMÁTICA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO .....</b>	<b>15</b>
1. INTRODUCCIÓN .....	15
1.1. <i>Las ventas a distancia</i> .....	15
1.2. <i>Las primeras comunicaciones electrónicas</i> .....	17
1.3. <i>La World Wide Web</i> .....	21
1.4. <i>La evolución reciente de Internet</i> .....	23
2. EL CONCEPTO DE COMERCIO ELECTRÓNICO .....	30
2.1. <i>Las definiciones institucionales</i> .....	30
2.2. <i>Otras definiciones de comercio electrónico</i> .....	39
2.3. <i>El concepto de comercio electrónico a efectos tributarios</i> .....	43
3. MARCO JURÍDICO GENERAL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO .....	56
3.1. <i>Contratación</i> .....	58
3.2. <i>Protección al consumidor</i> .....	61
3.3. <i>Protección de datos de carácter personal</i> .....	63
3.4. <i>Operaciones de pago</i> .....	64
3.5. <i>Firma electrónica</i> .....	70
3.6. <i>Protección intelectual, industrial y nombres de dominio</i> .....	71
3.7. <i>Aduanas</i> .....	74
3.8. <i>Jurisdicción</i> .....	77
4. PRINCIPIOS INSPIRADORES DE LA TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO .....	79
4.1. <i>Principio de neutralidad</i> .....	79
4.2. <i>Principio de eficiencia</i> .....	81
4.3. <i>Principio de claridad y simplicidad</i> .....	83
4.4. <i>Principio de equidad y eficacia</i> .....	84
4.5. <i>Principio de flexibilidad</i> .....	85
5. BREVE RECORRIDO POR LA PROBLEMÁTICA EXISTENTE EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA .....	87
5.1. <i>El concepto de residencia fiscal</i> .....	90
5.2. <i>El concepto de establecimiento permanente</i> .....	92
5.3. <i>La calificación de las operaciones realizadas y de las rentas obtenidas</i> .....	94
5.4. <i>Los precios de transferencia</i> .....	96
5.5. <i>Las monedas virtuales</i> .....	97
5.6. <i>El incremento de las cargas formales</i> .....	99
5.7. <i>La erosión de las bases imponibles</i> .....	101
6. BREVE RECORRIDO POR LA PROBLEMÁTICA EXISTENTE EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA .....	103
6.1. <i>Definiciones de los servicios electrónicos</i> .....	105
6.2. <i>Localización del hecho imponible</i> .....	106
6.3. <i>Distorsiones al principio de neutralidad</i> .....	108
6.4. <i>Problemática de las monedas virtuales</i> .....	109
6.5. <i>Obligaciones formales</i> .....	110
7. CONCLUSIONES PARCIALES .....	111
<b>CAPÍTULO 2. TRIBUTACIÓN DIRECTA DE LAS EMPRESAS DE COMERCIO ELECTRÓNICO .....</b>	<b>115</b>
1. LA PERSPECTIVA INTERNACIONAL DE LA TRIBUTACIÓN DIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO .....	118
1.1. <i>Los trabajos de la OCDE</i> .....	118
1.1.1. <i>Trabajos preparatorios de la Conferencia de Ottawa</i> .....	119
1.1.2. <i>Período desde la Conferencia de Ottawa hasta la iniciativa BEPS</i> .....	120
1.1.3. <i>Plan de Acción sobre la BEPS</i> .....	141
1.2. <i>La Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación</i> .....	156
1.2.1. <i>La residencia fiscal</i> .....	158

1.2.2.	El concepto de establecimiento permanente .....	158
1.2.3.	La calificación de las rentas obtenidas .....	159
1.2.4.	El manual sobre la Administración de Convenios de Doble Tributación .....	160
1.3.	<i>La problemática de las monedas virtuales</i> .....	163
2.	EL ENFOQUE DE LA UNIÓN EUROPEA SOBRE LA TRIBUTACIÓN DIRECTA .....	180
2.1.	<i>Competencias normativas de la Unión Europea para regular la tributación directa</i> .....	181
2.2.	<i>Iniciativas europeas en el ámbito de la fiscalidad directa</i> .....	186
2.3.	<i>La Unión Europea y la tributación directa del comercio electrónico</i> .....	206
2.3.1.	Grupo de Expertos de Alto Nivel sobre Economía Digital .....	207
A)	Lucha contra la competencia fiscal perniciosa. ....	209
B)	Precios de transferencia .....	210
C)	Establecimiento permanente .....	211
2.3.2.	La búsqueda de un sistema impositivo justo y eficaz en la UE.....	214
3.	BREVE REFERENCIA A LA TRIBUTACIÓN DIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN ESTADOS UNIDOS .....	218
3.1.	<i>La residencia fiscal</i> .....	223
3.2.	<i>El concepto de establecimiento permanente</i> .....	225
3.3.	<i>La calificación de las rentas obtenidas</i> .....	226
4.	LA FISCALIDAD DIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN ESPAÑA. ....	228
4.1.	<i>El Informe de la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española</i> .....	228
4.1.1.	Problemas que el comercio electrónico plantea en la tributación directa.....	230
4.1.2.	Problemas que la tributación directa plantea en el comercio electrónico.....	234
4.2.	<i>La residencia fiscal en la regulación española</i> .....	235
4.2.1.	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.....	236
4.2.2.	Impuesto sobre Sociedades .....	239
4.3.	<i>El concepto español de establecimiento permanente</i> .....	246
4.4.	<i>La calificación española de las rentas obtenidas</i> .....	249
4.5.	<i>La Ley de Servicios de la Sociedad de la Información como norma supletoria</i> .....	251
4.6.	<i>Las monedas virtuales y su fiscalidad directa en España</i> .....	254
5.	PROBLEMAS Y PROPUESTA DE SOLUCIONES .....	265
5.1.	<i>La localización de los operadores y las operaciones</i> .....	265
5.2.	<i>La calificación de las operaciones y de las rentas obtenidas</i> .....	287
5.3.	<i>Los precios de transferencia</i> .....	291
5.4.	<i>Los medios de pago electrónicos</i> .....	297
5.5.	<i>El intercambio de información y el aumento de las cargas formales</i> .....	300
6.	ANÁLISIS INTERNACIONAL COMPARATIVO DE LOS TIPOS EFECTIVOS DE LA TRIBUTACIÓN DIRECTA .....	304
6.1.	<i>Análisis de la neutralidad tributaria en el sector del comercio electrónico</i> .....	305
6.2.	<i>Análisis de la neutralidad fiscal entre la economía digital y la tradicional</i> .....	309
6.2.1.	Estados Unidos .....	309
6.2.2.	Europa .....	311
6.2.3.	Economías emergentes .....	312
6.3.	<i>Regímenes fiscales aplicados por los operadores sin presencia física</i> .....	313
6.3.1.	Netflix.....	313
6.3.2.	Facebook .....	315
6.3.3.	Google .....	316
6.3.4.	Amazon .....	317
6.3.5.	Spotify .....	319
6.4.	<i>Tipos efectivos de gravamen en la fiscalidad directa en 2017</i> .....	319
7.	CONCLUSIONES PARCIALES .....	321
<b>CAPÍTULO 3. TRIBUTACIÓN INDIRECTA DE LAS EMPRESAS DE COMERCIO ELECTRÓNICO.....</b>		<b>328</b>
1.	LA PERSPECTIVA INTERNACIONAL DE LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO .....	329
1.1.	<i>Características generales de los impuestos sobre el valor añadido</i> .....	332
1.1.1.	Objetivo primordial de los impuestos sobre el valor añadido.....	332



1.1.2.	El denominado “mecanismo del pago fraccionado” como característica central de un sistema de IVA .....	333
1.1.3.	IVA y transacciones internacionales: la tributación en destino.....	335
1.1.4.	Condiciones marco de Ottawa sobre fiscalidad .....	337
1.2.	<i>Neutralidad fiscal en las transacciones internacionales.....</i>	<i>338</i>
1.2.1.	El IVA no debería recaer sobre los negocios, salvo disposición expresa de ley.....	338
1.2.2.	Negocios en similares situaciones que realizan transacciones similares, deberían quedar sujetas a niveles similares de gravamen. ....	339
1.2.3.	Las reglas del IVA deberían ser establecidas de tal forma que no influyeran sobre las decisiones de negocio. ....	340
1.2.4.	Con respecto al nivel de gravamen, los negocios extranjeros no deberían encontrarse en desventaja o en ventaja en comparación con negocios domésticos en la jurisdicción donde el impuesto sea satisfecho.....	340
1.2.5.	Para asegurar que los negocios extranjeros no tengan problemas para recuperar el IVA, las jurisdicciones pueden elegir entre una gama de opciones para facilitarlos.....	341
1.2.6.	Cuando se considere necesario cumplir con requisitos administrativos específicos para negocios extranjeros, dichos requisitos no deberían suponer una carga de cumplimiento desproporcionada o inapropiada.....	342
1.3.	<i>Lugar de tributación en las transacciones internacionales de servicios y bienes intangibles .....</i>	<i>343</i>
1.3.1.	Las transacciones internacionales de servicios y bienes intangibles deberían gravarse conforme a las normas del lugar de consumo. ....	343
1.3.2.	Las transacciones internacionales de servicios y bienes intangibles B2B deberían gravarse conforme a las normas del lugar donde esté situado el cliente.....	344
1.3.3.	En transacciones B2B, la identidad del cliente queda determinada en referencia al acuerdo comercial.....	344
1.3.4.	En transacciones B2B, cuando el cliente posea establecimientos en diferentes jurisdicciones, la operación debería gravarse en la jurisdicción donde esté situado el establecimiento que va a utilizar el servicio o el bien intangible.....	345
1.3.5.	Requisitos para que las transacciones B2C queden gravadas en la jurisdicción donde se consume .....	346
1.3.6.	Prioridad de la jurisdicción de residencia habitual del cliente para el gravamen de las transacciones B2C .....	346
1.3.7.	Requisitos para que el gravamen de las transacciones quede sometido a un criterio distinto al de la localización del cliente .....	346
1.3.8.	Las transacciones de servicios y bienes intangibles relacionados con bienes inmobiliarios pueden gravarse en la jurisdicción donde esté situado dicho bien .....	347
1.4.	<i>El tratamiento fiscal de las monedas virtuales .....</i>	<i>348</i>
1.5.	<i>La cooperación mutua y los mecanismos de reducción de conflictos.....</i>	<i>352</i>
2.	<b>EL ENFOQUE DE LA UNIÓN EUROPEA SOBRE LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA.....</b>	<b>354</b>
2.1.	<i>Principios de fiscalidad indirecta del comercio electrónico en la Unión Europea .....</i>	<i>354</i>
2.2.	<i>Régimen especial del comercio electrónico.....</i>	<i>359</i>
2.2.1.	Reglas del régimen especial del comercio electrónico.....	361
2.2.2.	Servicios prestados por vía electrónica .....	367
2.2.3.	Mini one-stop-shop (MOSS) o mini ventanilla única .....	375
2.3.	<i>Ventas a distancia o comercio electrónico indirecto .....</i>	<i>376</i>
2.4.	<i>Grupo de Expertos sobre Fiscalidad de la Economía Digital .....</i>	<i>379</i>
2.4.1.	Operaciones B2B .....	380
2.4.2.	Operaciones B2C de prestación de servicios electrónicos .....	380
2.4.3.	Ventas a distancia en transacciones B2C .....	381
2.4.4.	Mini ventanilla única (MOSS): recaudación e inspección.....	381
2.4.5.	Complejidad de los tipos de IVA y aseguramiento del cumplimiento .....	381
2.5.	<i>Plan de Acción sobre el IVA.....</i>	<i>382</i>
2.5.1.	Un futuro sistema definitivo de IVA de la UE para el comercio transfronterizo que reduzca las posibilidades de fraude.....	383
2.5.2.	Medidas inmediatas para atajar el fraude en el ámbito del IVA con arreglo a las normas vigentes .....	384
2.5.3.	Mayor autonomía para que los estados miembros elijan su propia política de tipos.....	384
2.5.4.	Ayuda para el comercio electrónico y las PYME.....	385

3.	BREVE REFERENCIA A LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA EN ESTADOS UNIDOS.....	390
3.1.	<i>Tributación estatal</i> .....	392
3.2.	<i>Tributación Local</i> .....	394
3.3.	<i>Criterios de localización de las operaciones</i> .....	394
4.	LA FISCALIDAD INDIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN ESPAÑA.....	397
4.1.	<i>El Informe de la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española</i> .....	397
4.2.	<i>Evolución normativa en España</i> .....	401
4.3.	<i>El régimen de IVA aplicable al comercio electrónico en España</i> .....	405
4.3.1.	Servicios prestados por vía electrónica.....	405
4.3.2.	Lugar de realización del hecho imponible.....	406
4.3.3.	Regímenes especiales de registro.....	407
4.3.4.	Ventas a distancia.....	416
4.4.	<i>La imposición indirecta de las monedas virtuales en España</i> .....	417
5.	PROBLEMAS ACTUALES Y PROPUESTA DE SOLUCIONES.....	420
5.1.	<i>Definiciones de los servicios electrónicos</i> .....	420
5.2.	<i>Localización del hecho imponible</i> .....	424
5.3.	<i>Distorsiones al principio de neutralidad</i> .....	433
5.3.1.	Distorsiones entre operaciones online y offline.....	433
5.3.2.	Distorsiones por diferencias de tipos entre Estados.....	435
5.4.	<i>Problemática de las monedas virtuales</i> .....	439
5.5.	<i>Obligaciones formales</i> .....	441
6.	RECORRIDO POR EL DERECHO COMPARADO DE LOS TIPOS DE GRAVAMEN EN EL IVA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.....	443
6.1.	<i>Australia</i> .....	444
6.2.	<i>Brasil</i> .....	445
6.3.	<i>Canadá</i> .....	445
6.4.	<i>China</i> .....	446
6.5.	<i>Japón</i> .....	448
6.6.	<i>Luxemburgo</i> .....	450
6.7.	<i>Malasia</i> .....	452
6.8.	<i>Nueva Zelanda</i> .....	452
6.9.	<i>Rusia</i> .....	453
6.10.	<i>Sudáfrica</i> .....	455
7.	CONCLUSIONES PARCIALES.....	457
<b>CAPÍTULO 4. CONCLUSIONES FINALES Y PROPUESTAS DE LEGISFERENDA.....</b>		<b>465</b>
1.	DEFINICIÓN DE COMERCIO ELECTRÓNICO.....	468
2.	CREACIÓN DE UNA AGENCIA TRIBUTARIA INTERNACIONAL.....	470
3.	COLABORACIÓN DE LAS ENTIDADES FINANCIERAS EN MATERIA DE RECAUDACIÓN INTERNACIONAL.....	474
4.	EQUIPARACIÓN DE LA FISCALIDAD DE LAS OPERACIONES ONLINE Y OFFLINE.....	475
5.	REGULACIÓN DE LAS MONEDAS VIRTUALES.....	478
6.	CUESTIONES ESPECÍFICAS DE LA FISCALIDAD DIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.....	480
6.1.	<i>Nexo tributario en las operaciones de comercio electrónico</i> .....	482
6.2.	<i>Normas internacionales sobre propiedad intelectual</i> .....	488
6.3.	<i>Los precios de transferencia y las obligaciones de documentación</i> .....	490
7.	CUESTIONES ESPECÍFICAS DE LA FISCALIDAD INDIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO.....	492
7.1.	<i>Localización de todas las operaciones en sede del destinatario</i> .....	492
7.2.	<i>Establecimiento de un rango de tipos impositivos</i> .....	493
<b>ÍNDICE DE GRÁFICOS Y TABLAS.....</b>		<b>495</b>
<b>NORMATIVA, JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA.....</b>		<b>497</b>
1.	NORMATIVA.....	497
1.1.	<i>Unión Europea</i> .....	497

1.2.	<i>ESPAÑA</i> .....	503
1.3.	<i>Estados Unidos</i> .....	505
2.	JURISPRUDENCIA.....	505
2.1.	<i>Unión Europea</i> .....	505
2.2.	<i>España</i> .....	505
2.3.	<i>Estados Unidos</i> .....	506
3.	DOCTRINA ADMINISTRATIVA .....	506
3.1.	<i>España</i> .....	506
<b>COMUNICACIONES, ESTUDIOS E INFORMES OFICIALES.....</b>		<b>509</b>
1.	UNIÓN EUROPEA .....	509
2.	ESPAÑA.....	512
3.	ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS .....	512
4.	ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO .....	513
5.	ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO .....	513
6.	FONDO MONETARIO INTERNACIONAL.....	516
7.	REINO UNIDO .....	517
8.	ESTADOS UNIDOS.....	517
9.	OTROS .....	517
<b>BIBLIOGRAFÍA .....</b>		<b>519</b>
<b>ANEXO .....</b>		<b>531</b>
<b>DATOS DE COMERCIO ELECTRÓNICO EN ESPAÑA .....</b>		<b>531</b>
1.	USUARIOS DE INTERNET .....	532
2.	VOLUMEN DE NEGOCIO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN ESPAÑA.....	532
2.1.	<i>Volumen de negocio desde España al exterior</i> .....	534
2.2.	<i>Volumen de negocio desde el exterior a España</i> .....	535
2.3.	<i>Volumen de negocio dentro de España</i> .....	536
3.	NÚMERO DE TRANSACCIONES DE COMERCIO ELECTRÓNICO EN ESPAÑA .....	536
3.1.	<i>Número de transacciones por ramas de actividad</i> .....	537
3.2.	<i>Número de transacciones por origen/destino</i> .....	540
3.3.	<i>Número de transacciones por ramas de actividad y por origen/destino</i> .....	541
3.3.1.	Desde España al exterior.....	541
3.3.2.	Desde el exterior a España .....	543
3.3.3.	Dentro de España .....	545
4.	EXPORTACIONES DE PRODUCTOS DE ALTA TECNOLOGÍA .....	547



# CAPÍTULO 1.

## PROBLEMÁTICA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO



## **CAPÍTULO 1. PROBLEMÁTICA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO**

### **1. INTRODUCCIÓN**

Históricamente, el comercio ha venido evolucionando desde los sistemas prehistóricos basados en el trueque hasta lo que actualmente conocemos como comercio electrónico. Sin embargo, la evolución de los diferentes sistemas comerciales que encontramos a lo largo de la historia no se ha desarrollado de manera uniforme, sino que los diferentes sistemas han transcurrido, unos por fases de evolución muy lenta y, otros, a través de una evolución acelerada, lo que en ocasiones ha dado lugar a que la realidad comercial se haya adelantado a la regulación y control por parte de las Administraciones: tal es el caso del comercio electrónico que se caracteriza porque, incluso en la actualidad, desconocemos el desarrollo que pueda tener en el futuro, dada la incesante evolución de la tecnología que lo sustenta.

#### **1.1. Las ventas a distancia**

Puede considerarse que el comercio electrónico debe su existencia al desarrollo de un nuevo medio de distribución, que se originó hacia 1920 en los Estados Unidos y que supuso una revolución: la venta por catálogo. La ventaja fundamental de la venta por catálogo era, para las empresas vendedoras, el ahorro de costes fijos (locales, empleados, etc.) y la ampliación del alcance de sus ventas a potenciales clientes alejados de los comercios concretos donde habitualmente se vendían sus productos. Para el consumidor, la principal ventaja era la comodidad en la elección de los productos, que podía realizarse a cualquier hora del día y, como hemos dicho, sin necesidad de desplazarse a un comercio determinado. Sin embargo, también influyó notablemente en su desarrollo el menor precio de venta de los productos, propiciado por el ahorro de costes de los vendedores que podían mantener el mismo margen de venta abaratando los precios. De este modo, la venta a distancia cautivó, no sólo a los consumidores de ámbitos rurales o alejados de los centros comerciales, sino que incluso los compradores

habituales de los puntos de venta optaron por cambiar sus hábitos de consumo y, en gran medida, sustituyeron el comercio tradicional por la compra a distancia.

A pesar de las ventajas que presentaba, la principal desventaja de este tipo de comercio era la imposibilidad por parte del cliente de ver el producto antes de ser comprado, lo que provocaba la consiguiente desconfianza del consumidor. Poco a poco, a medida que se fue perfeccionando el modelo de venta a distancia con determinadas garantías, como por ejemplo la devolución del importe si el producto no satisfacía al consumidor, éste fue volcando su confianza en este sistema, lo que propició un crecimiento exponencial en todo el mundo desarrollado, ya a mediados de los años cincuenta.

El desarrollo de la radio y, posteriormente, de la televisión supuso la apertura de nuevos canales de distribución adicionales a la venta por catálogo, lo que llevó a cambiar la denominación original de “venta por catálogo” a la de “venta a distancia”, para englobar a aquellas ventas que se producían sin la presencia física simultánea de comprador y vendedor y sin tener en cuenta el medio a través del cual se produjera la distribución comercial. En particular, la venta a distancia a través de la televisión, que empezó a desarrollarse hacia 1980, tuvo mucho éxito debido a que los medios audiovisuales permitían una descripción más detallada y atractiva de los productos, que los realizados a través de la radio o de los catálogos, lo que generaba una mayor confianza entre los consumidores. Con posterioridad, con el desarrollo de la ciencia del marketing, también el teléfono pasó a constituir un medio consolidado de venta a distancia.

La aparición de las tarjetas de crédito<sup>1</sup>, el desarrollo de números de teléfono gratuitos y la disponibilidad de las empresas para aceptar pedidos telefónicos por la noche o, incluso, en días festivos, así como el recorte de los plazos de entrega, aceleró el desarrollo de la venta a distancia y su expansión en el mercado de consumo.

Es innegable que el comercio electrónico no es sino una forma más en que se materializa la aplicación de la tecnología a la venta a distancia, si bien, como veremos, existe una

---

<sup>1</sup> C. RUIZ MAFÉ y S. SANZ BLAS (2007), “La compra a través de medios directos: beneficios y limitaciones desde la óptica del consumidor”, Revista ESIC Market Enero-Abril 2007, pg. 25.



serie de características que hacen necesario un estudio independiente de este tipo de tráfico mercantil.

## **1.2. Las primeras comunicaciones electrónicas**

En paralelo al desarrollo de las ventas a distancia y como consecuencia de la invención de los ordenadores personales, en 1958 la compañía *Bell* creó el primer módem que permitía transmitir datos binarios sobre una línea telefónica simple. Aprovechando esta tecnología, en 1960 apareció en Estados Unidos una novedosa forma de intercambio de datos electrónicos entre empresas, el denominado "*Electronic Data Interchange*" (EDI) que permitía el envío y la recepción de documentos comerciales por vía telemática.

El EDI supuso la transferencia directa de datos, en un formato común, entre los sistemas informáticos de quienes participaban en transacciones comerciales, con reducción al mínimo de la intervención manual y sin la utilización de papel. Se trataba, por tanto, de una automatización de los intercambios que minimizaba las transacciones en soporte papel, así como las intervenciones humanas.

Podemos situar en ese momento el inicio del comercio electrónico puesto que tal tecnología fue la que posibilitó que las empresas realizaran las primeras transacciones electrónicas y el intercambio de información comercial en red.

Cabe destacar que, a diferencia de lo sucedido con las ventas a distancia que se iniciaron por el interés de establecer nuevas vías de comunicación entre empresas y consumidores, los orígenes del comercio electrónico tuvieron como base la simplificación de las relaciones comerciales entre las propias empresas, si bien, como posteriormente veremos, esta agilización comercial entre las empresas llevaría *a posteriori* a la evolución del EDI para la mejora en las relaciones comerciales entre la empresa y el consumidor.

La primera transmisión entre ordenadores<sup>2</sup> se produjo, mientras el profesor Kleinrock supervisaba a su programador Charley Kline, desde el ordenador de la Universidad de California denominado SDS Sigma 7, al ordenador principal SRI SDS 940 de otro programador, Bill Duvall. La transmisión era simplemente la palabra "*login*", pero de esa primera transmisión sólo se recibió "*lo*" y a continuación el sistema se bloqueó. No obstante, una hora después consiguieron realizar la transmisión completa. Por ello, se dice que el primer mensaje de Internet fue "*lo*".

A pesar de este primer intento poco exitoso, durante los años 60, varios grupos estaban trabajando en paralelo en el concepto de la conmutación de paquetes EDI, por lo que se considera que DAVIES (del *National Physical Laboratory*), BARAN (de *Rand Corporation*) y KLEINROK (del *Massachusetts Institute of Technology*) lo inventaron simultáneamente.

Un poco antes de la aparición del protocolo EDI, en 1958, como consecuencia tecnológica de la denominada "Guerra Fría", se había creado en Estados Unidos la agencia estatal *Advanced Research Projects Agency* (ARPA) dependiente del Departamento de Defensa que, en 1972, cambiaría su denominación a *Defense Advanced Research Projects Agency* (DARPA).

El objetivo fundamental de esta organización fue la búsqueda de sinergias entre diferentes ordenadores, habida cuenta de la dispersión geográfica de los diferentes centros tecnológicos, investigadores y laboratorios. La lejanía física entre ellos estaba propiciando, no sólo un coste más elevado en infraestructuras tecnológicas, sino también una multiplicidad de recursos consumidos y un mal aprovechamiento de los avances tecnológicos, que Estados Unidos trataba de evitar mediante la interconexión electrónica.

DARPA fue la responsable de la dotación de fondos para el desarrollo de muy diversas tecnologías como satélites, inteligencia artificial, armamento, química, etc., si bien no

---

<sup>2</sup> L. KLEINROCK (2011), "The Day the Infant Internet Uttered its First Words", University of California –UCLA, [http://www.lk.cs.ucla.edu/internet\\_first\\_words.html](http://www.lk.cs.ucla.edu/internet_first_words.html) .

cabe duda de que su proyecto más conocido fue el *Advanced Research Projects Agency Network* (ARPANET), el precursor de Internet, tal y como la conocemos en la actualidad.

ARPANET desarrolló una red de comunicaciones de alta velocidad en Estados Unidos a la que fueron integrándose inicialmente instituciones del ámbito gubernamental y, posteriormente, de otros ámbitos como el académico o el científico, durante la década de los años setenta.

Sin embargo, la primera descripción documentada acerca de las interacciones que podrían ser propiciadas a través del trabajo en red está contenida en una serie de informes escritos en la década de los años sesenta por LICKLIDER<sup>3</sup>, científico del *Massachusetts Institute of Technology* (MIT), en los cuales el autor expone su concepto de "*Galactic Network*".

En octubre de 1962, LICKLIDER fue nombrado jefe de la oficina de proceso de información de DARPA, y creó un grupo informal para investigaciones sobre ordenadores más avanzadas. Como parte del papel de la oficina de proceso de información, se instalaron tres terminales de redes: una para la *System Development Corporation* en Santa Mónica, otra para el Proyecto *Genie* en la Universidad de California-Berkeley y otra para el proyecto *Multics* en el MIT.

En 1970, ARPANET desarrolló el protocolo *Network Control Program* (NCP) que fue la base de las comunicaciones entre sistemas pertenecientes a ARPANET. El primer enlace de ARPANET se estableció el 21 de noviembre de 1969 entre las Universidades de California-Los Angeles y Stanford; la primera conexión ARPANET fuera de los Estados Unidos se hizo en el año 1973 con el *Norwegian Research Institute Seismology, Seismic Modelling, and Micro-Seismics* (NORSAR), una institución creada en Noruega en 1968 como parte del acuerdo entre Estados Unidos y Noruega para la detección de terremotos y explosiones nucleares, conocido como el proyecto *Norwegian Seismic Array* (NSA).

---

<sup>3</sup> J.C.R. LICKLIDER (1960), "Man-Computer Symbiosis", Massachusetts Institute of Technology.

En 1972, TOMLINSON, de la empresa *Bolt, Beranek and Newman Technologies* inventó el correo electrónico y ya, en 1973, el protocolo *File Transfer Protocol (FTP)* estaba definido e implementado, facilitando el movimiento de ficheros a través de ARPANET; para entonces ya el 75% del tráfico a través de redes se debía al éxito del correo electrónico. También en aquellos años se creó un protocolo para transmisión de voz que llegó a implementarse, pero que fue un fracaso inicialmente por motivos técnicos.

En paralelo y a la vista de las ventajas de la transmisión electrónica de datos, poco a poco se fue mejorando el estándar EDI, dando lugar posteriormente al protocolo ASC X12, desarrollado por el *American National Standards Institute* en 1979.

En el año 1982 se sustituyeron los protocolos utilizados hasta entonces por el protocolo *Transmission Control Protocol / Internet Protocol (TCP/IP)*<sup>4</sup>, cuya principal característica era que, en vez de enviar señales individuales en una única dirección, enviaba paquetes de información en diferentes direcciones. Esta tecnología fue la clave para el desarrollo de Internet y uno de los mayores desarrollos en la historia del comercio electrónico. Esta tecnología es la que actualmente permite que a la vez que estamos adquiriendo un producto en Internet (enviando información), estemos recibiendo un mensaje en un chat (recibiendo información).

Tal fue el éxito del protocolo TCP/IP, que ARPANET cambió su protocolo NCP por este, en 1983<sup>5</sup>. También ese mismo año se creó el *Internet Architecture Board (IAB)* con el fin de estandarizar el protocolo TCP/IP y de proporcionar recursos de investigación a Internet. Por otra parte, se creó la *Internet Assigned Numbers Authority (IANA)* para asignar los identificadores en la red que, más tarde, delegó parte de sus funciones en el *Internet Registry* que, a su vez, proporciona servicios al sistema de nombres de dominio o *Domain Name System (DNS)*.

---

<sup>4</sup> S. R. HARRIS y E. GERICH (1996), "Retiring the NSFNET Backbone Service: Chronicling the End of an Era", *ConneXions*, Vol. 10, Nº 4.

<sup>5</sup> R. HAUBEN (2001), "From the ARPANET to the Internet", Columbia University.

Por su parte, la agencia gubernamental de los Estados Unidos que impulsaba la investigación y educación fundamental en todos los campos no médicos de la ciencia y la ingeniería, denominada *National Science Foundation* (NSF) comenzó, en 1986, el desarrollo de la *National Science Foundation's Network* (NSFNET), que se convirtió en la principal red de Internet. Paralelamente, otras redes troncales en Europa, tanto públicas como comerciales, junto con las americanas formaron el esqueleto básico (“*backbone*”) de la actual red de Internet.

### 1.3. La World Wide Web

La *World Wide Web* (WWW) es un medio global de información donde los usuarios pueden leer y escribir a través de ordenadores conectados a Internet. Sin embargo, cabe destacar que el término es usado a menudo, incorrectamente, como sinónimo de Internet, cuando la WWW es un servicio que opera sobre la Internet, tal y como lo puede hacer el correo electrónico o la videoconferencia. En consecuencia, como hemos visto, Internet es previo a la aparición de la WWW.

En 1990, en el seno del *Conseil Européen pour la Recherche Nucléaire* (CERN) en Ginebra (Suiza), un grupo de físicos encabezado por BERNERS-LEE creó el lenguaje *HyperText Markup Language* (HTML). Ese mismo año, el equipo construyó el primer cliente Web, llamado *World Wide Web*, y el primer servidor web.

Los primeros en adoptar la WWW fueron principalmente departamentos científicos de universidades y laboratorios de física. Sin embargo, el despegue de la WWW se produce en 1993 con la introducción del navegador web Mosaic<sup>6</sup>.

Después de su graduación, ANDREESSEN y CLARK, antiguo CEO de *Silicon Graphics*, se conocieron y fundaron la *Mosaic Communications Corporation* para desarrollar comercialmente el navegador *Mosaic*. La compañía cambió su nombre a *Netscape* en

---

<sup>6</sup> M. ANDREESSEN y E. BINA (1993), “Mosaic Web Browser History”, National Center for Supercomputing Applications.

abril de 1994 y el navegador fue desarrollado luego con la denominación de *Netscape Navigator*.

*Mosaic* era un programa desarrollado por dos investigadores del *National Center for Supercomputing Applications* de la Universidad de Illinois en Urbana-Champaign: ANDREESSEN y BINA. *Mosaic*, desarrollado bajo lenguaje de programación *Unix*, se financió con los fondos de la *High-Performance Computing and Communications Initiative*, un programa de fondos impulsado por el entonces senador de los Estados Unidos, Al Gore.

El primer navegador de *Microsoft Windows* fue *Cello*, desarrollado por BRUCE para el *Legal Information Institute* de la Universidad Cornell y se lanzó al mercado en 1993, si bien inicialmente estaba destinado exclusivamente a proveer información legal, puesto que, en aquellos tiempos, eran los abogados quienes tenían más acceso al sistema *Windows* que al sistema *Unix*<sup>7</sup>.

En septiembre de 1994, BERNERS-LEE fundó el *World Wide Web Consortium (W3C)* en el MIT con la ayuda de la DARPA y de la Comisión Europea.

La creación del W3C impulsó que varias compañías fueran creando voluntariamente estándares y recomendaciones; así, BERNERS-LEE decidió que la WWW fuera disponible libremente sin patentes ni derechos de autor y el W3C confirmó posteriormente que los estándares deberían ser basados en tecnologías libres de derechos de autor, para ser así fácilmente utilizados y promover convenientemente su desarrollo.

En la actualidad, el W3C sigue siendo dirigido por el inventor del lenguaje HTML, tiene 389 miembros y es el principal consorcio internacional destinado a emitir recomendaciones para la WWW con el objetivo de asegurar su crecimiento.

---

<sup>7</sup> T. BERNERS-LEE (1993/1994), "A Brief History of the Web", World Wide Web Consortium.

#### 1.4. La evolución reciente de Internet

A pesar de que, como hemos visto, fue en las instituciones académicas y gubernamentales donde se inició Internet, al abrirse públicamente la WWW, las empresas empezaron a considerar la necesidad de tener presencia en dicha red, si bien los objetivos fundamentales en aquel momento se limitaban a los publicitarios o de imagen corporativa.

Una vez que casi todas las grandes empresas entraron en Internet con páginas web, en las que simplemente se mostraba información corporativa o de contacto, como un soporte publicitario más, poco a poco se fue extendiendo la posibilidad de interactuar con los clientes a través de Internet, estableciéndose una doble vía de comunicación mediante formularios de consultas o de atención al cliente, lo que constituiría el germen sobre el que posteriormente se desarrollaría un nuevo canal de venta a través de Internet, que recibiría la denominación general de comercio electrónico.

Las instituciones internacionales empezaron en estos años a mostrar su preocupación por las consecuencias tributarias de este nuevo modelo económico y, lejos de quedarse al margen de esta nueva revolución, el 13 de diciembre de 1996, con ocasión de la primera Conferencia Ministerial de la Organización Mundial del Comercio (OMC), celebrada en Singapur, un total de 28 Miembros de la OMC y Estados o territorios aduaneros distintos en proceso de adhesión a la OMC<sup>8</sup> firmaron la *“Declaración Ministerial sobre el Comercio de Productos de Tecnología de la Información”*. El propósito de la Declaración, que reconoce la importancia de los productos de la tecnología en el desarrollo de las industrias de la información y en la expansión dinámica de la economía mundial, era conseguir la máxima libertad del comercio mundial de productos de tecnología de la información y fomentar el desarrollo tecnológico continuo de la industria de la tecnología de la información en todo el mundo. Sus signatarios

---

<sup>8</sup>Australia, Canadá, las Comunidades Europeas (15 miembros), Corea, Estados Unidos, Hong Kong, Islandia, Indonesia; Japón, Liechtenstein, Noruega, Singapur, Suiza, el Territorio Aduanero distinto de Taiwán, Penghu, Kinmen y Matsu y Turquía.

acordaron consolidar y eliminar los derechos de aduana y los demás derechos o cargas sobre una amplia gama de productos.

En 1997 se celebró en Turku (Finlandia) la conferencia “*Eliminación de barreras al comercio electrónico mundial*”, donde los representantes de los gobiernos y las empresas se reunieron para debatir de manera informal sobre los retos planteados por el comercio electrónico mundial en los sistemas tributarios.

Ese mismo año, algunos economistas sugirieron que se gravara la corriente de datos transmitida a través de Internet, en lugar de la transacción propiamente dicha, a través de lo que se denominó *bit tax*.<sup>9</sup>

La Comisión Europea publicó en 1997 una primera Comunicación<sup>10</sup> en la que se invocaba que para hacer posible que se desarrollara el comercio electrónico, era vital que los sistemas impositivos aportasen seguridad jurídica, de manera que las obligaciones tributarias fueran claras, transparentes, previsibles y neutrales desde el punto de vista fiscal, de manera que no se impusieran a estas nuevas actividades cargas más onerosas que las que gravaban el comercio tradicional. Con posterioridad se publicó otra Comunicación<sup>11</sup>, en junio de 1998, donde se consideraba que, si bien no había una necesidad inmediata de modificar las actuales disposiciones fiscales, sí que resultaba necesario controlar la evolución del comercio electrónico, buscar soluciones que simplificaran las entonces vigentes disposiciones tributarias y proponer varias

---

<sup>9</sup> L. SOETE y K. KAMP (1997), “The “BIT TAX”: the case for further research”, University of Maastrich, Netherland.

<sup>10</sup> Comisión Europea (1997), “Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones - Iniciativa europea de comercio electrónico” [COM (97) 157 final], <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM:I32101> .

<sup>11</sup> Comisión Europea (1998), “Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social - Comercio electrónico y fiscalidad indirecta” [COM (98) 374 final], <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=COM%3A1998%3A0374%3AFIN> .



directrices generales, que orientasen un estudio más detallado de las posibilidades de adaptar el sistema de IVA comunitario.

En mayo de 1998, la Conferencia Ministerial de la OMC, celebrada en Ginebra, presentó una Declaración en la que se comprometía a examinar todas las cuestiones relacionadas con el comercio electrónico mundial y se declaraba que los miembros de la OMC mantendrían su práctica de no imponer derechos de aduana a las transmisiones electrónicas.

También la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) trabajó desde entonces intensamente en aportar mayor certidumbre sobre el tratamiento del comercio electrónico desde la óptica impositiva, procurando aclarar los riesgos e identificar las oportunidades. Así, en la Conferencia de Ottawa (Canadá) titulada *“Un mundo sin fronteras – Identificación del potencial del comercio electrónico”*, celebrada en octubre de 1998, se estableció un marco tributario inicial que fue aceptado por la mayoría de los países como base para proseguir con los trabajos sobre la tributación del comercio electrónico: *“los mismos principios que aplican las administraciones al comercio convencional deberían aplicarse al comercio electrónico”*. Sobre esta base, se acordaron los siguientes principios de tributación del comercio electrónico: neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, efectividad y justicia y flexibilidad. Tales principios son los que regirán básicamente, o al menos deberían regir hasta nuestros días, la tributación del comercio electrónico.

La Conferencia de Ottawa sirvió también para confirmar la importancia de distinguir entre aranceles e impuestos, existiendo un amplio acuerdo respecto a la propuesta de que los productos digitales no estuvieran sujetos a aranceles, lo que no debería confundirse con que el comercio electrónico se desarrollase en un entorno libre de impuestos, ya que sería contrario al principio de neutralidad establecido en el Marco tributario de la Conferencia de Ottawa.

Estados Unidos fue el primer país que reguló la fiscalidad del comercio electrónico a través de la *Internet Tax Freedom Act*, aprobada en 1998. Escrita por el Representante COX y el Senador WYDEN, y firmada por el presidente CLINTON, su objetivo fue

promover y conservar el potencial comercial, educativo, e informativo de Internet. La *Internet Tax Freedom Act* impedía a las autoridades federales y estatales el establecimiento de nuevos impuestos discriminatorios a las operaciones realizadas por Internet. Esta ley, sin embargo, mantenía idéntica tributación para las ventas realizadas por Internet que para las operaciones realizadas por otros medios tradicionales.

En julio de 2000, la Unión Europea (UE) aprobó la denominada Directiva de Comercio Electrónico<sup>12</sup>, que fue la primera norma de la UE que trataba los aspectos jurídicos del comercio electrónico, si bien, el artículo 1.5 de la misma establecía expresamente que dicha Directiva no se aplicaría en materia de fiscalidad.

En España, a principios de 1999 se constituyó en el seno de la Secretaría de Estado de Hacienda del Ministerio de Hacienda, una Comisión administrativa para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española, con el objetivo de fijar una posición española en los foros internacionales especializados donde se estaban examinando sus repercusiones (UE, OCDE y OMC, principalmente). Esta Comisión incluyó a representantes de otras áreas ajenas a la materia impositiva de la Administración General del Estado, con el objeto de contar con un enfoque integrador. La Comisión organizó sus trabajos mediante ponencias, que eran objeto de debate, e integró los trabajos llevados a cabo en un Informe que acordó 231 recomendaciones. La Comisión culminó sus trabajos a finales de mayo de 2000 y publicó su informe en octubre del mismo año.

En paralelo al desarrollo de los trabajos internacionales respecto de la tributación de comercio electrónico, el crecimiento de Internet se aceleró de un modo exponencial y empezaron a aparecer las denominadas entonces “empresas puntocom”, cuyo nombre provenía del nombre de dominio “.com” que en aquella época era el único utilizable por empresas comerciales; estas empresas en la actualidad suelen denominarse “*startup*”.

---

<sup>12</sup> Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior, DOUE nº L 178, de 17/07/2000, <https://www.boe.es/doue/2000/178/L00001-00016.pdf>

Las “empresas puntocom” se caracterizaban por tener presencia en Internet, pero, en la mayoría de los casos, no tenían presencia física ni negocio alguno al margen del negocio de Internet. Se trataba de empresas que, en la mayoría de los casos, eran simples planes de negocio camuflados bajo la apariencia atractiva de una página web. La estrategia de salida incluía generalmente una oferta pública inicial de acciones en bolsa que generaba una rentabilidad grande para los fundadores, pues los fondos de capital riesgo vieron un nicho de mercado en ellas y no dudaron en inyectar financiación en este nuevo modelo de negocio. Así se generó una importante burbuja especulativa, denominada “burbuja puntocom”, producida por una subida anormal y prolongada del precio de las acciones de las empresas, de manera que éste se alejaba cada vez más del valor real de las mismas. El proceso especulativo, como en cualquier otra “burbuja”, llevó a nuevos compradores a adquirir acciones, con el fin de vender a un precio mayor en el futuro, lo que provocó una espiral de subida continua de los precios de las acciones y alejada de toda realidad. El precio de estas empresas alcanzó niveles absurdamente altos hasta que la “burbuja” acabó estallando, debido al inicio de la venta masiva de las acciones que se produce cuando hay pocos compradores dispuestos a adquirirlas. Esto provocó una caída repentina y brusca de los precios hasta mínimos, incluso inferiores a su nivel natural, lo que se conoce como “*crash*” que, en este caso, se produjo en el año 2000.

En paralelo, se empezó a acuñar en la rama de la Teoría Económica el concepto de “Nueva Economía”, lo que dio lugar a un intenso debate por la existencia de dos doctrinas antagónicas sobre la relación entre la “Nueva Economía” y las leyes económicas tradicionales.

Unas corrientes de pensamiento consideraban que la “Nueva Economía” revolucionaría las leyes económicas tradicionales y que éstas dejarían de ser válidas. Entre los defensores de esta corriente se encontraba K. Kelly<sup>13</sup>, fundador y director ejecutivo de la revista *Wired*, que defendía que la ciencia económica, tal y como se conocía, era cosa del pasado. Esta corriente de pensamiento fue dominante hasta el año 2000, y

---

<sup>13</sup> K. KELLY (1999), “Nuevas reglas para la nueva economía”, Ediciones Granica, Mexico.

constituyó el soporte intelectual de toda la primera etapa de la “Nueva economía” entre 1995 y el año 2000.

Por el contrario, otra doctrina defendía que si interpretamos el término “Nueva Economía” en el sentido de los principios económicos que rigen el funcionamiento de los negocios, no existe novedad alguna: lo que se ha generado, son nuevos modelos de negocios y, en definitiva, se proclamaba que *“La tecnología cambia, pero las leyes económicas no”*<sup>14</sup>: lo que cambia, por tanto, es la relevancia de ciertas ideas económicas que permiten interpretar comportamientos propios de negocios donde prima el manejo de información.

A partir de la crisis de la “burbuja”, las “empresas puntocom” tropezaron con una serie de cierres, fusiones, adquisiciones y despidos, por lo que algunos analistas sostuvieron que la “Nueva Economía” nunca existió, sino que todo se trató de una gran “burbuja” montada por algunos oportunistas para “llenarse” de dinero. Sin embargo, una corriente doctrinal opinaba<sup>15</sup> que convivían dos realidades económicas distintas: en la parte tradicional de la economía se aplicaba la Ley de los rendimientos decrecientes<sup>16</sup>, mientras que la Ley de los rendimientos crecientes<sup>17</sup> era típica de las áreas basadas en el conocimiento.

Después de la “burbuja”, muchas empresas desaparecieron, pero otras de tamaño medio y pequeño penetraron exitosamente en Internet y se produjo un aumento progresivo de los servicios accesibles a los usuarios, como los motores de búsqueda (*Google*), y empezó a surgir el concepto de comercio electrónico a través de subastas

---

<sup>14</sup> C. SHAPIRO y H.R. VARIAN (1998), “Information Rules: A Strategic Guide to the Network Economy”, Harvard Business School Press, USA.

<sup>15</sup> W.B. ARTHUR (1996), “Increasing Returns and the New World of Business,” Harvard Business Review, July 1996.

<sup>16</sup> A medida que se añaden cantidades adicionales de un factor productivo en la producción de un bien, manteniendo el empleo del resto de los factores sin variación, se alcanza un punto a partir del que la producción total aumenta cada vez menos hasta que incluso empieza a disminuir.

<sup>17</sup> Todo aumento en la producción de un bien o servicio está acompañado de un descenso del coste de producción.

(*eBay*) o de centros comerciales (*Amazon*). En este período también proliferó el desarrollo de redes sociales (*MySpace* o *Facebook*) que continuarían su expansión hasta nuestros días.

Hacia el año 2002 se inicia la etapa de lo que se conoce como “Web 2.0” y que consiste en la incorporación a Internet de servicios de intercambio de contenidos como los denominados “*blogs*” (del inglés *web log*), que son sitios web que incluyen, a modo de diario personal de su autor o autores, contenidos de su interés, actualizados con frecuencia y a menudo comentados por los lectores. También aparecieron los canales *Really Simple Syndication* (RSS), que se utilizan para difundir información actualizada frecuentemente a usuarios que se han suscrito a la fuente de contenidos.

El auge de la Web 2.0 propició que surgieran muchas nuevas compañías *startup* orientadas a servicios, si bien en esta nueva etapa, con una base de negocio y financiera mucho más realista y consistente.

LA WWW alcanzó un alto grado de usabilidad, y se deshizo de su mala reputación, comenzando un rápido periodo de popularización. En 2005, tres antiguos empleados de la empresa *PayPal* presentaron un sitio web basado en subir y compartir videos, al cual llamaron *YouTube*. Solo un año después, *YouTube* resultó el sitio web más rápidamente popularizado de la historia, e incluso propició un nuevo concepto en Internet a través del contenido “subido” por el usuario.

En nuestros días la evolución en Internet continúa. Todo apunta a que va a progresar en los próximos años a lo que el W3C ha denominado la “Web Semántica”, cuyo objetivo es la creación de tecnologías que permitan publicar datos legibles por aplicaciones informáticas, con el objetivo de mejorar Internet ampliando la interoperabilidad entre los sistemas informáticos usando "agentes inteligentes", es decir, programas informáticos que busquen información sin operadores humanos. Cabe señalar que el precursor de esta idea fue ya BERNERS-LEE, que intentó desde el principio incluir

información semántica en su creación de la WWW, pero por diferentes causas no le fue posible<sup>18</sup>.

## **2. EL CONCEPTO DE COMERCIO ELECTRÓNICO**

No existe una definición unívoca y aceptada internacionalmente de lo que se considera comercio electrónico lo que constituye, como veremos, un primer obstáculo primordial en el análisis de esta materia.

### **2.1. Las definiciones institucionales**

La Comisión de las Naciones Unidas para el Derecho Mercantil Internacional (CNUDMI) fue la primera institución internacional que trató de limitar el concepto de comercio electrónico en la Ley Modelo sobre Comercio Electrónico<sup>19</sup>, aprobada en 1996.

En efecto, el título de la Ley Modelo hablaba ya de comercio electrónico, si bien en ella no se presentaba concretamente una definición, sino tan sólo del EDI. Al preparar la Ley Modelo, la CNUDMI decidió que se atendería a una concepción amplia del EDI que abarcara toda una gama de aplicaciones relacionadas con el comercio, que podrían designarse por el amplio término de comercio electrónico.

Entre los medios de comunicación incluidos en el concepto de comercio electrónico, la CNUDMI citaba las siguientes vías de transmisión basadas en el empleo de técnicas electrónicas: *“la comunicación por medio del EDI definida en sentido estricto como la transmisión de datos de una terminal informática a otra efectuada en formato normalizado; la transmisión de mensajes electrónicos utilizando normas patentadas o*

---

<sup>18</sup> A. CARVIN (2005), “Tim Berners-Lee: Weaving a Semantic Web”, Digital divide network.

<sup>19</sup> CNUDMI (1996), “Ley Modelo de la CNUDMI sobre Comercio Electrónico y Guía para su incorporación al derecho interno”, [https://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/electcom/05-89453\\_S\\_Ebook.pdf](https://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/electcom/05-89453_S_Ebook.pdf).

*normas de libre acceso; y la transmisión por vía electrónica de textos de formato libre, por ejemplo, a través de Internet". Se señaló también que, "en algunos casos, la noción de comercio electrónico sería utilizada para referirse al empleo de técnicas como el télex y la tele copia o fax".*

Tal y como señalan algunos autores<sup>20</sup> la CNUDMI considera que para que se dé comercio electrónico debe cumplirse con el requisito primordial de utilizar vías de transmisión basadas en el empleo de técnicas electrónicas, lo que deja por fuera la negociación de bienes tangibles que no pueden ser transportados de esa manera. Sin embargo, no es congruente ese argumento por cuanto el comercio electrónico tal y como se desarrolla en la actualidad no precisa, necesariamente, de una transmisión electrónica de los bienes o servicios negociados. Un ejemplo de ello podría ser la compra de un libro impreso o un disco compacto a través de portales especializados como "Amazon". Pareciera más bien, que esa definición de la CNUDMI se puede aplicar solamente a compras de bienes digitales que pueden ser transmitidos de forma electrónica a través de Internet, caso concreto de archivos de texto, música, video o la combinación de ellos.

Esta primera definición establecida por la CNUDMI podría resultar demasiado amplia para asumirla en el ámbito del Derecho Tributario, en la medida en que la consideración como comercio electrónico de una mera transmisión de datos parece excesiva. Supongamos, por ejemplo, el envío de un simple correo electrónico; no cabe duda de que la operación se basa en una transferencia de datos textuales entre ordenadores, pero no parece tan claro que se pueda considerar como comercio en la medida en que no se perfeccione ninguna transacción económica entre un comprador y un vendedor a través de aquél.

A su vez, aun entendiendo que la definición de la CNUDMI se promulgó en los albores de la era electrónica, la consideración como comercio electrónico de la utilización de tecnologías como el télex, la tele copia o el fax parece estar desfasada en la medida en

---

<sup>20</sup> O. RÍMOLA CASTILLO (2005), "Algunas particularidades tributarias relativas al comercio electrónico", Contribuciones a la Economía, ISSN 16968360.

que dichos medios carecen de la inmediatez que caracteriza a las operaciones de comercio electrónico y que las diferencia de las operaciones de venta a distancia.

Con posterioridad, el 23 de diciembre de 2005, fue aprobada por la Asamblea General de las Naciones Unidas la Convención sobre la Utilización de las Comunicaciones Electrónicas en los Contratos Internacionales<sup>21</sup>, cuya fecha de entrada en vigor se demoraría hasta el 1 de marzo de 2013.

Dicha Convención tenía por objeto facilitar la utilización de las comunicaciones electrónicas en el comercio internacional, garantizando que los contratos concertados electrónicamente y las comunicaciones intercambiadas por medios electrónicos tuvieran la misma validez y fueran igualmente ejecutables que los contratos y las comunicaciones tradicionales sobre papel.

La aprobación de dicha Convención tuvo su origen en que existían algunos requisitos formales, previstos en tratados de Derecho Mercantil Internacional, como, por ejemplo, la Convención sobre los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías<sup>22</sup>, que podían obstaculizar una amplia utilización de las comunicaciones electrónicas. Con la aprobación de la Convención sobre las Comunicaciones Electrónicas se deseaba eliminar esos obstáculos formales a través del establecimiento de una equivalencia entre la forma electrónica y la forma escrita. Así, la Convención buscaba fomentar la armonización de las reglas aplicables al comercio electrónico y actualizar y complementar ciertas disposiciones de las Leyes Modelo, tanto la relativa al comercio electrónico a que nos referíamos anteriormente, como la relativa a las firmas electrónicas<sup>23</sup>, teniendo en cuenta las prácticas recientes.

---

<sup>21</sup> ONU (2005), “Convención de las Naciones Unidas sobre la Utilización de las Comunicaciones Electrónicas en los Contratos Internacionales”,  
[http://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/electcom/06-57455\\_Ebook.pdf](http://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/electcom/06-57455_Ebook.pdf) .

<sup>22</sup> ONU (1980), “Convención de las Naciones Unidas sobre los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías”,  
<http://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/sales/cisg/V1057000-CISG-s.pdf> .

<sup>23</sup> CNUDMI (2001), “Ley Modelo de la CNUDMI sobre las Firmas Electrónicas”,  
<http://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/electcom/ml-elecsig-s.pdf> .



Al igual que otros instrumentos preparados anteriormente por la CNUDMI, cabe destacar que la Convención sobre Comunicaciones Electrónicas no era aplicable a los contratos celebrados “*con fines personales, familiares o domésticos*”, por lo que se excluiría su aplicación a dichos consumidores, lo que suponía que su alcance quedaba limitado a las operaciones entre empresas, también denominadas *business to business* (B2B).

Respecto a la amplitud que presentaba la Ley Modelo sobre Comercio Electrónico, la Convención establecía que el ámbito de aplicación quedaba acotado al uso de las comunicaciones electrónicas en la formación y cumplimiento de contratos entre partes cuyos establecimientos comerciales se encontrasen situados en diferentes Estados<sup>24</sup>. En este sentido, cabe destacar que la formación del contrato incluía las negociaciones y ofertas, aun cuando no tuvieran como resultado la conclusión del contrato, si bien se permitía a los Estados declarar que solamente aplicarán la Convención cuando las partes hubieran convenido su aplicación. Esta circunstancia ponía de manifiesto que la Convención seguía manejando un concepto que quizá resultara excesivamente amplio para el ámbito del Derecho Tributario, al que no interesan las operaciones que finalmente no se culminen.

Por su parte, la OMC<sup>25</sup> defendía que debía entenderse por comercio electrónico la producción, distribución, comercialización, venta y entrega de bienes y servicios por medios electrónicos.

Cabe destacar la aún mayor amplitud de la definición que planteaba la OMC, frente a la definición de la CNUDMI ya que, en su Estudio Especial sobre el comercio electrónico<sup>26</sup>, la OMC distinguía entre seis instrumentos principales de comercio electrónico: el teléfono, el fax, la televisión, los sistemas electrónicos de pagos y de transferencias

---

<sup>24</sup> S.L. FELDSTEIN DE CÁRDENAS Y L.B. SCOTTI (2008), “Contratación electrónica internacional una mirada desde el derecho internacional privado”, pgs. 90 a 104.

<sup>25</sup> OMC (1998), “Programa de Trabajo de la OMC sobre Comercio Electrónico”, párrafo 1.3, [https://www.wto.org/spanish/tratop\\_s/ecom\\_s/wkprog\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/tratop_s/ecom_s/wkprog_s.htm) .

<sup>26</sup> OMC (1998), “Estudio especial sobre el comercio electrónico y el papel de la OMC”, [https://www.wto.org/spanish/res\\_s/booksp\\_s/special\\_study\\_2\\_s.pdf](https://www.wto.org/spanish/res_s/booksp_s/special_study_2_s.pdf) .

monetarias, el intercambio electrónico de datos e Internet. Así, se distanciaba de las definiciones que tan sólo consideraban como comercio electrónico a las transacciones realizadas a través de Internet o de otras redes informáticas. A juicio de la OMC, el comercio electrónico no provenía de la aparición de Internet, sino que el resto de transacciones que ya se realizaban antes por medios electrónicos, como las realizadas por teléfono o incluso los pagos mediante tarjetas de crédito, ya tenían previamente la consideración de comercio electrónico.

A pesar de esta definición, la OMC consideraba que Internet era mucho más flexible que los demás instrumentos de comercio electrónico, que debían en general combinarse entre sí o con medios tradicionales para que pudiera concluirse una transacción, por lo que destacaba su importancia y la necesidad de reducir los obstáculos a las comunicaciones y al comercio, en mayor medida, que en los medios electrónicos ya consagrados y las prácticas tradicionales.

Vemos, por tanto, que al igual que pasaba en la definición de la CNUDMI, para la OMC se incluyen las tradicionalmente denominadas como “ventas a distancia” dentro del concepto de comercio electrónico, lo que a nuestro juicio no se ajusta al concepto actual de comercio electrónico.

También la OMC incidía en su definición sobre conceptos ajenos a una verdadera transacción económica como la producción, distribución y comercialización que parece excesivo considerar como comercio electrónico, en la medida en que no se produzca una transacción económica entre agentes. En efecto, el mero hecho de que una empresa comercialice un catálogo de productos en su página web no parece determinar por sí mismo que la empresa realice efectivamente comercio electrónico; el cliente puede ver el catálogo de productos por Internet para posteriormente acudir al punto de venta a realizar la compra o, incluso, no adquirir nada; de hecho, ese tipo de operación no tendría siquiera el calificativo de “venta a distancia”.

Por su parte, la OCDE estableció en 2001<sup>27</sup> sus primeras definiciones de comercio electrónico, acordando que *“una transacción electrónica es una venta o compra de bienes o servicios, ya sea entre empresas, particulares, gobiernos y otras organizaciones públicas o privadas realizadas a través de redes establecidas entre ordenadores; los pedidos se realizan a través de dichas redes, pero el pago y el envío de los bienes o servicios puede ser realizado a través de las redes, o no.”*

Sin embargo, en 2009 la OCDE<sup>28</sup> revisó la definición de comercio electrónico establecida en 2001, de tal modo que la definición actual de comercio electrónico para la OCDE es: la venta o compra de bienes o servicios realizada a través de redes de ordenadores mediante métodos específicamente diseñados para recibir o enviar pedidos. Los bienes o servicios son comprados por estos medios, pero el pago y el envío de los bienes o servicios no tienen por qué ser enviados por la red; se incluyen los pedidos realizados por la web, extranet o EDI y se excluyen los pedidos realizados por teléfono, fax o correo electrónico.

La OCDE puntualizaba, a su vez, al igual que en su definición de 2001, que las transacciones de comercio electrónico podían realizarse entre empresas, personas, gobiernos y otras instituciones públicas y privadas.

Nos encontramos, por tanto, con la primera definición que considera tan sólo como transacción electrónica la venta o compra de bienes y servicios excluyendo, por una parte, aquellas operaciones que no dan lugar a una transacción comercial y, por otra, las realizadas por otros medios tradicionales como el teléfono, el fax, etc. No obstante, cabe señalar, que, en la definición de la OCDE de 2009, la consideración como comercio electrónico se extiende a todas las transacciones realizadas, no sólo mediante la web, sino también a través de las *extra nets* o mediante EDI.

---

<sup>27</sup> OCDE (2002), “Measuring the information economy 2002”, pg. 89, OECD Publishing, Paris, <https://www.oecd.org/sti/ieconomy/1835738.pdf> .

<sup>28</sup> OCDE (2013), “Working Party on the Information Economy, Electronic and mobile commerce”, pg. 6, OECD Publishing, Paris, [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DSTI/ICCP/IE/IIS\(2012\)1/FINAL&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DSTI/ICCP/IE/IIS(2012)1/FINAL&docLanguage=En) .

El problema que encontramos en la definición de la OCDE de 2009 es si en el inciso *“mediante métodos específicamente diseñados para recibir o enviar pedidos”* se está refiriendo a la capacidad para realizar la oferta o la aceptación a través de las redes -el pedido en sí-, sin perjuicio de que la entrega se realice por otros medios, o si se refiere a que son la entrega y recepción del objeto del pedido (la mercancía como programas, música, etc.) lo que debe realizarse a través de la red.

Tomando como referencia la definición de la OCDE, en los Estados Unidos, se incluyó la siguiente definición en la *Internet Tax Freedom Act*<sup>29</sup>: *“el comercio electrónico incluye cualquier transacción realizada a través de Internet o mediante el acceso a Internet incluyendo la venta, el alquiler, la licencia, la oferta o la entrega de la propiedad, de los bienes, de los servicios o de la información, incluyendo la prestación del servicio de acceso a Internet”*. Vemos, por tanto, que no se incluyeron las transacciones mediante extranet o EDI, ciñendo las operaciones de comercio electrónico a las transacciones comerciales realizadas a través de Internet, aunque cabe señalar que de la definición puede entenderse que las transacciones llevadas a cabo mediante correo electrónico son comercio electrónico, puesto que el correo electrónico es una aplicación que utiliza Internet (*“a través de Internet”*), con independencia de que la entrega se realice por medios tradicionales.

La Comisión Europea<sup>30</sup> estableció también, en 1997, una definición amplia según la cual, *“el comercio electrónico, basado en el tratamiento electrónico y la transmisión de datos, abarca actividades muy diversas que van desde el intercambio de bienes y servicios a la entrega en línea de información digital, pasando por la transferencia electrónica de fondos, la actividad bursátil, la contratación pública”*.

---

<sup>29</sup> USC (1998), “Internet Tax Freedom Act”, 47 USC § 151 section 1004 (3).

<sup>30</sup> Comisión Europea (1997), “Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones - Iniciativa europea de comercio electrónico” [COM (97) 157 final], <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM:I32101> .

La Comisión Europea fue la primera institución que diferenció el comercio electrónico en dos categorías:

- el comercio electrónico indirecto, es decir, el pedido electrónico de bienes tangibles cuya entrega debe realizarse físicamente y que depende de factores externos tales como la eficacia del sistema de transporte y de los servicios de correos y,
- el comercio electrónico directo, es decir, el pedido en línea, el pago y la entrega de bienes y servicios intangibles tales como los programas informáticos o productos de ocio.

También señalaba la Comisión Europea que el comercio electrónico no se limitaba a Internet, sino que incluía otras aplicaciones tales como el videotexto, la tele compra y la compra por catálogo o por CD-ROM.

No obstante, la Directiva 2000/31/CE<sup>31</sup> utilizó un nuevo concepto, desarrollado inicialmente en la Directiva 98/34/CE<sup>32</sup>, denominado “servicios de la sociedad de la información” para englobar a todo lo anteriormente denominado como comercio electrónico directo. Se consideran a partir de entonces en Europa como servicios de la sociedad de la información a los enviados desde la fuente y recibidos por el destinatario mediante equipos electrónicos de tratamiento, incluida la compresión digital, y de almacenamiento de datos y que se transmite, canaliza y recibe enteramente por hilos, radio, medios ópticos o cualquier otro medio electromagnético.

A pesar de ello, la definición de la Oficina Estadística de la Unión Europea (Eurostat)<sup>33</sup> es muy parecida a la establecida por la OCDE, no haciendo distinción entre las

---

<sup>31</sup> Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior, DOUE nº L 178, de 17/07/2000, <https://www.boe.es/doue/2000/178/L00001-00016.pdf>

<sup>32</sup> Directiva 98/34/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, por la que se establece un procedimiento de información en materia de las normas y reglamentaciones técnicas y de las reglas relativas a los servicios de la sociedad de la información, DOUE nº L 204, de 21/07/1998, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A31998L0034>

<sup>33</sup> Eurostat (2016), “Glossary E-commerce”. <http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:E-commerce> .

transacciones de comercio electrónico relativas a bienes materiales, a bienes digitales o a servicios prestados a través de Internet. Así, considera como comercio electrónico la venta o compra de bienes o servicios, ya sea entre empresas, particulares u otras organizaciones, a través de transacciones electrónicas vía Internet u otras redes de comunicación *online* y se incluyen todos los encargos de bienes y servicios enviados a través de redes de ordenadores, aunque el pago se realice *online* u *offline*.

En España no existe una definición legal de lo que se considera comercio electrónico. La Ley 34/2002<sup>34</sup>, lejos de definir el concepto de comercio electrónico, se articula en torno al concepto amplio de "servicios de la sociedad de la información" siguiendo el criterio establecido por la UE, que engloba, además de la contratación de bienes y servicios por vía electrónica: *"el suministro de información por dicho medio (como el que efectúan los periódicos o revistas que pueden encontrarse en la red), las actividades de intermediación relativas a la provisión de acceso a la red, a la transmisión de datos por redes de telecomunicaciones, a la realización de copia temporal de las páginas de Internet solicitadas por los usuarios, al alojamiento en los propios servidores de información, servicios o aplicaciones facilitados por otros o a la provisión de instrumentos de búsqueda o de enlaces a otros sitios de Internet, así como cualquier otro servicio que se preste a petición individual de los usuarios, como pueda ser la descarga de archivos de vídeo o audio, siempre que represente una actividad económica para el prestador"*.

Según la Ley 34/2002, *"estos servicios son ofrecidos por los operadores de telecomunicaciones, los proveedores de acceso a Internet, los portales, los motores de búsqueda o cualquier otro sujeto que disponga de un sitio en Internet a través del que realice alguna de las actividades indicadas, incluido el comercio electrónico"* que, como anunciábamos anteriormente, no se define y que consecuentemente genera no poca inseguridad jurídica.

---

<sup>34</sup> Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, BOE nº 166, de 12/07/2002, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-13758>

## 2.2. Otras definiciones de comercio electrónico

Como veremos a continuación, no sólo en el ámbito gubernamental o institucional la definición de comercio electrónico es dispar, sino que también en el ámbito académico existen muy diferentes enfoques sobre lo que se puede incluir dentro del comercio electrónico.

Al igual que comentábamos en el anterior epígrafe respecto de las definiciones institucionales, existen autores<sup>35</sup> que entienden el comercio electrónico, en un sentido muy amplio, como el *“conjunto de transacciones comerciales y financieras realizadas por medios electrónicos, incluyendo texto, sonido e imagen”*. A pesar de la amplitud de la definición, que no parece excluir del concepto a aquellas operaciones que se realizan tan sólo parcialmente por medios electrónicos, cabe destacar que la autora sólo considera operación de comercio electrónico aquella en la que se ultimen transacciones comerciales o financieras, dejando fuera todas las actividades no comerciales.

En la misma línea argumental otros autores<sup>36</sup> definen el comercio electrónico como *“el desarrollo de actividades económicas a través de las redes de telecomunicaciones”*.

Sin embargo, existen otras definiciones<sup>37</sup> que ofrecen una visión aún más extensa entendiendo que debe definirse por separado qué es comercio, y qué implica que éste sea electrónico: *“...en un sentido amplio, es comercio toda aquella actividad que tenga por objeto o fin realizar una operación comercial y que es electrónico cuando ese comercio se lleva a cabo utilizando la herramienta electrónica de forma que tenga o pueda tener alguna influencia en la consecuencia del fin comercial, con el resultado de la actividad que está desarrollando”*. Adicionalmente, esta corriente de pensamiento establece que no podemos centrar el comercio electrónico tan sólo en las compras realizadas por Internet, sino que el concepto debe ampliarse a cualquier tipo de

---

<sup>35</sup> A.I. PIAGGI (1999), “El comercio electrónico y el nuevo escenario de los negocios”, La Ley.

<sup>36</sup> A.R. DEL ÁGUILA OBRA (2000), “Comercio Electrónico y Estrategia Empresarial”, pg. 41.

<sup>37</sup> DAVARA & DAVARA Asesores Jurídicos (2001), “Factbook de Comercio Electrónico”, Aranzadi, Elcano (Navarra), pg.45.

intercambio de información, ofertas, publicidad o anuncios y sin que sea necesario que se realice la transacción en su totalidad a través de medios electrónicos, lo que desde el punto de vista tributario puede resultar excesivo, pues en la medida en que no se culminen las transacciones no existiría comercio gravable.

En este mismo sentido existen definiciones<sup>38</sup> de lo que se debe considerar comercio electrónico que defienden que dicho concepto no sólo incluye la compra y venta electrónica de bienes o servicios, que es el concepto común que se tiene, sino que también incorpora el uso de las redes para actividades anteriores o posteriores a la venta, como son: la publicidad, la búsqueda de información, el aseguramiento de las posibles transacciones, el tratamiento de clientes y proveedores, incluso inversores, trámites ante autoridades de control y fiscalización, la negociación de condiciones de compra, suministro, etc., la prestación de mantenimiento y servicios posventa y la colaboración entre empresas.

Quizá una de las definiciones<sup>39</sup> más amplias sea la que defiende que *“cualquier acto de comercio en el que interviene un medio electrónico es comercio electrónico”*, lo que llevaría a concluir que la simple publicación de un catálogo de productos en una página web o el envío de un correo electrónico publicitario ya son actos de comercio electrónico.

Otras definiciones amplias<sup>40</sup> consideran que *“el comercio electrónico abarca todo tipo de transacciones comerciales electrónicas, fundamentalmente compraventa de bienes y prestación de servicios, pero igualmente engloba las actividades y negociaciones previas y otras actividades ulteriores relacionadas con las mismas como los pagos electrónicos, cuya particularidad radica en que se desarrollan a través de los mecanismos que*

---

<sup>38</sup> C. PALADELLA SALORT (1999), “El derecho en la era digital. Aspectos jurídicos de las nuevas tecnologías de la información y de las comunicaciones”, CENIT y Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires, Capítulo 1.

<sup>39</sup> M. ARIAS POU (2006), “Manual práctico de comercio electrónico”, La Ley, Madrid, pg. 42.

<sup>40</sup> A. DOMÍNGUEZ LUELMO (2001), “La contratación electrónica y la defensa del consumidor”, El comercio electrónico, J.A. ECHEBARRÍA SÁENZ (coord.), Edisofer S.L., Madrid, pg. 31.



*proporcionan las nuevas tecnologías de la comunicación (correo electrónico, u otras aplicaciones de Internet, como los sitios web)”.*

Algunas corrientes académicas consideran también que el comercio electrónico viene a ser un envolvente conjunto de herramientas de tecnologías de información, así como estrategias de negocios destinadas a favorecer la realización de prácticas comerciales de forma electrónica. En esta misma línea de pensamiento se define<sup>41</sup> el comercio electrónico como *“la acción de realizar de forma electrónica transacciones comerciales. Está basado en el tratamiento y transmisión electrónica de datos, incluidos texto, imágenes y video. El comercio electrónico comprende actividades muy diversas, como comercio electrónico de bienes y servicios, suministro en línea de contenidos digitales, Transferencia Electrónica de Fondos, compraventa electrónica de acciones, conocimientos de embarque electrónicos, subastas, diseños y proyectos conjuntos, prestación de servicios en línea (on line sourcing), contratación pública, comercialización directa al consumidor y servicios postventa. Por otra parte, abarca a la vez productos (v.gr., bienes de consumo, equipo médico especializado) y servicios (v.gr., servicios de información, financieros y jurídicos), actividades tradicionales (v.gr., asistencia sanitaria, educación) y nuevas actividades (v.gr., centros comerciales virtuales)”.*

Resulta especialmente interesante para el ámbito tributario la corriente<sup>42</sup> que ciñe la definición de comercio electrónico a la realización de actividades económicas, concluyendo que *“por comercio electrónico se entiende la multiplicidad de operaciones que pueden realizarse por vía telemática relativas a la cesión de bienes, a la prestación de servicios y al intercambio de información”.* De este modo, el comercio electrónico tendría cuatro características fundamentales: consiste en el desarrollo de una actividad comercial por vía electrónica, se basa en la elaboración y transmisión de datos por vía

---

<sup>41</sup> M.A. MORENO NAVARRETE (2002), “DERECHO-e Derecho del Comercio Electrónico”, Marcial Pons, pgs.16 a 17.

<sup>42</sup> J. HORTALÁ I VALLVÉ, F. ROCCATAGIATA, P. VALENTE (2000), “La fiscalidad del comercio electrónico”, Editorial CISS, Bilbao, pg. 23.

electrónica, comprende las actividades más variadas y abarca tanto a los productos como a los servicios.

Por ello el comercio electrónico constituye un fenómeno jurídico que se concibe como la oferta y la contratación electrónica de productos y servicios a través de dos o más ordenadores o terminales informáticos conectados a través de una línea de comunicación dentro del entorno de red abierta que constituye Internet<sup>43</sup> y que queda caracterizado<sup>44</sup> por el intercambio electrónico de datos e informaciones correspondientes a una transacción con contenido económico.

En definitiva, parece claro que no puede existir comercio electrónico si la comunicación electrónica no tiene como consecuencia una transacción comercial<sup>45</sup>.

Es evidente que al ámbito tributario no le interesa la totalidad de las relaciones jurídicas que se realizan por Internet, sino tan sólo la parte de aquellas relaciones en las que exista una expresión de riqueza<sup>46</sup>.

Centrados entonces en la expresión de riqueza que se pone de manifiesto a través de las transacciones electrónicas, cabe determinar finalmente cómo deberían caracterizarse los contratos electrónicos; tal y como señala FERNÁNDEZ-ALBOR BALTAR<sup>47</sup>, *“para considerar un contrato como contrato electrónico es, pues, en primer término, preciso reducir tecnológicamente la categoría a aquellos contratos en los que*

---

<sup>43</sup> R. MATEU DE ROS CERESO (2000), “El consentimiento y el proceso de contratación electrónica”, Derecho de Internet, contratación electrónica y firma digital, Aranzadi, Pamplona, pg. 29.

<sup>44</sup> R. GARCÍA DEL POYO (2001), “Aspectos mercantiles y fiscales del comercio electrónico”, Derecho del comercio electrónico (Primeras Jornadas celebradas en la Universidad Carlos III de Madrid), I. RAMOS HERRANZ (coord.)/ R. ILLESCAS ORTIZ (dir.), pg. 477.

<sup>45</sup> R.J. JIJENA LEIVA (1999), “Comercio Electrónico y Derecho”, Ponencia Universidad de Chile, pg. 1.

<sup>46</sup> A. ALVES PORTELLA (2007), “Controle Tributário do Comércio Eletrônico”, Editora Forum, Brasil, pg. 40.

<sup>47</sup> A. FERNANDEZ-ALBOR BALTAR, “Aspectos fundamentales de la contratación electrónica”, Comercio electrónico en Internet, coord. por A. TATO PLAZA, A. FERNÁNDEZ-ALBOR BALTAR, Marcial Pons, Madrid, pg. 263.

*se emplean medios electrónicos de carácter telemático. No serían, pues, contratos electrónicos aquellos en los que se recurre a instrumentos técnicos electrónicos como el teléfono, el telégrafo, el télex o el fax. Lo serían simplemente aquellos en los que se recurre al empleo de ordenadores interconectados. En efecto, la aplicación coordinada de las tecnologías de la información (informática) con las de la comunicación (electrónica) producen como consecuencia la aparición de nuevos medios de expresión y transmisión de declaraciones de toda índole (telemática). En la sucesión histórica de las formas de comunicación negocial nos encontramos ante un nuevo instrumento distinto de la expresión oral y de la expresión escrita, pero al mismo tiempo parcialmente coincidente con ambas. Con la expresión oral posee en común el dato de la posibilidad de inmediatez. Las bandas anchas de transmisión electrónica permiten que la comunicación entre ordenadores pueda producirse en tiempo real o en línea. No existe, pues, necesariamente un lapso de tiempo entre la emisión de una declaración de voluntad y su recepción”.*

### **2.3. El concepto de comercio electrónico a efectos tributarios**

Las definiciones de comercio electrónico que se han utilizado en el ámbito de la fiscalidad no parecen haberse adaptado a la realidad económica que subyace en este tipo de transacciones comerciales, sino que se han visto muy influenciadas por el principio, establecido en la Conferencia de Ottawa, de que *“los mismos principios que aplican las administraciones al comercio convencional deberían aplicarse al comercio electrónico”*.

La adopción internacional de este principio llevó a que se aplicara a determinadas operaciones de comercio electrónico la fiscalidad existente para otro tipo de transacciones a distancia. Como consecuencia de ello, las definiciones de comercio electrónico utilizadas en el ámbito tributario se han venido refiriendo, exclusivamente, a las operaciones para las cuales hubo que establecer nuevas reglas por no resultar eficiente, desde diferentes puntos de vista, la aplicación a aquéllas de las normas fiscales ya existentes.

Así, como hemos visto, en el ámbito de la UE se pasó del concepto de comercio electrónico directo -cuando la totalidad de la transacción se realiza por medios electrónicos- y de comercio electrónico indirecto -cuando no toda la transacción se realiza a través de medios electrónicos- al concepto de servicios de la sociedad de la información que engloba, tan sólo, a lo que anteriormente se había denominado comercio electrónico directo. En efecto, en determinados ámbitos, concretamente, en la imposición indirecta, las normas existentes no ofrecían una respuesta adecuada a los servicios de la sociedad de la información, mientras que parecía que al comercio electrónico indirecto le podían resultar aplicables las reglas ya existentes para las ventas a distancia tradicionales, lo que dio lugar a que sólo se promulgara una regulación específica de dichos servicios de la sociedad de la información.

Sin embargo, desde la introducción de este concepto de servicios de la sociedad de la información hasta fechas recientes, el ámbito tributario ha dejado olvidado el concepto de comercio electrónico indirecto, por regirse por las normas tributarias tradicionales y, aunque esta duplicidad de conceptos ha podido resultar coherente, ha propiciado una confusión en el estudio de la tributación de las operaciones de comercio electrónico, en la medida en que generalmente sólo se presta especial atención a los servicios de la sociedad de la información cuando, en ciertos ámbitos, las reglas tributarias tradicionales no resultan óptimas en su aplicación al denominado comercio electrónico indirecto, como veremos en sucesivos capítulos.

Por ello es necesario establecer una definición clara de lo que a efectos tributarios vamos a considerar como comercio electrónico, con independencia de cuál sea el régimen tributario aplicable a cada tipo de operación, pues la limitación del estudio de la tributación, tan sólo, a las operaciones de comercio electrónico directo puede resultar limitada cuando lo que se aborda es la problemática tributaria de las operaciones de comercio electrónico en general.

Lejos de establecer definiciones engorrosas o clasificaciones, que dan lugar a conflictos en la interpretación, el primer aspecto de la definición del concepto de comercio electrónico que creemos interesa para delimitar el mismo en el ámbito tributario, es que

efectivamente la operación realizada haya dado lugar a una transacción comercial, pues como hemos comentado anteriormente, al ámbito tributario sólo le interesan las operaciones realizadas cuando constituyen hechos económicos imponibles.

Como hemos visto, diversos autores<sup>48</sup>, consideran como comercio electrónico, no sólo la realización de las transacciones comerciales a través de Internet o de otras redes y dispositivos electrónicos, sino cualquier puesta de manifiesto de la capacidad de venta (ofertas, catálogos, etc.) o de compra (inclusión de productos en los denominados “carritos de la compra” de las páginas web). Sin embargo, todas estas manifestaciones de comercio electrónico no parece que deban incluirse en el concepto de comercio electrónico en tanto no culminen en una transacción comercial<sup>49</sup>, puesto que no existe comercio electrónico si la comunicación electrónica no tiene como consecuencia una transacción comercial.

Por consiguiente, la primera característica para que una operación sea considerada como de comercio electrónico debería ser que se haya originado con ella una transacción comercial, para lo que es necesario que exista un contrato. Por tanto, se hace necesario profundizar sobre las características de la contratación, que realizaremos a través de lo que dispone nuestro Derecho.

Según el artículo 1258 del Código Civil<sup>50</sup> español:

*“Los contratos se perfeccionan por el mero consentimiento, y desde entonces obligan, no sólo al cumplimiento de lo expresamente pactado, sino también a todas las consecuencias que, según su naturaleza, sean conformes a la buena fe, al uso y a la ley.”*

Por su parte, el artículo 1261 del Código Civil también dispone que:

---

<sup>48</sup> A. DOMÍNGUEZ LUELMO (2001), “La contratación electrónica y la defensa del consumidor”, El comercio electrónico, J.A. ECHEBARRÍA SÁENZ (coord.), Edisofer S.L., Madrid, pg. 31.

<sup>49</sup> R.J. JIJENA LEIVA (1999), “Comercio Electrónico y Derecho”, Ponencia Universidad de Chile, pg. 1.

<sup>50</sup> Real Decreto de 24 de julio de 1889, por el que se publica el Código Civil, BOE nº 206, de 25/07/1889, <http://www.boe.es/buscar/pdf/1889/BOE-A-1889-4763-consolidado.pdf>

*“No hay contrato sino cuando concurren los requisitos siguientes:*

*1º. Consentimiento de los contratantes.*

*2º. Objeto cierto que sea materia del contrato.*

*3º. Causa de la obligación que se establezca.”*

Por tanto, para que se pueda considerar la existencia de una transacción comercial, siempre deben concurrir en la operación estos tres requisitos: consentimiento, objeto cierto y causa de la obligación.

Respecto del consentimiento, el artículo 1262 del Código establece que:

*“El consentimiento se manifiesta por el concurso de la oferta y de la aceptación sobre la cosa y la causa que han de constituir el contrato.”*

Según la doctrina académica<sup>51</sup> puede considerarse que la oferta es la manifestación unilateral de voluntad en virtud de la cual se propone la celebración de un contrato a una o más partes y la aceptación consiste en la manifestación unilateral de voluntad en virtud de la cual se expresa la aquiescencia a una oferta.

Dada la complejidad de las operaciones electrónicas es fundamental establecer claramente cómo se produce el consentimiento, es decir, el concurso de la oferta y de la aceptación, para que se entienda realizada una transacción comercial electrónica. Parece lógico defender que una transacción tendrá la consideración de comercio electrónico cuando el consentimiento se realice mediante dispositivos electrónicos de transmisión de datos, pues es a través de dichos dispositivos como se manifiesta el concurso de la oferta y la aceptación.

Si analizamos individualmente la oferta y la aceptación, podría por tanto defenderse que para que se produzca una transacción electrónica debe producirse, por una parte una oferta electrónica, es decir, una manifestación unilateral de voluntad mediante la que se propone la celebración de un contrato a través de dispositivos electrónicos de

---

<sup>51</sup> R. CUBILLOS VELANDIA y E. RINCÓN CÁRDENAS (2002), “Introducción Jurídica al Comercio Electrónico”, Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez, Medellín, pg. 160.

transmisión de datos y, por otra, una aceptación electrónica, es decir, una manifestación unilateral de voluntad mediante la que se expresa la aquiescencia a una oferta, realizada a través de dispositivos electrónicos de transmisión de datos.

Si establecemos que oferta y aceptación se realicen mediante dispositivos electrónicos de transmisión de datos, para que una transacción comercial tenga la consideración de comercio electrónico, quedan excluidas de la definición de comercio electrónico todas las ventas por correo, así como las transacciones realizadas a través de líneas telefónicas, de fax o de televisión, es decir, todas las transacciones que ya existían antes del desarrollo de las redes de transmisión de datos. Sin embargo, no parece adecuado restringir el concepto de comercio electrónico a las operaciones realizadas a través de Internet<sup>52</sup>, sino que todas las transacciones realizadas a través de cualquier dispositivo electrónico de transmisión de datos, como pueda ser el protocolo EDI, *intranets* y otro tipo de redes de datos como las líneas de teléfonos móviles, deberían tener también la consideración de comercio electrónico.

No obstante, cabe destacar en este punto que las transacciones de comercio electrónico realizadas utilizando como medio de transmisión el teléfono o la televisión tendrán la consideración de comercio electrónico cuando se produzcan a través de la correspondiente línea de datos de dichos dispositivos, en vez de mediante la línea telefónica o de televisión; por ejemplo, una compra realizada con el teléfono móvil a través de Internet debe ser considerada como comercio electrónico al igual que las compras que se realicen en los dispositivos de televisión que tengan acceso a Internet o a través de otras redes de datos que en el futuro se pudieran desarrollar. La diferencia fundamental a tener en cuenta respecto de los dispositivos electrónicos sería si las transacciones se realizan sobre líneas de datos, en cuyo caso tendrán la consideración de operaciones de comercio electrónico o si, por el contrario, las transacciones se

---

<sup>52</sup> R. MATEU DE ROS CEREZO (2000), "El consentimiento y el proceso de contratación electrónica", Derecho de Internet, contratación electrónica y firma digital, Aranzadi, Pamplona, pg. 29.

realizan a través de otro tipo de líneas (telefónicas, fax, etc.), en cuyo caso tendrán la consideración de tradicionales “ventas a distancia”.

En este ámbito cabría preguntarse si las transacciones comerciales ofertadas o aceptadas mediante correo electrónico también deberían considerarse incluidas en el concepto de comercio electrónico, tal y como defienden algunos autores<sup>53</sup>, o si, por el contrario, deberían considerarse incluidas dentro del concepto de venta a distancia tradicional<sup>54</sup>, debido a que no constituyen mensajes en línea, por lo que constituyen ofertas de comercio tradicional.

La complejidad del análisis de las operaciones realizadas a través de correo electrónico radica en que *a priori* parecen absolutamente equiparables a las ventas por correo ordinario, por lo que cabría clasificarlas como ventas a distancia tradicionales, si bien el correo electrónico es una herramienta cuyo funcionamiento no es posible sin la existencia de un dispositivo de transmisión de datos y una red a través de la cual se transmite el correo electrónico como documento de aceptación. Por otra parte, tampoco parece claro que el correo electrónico no tenga la consideración de “mensaje en línea”, es decir, en tiempo real, dada su inmediatez.

Como hemos visto en los epígrafes anteriores, las instituciones no se ponen de acuerdo en este aspecto: para la OMC<sup>55</sup>, no hay duda de que estas transacciones deben ser consideradas como de comercio electrónico; sin embargo, para la OCDE<sup>56</sup> no deben tener tal consideración, según la última definición aprobada.

---

<sup>53</sup> A. DOMÍNGUEZ LUELMO (2001), “La contratación electrónica y la defensa del consumidor”, El comercio electrónico, J.A. ECHEBARRÍA SÁENZ (coord.), Edisofer S.L., Madrid, pg. 31.

<sup>54</sup> O. RÍMOLA CASTILLO (2005), “Algunas particularidades tributarias relativas al comercio electrónico”, Contribuciones a la Economía, ISSN 16968360.

<sup>55</sup> OMC (1998), “Estudio especial sobre el comercio electrónico y el papel de la OMC”, [https://www.wto.org/spanish/res\\_s/booksp\\_s/special\\_study\\_2\\_s.pdf](https://www.wto.org/spanish/res_s/booksp_s/special_study_2_s.pdf) .

<sup>56</sup> OCDE (2013), “Working Party on the Information Economy, Electronic and mobile commerce”, pg. 6, OECD Publishing, Paris, [http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DSTI/ICCP/IE/IIS\(2012\)1/FINAL&docLanguage=En](http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?cote=DSTI/ICCP/IE/IIS(2012)1/FINAL&docLanguage=En) .



En otros ámbitos como la UE y, concretamente, en España, una operación se considera de comercio electrónico cuando la entrega del producto adquirido por el comprador tiene lugar de forma telemática, lo que implica que el bien adquirido no tiene soporte material, sino que se transmite mediante su digitalización, haciéndose incorpóreo y con independencia del medio en que se haya producido su aceptación. En consecuencia, las compras realizadas a través de correo electrónico tendrían, o no, la consideración de operación de comercio electrónico en función tan sólo del modo de entrega y sin tener en cuenta el medio de aceptación.

Sin embargo, en nuestra opinión, la operación ofertada o aceptada mediante correo electrónico debe ser considerada de comercio electrónico, en la medida en que la manifestación de la voluntad se realiza a través de dispositivos de transmisión de datos y con independencia de que la entrega del producto o servicio adquirido se realice por medios telemáticos o por otros medios tradicionales, como trataremos más adelante.

Incluso en el caso de que el vendedor y el comprador hayan tenido contacto con antelación al otorgamiento del consentimiento por correo electrónico y que la entrega se realice por medios físicos, no puede negarse que la contratación se está realizando por medios electrónicos y, en tal sentido, son las normas relativas a la contratación electrónica las que deberían regir la operación, de igual modo que si la operación se perfeccionase a través de una página web.

No creemos acertado, en consecuencia, excluir del concepto de comercio electrónico las transacciones comerciales en las que el consentimiento se presta a través de correo electrónico, aunque tengan ciertos parecidos con las ventas a distancia y pudiera parecer atrevido considerar dentro de esta categoría una operación en la que tan sólo el consentimiento se realiza a través de este medio. Sin embargo, la existencia de una simple dirección de correo electrónico donde se recibe la aceptación de los pedidos tiene gran trascendencia en la tributación del comercio electrónico y, por tanto, consideramos que este tipo de operaciones deberían considerarse de comercio electrónico.

Volviendo al consentimiento, aunque en el estudio que realizaremos sobre la tributación del comercio electrónico tendremos en cuenta, fundamentalmente, las tendencias reguladoras internacionales y no las disposiciones españolas en esta materia, cabe destacar la claridad que a este respecto presenta nuestro Código Civil<sup>57</sup>, así como nuestro Código de Comercio<sup>58</sup>, estableciendo a tal efecto este último, en su artículo 54, redactado por el número dos de la disposición adicional cuarta de la Ley 34/2002<sup>59</sup>, las características del consentimiento en una transacción comercial:

*“Hallándose en lugares distintos el que hizo la oferta y el que la aceptó, hay consentimiento desde que el oferente conoce la aceptación o desde que, habiéndosela remitido el aceptante, no pueda ignorarla sin faltar a la buena fe.*

....

*En los contratos celebrados mediante dispositivos automáticos hay consentimiento desde que se manifiesta la aceptación.”*

Convendría, por tanto, profundizar sobre cuál es el momento en que se puede considerar producido el consentimiento ya que el Código de Comercio contempla dos momentos distintos, según sean operaciones realizadas mediante dispositivos automáticos o no.

Una de las características principales del comercio electrónico<sup>60</sup> es la inmediatez de las operaciones, en el sentido de que se produce una comunicación instantánea entre los sujetos que intervienen en la transacción y, por tanto, podría utilizarse indistintamente

---

<sup>57</sup> Real Decreto de 24 de julio de 1889, por el que se publica el Código Civil, BOE nº 206, de 25/07/1889, <http://www.boe.es/buscar/pdf/1889/BOE-A-1889-4763-consolidado.pdf>

<sup>58</sup> Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio, BOE nº 289, de 16/10/1885, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1885-6627>

<sup>59</sup> Ley 34/2002, 11 julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, BOE nº 166, de 12/07/2002, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-13758>

<sup>60</sup> A. FERNANDEZ-ALBOR BALTAR, “Aspectos fundamentales de la contratación electrónica”, Comercio electrónico en Internet, coord. por A. TATO PLAZA, A. FERNÁNDEZ-ALBOR BALTAR, Marcial Pons, Madrid, pg. 263.

el criterio de que el momento en que se produce el consentimiento es aquél en el que el comprador acepta la operación, ya sea mediante el encargo o directamente a través del pago, y el criterio de que se produce el consentimiento en el momento en que el oferente recibe el encargo o el pago por parte del comprador, ya que este momento debería coincidir.

Como hemos visto, nuestro Código de Comercio considera, en el caso de los contratos celebrados mediante dispositivos automáticos, que hay consentimiento desde que se manifiesta la aceptación.

Sin embargo, no parece óptimo este enfoque puesto que, en ocasiones, nos encontramos con que las capacidades de los diferentes dispositivos a través de los que se realizan las operaciones electrónicas y las propias redes, dan problemas en la transmisión de datos y, por tanto, el momento temporal entre la aceptación y la recepción de la aceptación por parte del oferente puede no coincidir. Es obvio que este desfase temporal no va a ser apreciable en la mayor parte de operaciones de comercio electrónico, pero existirá alguna ocasión en que pueda tener incidencia tributaria; por ejemplo, en una operación aceptada por el comprador, a día 31 de diciembre del año X, un segundo antes de la 01:00 horas del día 1 de enero del año X+1, podría ser recibida por el oferente en los primeros segundos del año X+1, lo que podría dar lugar a la imputación de rentas y gastos en diferentes ejercicios para el oferente (X+1) y para el comprador (X).

Incluso, aunque el comprador haya prestado su consentimiento, puede producirse un problema en la transmisión, de tal modo que dicho consentimiento no sea recibido correctamente por el oferente o, incluso, ni sea recibido. En estos casos no parecería correcto entender que se ha producido una transacción si el oferente la desconoce. Por ello, es importante puntualizar que el momento en el que se produce el consentimiento en las operaciones de comercio electrónico no debería ser aquél en el que el comprador acepta la operación mediante su encargo o su pago, sino el momento en que el oferente recibe la aceptación o su pago por parte del comprador.

Así parece entenderlo la normativa española y, concretamente, la Ley de Servicios de la Sociedad de la Información<sup>61</sup> que, en su artículo 28 exige que:

*“El oferente está obligado a confirmar la recepción de la aceptación al que la hizo por alguno de los siguientes medios:*

*a) El envío de un acuse de recibo por correo electrónico u otro medio de comunicación electrónica equivalente a la dirección que el aceptante haya señalado, en el plazo de las veinticuatro horas siguientes a la recepción de la aceptación, o*

*b) La confirmación, por un medio equivalente al utilizado en el procedimiento de contratación, de la aceptación recibida, tan pronto como el aceptante haya completado dicho procedimiento, siempre que la confirmación pueda ser archivada por su destinatario.”*

No obstante, también cabe destacar que dicha Ley prevé que no será necesario confirmar la recepción de la aceptación de una oferta cuando ambos contratantes así lo acuerden y ninguno de ellos tenga la consideración de consumidor, o cuando el contrato se haya celebrado exclusivamente mediante intercambio de correo electrónico u otro tipo de comunicación electrónica equivalente, cuando estos medios no sean empleados con el exclusivo propósito de eludir el cumplimiento de tal obligación.

No entendemos la razón de que se excluya la confirmación de la aceptación cuando el contrato se celebre exclusivamente mediante intercambio de correo electrónico, pues parece trascendente a todos los efectos para el aceptante tener constancia de que el oferente ha recibido su aceptación, pero como hemos visto, así lo entiende expresamente la Ley.

En relación con el objeto del contrato electrónico, al que nuestro Código Civil da una importancia fundamental, en el caso de la contratación electrónica resultarían perfectamente aplicables los artículos 1271 y 1273 del Código Civil, donde se dispone

---

<sup>61</sup> Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, BOE nº 166, de 12/07/2002, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-13758>

que pueden ser objeto de contrato todas las cosas que no están fuera del comercio de los hombres, aun las futuras y los servicios que no sean contrarios a las leyes o a las buenas costumbres. No obstante, no podrán ser objeto de contrato las cosas o servicios imposibles y el objeto de todo contrato debe ser una cosa determinada en cuanto a su especie.

Respecto del tercer requisito que exige el Código Civil para que se entienda realizada la transacción, la causa del contrato, tampoco parece que tenga sentido establecer ninguna diferencia respecto del comercio tradicional. Por ello, la definición de causa en una transacción de comercio electrónico puede ajustarse a lo dispuesto en el artículo 1274 del Código Civil: *“en los contratos onerosos se entiende por causa la prestación o promesa de una cosa o servicio por la otra parte; en los remuneratorios, el servicio o beneficio que se remunera, y en los de pura beneficencia, la mera liberalidad del bienhechor.”*

En consecuencia, las dos características fundamentales para que una operación se considere como comercio electrónico a efectos tributarios deberían ser: que en la operación se produzca una transacción comercial y que la oferta y la aceptación se realicen a través de dispositivos electrónicos de transmisión de datos.

Restringiendo por tanto la definición general a estos dos criterios, sobraría la consideración que realizan algunos autores e instituciones sobre si la operación se realiza totalmente (adquisición de un programa electrónico que se descarga directamente en el ordenador) o parcialmente (adquisición de un producto que recibiremos por correo) a través de dispositivos electrónicos de transmisión de datos: creemos que ambos tipos de transacciones deben ser consideradas, por tanto, como de comercio electrónico siempre que el consentimiento se realice a través de Internet, EDI, *intranets* o correo electrónico y oferente y demandante estén situados en lugares distintos.

Del mismo modo, una operación en la que la entrega se realice a través de Internet, habiendo sido aceptada por medios distintos de los dispositivos electrónicos de transmisión de datos, no debe ser considerada como de comercio electrónico; tal sería

el caso de la compra por teléfono de un programa de ordenador que nos podremos descargar desde una determinada página web que nos indique el vendedor. Entendemos que, dado que la concurrencia de la oferta y la aceptación es el matiz fundamental de la transacción, debe ser ésta la que dé lugar a la calificación de la misma.

Por ello, tal y como defienden ciertos autores<sup>62</sup>, entendemos que debería considerarse como comercio electrónico tanto las entregas de productos como las prestaciones de servicios realizadas a través de redes de datos y con independencia de que la entrega o la prestación del servicio se realice por medios electrónicos o tradicionales.

En efecto, en general, no parece razonable realizar una exclusión de ciertas operaciones de comercio electrónico basándose en el criterio de la forma de entrega pues, ésta, no es sino una consecuencia de la transacción electrónica realizada.

Sin embargo, como señalábamos en epígrafes anteriores, en España sólo se considera que se ha realizado una contratación electrónica cuando la oferta, la aceptación, la entrega y el pago se realizan por medios electrónicos, es decir, cuando la totalidad de la transacción y de las operaciones accesorias a las mismas se perfeccionan mediante dispositivos electrónicos de transmisión de datos.

Respecto a la definición que hasta el momento manejamos, las principales diferencias con la definición que ofrece la normativa española es que, bajo nuestro criterio, los únicos dos requisitos de los cuatro que exige el legislador español para que una transacción se considere electrónica son los de la oferta y la aceptación.

Conforme a los requisitos que exige nuestro marco jurídico general de la contratación, es decir, nuestro Código Civil y nuestro Código de Comercio, podría parecer exagerado exigir que tanto la entrega del objeto o la prestación del servicio como el pago se realicen mediante dispositivos electrónicos de transmisión de datos: tanto la entrega como el pago son características accesorias del contrato que no deberían pasar a situarse como

---

<sup>62</sup> J. HORTALÁ I VALLVÉ, F. ROCCATAGIATA, P. VALENTE (2000), “La fiscalidad del comercio electrónico”, Editorial CISS, Bilbao, pg. 23.

características diferenciadoras del mismo y, por tanto, no deberían estar incluidas en la definición de comercio electrónico.

En principio y como consecuencia del análisis realizado, consideramos acertado considerar como comercio electrónico, a falta de una definición internacionalmente consensada, el **conjunto de transacciones comerciales en las que la oferta y la aceptación se realizan a través de dispositivos electrónicos de transmisión de datos.**

Las empresas de comercio electrónico y los consumidores requieren un cuerpo normativo tributario donde estén claramente establecidas cuáles son sus obligaciones fiscales con independencia de cómo se articulen aspectos complementarios a la transacción como el pago o la entrega e, incluso, aunque el tratamiento fiscal de dichas operaciones coincida con el establecido para las operaciones tradicionales.

Sólo de este modo se estará velando por la seguridad jurídica de los operadores y, consecuentemente, se evitará que el comercio electrónico sea obstaculizado por dudas interpretativas o que den lugar a la vulneración del principio de neutralidad, dando lugar a una tributación dispar entre operaciones similares.

Dado el carácter global y transnacional de las operaciones de comercio electrónico, donde los criterios tradicionales de territorialidad quedan superados, el objetivo prioritario debería ser el establecimiento mediante consenso internacional de un único cuerpo normativo tributario simple y claro aplicable a las transacciones de comercio electrónico aunque, como veremos más adelante, pocos son aún los ámbitos de consenso y el interés por las diferentes jurisdicciones de renunciar a su soberanía individual o grupal (caso de la UE) en este ámbito, después del transcurso de más de cuarenta años desde los inicios de esta nueva práctica comercial. Estas actitudes beligerantes de los Estados han llevado a una complejidad extrema para los operadores de comercio electrónico que, generalmente, operan en muy diferentes Estados y a una seguridad jurídica dudosa.

Por otra parte, como es bien conocido, en cualquier ámbito cuya regulación resulte compleja y de difícil cumplimiento y, aún más, en un medio global donde el control es complicado, es fácil que proliferen las actividades fraudulentas lo que ha propiciado que

el comercio electrónico sea, desgraciadamente, una de las actividades donde mayor fraude se ha multiplicado en las últimas décadas.

Se ha convertido así a los operadores legales en sufridores permanentes, no sólo de la inseguridad jurídica, de las divergencias normativas y de los continuos cambios y obligaciones, sino de la competencia desleal de los operadores ilegales.

A pesar del constante aumento del volumen de comercio electrónico, no parece que la regulación individualizada por Estados de las transacciones por Internet que se ha desarrollado en las últimas décadas sea la más adecuada para el crecimiento “sano” de un movimiento comercial que constituye una revolución, equiparable a la producida en la Revolución Industrial, en el ámbito económico.

### **3. MARCO JURÍDICO GENERAL DEL COMERCIO ELECTRÓNICO**

Con el escenario actual caracterizado porque no existe, como decíamos, un cuerpo jurídico único que regule internacionalmente las transacciones de comercio electrónico, no sólo el ámbito tributario es el que presenta una disparidad de regulaciones, puesto que cada jurisdicción presenta características bien diferenciadas en cuestiones como las normas mercantiles sobre contratación, protección del consumidor, protección de datos de carácter personal, operaciones de pago, firma electrónica, protección de la propiedad industrial e intelectual, etc.

A su vez, la jurisdicción encargada de dirimir los conflictos que pudieran surgir en las operaciones es también una cuestión de interés relevante en todos los ámbitos jurídicos del comercio electrónico, que tampoco está claramente solventada.

Aunque existen muy diversos enfoques, generalmente son dos las tendencias predominantes en el Derecho Mercantil acerca del modo de regular las desavenencias surgidas por el uso de Internet: una primera consistente en la creación de una normativa material específica, justificada por la obsolescencia del Derecho Mercantil Tradicional



en un mundo en permanente desarrollo como es el de las nuevas tecnologías y, una segunda, consistente en aplicar a las operaciones electrónicas las reglas generales del Derecho Internacional Privado bajo la defensa de que dichas transacciones no son nuevas, sino que simplemente ponen de manifiesto los mismos problemas de siempre pero, eso sí, revestidos de una tecnología en constante evolución.

Creemos que la primera tendencia llevaría a una armonización global legislativa o, incluso, al reconocimiento de Internet como una jurisdicción propia, asignando las disputas a un tribunal Internacional de Arbitraje de Internet o de una Corte internacional especial con competencia exclusiva para ellas.

Algunos detractores señalan que la principal dificultad de dicha tendencia es que Internet avanza de manera muy rápida, de tal modo que cuando se aprueba una norma, la tecnología ya ha cambiado, por lo que la regulación jurídica de Internet se vería obligada a estar en permanente estado de revisión, con la consecuente inseguridad jurídica que ello supondría para los operadores.

En cualquier caso, para la adopción de la primera solución, el concepto de soberanía de los Estados debería ser cuestionado, al menos en parte, y actualizado en aras a ofrecer la necesaria seguridad jurídica en las transacciones electrónicas. Si bien la aplicación de una norma configurada por consenso internacional a transacciones nacionales de comercio electrónico podría entrar en conflicto con las costumbres y usos jurídicos de determinados Estados respecto de sus operaciones interiores y, consecuentemente, vaciar la soberanía de los Estados, incluso, sobre las operaciones realizadas en sus territorios, resultaría imprescindible un compromiso de los Estados para que las normas internas sobre comercio electrónico estuvieran, al menos, alineadas internacionalmente. Esto no significa que la soberanía nacional tenga que desaparecer, pero sí que deba limitarse en diferentes vertientes mediante una estandarización jurídica internacional de principios básicos.

Aunque la globalización económica es una realidad que nadie discute, también exige un cambio en la concepción de la política internacional, donde debería primar el desarrollo global ante el específico de cada Estado.

Respecto de la segunda tendencia, se ha puesto claramente de manifiesto que, en ocasiones, no existen instrumentos de Derecho Internacional Privado que cubran determinados ámbitos o territorios, por lo que el Derecho Internacional se ha demostrado insuficiente, especialmente, en el ámbito tributario; tal sería el caso del comercio entre dos jurisdicciones que no dispongan de convenio bilateral para evitar la doble imposición, situación que, desgraciadamente, suele ser más frecuente de lo que imaginamos.

### **3.1. Contratación**

Según las normas internacionales, en las compraventas internacionales de mercancías, las obligaciones y derechos de las partes se regularán, en este orden:

- 1º. Por las estipulaciones del contrato.
- 2º. Por el Convenio de Viena y otros convenios internacionales (si las dos partes tienen su domicilio en países que hayan ratificado dichos convenios).
- 3º. Por la legislación del Estado que las partes hayan establecido en el contrato.

El principio de autonomía de la voluntad de las partes está contemplado en la mayor parte de los códigos civiles y mercantiles de los distintos Estados del mundo. En España, dicho principio está recogido en el artículo 1.255 del Código Civil y en el artículo 53 del Código de Comercio. De acuerdo al principio de autonomía de la voluntad, en las relaciones jurídicas de carácter civil y/o mercantil, las partes pueden estipular libremente lo que deseen, respetando en todo caso las normas imperativas de derecho público.

En el ámbito internacional, la normativa contractual está contenida en el Convenio de Viena<sup>63</sup>, elaborado por la CNUDMI y firmado el 11 de abril de 1980, de aplicación a día de hoy en ochenta y tres Estados, entre los que se encuentran los de la UE. Sin embargo,

---

<sup>63</sup> CNUDMI (2008), “Convención de las Naciones Unidas sobre los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías”, <http://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/sales/cisg/V1057000-CISG-s.pdf> .

cabe destacar que en la actualidad existen ciento noventa y cuatro Estados en el mundo, por lo que tan sólo cubriría el 42,78% de los Estados.

El Convenio de Viena rige los contratos de compraventa internacional de mercancías entre empresas privadas, con excepción de las ventas a consumidores y las ventas de servicios, así como las ventas de tipos concretos de mercancías.

El Convenio de Viena se aplica a los contratos de compraventa de mercancías concertados entre partes cuyos establecimientos se encuentren en distintos Estados Contratantes o cuando en virtud de las reglas de derecho internacional privado deba aplicarse la ley de un determinado Estado Contratante y también puede ser aplicable cuando las partes hayan convenido en ello. Sin embargo, cuestiones tan trascendentes como la validez del contrato y los efectos del contrato sobre la propiedad de los bienes vendidos, no entran en el ámbito del Convenio, por lo que se trata de ámbitos pendientes de consenso internacional.

La segunda parte del Convenio regula la formación del contrato, que se concierta mediante una oferta y su aceptación y la tercera parte trata de las obligaciones de las partes en el contrato. Entre las obligaciones de los vendedores figuran las de entregar las mercancías conforme a la cantidad y la calidad estipuladas en el contrato, así como en documentos conexos, y la de transferir la propiedad de los bienes.

Por su parte, los compradores están obligados a pagar el precio estipulado y a recibir las mercancías entregadas. Además, la tercera parte del Convenio prevé reglas comunes sobre las vías de recurso aplicables en caso de incumplimiento del contrato: la parte agraviada puede exigir el cumplimiento del contrato, reclamar daños y perjuicios o declarar resuelto el contrato en caso de incumplimiento esencial.

En disposiciones suplementarias se regula la transmisión del riesgo, el incumplimiento previo del contrato, los daños y perjuicios, y la exención del deber de cumplir el contrato. Si bien el Convenio deja en manos de las partes la forma que ha de revestir el contrato, los Estados pueden formular una declaración en la que requieran que el contrato figure por escrito.

Finalmente, el Convenio de Viena establece que las cuestiones que no estén expresamente resueltas en ella se dirimirán de conformidad con los principios generales en los que se basa la propia Convención o, a falta de tales principios, de conformidad con la ley aplicable en virtud de las normas de Derecho Internacional Privado.

En el ámbito europeo, la norma fundamental sobre contratación es el Convenio de Roma<sup>64</sup>, que resulta de aplicación obligada en todos los Estados miembros de la UE, ya que fue incorporado al acervo comunitario<sup>65</sup>.

El Convenio de Roma establece que los contratos entre negocios y empresas, excepto algunos casos (sucesión y familia, seguros), pueden regularse según la ley que elijan las partes. En relación con los contratos con consumidores, también denominados *business to consumer* (B2C) también se permite elegir la legislación nacional que rija el contrato; sin embargo, según los Convenios de Roma y Bruselas, la elección del derecho aplicable no debe privar al cliente de cualquier protección garantizada por las leyes obligatorias del país en el que el cliente está establecido. A su vez, el proveedor de los servicios informáticos ha de incluir una cláusula de ley aplicable, que debe situarse en alguna página obligatoria que el usuario haya de leer obligatoriamente, o en la de las condiciones generales. Lamentablemente, en Internet, los usuarios no suelen leer las condiciones de la contratación para conocer la ley aplicable.

---

<sup>64</sup> Convenio sobre la ley aplicable a las obligaciones contractuales abierto a la firma en Roma el 19 de junio de 1980, DOUE nº L 266, de 9/10/1980, <https://www.boe.es/doue/1980/266/L00001-00019.pdf>

<sup>65</sup> El denominado “*acervo comunitario*” comprende la base común de derechos y obligaciones que vincula al conjunto de los países de la Unión Europea (UE), como miembros de la UE, está en evolución constante y engloba: el contenido, los principios y los objetivos políticos de los Tratados; la legislación adoptada en aplicación de los Tratados y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la UE; las declaraciones y resoluciones adoptadas en el marco de la UE; los actos en materia de política exterior y de seguridad común; los actos acordados en materia de justicia y asuntos de interior y los acuerdos internacionales celebrados por la UE y los celebrados por los países de la UE entre sí en el ámbito de las actividades de la UE. Los países candidatos deben aceptarlo antes de adherirse a la UE y las exenciones al mismo son escasas y de alcance limitado. Los países candidatos deben incorporar el acervo en su ordenamiento jurídico nacional, a más tardar, en la fecha de su adhesión a la UE y están obligados a aplicarlo a partir de esa fecha.

En ausencia de pacto al respecto, resultaría de aplicación la ley de aquel país con el que exista una “*relación más directa*” (art. 4 de la Convención de Roma) que, para el caso del comercio electrónico, reiterada jurisprudencia concluye que la “*relación más directa*” se debe entender con aquel país donde la página web tenga físicamente instalados sus servidores.

### **3.2. Protección al consumidor**

El consumidor, que en toda relación de consumo es generalmente la parte más débil, en las operaciones celebradas a través de medios electrónicos, que se proyectan más allá de las fronteras de un Estado, puede encontrarse en una situación de gran vulnerabilidad.

El Derecho Internacional tiene como labor la creación de mecanismos que brinden confianza al consumidor por lo que resulta necesario un “*nuevo paradigma de confianza*”<sup>66</sup> para adaptar el derecho del consumidor al comercio electrónico.

En 1985 la Asamblea General de las Naciones Unidas aprobó las Directrices para la protección del consumidor<sup>67</sup>, que constituyen un conjunto de orientaciones generales dirigidas a las organizaciones de la ONU y a los Estados miembros que se redactaron con los siguientes objetivos:

- ayudar a los países a lograr o mantener una protección adecuada de sus habitantes en calidad de consumidores;
- facilitar las modalidades de producción y distribución que respondan a las necesidades y los deseos de los consumidores (considerándose necesidades legítimas la protección de su salud y seguridad, el acceso a la información, su educación para el consumo inteligente, el resarcimiento efectivo frente a un daño,

---

<sup>66</sup> C. LIMA MARQUES (2004), “*Confiança no Comércio Eletrônico e a Proteção do Consumidor*”, Editora Revista dos Tribunais, Sao Paulo.

<sup>67</sup> ONU (1985), “*Directrices para la protección del consumidor*”, <http://unctad.org/es/Docs/poditccclpm21.sp.pdf> .

y la posibilidad de constituir organizaciones independientes para la protección de sus intereses);

- instar a los productores de bienes y servicios a que cumplan estrictas normas éticas de conducta;
- poner freno a las prácticas comerciales abusivas;
- facilitar la creación de organizaciones de defensa de los consumidores y usuarios;
- fomentar la cooperación internacional en la esfera de la protección al consumidor;
- y,
- promover la formación de mercados que ofrezcan a los consumidores mayor selección a precios más bajos.

Por iniciativa de la Conferencia de Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo (UNCTAD), en 2012 se decidió iniciar la revisión de las Directrices de las Naciones Unidas sobre Protección del Consumidor debido a que, en los últimos años, habían surgido nuevos temas de interés relacionados con la revolución tecnológica que hacía necesario establecer nuevas guías, entre ellos, el comercio electrónico.

La Séptima Conferencia de las Naciones Unidas (ONU) aprobó el nuevo texto de las Directrices<sup>68</sup> en julio de 2015.

En dicho texto se incluyó un nuevo capítulo dedicado en exclusiva al comercio electrónico que dispone lo siguiente:

*“63. Los Estados Miembros deben esforzarse por fomentar la confianza de los consumidores en el comercio electrónico, mediante la formulación constante de políticas de protección del consumidor transparentes y eficaces, que garanticen un grado de protección que no sea inferior al otorgado en otras formas de comercio.*

---

<sup>68</sup> ONU (2016), “Directrices para la protección del consumidor”, [http://unctad.org/es/PublicationsLibrary/ditccplpmisc2016d1\\_es.pdf](http://unctad.org/es/PublicationsLibrary/ditccplpmisc2016d1_es.pdf) .

*64. Los Estados Miembros deben, cuando proceda, examinar las políticas de protección del consumidor en vigor para dar cabida a las características especiales del comercio electrónico y garantizar que los consumidores y las empresas estén informados y sean conscientes de sus derechos y obligaciones en el mercado digital.*

*65. Los Estados Miembros podrían tal vez examinar las directrices y normas internacionales pertinentes sobre el comercio electrónico y sus correspondientes revisiones y, en su caso, adaptar esas directrices y normas a sus circunstancias económicas, sociales y ambientales, para que puedan acatarlas, y colaborar con otros Estados Miembros en su aplicación a través de las fronteras. Al hacerlo, los Estados Miembros podrían tal vez estudiar las Directrices para la Protección de los Consumidores en el Contexto del Comercio Electrónico de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económicos.”*

### **3.3. Protección de datos de carácter personal**

Ante la llegada de la tecnología de la información a diversos ámbitos de la vida económica y social, y teniendo en cuenta la creciente importancia y poder del procesamiento informatizado de datos, en 1980, la OCDE decidió elaborar unas líneas directrices<sup>69</sup> sobre política internacional de protección de la privacidad y los flujos transfronterizos de datos personales, que se han ido actualizando a lo largo de los años, y que constituyen los estándares mínimos de las diferentes regulaciones elaboradas por los Estados que forman parte de la OCDE.

No obstante, dichas normas son bastante genéricas y se deben complementar con otras medidas de protección de la privacidad y de las libertades individuales, lo que en ocasiones propicia amplias diferencias de regulación entre jurisdicciones.

Los principios básicos establecidos en dichas directrices fueron los siguientes:

---

<sup>69</sup> OCDE (1980), “Directrices de la OCDE sobre protección de la privacidad y flujos transfronterizos de datos personales”, OECD Publishing, Paris, [http://www.oecd.org/sti/ieconomy/oecd\\_privacy\\_framework.pdf](http://www.oecd.org/sti/ieconomy/oecd_privacy_framework.pdf) .

- *Principio de limitación de recogida:* deberán existir límites para la recogida de datos personales y cualquiera de estos datos deberán obtenerse con medios legales y justos y, siempre que sea apropiado, con el conocimiento o consentimiento del sujeto implicado.
- *Principio de calidad de los datos:* los datos personales deberán ser relevantes para el propósito de su uso y, en la medida de lo necesario para dicho propósito, exactos, completos y actuales.
- *Principio de especificación del propósito:* el propósito de la recogida de datos se deberá especificar a más tardar en el momento en que se produce dicha recogida, y su uso se verá limitado al cumplimiento de los objetivos u otros que no sean incompatibles con el propósito original, especificando en cada momento el cambio de objetivo.
- *Principio de limitación de uso:* no se deberá divulgar, poner a disposición o usar los datos personales para los propósitos expuestos, excepto:
  - si se tiene el consentimiento del sujeto implicado o
  - por imposición legal o de las autoridades.
- *Principio de salvaguardia de la seguridad:* se emplearán salvaguardias razonables de seguridad para proteger los datos personales contra riesgos, tales como pérdida, acceso no autorizado, destrucción, uso, modificación o divulgación de los mismos.

### **3.4. Operaciones de pago**

Las operaciones de pago en Internet se encuentran incluidas dentro de las diferentes normativas que regulan las transacciones financieras. Se trata, por tanto, de un ámbito en el que los reguladores (Bancos Centrales) son quienes emiten la normativa que les afecta y ejercen el control sobre ellas.

Los principales instrumentos de pago a través de Internet son:



- La tarjeta bancaria (crédito o débito).

El pago mediante tarjeta es, sin duda, la más popular y extendida de las formas de pago empleadas en el comercio electrónico y hasta fechas muy recientes los esfuerzos han ido destinados a ofrecer seguridad y fiabilidad a su uso.

Dentro de las tarjetas bancarias podemos distinguir las tarjetas monedero, que son tarjetas emitidas por una entidad bancaria que incorporan un chip en el cual puede ser almacenado, previo pago en la entidad bancaria emisora, un valor monetario que puede, a su vez, ser descontado fraccionaria o completamente en cualquier comercio que posea un lector de este tipo de tarjetas.

- El dinero electrónico.

El dinero no es otra cosa que la representación de un valor abstracto, admitido para la realización de intercambios y respaldado por una autoridad. En el supuesto del dinero electrónico esta representación, en lugar de papel, estaría contenida en bits y, concretamente en cupones criptográficos.

Aunque más adelante se estudian en profundidad los problemas que plantea la utilización de las monedas virtuales no respaldadas por autoridades, en el ámbito tributario y su diferencia con el dinero electrónico, cabe señalar aquí que su funcionamiento podría estructurarse en dos fases:

a) Creación del dinero electrónico.

Para poder utilizar esta forma de pago, el usuario debe convertirse en titular de una cuenta corriente en una entidad bancaria que emita moneda electrónica. Previa petición del cliente al banco, el usuario, mediante un programa informático suministrado por la entidad, puede crear y gestionar una cuenta de dinero electrónico. El programa gestor de la cuenta atribuye a cada moneda un número de serie aleatorio, que es firmado digitalmente por el usuario y enviado al banco para que éste atribuya a la nueva moneda un valor económico determinado. Recibido por el banco, éste procede a verificar la firma digital y a comprobar la identidad del cliente y la integridad del mensaje. Realizado esto, el banco firma digitalmente la

“moneda” atribuyéndole un valor económico determinado, valor que, simultáneamente, es descontado de la cuenta tradicional del titular. Finalmente, el titular recibe la moneda firmada por el banco con un valor determinado, preparada para ser usada como medio de pago en el ámbito del comercio electrónico.

b) Pago mediante dinero electrónico.

Llegado el momento del pago, el titular, mediante el programa de gestión, transferirá al comerciante las monedas correspondientes al importe de la deuda. Recibidas por el comerciante, éste conecta con el banco y verifica dos extremos:

- La autenticidad de éstas, comprobación que realiza la entidad bancaria verificando su firma electrónica en las monedas remitidas por el comerciante.
- Que las monedas no han sido usadas.

Realizadas estas comprobaciones, la entidad bancaria ingresa en la cuenta del comerciante la cantidad económica equivalente al valor de las monedas.

A simple vista es fácil reconocer las ventajas que el dinero electrónico ofrece como modo de articulación del cumplimiento del pago. No obstante, también presenta dificultades que no deben ser obviadas, como por ejemplo, el esfuerzo de las entidades bancarias que, con el fin evitar un doble uso de las mismas, deberán almacenar el número de serie de cada moneda gastada, labor que con la generalización de su uso y con el transcurso del tiempo puede convertirse en una tarea compleja de gestionar o el propio coste en tiempo por la continua necesidad de conexión con el banco, tanto por parte del titular de las monedas como del comerciante.

- Cheques y órdenes de pago electrónicas.

Un ejemplo de sistema de cheque electrónico es el *eCheck* definido por el *Financial Service Technology Consortium*, un consorcio de más de 90 miembros, principalmente bancos, que colaboran de forma no competitiva en el desarrollo de proyectos técnicos. El consorcio utiliza una tarjeta inteligente para implementar un talonario de cheques electrónicos seguro. La Tesorería estadounidense firmó en

junio de 1998 su primer cheque electrónico usando este sistema, que en la actualidad se utiliza habitualmente, especialmente, en Estados Unidos.

Otro ejemplo es el sistema Net Cheque, desarrollado por la Universidad del Sur de California, que básicamente reproduce en la Red el sistema usual de emisión de cheques y compensación entre bancos.

Respecto de las órdenes de pago electrónicas, en el año 1987 la CNUDMI elaboró una Guía<sup>70</sup> que trató de regular las transferencias electrónicas de fondos. Esta Guía ya dedicaba íntegramente su Capítulo V a los *Problemas jurídicos que plantea la transferencia electrónica de fondos*, donde se identificaban cuarenta y un problemas pendientes de resolver.

En los años siguientes han sido las autoridades bancarias y monetarias, como principales garantes del buen funcionamiento del sistema financiero, quienes han desarrollado las normas sobre transferencias electrónicas de fondos a través de una extensa regulación.

En el ámbito europeo cabe destacar la publicación de las Directrices<sup>71</sup> sobre pagos electrónicos del Banco Central Europeo, que establecen un conjunto de requisitos mínimos relativos a la seguridad de los pagos por Internet. Las Directrices se basan en las normas de la Directiva 2007/64/CE<sup>72</sup> relativa a los requisitos de información aplicables a los servicios de pago y las obligaciones de los proveedores de servicios de pago (PSP) en relación con la prestación de dichos servicios. Las Directrices no

---

<sup>70</sup> CNUDMI (1987), "Guía Jurídica de la CNUDMI sobre Transferencias Electrónicas de Fondos", [http://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/payments/transfers/LG\\_E-fundstransfer-s.pdf](http://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/payments/transfers/LG_E-fundstransfer-s.pdf) .

<sup>71</sup> BCE (2014), "Directrices definitivas sobre la seguridad de los pagos por Internet", <http://www.bde.es/f/webbde/INF/MenuHorizontal/Normativa/guias/EBA-GL-2014-12.pdf> .

<sup>72</sup> Directiva 2007/64/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de noviembre de 2007, sobre servicios de pago en el mercado interior, por la que se modifican las Directivas 97/7/CE, 2002/65/CE, 2005/60/CE y 2006/48/CE y por la que se deroga la Directiva 97/5/CE, DOUE nº L 319, de 05/12/2007, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A32007L0064>

afectan a la validez de las Recomendaciones para la seguridad de los pagos por Internet<sup>73</sup> que ya emitió, en 2013, Banco Central Europeo.

- El pago mediante aplicaciones para dispositivos móviles (tabletas y teléfonos).

La generalización del teléfono móvil ha llevado a algunas empresas telefónicas a desarrollar sistemas de pago basados en el uso del teléfono móvil.

El usuario de este medio de pago puede optar por dos opciones:

- Sistema de pago basado en tarjetas prepago (a semejanza de las populares tarjetas telefónicas), donde el usuario adquiere una tarjeta prepago en cualquiera de los establecimientos autorizados por la compañía prestadora del servicio.

Elegido el comerciante, en Internet o en cualquier otra red abierta que admita este tipo de pago, y el producto deseado, el usuario presionará el icono de la empresa suministradora del servicio de pago.

En ese momento se inicia una conexión segura con la empresa suministradora del servicio de pago, la cual solicitará al usuario que introduzca las catorce cifras del código secreto incluido en la tarjeta prepago. De esta forma, la empresa suministradora del servicio de pago conocerá el importe total del que el usuario es acreedor, procediendo a autorizar el pago si el precio del bien o del servicio es inferior al saldo remanente en la tarjeta prepago.

Autorizado el pago, el titular recibirá una factura electrónica en la que se le indicará la información acerca del bien adquirido y el precio que por él se ha efectuado.

Los comerciantes deben admitir el pago y celebrar contratos de adhesión con cada una de las compañías que ofrecen este servicio, por lo que el usuario sólo

---

<sup>73</sup> BCE (2013), "Recommendations for the security of Internet payments", <http://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/recommendationssecurityinternetpaymentsoutcomofpcfinalversionafterpc201301en.pdf?ea09bd2b9f5008bf6308c8ebd5a74156> .

puede pagar por este medio en un limitado número de comercios y no, como ocurre en los pagos con tarjeta, en la mayoría absoluta de los establecimientos virtuales.

- Sistema de pago en cargo indirecto a la tarjeta de crédito del usuario, previa confirmación del pago a través de la aplicación.

Para la utilización de este sistema es necesario convertirse en titular de una tarjeta de crédito. Una vez efectuada la confirmación, la entidad emisora de la tarjeta autoriza la operación y hace efectivo el pago por los medios tradicionales de pago con tarjeta.

- Sistemas de pago en Internet.

El más conocido de estos servicios es *PayPal*, creado por el grupo empresarial *eBay* como una manera de competir con las tarjetas de crédito. Este sistema permite hacer transacciones electrónicas sin necesidad de proporcionar el número de tarjeta de crédito, únicamente es necesario una dirección de correo electrónico. La principal ventaja que ofrece es que se paga con una tarjeta de crédito que se da de alta en la cuenta del usuario de *PayPal*, pero en cada transacción, los números de la tarjeta nunca serán revelados al vendedor ni viajarán por la red. Por ello, en *PayPal* no hay que introducir los datos de la tarjeta de crédito en cada compra. Sólo es necesario un nombre de usuario y una contraseña para realizar pagos o enviar dinero.

Con posterioridad se creó *Google Wallet*, que es un sistema que permite a sus usuarios almacenar todo tipo de tarjetas de débito, crédito, de puntos o de regalo para pagar cualquier tipo de transacción en Internet con ellas. Esta aplicación fue lanzada en Estados Unidos en 2011 y ya en 2013 se integró con la aplicación de correo electrónico *Gmail*, permitiendo enviar dinero a través de archivos adjuntos de esta plataforma de correo electrónico.

### 3.5. Firma electrónica

Conforme a lo dispuesto en el artículo 9.3 de la Convención de las Naciones Unidas sobre Comunicaciones Electrónicas en los Contratos Internacionales:

*“3. Cuando la ley requiera que una comunicación o un contrato sea firmado, por una parte, o prevea consecuencias en el caso de que no se firme, ese requisito se dará por cumplido respecto de una comunicación electrónica:*

- a) Si se utiliza un método para determinar la identidad de esa parte y para indicar la voluntad que tiene tal parte respecto de la información consignada en la comunicación electrónica; y*
- b) Si el método empleado:*
  - a. O bien es tan fiable como sea apropiado para los fines para los que se generó o transmitió la comunicación electrónica, atendidas todas las circunstancias del caso, inclusive todo acuerdo aplicable; o*
  - b. Se ha demostrado en la práctica que, por sí solo o con el respaldo de otras pruebas, dicho método ha cumplido las funciones enunciadas en el apartado a) supra.”*

Por su parte, la Ley Modelo de la CNUDMI sobre las Firmas Electrónicas establece que la firma electrónica se considerará fiable cuando:

- a) los datos de creación de la firma, en el contexto en que son utilizados, corresponden exclusivamente al firmante;
- b) los datos de creación de la firma estaban, en el momento de la firma, bajo el control exclusivo del firmante;
- c) es posible detectar cualquier alteración de la firma electrónica hecha después del momento de la firma; y
- d) cuando uno de los objetivos del requisito legal de firma consista en dar seguridades en cuanto a la integridad de la información a que corresponde, es posible detectar cualquier alteración de esa información hecha después del momento de la firma.

En esta línea, en el ámbito europeo la Directiva sobre firma electrónica<sup>74</sup> estableció los requisitos de lo que se denomina “firma electrónica avanzada”, que son los siguientes:

- estar vinculada al firmante de manera única;
- permitir la identificación del firmante;
- haber sido creada utilizando medios que los firmantes pueden mantener bajo su exclusivo control;
- estar vinculada al documento electrónico que se debe autenticar de modo que cualquier cambio ulterior del documento sea detectable.

A pesar de que la firma electrónica es una de las materias en que encontramos una mayor regulación internacional dentro del comercio electrónico los Estados han tenido en cuenta los principios consagrados en las Leyes Modelos, pero centrándose en necesidades nacionales, por lo que se ha generado un sistema complejo con soluciones distintas que crean obstáculos a las transacciones transfronterizas, lastrando el funcionamiento del mercado para las empresas y ciudadanos a nivel internacional<sup>75</sup>.

### **3.6. Protección intelectual, industrial y nombres de dominio**

Las nuevas tecnologías han supuesto y suponen un reto para el Derecho en general y, en particular, para el Derecho de Protección Intelectual e Industrial.

La propiedad intelectual es una expresión jurídica que engloba la propiedad industrial, el derecho de autor y los derechos conexos, mientras que la propiedad industrial comprende la protección de las patentes, marcas, dibujos y modelos industriales e

---

<sup>74</sup> Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de diciembre de 1999 por la que se establece un marco común para la firma electrónica, DOUE n° L 013 de 19/01/2000, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex%3A31999L0093>

<sup>75</sup> A. MERCHÁN MURILLO (2012), “La firma electrónica: problemas en su reconocimiento transfronterizo”, Revista de Contratación Electrónica N° 117, Enero 2012.

indicaciones geográficas. En algunos países, incluye también la protección de los modelos de utilidad, los esquemas de trazado o topografías de circuitos integrados y la protección contra la competencia desleal y/o la protección de la información no divulgada o de los secretos comerciales.

En el comercio electrónico, la propiedad intelectual es fundamental puesto que las transacciones se realizan a través de redes suponen, a menudo, la venta de productos y servicios basados en dicha propiedad y en la concesión de las licencias correspondientes como música, imágenes, fotos, programas informáticos, diseños, módulos de capacitación, sistemas, etc.

Además, es la propiedad intelectual lo que hace funcionar el comercio electrónico: los programas informáticos, las redes, diseños, circuitos integrados, enrutadores o *routers* y conmutadores, la interfaz de usuario, etc. son elementos de propiedad intelectual y se protegen, por tanto, mediante derechos de propiedad intelectual.

Las marcas son también una parte fundamental del comercio electrónico, y el desarrollo de la marca, el reconocimiento del cliente y el buen nombre, elementos fundamentales de una empresa en Internet, están protegidos precisamente por estas.

El alcance global que ofrece el medio digital lleva a que la protección de la propiedad intelectual e industrial suponga un reto para el Derecho Internacional Privado que según ciertos autores<sup>76</sup>, reclama una adecuada regulación que tenga en cuenta las particulares características de Internet ya que ante la ausencia de una regulación internacional de este tipo de relaciones jurídicas, las respuestas a un gran número de infracciones de derechos de propiedad intelectual en el contexto digital deben resolverse desde la perspectiva del Derecho Internacional Privado. Siendo Internet global, y resultando todavía la propiedad intelectual una materia vinculada al principio de territorialidad,

---

<sup>76</sup> L. ESTEVE GONZÁLEZ (2010), "La protección internacional de la propiedad intelectual (derechos de autor y conexos) en el contexto digital: QuoVadis", UAIPIT, <http://www.uaipit.com/files/congresos/doclydia.pdf> .



puede resultar que un acto realizado mediante Internet pueda resultar atentatorio contra los derechos de autor en un país y, sin embargo, no lo sea en otro.

Un ejemplo claro de ello pudiera ser el de *Google*, el buscador más utilizado de Internet, que rastrea e indexa la información de la red de una forma eficiente para producir resultados de búsqueda satisfactorios. El problema que ha dado lugar a diferentes litigios en esta compañía, en el ámbito de la propiedad intelectual, es que el buscador almacena y reproduce textos, noticias, imágenes, libros, vídeos, etc., vulnerando así las normas sobre derechos de autor de algunos Estados, viéndose obligada la empresa, en algunos de ellos, a reducir los contenidos indexados.

La Organización Mundial de la Propiedad Intelectual (OMPI) es el foro mundial encargado de elaborar las políticas y promover la cooperación en materia de propiedad intelectual.

Por otra parte, existe un ámbito exclusivo del comercio electrónico, como es el de los nombres de dominio, en el que afortunadamente sí existe una regulación consensuada internacionalmente.

Un nombre de dominio es el nombre que registran los usuarios de Internet para identificar una determinada página web; es un concepto equiparable a su ubicación en la red, aunque inmaterial.

Los tipos de dominios que existen en la actualidad y que pueden registrarse se engloban dentro de las siguientes categorías:

- dominios genéricos, que no se ajustan a un país específico como, por ejemplo, “.com”, “.net”, “.org”, “.edu”, “.gob”, etc.
- dominios territoriales, correspondientes a códigos de países como, por ejemplo, “.es” para España o “.fr” para Francia.
- dominios de tercer nivel, que tienen la misma finalidad que los dominios genéricos, sólo que adquieren también la identidad territorial de los dominios territoriales como, por ejemplo, “.com.es”, “.edu.fr”.

- dominios especializados y limitados, si reúne determinadas condiciones (por ejemplo, “.biz” para las empresas comerciales).

Por lo general, la *Internet Corporation for Assigned Names and Numbers* (ICANN) administra los nombres de dominio. Sin embargo, son los registradores de Internet acreditados por el ICANN quienes manejan los diferentes registros.

La ICANN es una organización sin fines de lucro creada el 18 de septiembre de 1998 con objeto de encargarse de cierto número de tareas realizadas con anterioridad a esa fecha por otra organización, la IANA. Su sede radica en California y está sujeta a las leyes de dicho Estado.

Generalmente, la ICANN trabaja en estrecha colaboración con la OMPI, que es el principal proveedor de servicios de solución de controversias en materia de nombres de dominio de Internet, a través de un procedimiento que se lleva a cabo en formato electrónico y que, en el plazo de tan sólo dos meses, concluye con resoluciones ejecutables.

### **3.7. Aduanas**

El Acuerdo sobre Tecnología de la Información (ATI) de la OMC<sup>77</sup> es el primer acuerdo de liberalización arancelaria, y el más importante, negociado en la OMC, tras su establecimiento en 1995, pues condujo a la eliminación de los derechos de importación aplicados a los productos tecnológicos, que en 2013 representaban un valor estimado de 1,6 billones de dólares, casi tres veces más que cuando el acuerdo se suscribió en 1996.

---

<sup>77</sup> OMC (1996), “Declaración Ministerial sobre el Comercio de Productos de Tecnología de la Información”, [https://www.wto.org/spanish/docs\\_s/legal\\_s/itadec\\_s.htm](https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/itadec_s.htm) .

El sector de la tecnología de la información ha sido uno de los de más rápido crecimiento en el comercio mundial. En 2016, el comercio de estos productos representaba el 19% de las exportaciones mundiales<sup>78</sup>.

**GRÁFICO 1. Exportaciones de productos de alta tecnología 2016**  
(% de las exportaciones de productos manufacturados)



*Fuente: Banco Mundial*

El ATI abarca un gran número de productos de alta tecnología, incluidos ordenadores, equipos de telecomunicaciones, semiconductores, equipos de fabricación y prueba de semiconductores, soportes lógicos, instrumentos científicos, y casi todas las partes y accesorios de estos productos.

La participación en el ATI fue inicialmente de veintinueve miembros y en la actualidad, tras la reciente adhesión de la República de Seychelles, incluye ya a ochenta y un

<sup>78</sup> Fuente: Banco Mundial, <https://datos.bancomundial.org/indicador/TX.VAL.ICTG.ZS.UN> .

miembros de la OMC, que representan aproximadamente el 97% del comercio mundial de productos de tecnología de la información.

El ATI exige que cada participante elimine y consolide a un nivel nulo los derechos de aduana aplicados a todos los productos especificados en el Acuerdo.

Debido a que las concesiones que figuran en el ATI están incluidas en las listas de concesiones anexas al Acuerdo sobre la OMC de los participantes, la eliminación arancelaria se realiza en régimen de la nación más favorecida, lo que significa que incluso los países que no son partes en el ATI se pueden beneficiar de las oportunidades de comercio creadas por la eliminación arancelaria en el marco del ATI.

En mayo de 2012, con ocasión del 15º aniversario del ATI, se reconoció que habían surgido categorías nuevas de productos de tecnología de la información, incluidas algunas no comprendidas en el ámbito actual del ATI. A la luz de los nuevos avances tecnológicos, algunos miembros de la OMC consideraron que debía ampliarse el número de productos comprendidos en el ATI.

En junio de 2012, treinta y tres miembros de la OMC iniciaron un proceso informal con miras a entablar negociaciones para la ampliación del ATI. Este proceso condujo al establecimiento de un grupo de trabajo técnico que se reunió oficiosamente en Ginebra, al margen del marco formal del Comité del ATI de la OMC. El número de participantes en las negociaciones sobre la ampliación del ATI pronto aumentó a cincuenta y cuatro miembros de la OMC.

Tras 17 rondas de negociaciones, el sábado 18 de julio de 2015, los negociadores se acercaron a un acuerdo sobre una lista de productos que quedarían abarcados por el ATI ampliado, junto con un proyecto de declaración que describe cómo se aplicaría el acuerdo.

En una reunión celebrada el 24 de julio de 2015, casi todos los participantes convinieron en ampliar la lista de productos comprendidos en el Acuerdo sobre Tecnología de la Información eliminando los aranceles aplicados a una lista adicional de 201 productos.

El comercio anual de esos 201 productos se ha valorado en más de 1,3 billones de dólares y hoy representa aproximadamente el 7% del comercio mundial total.

El nuevo acuerdo incluye los semiconductores de nueva generación, los equipos para la fabricación de semiconductores, los lentes ópticos, los dispositivos de navegación por GPS y los equipos médicos, incluidos los productos de diagnóstico de visualización por resonancia magnética y los aparatos de diagnóstico por exploración ultrasónica.

### **3.8. Jurisdicción**

El criterio más habitual para la determinación del tribunal competente internacionalmente en materia comercial es el del domicilio del demandado. Sin embargo, según los Convenios de Roma y Bruselas, y a diferencia de los contratos B2B, el consumidor siempre tiene derecho a presentar una demanda o a ser demandado en los tribunales de su país de origen.

En cualquier caso, en el ámbito del comercio electrónico, la determinación del domicilio no está exenta de dificultades ya que es frecuente que una de las partes desconozca el domicilio de la persona física o jurídica con quien contrata.

Aunque en el ámbito europeo la normativa impone a los prestadores de servicios de la sociedad de la información la obligación de disponer de los medios que permitan, tanto a los destinatarios del servicio como a los órganos administrativos o judiciales competentes, acceder por medios electrónicos, de forma permanente, fácil, directa y gratuita, entre otros datos, a *“su residencia o domicilio o, en su defecto, la dirección de uno de sus establecimientos permanentes en España”*, tal obligación no está establecida en otras jurisdicciones.

La Convención de Naciones Unidas sobre Comunicaciones Electrónicas<sup>79</sup> establece una presunción de que *“el establecimiento de una parte está en el lugar por ella indicado, salvo que otra parte demuestre que la parte que hizo esa indicación no tiene establecimiento alguno en ese lugar”*.

A su vez, la Convención dispone que, si una parte no ha indicado un establecimiento y tiene más de uno, su establecimiento a efectos de la Convención será el que tenga la relación más estrecha con el contrato pertinente, habida cuenta de las circunstancias conocidas o previstas por las partes en cualquier momento antes de la celebración del contrato o al concluirse éste. Como vemos, al referirse la Convención a *“la relación más estrecha”* es un concepto jurídico indeterminado que suele dar lugar a muchos conflictos a la hora de determinar la jurisdicción competente.

Cabe destacar que la Convención dispone que un lugar no constituye un establecimiento, por el mero hecho de que sea el lugar donde estén ubicados el equipo y la tecnología que sirvan de soporte para el sistema de información utilizado por una de las partes para la formación de un contrato, o donde otras partes puedan obtener acceso a dicho sistema de información.

Tampoco el hecho de que una parte haga uso de un nombre de dominio o de una dirección de correo electrónico vinculados a cierto país crea la presunción de que su establecimiento se encuentra en dicho país.

Finalmente, la Convención también dispone que si una de las partes fuera persona física que no tiene establecimiento, se tendrá en cuenta a tal efecto su lugar de residencia habitual. Sin embargo, es capital señalar que hoy en día dicha Convención sólo ha sido firmada por dieciocho Estados, es decir, por un aproximadamente, un 9% de los países del mundo.

---

<sup>79</sup> CNUDMI (2005), “Convención de las Naciones Unidas sobre la Utilización de las Comunicaciones Electrónicas en los Contratos Internacionales”, [http://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/electcom/06-57455\\_Ebook.pdf](http://www.uncitral.org/pdf/spanish/texts/electcom/06-57455_Ebook.pdf).

## **4. PRINCIPIOS INSPIRADORES DE LA TRIBUTACIÓN DEL COMERCIO ELECTRÓNICO**

Como ya señalamos en epígrafes anteriores, en la Conferencia de Ottawa y, poco tiempo después, en la de Turku, la OCDE adoptó el marco tributario que ha venido siendo aceptado desde entonces por la mayoría de los países, como base para proseguir con los trabajos para afrontar los retos que presenta la fiscalidad del comercio electrónico.

El acuerdo adoptado en Ottawa referente a que *“los mismos principios que aplican las administraciones al comercio convencional deberían aplicarse al comercio electrónico”* siguen estando vigentes y, por tanto, deberían tenerse presentes en las iniciativas regulatorias del comercio electrónico; concretamente los principios de neutralidad, eficiencia, claridad y simplicidad, equidad y eficacia y flexibilidad deberían inspirar la normativa tributaria.

La Conferencia de Ottawa también confirmó la importancia de distinguir, en el ámbito del comercio electrónico, entre aranceles e impuestos. Existía un amplio consenso respecto a la propuesta de que los productos digitales no estuvieran sujetos a aranceles, aunque no se contemplaba que el comercio electrónico se desarrollara en un entorno libre de impuestos puesto que, como veremos a continuación, resultaría contrario al principio de neutralidad establecido en el marco tributario de Ottawa.

### **4.1. Principio de neutralidad**

El principio de neutralidad defiende que la fiscalidad debe asegurar la neutralidad entre las diferentes formas de comercio electrónico y entre este y el comercio convencional.

Las decisiones empresariales deben estar motivadas por consideraciones económicas y no fiscales y, en consecuencia, los contribuyentes que se encuentren ante las mismas situaciones y que efectúen operaciones semejantes, deberían estar sometidos a niveles de imposición similares.

Conviene estudiar por separado las dos vertientes de aplicación del principio de neutralidad: la neutralidad entre el comercio electrónico y el tradicional y la neutralidad entre las diferentes operaciones de comercio electrónico.

En primer lugar, la aplicación del principio de neutralidad entre las operaciones de comercio electrónico y las del comercio convencional llevó a descartar originalmente por los Estados el establecimiento de un sistema tributario diferenciado para las operaciones de comercio electrónico. Por ello, las propuestas relativas al *bit tax*, que proponía gravar la corriente de datos en vez de la transacción realizada, fue descartada casi desde el momento de su planteamiento.

Algunos autores<sup>80</sup> consideran que la opción de aplicar tributos específicos al comercio electrónico no contribuye a la correcta aplicación del principio de neutralidad, por lo que creen más adecuada la adaptación de los tributos válidos para el comercio tradicional al comercio electrónico.

A su vez, también en aplicación del principio de neutralidad, se descartó la idea de dejar el ámbito de Internet como un espacio libre de impuestos. Tal y como defiende el profesor GARCÍA NOVOA<sup>81</sup>: *“El sistema fiscal no debe interferir en la competencia y consolidar una situación como la que en la actualidad se apunta, y en la que, al amparo de un evidente vacío normativo, vender a través de Internet determinados productos en formato digital, es fiscalmente más rentable que hacerlo en formato tradicional y por los canales convencionales.”*

Nótese, sin embargo, que tanto la aplicación de un sistema tributario diferenciado, como la exención total de impuestos del comercio electrónico, aunque vulnerarían la neutralidad respecto del comercio tradicional, no contravendrían la neutralidad fiscal entre las diferentes formas de comercio electrónico, salvo que se establecieran, en el

---

<sup>80</sup> R. ALAMO CERRILLO y M.G. LAGOS RODRIGUEZ (2013), “La neutralidad en las operaciones comerciales electrónicas”, Instituto de Estudios Fiscales, DOC nº1/2013.

<sup>81</sup> C. GARCÍA NOVOA (2001), “Consideraciones sobre la Tributación del Comercio Electrónico (y II)”, Quincena Fiscal Aranzadi nº 16/2001 (Doctrina), Editorial Aranzadi, SA, Pamplona. 2001.



primer caso, normas tributarias diferentes para las diversas formas de comercio electrónico.

Sin embargo, aunque podemos afirmar que el principio de neutralidad puede considerarse el más importante, puesto que es el que garantiza un desarrollo sin obstáculos del comercio electrónico, su aplicación con alcance internacional es de difícil cumplimiento, sin atentar contra la soberanía tributaria de los Estados.

En efecto, la neutralidad entre las diferentes operaciones de comercio electrónico sólo podría conseguirse si todos los Estados consensuaran el nivel impositivo de las operaciones de comercio electrónico; en la medida en que una misma operación tribute en un Estado a un tipo impositivo y, en otro, a otro distinto, va a resultar complicado que dos operaciones de comercio electrónico sean neutrales entre sí.

Las diferentes opciones de política fiscal de los Estados, en paralelo a la globalidad de comercio electrónico y a la consecuente capacidad de los operadores del mismo para establecerse en la jurisdicción que tenga establecida una menor tributación, llevan produciendo desde los inicios de la era de Internet innumerables distorsiones del principio de neutralidad.

Si bien es cierto que ha existido una tendencia internacional de acercamiento en algunas cuestiones normativas, como, por ejemplo, en la definición de lo que debe considerarse establecimiento permanente para localizar geográficamente a los operadores de comercio electrónico y determinar el Estado a quien corresponde la exacción de los impuestos, en la medida en que no exista una coordinación de las políticas tributarias en otros aspectos, alcanzar de manera absoluta el principio de neutralidad va a resultar muy difícil en un mundo globalizado.

#### **4.2. Principio de eficiencia**

Según el principio de eficiencia, los costes derivados del cumplimiento de las obligaciones fiscales para los contribuyentes, así como el coste de gestión para la Administración tributaria deberían ser los mínimos posibles.

El Diccionario esencial de la lengua española, de la Real Academia Española define la eficiencia como la “*capacidad de disponer de alguien o de algo para conseguir un efecto determinado*”, definición muy similar a la de eficacia que, según el mismo Diccionario es la “*capacidad de lograr el efecto que se desea o se espera*”. Sin embargo<sup>82</sup>, la eficiencia se distingue de la eficacia en los recursos necesarios para obtener un propósito. Así, la eficiencia trata de alcanzar los resultados con el menor volumen de recursos posibles, mientras que la eficacia tan sólo se refiere a la consecución de los objetivos, sin tener en cuenta los recursos empleados.

El principio de eficiencia resulta ser un “*recurso técnico del sistema tributario*”<sup>83</sup> dirigido a lograr la mayor recaudación de tributos con los menores costes y, a su vez, el menor coste para el contribuyente en el cumplimiento de su deber fiscal.

Pero este principio no es absoluto, como el de neutralidad, sino relativo, ya que la eficiencia se puede alcanzar en diferentes grados.

El cumplimiento de este principio en el ámbito tributario requiere, consecuentemente, la minimización de costes de cumplimiento, tanto para las Administraciones tributarias como para los contribuyentes.

Sin embargo, en muchas ocasiones, nos encontramos en el ámbito tributario con que no existe un equilibrio en la minimización de costes; algunas economías consiguen reducir los costes de gestión de las propias Administraciones tributarias, a través de la imposición de nuevas cargas a los contribuyentes, que les suplen en sus funciones tanto de gestión como de recaudación.

Desde el punto de vista de los administrados, en el caso del comercio electrónico, uno de los aspectos que generalmente atenta contra este principio es la obligación que establecen algunos Estados a las empresas de comercio electrónico de registrarse en las

---

<sup>82</sup> W. ROURA PECH (2009) “Eficacia y Eficiencia”, Revista Contaduría Pública, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México.

<sup>83</sup> L.M.URIBE (2013), “Principio de eficiencia tributaria y neutralidad: incidencias teóricas y prácticas desde el IVA”, Revista de Derecho Público Nº 30 Enero - Junio de 2013, Universidad de los Andes - Facultad de Derecho, Colombia.

jurisdicciones donde realizan operaciones, lo que supone una carga considerable en la medida en que el operador de comercio electrónico queda a expensas de la residencia fiscal de sus clientes; en un mercado globalizado como es Internet, es imposible conocer con antelación en qué Estados se van a realizar ventas y, consecuentemente, qué sistemas fiscales debe conocer el empresario para iniciar su negocio en Internet. Esta circunstancia es especialmente problemática para fomentar que las Pymes y los autónomos aprovechen las ventajas del comercio electrónico.

No obstante, también debe tenerse en cuenta que resulta complicado para las Administraciones tributarias eliminar la opacidad de determinadas operaciones realizadas a través de Internet, como la compra de mercancías de escaso valor no sometidas a controles aduaneros o el suministro en línea y que deben buscarse soluciones alternativas que consigan los necesarios objetivos de control de las administraciones, sin imponer nuevas cargas a los operadores.

En consecuencia, los sistemas fiscales deben ser muy cuidadosos en la aplicación de este principio; la concepción sesgada del principio de eficiencia que busque tan sólo la eficiencia para las Administraciones tributarias, vulnera el objetivo buscado en la aplicación de este principio y, por otra parte, la falta de control puede fomentar el fraude en Internet. Deben explorarse, por tanto, soluciones que busquen la eficiencia global de administraciones y administrados.

#### **4.3. Principio de claridad y simplicidad**

El principio de claridad y simplicidad establece que la normativa fiscal debería ser de fácil comprensión y sencilla aplicación, de manera que los contribuyentes puedan conocer siempre, por anticipado, las consecuencias fiscales de una operación y, en particular, cuándo, dónde y cómo se declara el impuesto.

Si la claridad y simplicidad no suelen ser las características fundamentales de los sistemas tributarios modernos que, al contrario, suelen ser complejos y farragosos -al menos en las economías más desarrolladas-, en el ámbito del comercio electrónico, por

su carácter internacional, la claridad y la simplicidad es aún más difícil de conseguir debido a que los sistemas tributarios mundiales, son muy diversos. A pesar de que unos son más claros que otros, es evidente que las empresas dedicadas al comercio electrónico necesitan conocer las normas fiscales de todos los Estados en los que operan; incluso aunque las diferentes regulaciones fueran individualmente claras, las empresas y consumidores deben afrontar una disparidad de regulaciones, lo que, consecuentemente, genera poca simplicidad.

Por ello, el verdadero cumplimiento del principio de claridad y simplicidad sólo se alcanzará en la medida en que se produzca una extremada coordinación de los sistemas tributarios mundiales, lo cual parece a todas luces una utopía.

No obstante, no cabe duda de que las aproximaciones en las cuestiones básicas que se están llevando a cabo en los foros internacionales, pueden mejorar sensiblemente el desarrollo del comercio electrónico.

Quizá una mayor transparencia por parte de las Administraciones tributarias mediante la publicación de las normas tributarias concretas aplicables en cada Estado a las operaciones de comercio electrónico, hicieran avanzar el principio de simplicidad en el entorno de Internet.

#### **4.4. Principio de equidad y eficacia**

Atendiendo al principio de equidad y eficacia, la imposición debería dar como resultado el importe correcto de impuesto debido y en el momento oportuno.

Para ello es preciso reducir al máximo las posibilidades de fraude y de evasión fiscal, velando por que las medidas adoptadas en tal sentido sean proporcionales a los riesgos expuestos.

Sin embargo, también en un mundo globalizado es difícil determinar un principio relativo como es el de equidad y eficacia y que cada Estado entienda en un rango determinado. No podemos olvidar que los impuestos no son sino instrumentos

destinados al mantenimiento de los Estados y que las necesidades recaudatorias pueden resultar muy dispares, en función del nivel de gastos de cada economía o, incluso, de la corriente política que gobierne un país.

Por ello, el concepto de “importe correcto de impuesto debido” es una meta difícil de alcanzar globalmente, sobre todo si tenemos en cuenta que para cada Estado el nivel de impuestos establecido será el correcto y que, adicionalmente, siempre considerará más correcto que el impuesto debido recaiga sobre su economía en vez de sobre otra.

Pero tampoco deberían olvidar los gobernantes que un nivel de tributación que un Estado considere correcto puede resultar, en caso de ser muy elevado, un elemento distorsionador que fomente el desplazamiento de la sede de actividad a territorios de menor tributación o, incluso que potencie el fraude.

La soberanía fiscal de los Estados resulta, por tanto, también, el principal hándicap para construir un sistema tributario global para el comercio electrónico. También hay que tener en cuenta que lo que en la actualidad a veces se denomina fraude, en determinadas ocasiones no es sino el libre disfrute por parte de los operadores del resultado del principio de competencia fiscal entre Estados.

#### **4.5. Principio de flexibilidad**

Los sistemas impositivos deben ser flexibles y dinámicos, de manera que puedan adaptarse automáticamente al ritmo de la evolución tecnológica y de las operaciones económicas: el contenido de la norma fiscal debe ser suficientemente general para que perdure en el tiempo.<sup>84</sup>

---

<sup>84</sup> F. CARBAJO VASCO y M.D. MERCADAL MARTÍN (2007), “El fenómeno del comercio electrónico y su incidencia en la fiscalidad directa”, Trabajo presentado al VIII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2007, Instituto de Estudios Fiscales - Cuadernos de Formación. Colaboración 18/08. Volumen 6/2008, Madrid.

En efecto, parece claro que en un ámbito tan extremadamente cambiante como el del comercio electrónico, donde desconocemos las tecnologías que podrían surgir mañana mismo, el único modo de conseguir un sistema tributario flexible sería a través de una legislación básica, pero clara y de amplio espectro.

No ha sido este, lamentablemente, el camino seguido hasta ahora como veremos en los siguientes capítulos. Una interpretación estricta del criterio de que no era necesario establecer un régimen fiscal especial para el comercio electrónico, y que las normas aplicables a la economía tradicional deberían servir para la economía digital, ha llevado durante muchos años a que no se adaptaran las normas existentes a la realidad del comercio electrónico. Como consecuencia de ello, la aplicación de las normas existentes al comercio electrónico ha generado muchos conflictos.

Tal y como ya defendían en el año 2001 CAZORLA PRIETO y CHICO DE LA CÁMARA<sup>85</sup>, *“partiendo de la plena vigencia de las figuras tributarias actuales, entendemos que el nuevo mercado electrónico exige ciertos ajustes (principalmente en la esfera del IVA) con objeto de adaptarse al nuevo escenario comercial y ante los nuevos retos con que se enfrenta la Administración tributaria para controlar las transacciones comerciales electrónicas y combatir el fraude fiscal en este terreno”*.

La falta de adaptación de la regulación al comercio electrónico dio lugar a que los Estados no llegaran a analizar en profundidad si era necesario actualizar las normas aplicables a la tributación directa (en la indirecta, se reaccionó más rápido) o, al menos, a reconsiderar algunas cuestiones, para esta nueva realidad económica.

Sin embargo, en los últimos años la tendencia ha cambiado, ante la imposibilidad puesta de manifiesto por la práctica de que las normas fiscales de la economía tradicional respondieran de manera óptima al comercio electrónico.

No obstante, cabe destacar que tal giro conceptual sólo se ha producido en el momento en que los Estados han empezado a sufrir la pérdida de recaudación a consecuencia de

---

<sup>85</sup> L.M. CAZORLA PRIETO y P. CHICO DE LA CÁMARA (2001), “La tributación del comercio electrónico”, Revista del Instituto de Estudios Económicos Nº 1-2 de 2001, págs. 127 a 158.

la proliferación del comercio electrónico y de la facilidad de deslocalización de los negocios digitales a territorios de baja tributación. Aunque la falta de flexibilidad de los sistemas tributarios tradicionales ha existido desde los albores del comercio electrónico y ha generado innumerables supuestos de falta de seguridad jurídica a los operadores digitales desde sus inicios, parece que los Estados no han sido sensibles a esta circunstancia: la recaudación ha sido el único factor que los Estados han tenido en cuenta y eso ha perjudicado mucho el correcto desarrollo de la economía digital.

Quizá fuera cierto que no resultaba necesaria una regulación tributaria específica para el comercio electrónico, pero también ha resultado evidente que las normas, tal y como estaban planteadas para la economía tradicional, no han resultado satisfactorias.

## **5. BREVE RECORRIDO POR LA PROBLEMÁTICA EXISTENTE EN LA IMPOSICIÓN DIRECTA**

Las transacciones electrónicas han planteado diferentes problemas en la tributación directa desde sus inicios. Sin embargo, en el ámbito internacional y, fundamentalmente, en el de la UE ha existido hasta hace pocos años una mayor preocupación por los desajustes provocados por estas nuevas formas de comercio en la tributación indirecta, lo que ha propiciado que se hayan producido mayores avances en las regulaciones de los impuestos al consumo y que, comparativamente, el estudio del impacto del comercio electrónico en la tributación directa en la UE se encuentre mucho menos desarrollado.

No obstante, en los últimos años y como consecuencia de la proliferación de nuevos negocios electrónicos y, como decíamos, fundamentalmente por la constatación de las pérdidas recaudatorias provenientes de este ámbito, ha vuelto a ponerse de manifiesto la preocupación de los Estados por la tributación directa. A este respecto, las iniciativas impulsadas en el ámbito de la OCDE han resultado claves.

La imposición directa es aquella que grava las fuentes de riqueza, la propiedad o la renta. Generalmente incluye los impuestos sobre la renta (de personas físicas o jurídicas,

residentes y no residentes), los impuestos sobre el patrimonio, los impuestos sobre sucesiones, los impuestos sobre bienes inmuebles, los impuestos sobre la posesión de vehículos, los impuestos sobre animales, etc.

El origen de estos impuestos puede situarse en el impuesto de capitación, también llamado impuesto per cápita o impuesto principal, que fue un tributo establecido en la antigüedad en Roma, por el cual toda persona sujeta a él pagaría exactamente la misma cantidad de dinero, independientemente de su renta u otras circunstancias. Se trataba de un impuesto de tipo personal e igual para todos los habitantes, si bien variaba de una región a otra.

Ya en la Edad Media surgió la renta feudal, en terminología del materialismo histórico, que era el mecanismo coercitivo por el que los estamentos o clases privilegiadas como la nobleza y el clero obtenían el excedente de la producción de los campesinos.

La renta feudal se obtenía mediante prestaciones de trabajo que el siervo tenía que cumplir con el señor, en especie, mediante porcentajes sobre la cosecha, como fue el caso del diezmo a pagar a la Iglesia Católica o en dinero, si bien éste ya resultó ser de muy escasa circulación durante la Alta Edad Media.

La justificación para el cobro de la renta feudal no fue tanto la propiedad de la tierra sino de la posición social predominante de nobleza y clero, justificada ideológicamente y mantenida por la necesidad constante en aquella época de financiar las invasiones y los conflictos bélicos.

Ya en la era moderna, la tributación directa adquiere una importancia destacada debido a su capacidad para el mantenimiento del estado del bienestar, ampliando su ámbito de financiación, no sólo a los conflictos bélicos, sino al sostenimiento en general de los Estados y, fundamentalmente, de sus políticas sociales.

Con el paso del tiempo la imposición directa se ha convertido en la mayor fuente de recaudación de los sistemas tributarios modernos, por lo que cualquier cambio en los sistemas comerciales ha tenido siempre un gran impacto en la recaudación y, consecuentemente en la economía mundial.



En la actualidad, el hecho imponible de los impuestos que conforman la tributación directa, son la obtención de la renta o la propiedad de los bienes. Su máximo exponente en el ámbito empresarial es el Impuesto sobre Sociedades, también denominado Impuesto sobre Beneficios en algunas jurisdicciones y en el ámbito de las personas físicas, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. También formaría parte de los impuestos directos aquellos que gravan las rentas obtenidas por los no residentes, ya sean particulares o empresas y los impuestos sobre actividades económicas, que no trataremos en este estudio, por su escasa incidencia mundial. Es evidente, por tanto, que la problemática de la tributación directa del comercio electrónico se va a suscitar respecto del gravamen de las rentas obtenidas en las transacciones electrónicas, ya sea por personas físicas o jurídicas, así como de la propiedad de los bienes adquiridos o enajenados mediante operaciones de comercio electrónico.

Desde el punto de vista del Derecho Internacional, las cuestiones más problemáticas que se han suscitado en el ámbito de la tributación directa del comercio electrónico son: los conceptos de residencia fiscal y de establecimiento permanente, la calificación de las operaciones realizadas y de las rentas obtenidas, los mecanismos para el establecimiento de los precios de transferencia, con especial atención a los bienes intangibles, los nuevos sistemas de pago electrónico y los mecanismos de colaboración entre Administraciones tributarias. En última instancia no podemos dejar de referirnos también a la consideración como fraude de las operaciones realizadas por parte de los operadores en jurisdicciones con baja tributación, es decir, lo que la OCDE ha estudiado a través del denominado Proyecto BEPS<sup>86</sup> ("*base erosion and profit shifting*"), aplicado al comercio electrónico.

Al margen de la problemática internacional, tampoco debe olvidarse la importancia de las operaciones de comercio electrónico realizadas entre sujetos establecidos en un mismo Estado, habida cuenta de la descentralización administrativa y, consecuentemente, tributaria, que se puede encontrar dentro de una misma

---

<sup>86</sup> OCDE (2013), "Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting", OECD Publishing, Paris, <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> .

jurisdicción y que daría lugar a la existencia de impuestos directos diferentes según la región donde estén establecidos el oferente y el demandante.

En efecto, incluso en el caso de una operación electrónica realizada entre dos operadores situados en la misma circunscripción administrativa, se plantea la dificultad de analizar si la operación se ha realizado directamente o a través de otras jurisdicciones distintas, por ejemplo, en el caso de que los operadores cuenten con servidores o almacenes situados en países terceros.

Los problemas que se tratarán a continuación, por tanto, tendrán repercusión no sólo en operaciones internacionales sino también en aquellas jurisdicciones nacionales con diversidad de tributos directos aplicables.

### **5.1. El concepto de residencia fiscal**

La residencia fiscal es un concepto fundamental para la tributación directa, en la medida en que es la que determina la jurisdicción en la que las empresas deben tributar por los beneficios que obtengan.

Al efecto de determinar la residencia fiscal de las personas físicas y jurídicas parece que internacionalmente existe consenso en que los criterios aplicables son los del domicilio fiscal, la residencia, la sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga que pueda establecer una relación territorial del administrado con un determinado Estado. En el caso de las personas jurídicas, el criterio que prevalece frente a los demás es el de considerar que la entidad tiene la residencia fiscal en el Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

La sede de dirección efectiva es el lugar donde se toman las decisiones comerciales y de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad. Sin embargo, las nuevas tecnologías han facilitado que estas decisiones clave para las empresas se estén adoptando desde muy diversos territorios, por lo que la localización de la residencia fiscal de las empresas de comercio electrónico

presenta muchos inconvenientes conforme a los criterios clásicos para la determinación de la residencia fiscal.

Habida cuenta de los problemas que surgen en el comercio electrónico con la residencia fiscal, los organismos internacionales creen que lo adecuado en estos casos es atribuir a las autoridades competentes de los Estados implicados la decisión sobre la determinación de la residencia fiscal, a través de acuerdos amistosos, teniendo en cuenta criterios adicionales como, por ejemplo, dónde realizan habitualmente sus funciones el consejero delegado y los altos ejecutivos, qué legislación nacional rige su situación jurídica, dónde están archivados sus documentos contables, etc.

Ante este escenario es evidente que las empresas de comercio electrónico carecen de la certeza *a priori* de cuál va a resultar la decisión de dichos Estados, por lo que la seguridad jurídica en este ámbito, lamentablemente, brilla por su ausencia.

También cabe señalar que el desarrollo de la economía digital propicia que estos factores a tener en cuenta para la determinación, mediante acuerdo amistoso, de la residencia fiscal de la empresa, han quedado también obsoletos en la medida en que una empresa puede carecer de sede central y tener situada a la plantilla trabajando desde cualquier país del mundo, sobre unas aplicaciones alojadas en servidores en la “nube” de los que se desconoce su ubicación puesto que pueden estar alquilados. Es más, en la actualidad algunas empresas que ofrecen alojamiento web dejan a la elección del cliente la elección de la situación geográfica del servidor. Cabe señalar que, adicionalmente, existen empresas que prestan servicios de alojamiento web que no utilizan un único servidor, sino que van trasladando la información depositada por sus clientes en sus servidores de un servidor a otro, con localizaciones en diversos países y sin comunicación previa, por lo que, como decíamos, en ocasiones puede que la empresa no conozca cuál es la ubicación territorial de sus servidores o incluso, que sus programas e información esté alojada en varios servidores distintos situados en diferentes Estados. En consecuencia, el concepto de oficina central como lugar físico claramente determinado está superado por el desarrollo de la tecnología y las bases normativas internacionales no ofrecen una respuesta clara sobre cómo debe

interpretarse el concepto de establecimiento permanente en el comercio electrónico. De hecho, más adelante llegaremos a la conclusión de que el concepto de establecimiento permanente es, en sí, una contradicción con el comercio electrónico.

No existen, por tanto, reglas adaptadas a la evolución tecnológica, que faciliten la determinación de la residencia fiscal de las personas jurídicas en el comercio electrónico lo que plantea dos problemas fundamentales: por una parte, un importante freno a la proliferación de las actividades del comercio electrónico, por las incertidumbres que genera no conocer, con carácter previo al inicio de las actividades en qué jurisdicción hay que tributar y, por otra, la posible competencia desleal para los operadores de buena fe que se produce por aquellos que están operando en Internet de manera opaca, gracias a la dificultad de localizar sus actividades.

## **5.2. El concepto de establecimiento permanente.**

Adicionalmente, al criterio de residencia fiscal, para la tributación de los beneficios que obtienen las empresas se considera que también deben quedar sujetas a imposición las rentas que se obtengan de fuentes situadas en un Estado o del patrimonio situado en el mismo, con independencia de que la persona física o jurídica cumpla los requisitos para ser considerada como residente fiscal en dicho territorio. Para valorar si existen fuentes o patrimonio situado en un determinado Estado, se estudia la existencia de lo que se denomina establecimiento permanente.

Así, internacionalmente se considera que un establecimiento permanente es un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad, es decir, si la empresa dispone en un Estado de sedes de dirección, sucursales, oficinas, fábricas, etc.

Es evidente que estos criterios para determinar la existencia de establecimiento permanente, referido a ubicaciones físicas, tampoco está adaptado a la economía digital, a pesar de que los organismos internacionales y, concretamente, la OCDE a través de los Comentarios a su Modelo de Convenio (CMCOCDE), intentó solventarlo

mediante un estudio más detallado de los criterios que deben aplicarse para la consideración del concepto de establecimiento permanente en las operaciones de comercio electrónico.

Como consecuencia de los estudios realizados se considera que, aunque la ubicación de un equipo operado por una empresa puede considerarse como establecimiento permanente en el país donde se localiza, sin embargo, la página web, al ser sea una combinación de aplicaciones informáticas y datos electrónicos no constituye por sí mismo un bien tangible y, consecuentemente, no puede considerarse un lugar de negocio. Por ello, internacionalmente se considera que el servidor donde se almacenan los programas que hacen posible la existencia de la página web sí que puede ser considerado como establecimiento permanente de la empresa.

A pesar de estas consideraciones, que se realizaron en unos años en los que la mayoría de las empresas de comercio electrónico disponían de servidores propios, esta regla ha quedado también obsoleta por dos razones. Por una parte, ha proliferado que las empresas alquilen los servidores a otra empresa, por lo que pocas veces serán de su propiedad y no tiene sentido que se determine que tiene un establecimiento permanente cuando realmente no lo tiene, ya que no es de su propiedad. Por otra parte, tal y comentábamos, la existencia de servidores en la “nube” hacen que no pueda determinarse territorialmente donde están situados porque su ubicación es virtual.

En la actualidad se están explorando otros conceptos para sustituir el concepto clásico de establecimiento permanente, lo que ha dado lugar a dos corrientes de pensamiento. Algunos autores consideran que en las transacciones electrónicas el concepto sustancial para la consideración de un establecimiento permanente es la presencia económica, es decir el volumen de operaciones, activos intangibles y personal de que se dispone en una determinada jurisdicción, mientras que otros siguen considerando que lo relevante sigue siendo la presencia física, conforme a los criterios clásicos, puesto que la realización de operaciones económicas desde un servidor situado en un Estado, no puede quedar sin gravamen en dicho Estado.

Por una parte, la asunción del nuevo criterio de presencia económica, a parte de los problemas que presenta su definición, que trataremos en el siguiente capítulo, supondría una revolución, en la medida en que cambiaría totalmente el modo de tributación en los Estados, restando ingresos a unos y aumentándolos en otros.

### **5.3. La calificación de las operaciones realizadas y de las rentas obtenidas.**

La calificación de las operaciones internacionales realizadas es fundamental para determinar la tributación de las mismas ya que los CDI determinan el modo de tributar de cada categoría de renta obtenida de modo independiente.

A este respecto toma vital importancia la determinación de si el objeto de la contratación son bienes y servicios que no se entregan o prestan a través de medios electrónicos, como podría ser la adquisición de un producto a través de una página web que se entrega físicamente fuera de línea por medios tradicionales o la contratación de un fontanero a través de Internet, y cuándo el producto o servicio se entrega o presta a través de medios electrónicos, por ejemplo, cuando se adquiere una película que se descarga directamente en el ordenador desde una determinada ubicación web o cuando se contrata un anuncio publicitario en una página web.

En el primer caso, desde el punto de calificación de las operaciones, no existiría problema puesto que el tratamiento debería ser similar al aplicable a las entregas de bienes en el comercio tradicional, en la medida en que la única diferencia se encuentra en el medio a través del cual se produce el consentimiento de la operación.

En el segundo caso, debe distinguirse entre dos categorías, por las diferentes características que presentan: la prestación de servicios en línea y la entrega de bienes a través de la red.

Respecto de los servicios prestados en línea, como pueda ser una campaña publicitaria o un servicio de asesoramiento *online*, la calificación de las operaciones podría resultar también equiparable a los servicios prestados fuera del ámbito del comercio electrónico, pues no existen diferencias en cuanto a la naturaleza de la operación realizada, tan sólo

del medio a través del que se realizan. Sin embargo, en la entrega de bienes en línea, la característica fundamental es que éstos derivan de la propiedad intelectual, que como hemos visto en epígrafes anteriores, son delimitados de forma diferente por las jurisdicciones y que pueden dar lugar a diferentes calificaciones a efectos de la aplicación de los Convenios de Doble Imposición Internacional (CDI).

La principal divergencia es la calificación que se le da a los derechos de uso o explotación de los bienes objeto de propiedad intelectual e industrial ya que, dependiendo de del tipo de explotación de dichos derechos, la renta obtenida deberá calificarse a efectos de los CDI como beneficio empresarial o, en su caso, como canon.

Aunque no existe un consenso en la definición de lo que puede considerarse como beneficios empresariales, en los CDI parece mayoritariamente aceptado que nos encontramos ante el concepto de beneficios empresariales cuando se produzca la transmisión plena de los derechos, tanto de naturaleza económica como los de propiedad intelectual, que recaigan sobre el bien intangible.

La abundante casuística existente en las operaciones de comercio electrónico ha sido analizada por la OCDE<sup>87</sup>, mediante la distinción de las transacciones típicas de la economía digital en veintiocho categorías, al objeto de calificarlas como beneficios empresariales o como cánones.

La OCDE, por su parte, considera como canon las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso, de derechos de autor sobre cualquier bien objeto de propiedad intelectual o industrial. No obstante, como veremos en el siguiente capítulo, esta definición no resulta de aplicación en todas las jurisdicciones que forman parte de la OCDE.

---

<sup>87</sup> OCDE (2001), "Tax treaty characterisation issues arising from e-commerce", OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/tax/consumption/1923396.pdf> .

#### **5.4. Los precios de transferencia.**

Una definición sencilla de lo que se puede entender por precios de transferencia serían los valores por los que los activos se transfieren entre dos sedes o filiales en el seno de un grupo empresarial. Los precios de transferencia cobran vital importancia en las operaciones internacionales en la medida en que, cuando el trasvase se realiza entre dos jurisdicciones diferentes, las empresas pueden optimizar fiscalmente las operaciones, realizando las adquisiciones desde las filiales situadas en donde los gastos resulten más ampliamente deducibles o existan incentivos fiscales -o los tipos impositivos son más elevados- y las ventas desde las filiales situadas en las jurisdicciones cuyos tipos impositivos resulten más bajos. Por ello, en la búsqueda de la optimización fiscal de sus operaciones, las empresas que operan en diferentes jurisdicciones, tratan de dividir las funciones que desarrollan entre distintos centros o filiales situados en diferentes territorios. También existen tentaciones por parte de las empresas de alterar los precios a la baja en la medida en que la tributación en el territorio donde se realiza la venta sea elevada y el gasto deducible o el tipo impositivo en la jurisdicción de la filial que vende sea reducido.

Para evitar estas situaciones existen unas normas sobre precios de transferencia internacionalmente consensuadas que tratan de evitar que empresas vinculadas manipulen los precios y procuran asegurar que la renta que obtienen las compañías que forman parte de los grupos multinacionales, tributen en cada Estado por los beneficios económicos realmente generados, evitando que existan transferencias arbitrarias de dichos beneficios de las jurisdicciones de elevada tributación a otras de baja o nula tributación.

Dichas normas están articuladas a través de las denominadas Directrices<sup>88</sup> de la OCDE, que constituye un estándar de referencia para la emisión de normativas y disposiciones relativas a esta materia.

---

<sup>88</sup> OCDE (2010), "Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias", OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/tax/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de->



A tal efecto, rige mundialmente en el ámbito tributario el principio de plena competencia o principio "*arm's length*" que considera que el precio de transferencia de cualquier operación es aquél que se pactaría en dichas transacciones si fuesen desarrolladas entre partes independientes.

Sin embargo, existe un tipo de operación muy importante para las empresas de comercio electrónico en el que la aplicación de este criterio es muy compleja, en la medida en que no existen en el mercado transacciones similares entre partes independientes con que comparar: las operaciones con determinados activos intangibles.

Recientemente han sido modificadas las Directrices sobre precios de transferencia para hacer prevalecer la sustancia económica de la operación sobre lo estipulado en los contratos, de cara a que las disposiciones contractuales no vinculen a efectos tributarios, de tal modo que no puedan ser utilizadas como instrumento para falsear las operaciones. Sin embargo, a pesar de impulsar este tipo de medidas, sigue existiendo un importante problema en la valoración de los activos intangibles que generan muchos problemas a las empresas de comercio electrónico con las Administraciones tributarias.

### **5.5. Las monedas virtuales.**

El pago es una parte crucial en las operaciones a efectos tributarios puesto que a través de él se puede detectar la efectiva realización de una transacción comercial. Por ello, desde el punto de vista del control tributario y, consecuentemente, de la recaudación de los diferentes Estados, la transparencia de los medios de pago es fundamental para la determinación de los impuestos que deben gravar una operación.

En el caso de muchas empresas de comercio electrónico, donde los servicios o los bienes se transmiten de ordenador a ordenador, el pago es el único indicio para conocer si una operación se ha realizado, o no. Por ello, la transparencia y el control de los medios de

---

transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-9789264202191-es.htm

pago tienen una importancia fundamental para las Administraciones tributarias en la economía digital. Como hemos visto en epígrafes anteriores, en los inicios del comercio electrónico, las contraprestaciones monetarias se satisfacían por medios de pago tradicionales que poco a poco fueron dando paso a los sistemas de pago electrónico a través de tarjetas de crédito o débito, plataformas como *PayPal*, etc.

Sin embargo, en paralelo al desarrollo de todos los medios de pago de curso legal que analizamos anteriormente, desde aproximadamente el año 2009, se ha producido una importante proliferación de las denominadas monedas virtuales, entre las que podemos considerar como la más conocida el *bitcoin*.

Inicialmente, las monedas virtuales se utilizaban tan sólo como medio de inversión para obtener rentabilidad, tal y como clásicamente se realizaba con la inversión en otras divisas de curso legal, sin embargo, día a día están proliferando los comercios y páginas web que permiten el pago de las transacciones con este tipo de moneda. De hecho, la mayor parte de las plataformas de comercio electrónico que se utilizan para la creación de páginas web como *WordPress*, *Drupal*, *PrestaShop* o *Magento* ya incorporan complementos para poder habilitar el pago a través de las monedas virtuales.

La característica fundamental de las monedas virtuales es que no son monedas fiduciarias, es decir, no son monedas de curso legal designadas y emitidas por una autoridad central y, consecuentemente, respaldadas por la regulación vigente en materia de cobros y pagos. Conviene destacar que el efectivo que respalda el dinero electrónico emitido habitualmente se deposita en instituciones financieras que siguen todas las regulaciones y que quedan supervisadas por la misma autoridad que controla la moneda nacional que lo respalda. Sin embargo, en las monedas virtuales no gozamos de estas garantías pues son monedas no reguladas ni respaldadas por ninguna autoridad.

Conviene señalar este extremo debido a que una gran parte de los usuarios de las monedas virtuales confía en los creadores de dichas monedas, generalmente anónimos, y deposita allí su dinero, por su elevada rentabilidad, sin saber que no existe ningún mecanismo de garantía, a día de hoy, de que su moneda ahí depositada no va a

desaparecer o no va a sufrir fluctuaciones de valor importantes a la baja; cada vez más se conocen casos de estafas de inversiones en moneda virtual, por lo que resultaría imprescindible algún tipo de regulación o, al menos, de información, para evitar que usuarios acostumbrados a la fiabilidad de los sistemas financieros avanzados puedan resultar engañados.

Por otra parte, los usuarios de cuentas en moneda virtual son anónimos ya que las cuentas no están asociadas a nombres, direcciones físicas, identificación por medio de DNI o pasaporte, ni otro tipo de información que permita identificar al propietario de la moneda que se almacena en la cuenta, que generalmente se denomina “monedero”.

La comunidad internacional afronta un reto importante en relación con las monedas electrónicas ya que, como cualquier otra forma de valor monetario, la moneda virtual se puede utilizar con fines legítimos o ilícitos y, es evidente, que su opacidad está permitiendo financiar actividades ilegales y, a su vez, propiciando la realización de transacciones comerciales imposibles de rastrear que constituyen un riesgo importante desde el punto de vista del control tributario. Podría afirmarse que el riesgo que generan las monedas virtuales es equiparable al de la existencia de los paraísos fiscales.

#### **5.6. El incremento de las cargas formales.**

La lucha contra el fraude fiscal internacional requiere dotar a las Administraciones tributarias de los instrumentos necesarios para verificar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes que operan en sus jurisdicciones.

La pérdida de recaudación en general derivada de actividades opacas y, en particular, de las operaciones de comercio electrónico, ha llevado al refuerzo, en los últimos años, de los mecanismos de cooperación administrativa y, en particular, del intercambio de información entre las Administraciones de los distintos Estados, habida cuenta de que en un escenario económico global, la lucha contra el fraude no puede realizarse satisfactoriamente de forma aislada o local, siendo indispensable la articulación de mecanismos eficaces de asistencia mutua y colaboración entre las Administraciones.

En este ámbito destacan los esfuerzos de distintas organizaciones internacionales, particularmente de la OCDE y de la UE, por definir el estándar mínimo en materia de intercambio de información y conseguir que dicho estándar sea aplicado internacionalmente de la forma más amplia posible. Además, en los últimos años, a raíz de la crisis financiera y económica mundial, se ha efectuado una enorme presión sobre los países y territorios caracterizados por su falta de transparencia y su opacidad informativa, para que asuman dichos compromisos mínimos en materia de intercambio de información.

También desde sus primeras reuniones, el G-20 ha centrado su atención en la lucha contra la ausencia de información financiera y en exigir el fin de los paraísos fiscales, así como en la eliminación del secreto bancario.

Sin embargo, la articulación de estos nuevos mecanismos de intercambio de información no parece que se esté realizando con base en la información de la que ya disponían las diferentes Administraciones tributarias, sino que se está articulando a través de un proceso previo de imposición de nuevas cargas formales de carácter informativo a las empresas que, en determinados casos, no parece que cumplan el principio de eficiencia, al que anteriormente nos referíamos. En cualquier medida que adopten los Estados debería respetarse siempre el principio de proporcionalidad de las cargas, de tal modo que éstas no resulten excesivas para el objetivo que se persigue. Concretamente, en el caso del comercio electrónico, no podemos olvidar que el mayor volumen de fraude no se está realizando por las empresas registradas en los diferentes Estados (que son las que soportan las nuevas obligaciones de suministro de información), sino desde empresas ocultas u opacas que operan en el ámbito de la economía digital sumergida. Por tanto, si bien toda esta información obtenida puede resultar interesante para el control de las Administraciones tributarias de la actividad de las empresas registradas, no parece que resulte la medida más adecuada para combatir el fraude, sino simplemente una medida de control de las actividades no fraudulentas.

No obstante, para los organismos internacionales y, de hecho, para la OCDE, resulta crucial el intercambio de información y en la transparencia de los sistemas tributarios

como factores determinantes en la identificación de los paraísos fiscales y, desde 2008, se han sucedido los avances en las iniciativas sobre transparencia. En el marco de estos trabajos, un Informe de la OCDE<sup>89</sup> estableció la necesidad de realizar una clasificación de las jurisdicciones en función de sus niveles de cumplimiento de intercambio de información entre jurisdicciones cumplidoras (“lista blanca”), jurisdicciones en proceso de cumplimiento (“lista gris”) y jurisdicciones incumplidoras (“lista negra”), proceso de revisión que, desde marzo de 2010, se está realizando en el seno del Foro Global de la OCDE con el objetivo de analizar la implementación efectiva por parte de los distintos países y jurisdicciones del estándar mínimo en materia de transparencia e intercambio de información que ha sido internacionalmente consensuado.

### **5.7. La erosión de las bases imponibles.**

En los últimos años, tanto la OCDE como el G20 y la UE han impulsado sus trabajos para asegurar el cumplimiento por leyes fiscales en un mundo globalizado. A la vez que se están impulsando los trabajos sobre la cooperación administrativa en la lucha contra el fraude, se están estudiando otras iniciativas que eviten la elusión fiscal internacional.

De entre todos los trabajos que se están llevando a cabo, cabe destacar la iniciativa “*Base Erosion and Profit Shifting*” (BEPS), que trata de analizar los numerosos casos en que se erosiona la base imponible de los impuestos directos y se trasladan los beneficios a través de la planificación fiscal internacional, desde criterios técnicamente legales y, por tanto, no susceptibles de censura, en principio, por las Administraciones tributarias. A través de dichos trabajos el objetivo es evitar la deslocalización de las bases imponibles hacia territorios de menor o nula tributación, cuestión relativamente sencilla de realizar en el caso del comercio electrónico, por las dificultades señaladas en epígrafes anteriores respecto de la localización de las transacciones.

---

<sup>89</sup> OCDE (2009), “A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard”, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf> .

La OCDE publicó, el 12 de febrero de 2013, un Informe<sup>90</sup> que presentaba las cuestiones relacionadas con la BEPS de una manera objetiva y comprensiva.

En primer lugar, el informe describe estudios y datos sobre la existencia y magnitud de la BEPS. También contiene una descripción de acontecimientos globales que impactan en el Impuesto sobre Sociedades. El fondo del informe describe los principios claves que son la base de los impuestos sobre actividades fronterizas, así como las oportunidades de erosión de bases y deslocalización del beneficio que estos principios pueden crear. El informe también analiza algunas estructuras corporativas bien conocidas y destaca las consecuencias que se derivan de tales estructuras e identifica un número de áreas clave, como los desajustes que generan oportunidades de BEPS, la financiación intra-grupo, los precios de transferencia, la eficacia de las reglas anti-elusión, la existencia de regímenes preferenciales y los impuestos en la economía digital.

Con posterioridad, el 19 de julio de 2013, la OCDE presentó ante el G20 el denominado Plan de Acción sobre la BEPS<sup>91</sup>. Este Plan de Acción incluyó, en su capítulo 3, quince acciones concretas a adoptar, con sus correspondientes plazos de desarrollo, esquematizados en los anexos de dicho Plan.

De entre las quince acciones, aunque varias de ellas afectan a problemáticas suscitadas en el ámbito de la economía digital, cabe destacar la Acción 1, por estudiar de manera sectorial todos los problemas que plantea la economía digital. En ella la OCDE se plantea identificar los desafíos fiscales planteados por la economía digital para la aplicación de las normas fiscales internacionales existentes y elaborar soluciones detalladas para resolverlas teniendo en cuenta, como veremos en los siguientes capítulos, tanto la fiscalidad directa como la indirecta.

---

<sup>90</sup> OCDE (2013), “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/tax/abordando-la-erosion-de-la-base-imponible-y-la-deslocalizacion-de-beneficios-9789264201224-es.htm> .

<sup>91</sup> OCDE (2013), “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/tax/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios-9789264207813-es.htm> .

## 6. BREVE RECORRIDO POR LA PROBLEMÁTICA EXISTENTE EN LA IMPOSICIÓN INDIRECTA

Podemos remitirnos al antiguo Egipto como inicio de la imposición indirecta. Durante los reinos de los faraones egipcios, los recaudadores de impuestos, que eran conocidos como escribas, establecieron un impuesto en el aceite de cocina. Para asegurarse de que los ciudadanos no estaban burlando el impuesto, los escribas auditaban las cantidades apropiadas de aceite de cocina que eran consumidas.

También en el Imperio romano, en la etapa de Julio César, se impuso un impuesto del 1% sobre las ventas, que pasó a ser del 4% en época de César Augusto.

Ya después de la Edad Media, en 1643 en Gran Bretaña, el Parlamento aprobó el establecimiento de impuestos sobre consumo de artículos esenciales (granos, carnes, etc.), para pagar al ejercito mandado por Oliver Cromwell; este impuesto sobre el consumo fue muy regresivo, pesando tanto sobre los pobres que ocasionó los motines de *Smithfield* en 1647. Los disturbios ocurrieron porque los nuevos impuestos disminuyeron la capacidad que tenían los trabajadores rurales de comprar trigo, al extremo de que una familia de cuatro moriría de inanición ya que, además del impuesto sobre consumo, fueron cercadas las tierras comunes usadas por los campesinos para cazar, y se les prohibió hacerlo.

En la América colonial, los colonos pagaban impuestos según la Ley de Melados, que fue modificada en 1764 para incluir derechos de importación sobre melados extranjeros, azúcar, vino, y otros artículos. La nueva legislación fue conocida como Ley del Azúcar. Debido a que esta ley no proporcionaba suficientes ingresos, se añadió la Ley del Timbre de 1765, que impuso un impuesto directo sobre todos los periódicos impresos en las colonias y la mayoría de los documentos comerciales y legales.

En 1794, colonos al occidente de las Alleghenies, en oposición al impuesto creado en 1791 sobre consumo por Alexander Hamilton, comenzaron lo que se conoció como “la rebelión del whisky”, un impuesto sobre consumo que era considerado discriminatorio.

Ya en la era moderna, durante la primera guerra mundial comenzó a conocerse y expandirse el impuesto a las ventas. Primero se estableció en Alemania y luego pasó a Francia en 1954, para continuar su expansión por otros países europeos.

El 9 de febrero de 1966 el Consejo de la Comunidad Económica Europea decide adoptar los principios del IVA.

La razón para implantar el IVA variaba de un país a otro, mientras que en la Comunidad Económica Europea los motivos de transformación del Impuesto a las Ventas fueron por armonización fiscal o uniformidad entre los países integrantes de la misma.

El IVA se implantó en España en agosto de 1985<sup>92</sup>. Se trata un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en las leyes, las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales, las adquisiciones intracomunitarias y las importaciones de bienes y servicios; con el IVA desapareció el anterior Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas.

Desde los inicios de las transacciones a través de Internet, la imposición indirecta de las operaciones digitales ha supuesto un reto, tanto para los Estados, en términos recaudatorios, como para las empresas, por las diferencias entre los diversos impuestos que gravan las ventas en el escenario internacional.

Hace años que existe consenso en los principios que deben regir internacionalmente la fiscalidad indirecta de las operaciones electrónicas, aunque en muchas ocasiones, ese consenso no se plasma en las regulaciones de los diferentes Estados.

En primer lugar, se parte del principio de que los impuestos a las ventas no deberían recaer nunca sobre las empresas, sino siempre sobre los consumidores finales. Por otra parte, también se defiende que no es necesaria la creación de una tributación indirecta “a medida” para las operaciones de comercio electrónico, siendo válidos los principios

---

<sup>92</sup> Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, BOE nº 190, de 09/08/1985, <https://www.boe.es/boe/dias/1985/08/09/pdfs/A25214-25243.pdf>



generales aplicados a las transacciones de la economía tradicional. También se asume internacionalmente que las operaciones deben ser gravadas por los impuestos sobre ventas en la jurisdicción de destino del bien o servicio, en la medida en que lo que trasciende en un impuesto al consumo es, precisamente, donde se realiza dicho consumo. También se considera que los principios generales que deben regir la fiscalidad del comercio electrónico, consensuados en la Conferencia de Ottawa, deben resultar de aplicación a las operaciones de comercio electrónico.

Existe también consenso respecto de la necesidad de observar el principio de neutralidad en las transacciones internacionales mediante reglas que no produzcan distorsiones en el tratamiento fiscal de operaciones similares y que garanticen niveles de gravamen análogos, con independencia de los Estados donde se entiendan realizadas, de tal modo que las normas sobre imposición indirecta no lleguen a influir sobre las decisiones de negocio. También se considera necesario que las empresas extranjeras no se encuentren en ventaja o desventaja, en comparación con las empresas del Estado donde tributen las ventas, y que se establezcan mecanismos para que los negocios extranjeros no tengan problemas para recuperar el IVA satisfecho.

Finalmente, también se considera necesario que las cargas administrativas asociadas a la gestión de los impuestos sobre ventas sean lo menos gravosas, para no entorpecer el desarrollo del comercio electrónico.

Sin embargo, todos estos acuerdos no siempre se cumplen conforme a las legislaciones de los Estados, por lo que a continuación realizaremos un resumen de las cuestiones que suscitan mayores dificultades en la imposición indirecta de las empresas de comercio electrónico.

### **6.1. Definiciones de los servicios electrónicos**

Ya hemos visto que no existe un consenso internacional en determinar lo que se considera, o no, operación de comercio electrónico.

Tampoco existe una definición aplicable en el ámbito de la imposición indirecta; tan sólo, en la UE, existen unos listados donde se enumeran las diferentes operaciones que tienen la consideración de servicios de comercio electrónico, que incluyen transferencias de bienes digitales y servicios íntegramente prestados a través de Internet, pero excluyéndose siempre el comercio electrónico de productos materiales.

No cabe duda de que la existencia de estos listados genera un poco más de certidumbre que en otros ámbitos, sin embargo, la acelerada evolución de la tecnología hace prácticamente imposible la existencia de un catálogo de referencia que comprenda todos los servicios que existen o que se vayan desarrollando a lo largo de los próximos años a través de la economía digital.

En otros ámbitos distintos a los de la UE se incluye, como comercio electrónico, cualquier operación que dé lugar a un servicio prestado a través de Internet o a cualquier transacción por el mismo medio cuyo objeto resulte ser tanto un bien tangible como un bien intangible.

La distinción de lo que se considera, o no, transacción de comercio electrónico es la base para aplicar las reglas que rigen la operación y, por tanto, constituye los cimientos sobre los que se debería trabajar prioritariamente para el establecimiento de una definición clara de comercio electrónico aplicable a la tributación indirecta a escala mundial.

## **6.2. Localización del hecho imponible**

En general, en la fiscalidad indirecta la localización del hecho imponible es la cuestión más importante que dilucidar, debido a que el lugar donde se entiende realizada la operación determina la jurisdicción que recauda el impuesto y, consecuentemente, las normas y los tipos de gravamen aplicables.

Sin embargo, la localización del hecho imponible en los impuestos indirectos se transforma en un problema político o financiero a escala global, en la medida en que los Estados oferentes de bienes o servicios van a preferir siempre la tributación en origen,

mientras que los Estados demandantes van a preferir la tributación en destino, por razones de recaudación.

Con carácter general, el sometimiento de las operaciones a tributación en la jurisdicción donde está situado quien realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios elimina las obligaciones formales de registro en cada uno de los países donde la empresa comercializa sus productos, si bien introduce tres distorsiones importantes: (i) el impuesto al consumo no es ingresado en el Estado donde se produce el consumo, lo cual es una contradicción en sí misma, (ii) el consumidor se ve sometido a unos tipos de gravamen que generalmente desconoce, al no ser los de su lugar de establecimiento, y (iii) las empresas se ven incentivadas a situarse en aquellas jurisdicciones donde el tipo impositivo sea más reducido, para ofrecer sus productos con una ventaja en el precio que puede falsear la competencia, sobre todo frente a empresas más pequeñas, sin posibilidad de situarse más que en su Estado de origen, por los costes que la internacionalización conlleva.

Estas razones son las que han llevado a que la OCDE trate de imponer un consenso internacional en el establecimiento del criterio de la imposición en destino en el comercio electrónico, siendo seguida en sus tesis por la UE (aunque, como veremos, sólo en materia de servicios electrónicos a consumidores B2C).

Ya en la Conferencia de Ottawa se señalaba que el mejor criterio para localizar las operaciones de comercio electrónico era el lugar de consumo efectivo, aunque la realidad es que se ha prescindido de él en muchos casos, en favor del lugar de destino o incluso, en algunos Estados, del de origen.

La razón por la que no se ha adoptado internacionalmente en la práctica la tributación en destino tiene su explicación en el comercio B2C: la obligación de registro del operador en todas las jurisdicciones donde comercialice sus productos o servicios para ingresar el impuesto recaudado o, alternativamente, el establecimiento de la obligación al consumidor de ingresar el impuesto repercutido por el prestador, en la jurisdicción donde se produzca el consumo efectivo, son cargas que se consideran excesivas, tanto para las empresas como para los consumidores.

### 6.3. Distorsiones al principio de neutralidad

La falta de coordinación internacional sobre las reglas de localización del hecho imponible da lugar a distorsiones del principio de neutralidad. En la medida en que una misma operación internacional de comercio electrónico tribute de diferente forma, según los principios de localización vigentes en cada una de las jurisdicciones implicadas en la operación, una operación puede quedar no sometida al impuesto en ninguna jurisdicción, sometida a doble imposición en ambas jurisdicciones o, lo que sería deseable, sometida al impuesto en sólo uno de los Estados intervinientes en la transacción.

Aunque, como hemos visto, existe consenso internacional en la necesidad de que las operaciones de comercio electrónico sean neutrales, tal principio no se alcanzará hasta que las jurisdicciones acuerden internacionalmente el mismo criterio de imposición de todas las operaciones de comercio electrónico. A efectos de neutralidad impositiva, resultaría indiferente cuál de los criterios se elija (origen o destino), pero lo fundamental sería que todos los Estados asumieran el mismo.

A su vez, el diferente tratamiento fiscal de operaciones similares realizadas *online* y *offline*, o la existencia de diferentes tipos impositivos aplicables en cada Estado, dan lugar a una multiplicidad de distorsiones al principio de neutralidad que debería, al contrario, constituir una máxima en la imposición indirecta.

Si bien hoy en día en la UE hay consenso en considerar las entregas de bienes intangibles como servicios, existen aún jurisdicciones, en las que no se distingue la forma de tributar entre las entregas de bienes por razón del canal de venta, como, por ejemplo, en Estados Unidos. Estas diferenciaciones que suceden en algunos países dan lugar a que el modo de tributar de las operaciones cambia, como hemos visto, según donde se consideren localizadas.

Respecto de las distorsiones del principio de neutralidad producidas por la diferencia de tipos impositivos aplicados a las operaciones *online* y *offline*, un ejemplo frecuentemente utilizado para ilustrarlas es la comparación de la tributación en Europa entre las entregas de libros en formato papel, respecto de las entregas de libros

digitalizados: la entrega de libros en formato tradicional tributa actualmente en España al tipo reducido de IVA del 4%, mientras que el suministro electrónico de libros tributa, como servicio electrónico, al tipo general del 21%.

Aun en el caso de que se consensara internacionalmente una definición de comercio electrónico y un criterio de localización unívoco para todas las operaciones comerciales *online* y *offline*, las diferencias de tipos impositivos entre Estados llevarían a que una misma operación tributara de modo distinto según la jurisdicción en la que se realizara la operación, vulnerando también el principio de neutralidad. Como veremos más adelante, en la actualidad existe un rango de variación de los tipos de gravamen de los impuestos sobre ventas en el mundo de 27 puntos porcentuales de diferencia, por lo que las distorsiones pueden ser muy acusadas.

#### **6.4. Problemática de las monedas virtuales**

La existencia de monedas virtuales, como los *bitcoins*, que se utilizan cada vez con mayor frecuencia en el comercio electrónico, ha planteado también en el ámbito de la tributación indirecta una gran polémica, puesto que la doctrina de los diferentes Estados respecto a su tratamiento fiscal no ha sido convergente.

Algunos Estados consideran el intercambio de moneda de curso legal a estas monedas virtuales como entregas de bienes, mientras otros Estados las consideran como prestaciones de servicios, lo que en el ámbito de la tributación indirecta daría lugar a que la tributación resultara diferente. Adicionalmente se ha suscitado el debate sobre si la naturaleza de las transacciones realizadas con dichas monedas equivaldría a la de un medio de pago o a la de un intercambio de divisas.

Si la entrega de monedas virtuales se equipara a la de una mercancía estaríamos ante una operación gravada por IVA, mientras que si se equipara a un intercambio de moneda extranjera estaríamos ante una operación no sujeta a IVA, por tratarse de una operación financiera de cambio de divisas.

Es por tanto crucial que se establezca internacionalmente un consenso internacional para determinar si deben considerarse como una entrega de bienes como una prestación de servicios y, a su vez, sobre la naturaleza de dichas operaciones.

### **6.5. Obligaciones formales**

A pesar de que también existe un consenso internacional en que el cumplimiento tributario en el ámbito del comercio electrónico debe ser lo más fácil y simple posible para todos los operadores, la realidad es bien distinta.

En los casos en que se establece la imposición de las ventas en destino, el vendedor de bienes o servicios debe cumplir con los requisitos de registro en todos los Estados donde comercialice estos, lo cual constituye una carga absolutamente desmesurada, en la medida en que cuando un operador empieza a vender desde una página web, se expone a recibir clientes de cualquier Estado del mundo y, consecuentemente, a estar registrado en todos los países y a conocer las legislaciones tributarias de todos ellos. Esta dificultad, obviamente, es infinitamente más gravosa para las Pymes y autónomos que desean acceder a la economía digital, que para las empresas multinacionales.

Para paliar estos problemas, la UE introdujo la denominada ventanilla única, que consiste en que las empresas de comercio electrónico -ya tengan su residencia fiscal fuera o dentro de la UE- pueden registrarse en un único Estado y declarar allí todas sus ventas realizadas en el territorio de la UE. Pudiera ser un modelo por seguir a escala mundial, si bien el enfoque comunitario sigue presentando muchos problemas de ejecución práctica, que trataremos en capítulos posteriores, que habría que soslayar si se impulsara una iniciativa similar de alcance mundial.

Según otro enfoque, se podría trasladar al consumidor la obligación de ingresar el impuesto correspondiente a los productos que adquiere en la Administración tributaria de su lugar de residencia. Este modelo se ha impuesto en algunos Estados de los Estados Unidos y, sin embargo, ha resultado un fracaso ya que supone trasladarle al consumidor las obligaciones de registro y declaración, que también son muy gravosas y que pueden

eludirse fácilmente ya que es muy difícil que las Administraciones tributarias controlen, uno a uno, los destinatarios de las ventas que realizan las empresas de comercio electrónico.

Resulta por tanto también una prioridad la simplificación de las obligaciones formales a escala internacional en materia de fiscalidad indirecta, sea cual sea la alternativa que se decida implantar.

## **7. CONCLUSIONES PARCIALES**

A pesar de los casi cuarenta años que han transcurrido desde el inicio del comercio electrónico, su regulación desde el punto de vista jurídico deja mucho que desear.

Aunque aparentemente existe consenso internacional en muchos aspectos, la realidad demuestra lo contrario. Un problema común a todos los ámbitos es la ausencia de una definición internacionalmente aceptada de lo que se considera comercio electrónico y, siendo así, difícilmente se van a poder establecer las bases de los aspectos que afectan a su régimen económico, jurídico y, por su puesto, tributario.

La falta de seguridad jurídica de las empresas de comercio electrónico que esta situación ha provocado a lo largo de estos años no ha sido, sin embargo, un obstáculo al crecimiento del mercado global a través de Internet. Mientras los operadores de comercio electrónico han sufrido la complejidad que ha generado la divergencia de las normas de los diferentes Estados, los organismos internacionales no han mostrado interés en la materia. Sin embargo, cuando las jurisdicciones han empezado a ser conscientes de las pérdidas recaudatorias que se estaban produciendo, tanto en el ámbito de la fiscalidad directa, como en el de la indirecta, es cuando han decidido abordar en profundidad el problema.

El escenario, por tanto, es ciertamente desolador. La regulación clara de un entorno económico tan fundamental para el progreso mundial como es la economía digital no

puede ir con cuarenta años de retraso: no sólo no disponemos de una definición de comercio electrónico internacionalmente aceptada, sino que las normas de contratación a través de Internet tampoco se encuentran internacionalmente consensuadas, al igual que sucede con las normas sobre propiedad industrial o propiedad intelectual, las normas sobre protección de los consumidores, sobre protección de datos, sobre firma electrónica o, incluso, un amplio consenso sobre cuáles son las jurisdicciones en las que se deben dirimir las controversias generadas en las operaciones de comercio electrónico.

A nuestro juicio, esta problemática deriva de que los Estados han afrontado la globalización económica que supone el comercio electrónico con un enfoque más local que global, lo que carece absolutamente de sentido.

Si las normas básicas regulatorias no están consensuadas, evidentemente tampoco lo están los principios básicos de tributación, lo que provoca innumerables problemas a las empresas de comercio electrónico, que requieren una solución que les permita expandirse a través de estos mercados con seguridad jurídica y sin obstáculos.

A su vez, las Administraciones tributarias deberían de ser conscientes de que la falta de consenso, de coordinación y de colaboración entre ellas es el “caldo de cultivo” más adecuado para la proliferación del fraude y la opacidad de las operaciones realizadas a través de Internet.

A través de los siguientes capítulos se explican en profundidad los temas que se han enunciado en este capítulo como problemáticos desde el punto de vista de la tributación y se desgranarán las posibles soluciones a los mismos, tanto las que ya han sido planteadas por la doctrina, como otras más novedosas, con el objetivo de ofrecer un catálogo de alternativas de solución para que el mercado global de Internet pueda seguir creciendo en los próximos años con las suficientes garantías que una economía desarrollada requiere.



## CAPÍTULO 2.

# TRIBUTACIÓN DIRECTA DE LAS EMPRESAS DE COMERCIO ELECTRÓNICO



## **CAPÍTULO 2. TRIBUTACIÓN DIRECTA DE LAS EMPRESAS DE COMERCIO ELECTRÓNICO**

La imposición directa es aquella que grava las fuentes de riqueza, la propiedad o la renta. Generalmente incluye los impuestos sobre la renta (de personas físicas o jurídicas, residentes o no residentes), los impuestos sobre el patrimonio, los impuestos sobre sucesiones, los impuestos sobre bienes inmuebles, los impuestos sobre la posesión de vehículos, los impuestos sobre animales, etc.

La globalización ha propiciado que los problemas más importantes en el ámbito de la tributación del comercio electrónico se generen en el contexto internacional, cuando las operaciones se realizan entre sujetos establecidos en Estados diferentes, por la dificultad en la aplicación a una única operación de las normas existentes en cada jurisdicción y el conflicto subsiguiente por la localización de la renta obtenida y, consecuentemente, de los ingresos fiscales que corresponderían a cada Estado.

Las transacciones electrónicas han sido consideradas como un factor de riesgo en la medida en que podrían propiciar el fraude fiscal a través de dos vías bien diferenciadas: la elusión fiscal y la evasión fiscal.

En términos generales se entiende por elusión fiscal aquella actuación que, cumpliendo con la legalidad vigente, tiene como objetivo evitar, disminuir o diferir en el tiempo la carga fiscal derivada de la obtención de rentas a través de una operación mediante las opciones que las propias normas tributarias permiten o mediante estructuras jurídicas artificiosas.

El concepto de evasión fiscal incide sobre el mismo comportamiento, es decir, aquél mediante el cual se trata de evitar, disminuir o diferir en el tiempo la carga fiscal derivada de una operación, pero con la diferencia de que en este caso se realiza contraviniendo claramente las disposiciones legales vigentes.

La lucha contra el fraude fiscal se ha venido realizando por las Administraciones tributarias en los últimos años, sin distinción entre estas dos vertientes -elusión y

evasión- propiciando no pocos problemas, dado que se trata de dos realidades bien distintas que, a nuestro juicio, requerirían tratarse de forma separada.

La elusión fiscal, al tratarse de un ejercicio de optimización fiscal por parte de los sujetos pasivos que produce importantes mermas recaudatorias a algunos Estados, ha sido considerada como fraude, al margen de que a través de ella no se produzca ninguna contravención de las normas. Sin embargo, se ha censurado por parte de los Estados la realización de determinadas prácticas legales de optimización fiscal que, en ocasiones, no tienen su origen sino en el establecimiento de legislaciones defectuosas o confusas. De este modo, en un supuesto de elusión fiscal se hace recaer sobre el sujeto pasivo una responsabilidad derivada de una actuación conforme a la legalidad, pero que supone la merma de ingresos para una determinada jurisdicción tributaria. Aunque en estos tiempos es complicado defender este enfoque, creemos que puede resultar exagerada la consideración de dichas actuaciones como fraude a través de los mismos mecanismos sancionadores ideados para operaciones que vulneran las normas de los Estados. Sin embargo, es evidente que la planificación fiscal, fundamentalmente de grandes grupos de empresas multinacionales, ha puesto de manifiesto una elevada merma recaudatoria de los Estados, que las jurisdicciones avanzadas no están dispuestas a consentir.

A nuestro juicio, el problema de la elusión fiscal está íntimamente relacionado con una cuestión política: la competencia fiscal entre los Estados. Mientras las Administraciones tributarias están defendiendo la competencia fiscal entre Estados, penalizan que los operadores económicos elijan la opción fiscalmente más ventajosa para sus negocios, lo que podría parecer una contradicción. Por ello, se ha impulsado en los últimos años la acción política para que la competencia fiscal resulte beneficiosa, de tal modo que se adopten medidas contra los Estados que desarrollan una competencia fiscal perjudicial. Sin embargo, el establecimiento del límite para diferenciar una competencia fiscal sana, de una lesiva, es un extremo cuya delimitación es ciertamente compleja.

En cualquier caso, en tanto no avanza el entendimiento entre las diferentes jurisdicciones fiscales, la elusión fiscal sigue tratándose como fraude fiscal y, consecuentemente, se está penalizando a operadores económicos que tratan de

optimizar sus resultados dentro de la legalidad, con el consiguiente problema de inseguridad jurídica para las empresas y, en definitiva, para el desarrollo de la actividad económica mundial.

El principal instrumento bilateral para la lucha contra la elusión fiscal en el ámbito de la fiscalidad directa son los denominados CDI, que son acuerdos entre dos Estados donde se establece una serie de reglas que determinan cómo declarar los beneficios obtenidos, en función de su origen, y que pretenden evitar tanto la falta de gravamen en ninguna de las jurisdicciones afectadas como el doble gravamen sobre una misma renta o bien.

Sin embargo, tal y como señala GARCÍA NOVOA<sup>93</sup>, *“El Derecho Tributario Internacional clásico, especialmente a través de los Convenios de Doble Imposición, ha venido proponiendo soluciones. La cuestión es si esas mismas soluciones son aplicables, en la forma y manera en que tradicionalmente han venido siendo acuñadas, a una realidad nueva como es el comercio electrónico.”* Aunque esta afirmación se realizó en 2001, esta cuestión sigue siendo discutida en la actualidad.

No podemos olvidar que los CDI no dejan de ser unas normas de legislación específica de los Estados firmantes de los mismos, por lo que no existe un cuerpo normativo tributario internacional que garantice que el tratamiento fiscal de las rentas obtenidas a través del comercio electrónico sean homogéneas para todos los operadores. La OCDE ha venido trabajando desde el año 2001 en el Modelo de Convenio (MCOCDE)<sup>94</sup> que sirve de guía a los diferentes Estados que forman parte de la OCDE para tratar de unificar el enfoque tributario que deben incluir los Estados en sus Convenios. Sin embargo, es importante destacar que el MCOCDE no es de obligado cumplimiento y que, por otra parte, no todos los países del mundo pertenecen a la OCDE por lo que, si bien los trabajos de esta institución constituyen un referente doctrinal para los legisladores de

---

<sup>93</sup> C. GARCÍA NOVOA (2001), “Consideraciones sobre la tributación del comercio electrónico (y II)”, Quincena Fiscal Aranzadi nº 16/2001 (Doctrina). Editorial Aranzadi, SA, Pamplona.

<sup>94</sup> OCDE (2010), “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio”, OECD Publishing, Paris, [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada\\_9789264184473-es](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es) .

determinados Estados, no garantizan la existencia de una interpretación unívoca de los conceptos que afectan a la fiscalidad directa a escala internacional.

Entrando en el ámbito de la segunda vertiente, la del fraude o evasión fiscal, como decíamos anteriormente, supone una inobservancia o contravención de las normas y, por tanto, se trata de un comportamiento claramente sancionable. Sin embargo, la lucha contra la evasión fiscal afronta también mucho camino por recorrer. Las posibilidades que ofrecen determinados Estados como los denominados “paraísos fiscales” a los potenciales evasores, excede el ámbito de la competencia fiscal beneficiosa fomentando, no sólo la utilización de la baja o nula carga fiscal para atraer capitales, sino también la ocultación de la identidad de los actores de actividades fraudulentas, lo que parece inaceptable desde un punto de vista de política internacional en una economía desarrollada. Por tanto, en este ámbito, los trabajos que se están desarrollando van destinados al refuerzo de los mecanismos de cooperación e intercambio de información entre jurisdicciones tributarias avanzadas y a los intentos por conseguir que los territorios de nula o baja tributación cooperen en la detección de los operadores fraudulentos.

Más allá de los comportamientos fraudulentos, a continuación, repasaremos la situación internacional de la fiscalidad directa del comercio electrónico y explicaremos los problemas concretos que afrontan actualmente las empresas de la economía digital que, a modo de introducción, resumimos en el capítulo anterior.

## **1. LA PERSPECTIVA INTERNACIONAL DE LA TRIBUTACIÓN DIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO**

### **1.1. Los trabajos de la OCDE**

La OCDE se creó, en 1948, con el fin de ejecutar el Plan Marshall, financiado por Estados Unidos, para la reconstrucción de Europa. Debido al éxito en su primer objetivo, dieciocho países europeos, Canadá y Estados Unidos se unieron en la firma de un nuevo

convenio el 14 de diciembre de 1960, aunque no es atrevido afirmar que la OCDE nació oficialmente el 30 de septiembre de 1961, fecha en que la Convención firmada entró en vigor.

Poco a poco, otros países se unieron, empezando por Japón en 1964. En 2017 ya forman parte de la OCDE treinta y cinco Estados de los cinco continentes, que representan el 80% del comercio mundial y la inversión, y constituye el foro en el que dichos Estados identifican problemas, los discuten y analizan, y promueven políticas para resolverlos.

#### 1.1.1. Trabajos preparatorios de la Conferencia de Ottawa

El inicio de la preocupación de la OCDE por la fiscalidad del comercio electrónico puede situarse en su reunión de junio de 1996, donde su Comité de Asuntos Fiscales (CAF) examinó las implicaciones fiscales del desarrollo de las tecnologías de comunicación. Después de la Conferencia sobre el comercio electrónico organizada por la OCDE y el Gobierno de Finlandia en Turku, en noviembre de 1997, en cooperación con la Comisión Europea, el Gobierno de Japón y el Comité asesor empresarial y de la industria de la OCDE, conocido en sus siglas en inglés como BIAC (*"Business and Industry Advisory Committee"*), el CAF adoptó una serie de propuestas para la preparación de una reunión ministerial sobre comercio electrónico que se organizaría, en Ottawa, en octubre de 1998.

Como preparación para esa reunión, el CAF adoptó un Informe<sup>95</sup>, donde se llegaba a las siguientes conclusiones: (i) los principios fiscales generales ampliamente aceptados que guían a los gobiernos en relación con el comercio convencional también deben guiarlos en relación con el comercio electrónico; (ii) las normas fiscales existentes pueden poner en práctica estos principios, lo cual no excluye nuevas medidas administrativas o legislativas, o modificaciones de las medidas existentes, en relación con el comercio electrónico, a condición de que esas medidas tengan por objeto ayudar en la aplicación de los principios tributarios existentes, y no se pretenda imponer un trato fiscal discriminatorio de las transacciones de comercio electrónico; (iii) la aplicación de estos

---

<sup>95</sup> OCDE (1998), "Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions", OECD Publishing, Paris, [http://www.oecd.org/daf/fa/E\\_COM/framewke.pdf](http://www.oecd.org/daf/fa/E_COM/framewke.pdf).

principios para el comercio electrónico debe estar estructurada para mantener la soberanía fiscal de los países, para lograr una distribución justa de la base imponible del comercio electrónico entre los países y para evitar la doble imposición y la doble no imposición; (iv) el proceso de implementación de estos principios debe implicar una intensificación del diálogo con las empresas y con las economías de los Estados no miembros de la OCDE.

#### 1.1.2. Período desde la Conferencia de Ottawa hasta la iniciativa BEPS

Tras la celebración de la Conferencia de Ottawa, el CAF de la OCDE estableció un programa de trabajo sobre la fiscalidad del comercio electrónico mediante la creación, en 1999, de cinco grupos consultivos técnicos denominados *Technical Advisory Groups* (TAG) en los que se integraron representantes de Estados miembros y no miembros de la OCDE, así como del ámbito empresarial.

Con respecto a la tributación directa del comercio electrónico, inicialmente se crearon dos TAG: el TAG sobre la *Determinación de la naturaleza de ciertos pagos a los efectos del Convenio*, cuyo trabajo principal consistió en analizar la distinción que se puede realizar entre los diferentes tipos de pago en el comercio electrónico, a la hora de determinar si se hace por la venta o concesión de una propiedad, o por la prestación de un servicio o como un canon y el TAG sobre los *Beneficios empresariales*, que se centró en analizar la aplicación de las actuales reglas existentes, en el MCOCDE, sobre el comercio electrónico y en la elaboración de propuestas de reglas alternativas.

Posteriormente, se creó un TAG de *Impuestos sobre el Consumo*, destinado a asesorar sobre la aplicación práctica de los principios de Ottawa a la tributación del consumo y otro TAG sobre la *Valoración profesional de datos*, que analizó la factibilidad del desarrollo de información internacionalmente compatible y de los requisitos de conservación de registros, así como de los compromisos de recaudación de impuestos.

Finalmente, también se creó un TAG *Tecnológico* destinado a prestar asesoramiento experto en las cuestiones tecnológicas a los otros grupos, en el desempeño de sus trabajos.



Como consecuencia de los trabajos llevados a cabo por todos estos grupos consultivos, en 2001 el CAF publicó un informe denominado *“Taxation and Electronic Commerce – Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions”*<sup>96</sup>.

En dicho Informe se resumía el notable avance de los TAG logrado en materia de impuestos directos, impuestos sobre el consumo y en relación con el papel de las Administraciones tributarias, además de profundizar en la identificación de los trabajos que deberían acometerse a futuro.

El Informe también señalaba que el trabajo desarrollado desde la Conferencia de Ottawa había demostrado que tanto las hipótesis iniciales sobre el entorno libre de impuestos para el comercio electrónico, como las relativas al establecimiento de impuestos específicos sobre el comercio electrónico, seguían sin resultar aceptables para las Administraciones tributarias y reiteraba, a su vez, la máxima consensuada en Ottawa de que los principios aplicables en la fiscalidad del comercio convencional deberían ser igualmente aplicables al comercio electrónico.

Respecto de la tributación directa, el Informe analizaba cuatro cuestiones concretas:

- 1) La aplicación de la definición de “establecimiento permanente” al comercio electrónico. El Comité publicó dos proyectos para su comentario público y, el 22 de diciembre de 2000, aprobó los cambios propuestos para su inclusión en el MCOUDE. Estos cambios aclaraban en qué circunstancias los equipos informáticos en un emplazamiento dado podían constituir un establecimiento permanente.
- 2) La atribución de beneficios a un establecimiento permanente constituido por un servidor en un emplazamiento dado.

---

<sup>96</sup> OCDE (2001), “Commerce électronique et fiscalité: mise en oeuvre des conditions cadres d’Ottawa sur la fiscalité”, OECD Publishing, Paris, [http://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/commerce-electronique-et-fiscalite\\_9789264289796-fr](http://www.oecd-ilibrary.org/fr/taxation/commerce-electronique-et-fiscalite_9789264289796-fr) y un resumen en castellano en 2003 con el título “Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa – Informe de 2003”, OCDE/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

- 3) La clasificación de ciertos tipos de pagos efectuados en el contexto del comercio electrónico, proponiendo que se incluyeran ciertas aclaraciones en el MCOCDE.
- 4) La incidencia de la aplicación del concepto de sede de dirección efectiva en el comercio electrónico, como un criterio decisivo.

Respecto de la Administración tributaria, el Informe señalaba que los principios surgidos de la Conferencia de Ottawa se enmarcaban en los siguientes aspectos:

- a) Servicios al contribuyente: las autoridades fiscales deben utilizar la tecnología disponible y aplicar los avances comerciales a la gestión de su propio sistema tributario para mejorar continuamente los servicios prestados al contribuyente.
- b) Administración tributaria, necesidades de identificación e información: las autoridades fiscales deben mantener su capacidad de acceso a información fiable y verificable con el fin de identificar a los contribuyentes y de obtener la información necesaria para gestionar sus sistemas tributarios.
- c) Recaudación del impuesto y comprobación: los Estados deben asegurarse de contar con los sistemas adecuados para la recaudación y comprobación del impuesto. Adicionalmente, el Informe proponía el desarrollo de mecanismos internacionales de asistencia en la recaudación.

A su vez, en la Conferencia de Ottawa se definieron una serie de “*opciones para la implantación*”, que fueron ampliadas en el Informe, donde se subrayaba la importancia del intercambio de prácticas y conocimientos entre las Administraciones tributarias. En este sentido, el Informe defendía que las autoridades fiscales podrían:

- Exigir a los empresarios que operan en el comercio electrónico que se identifiquen ante éstas, de forma similar al procedimiento seguido por las empresas que operan en el comercio tradicional en ese mismo Estado.
- Fomentar las prácticas empresariales que permitan identificar a las empresas que operan en el comercio electrónico.

- Estudiar mecanismos que permitan localizar, con fines tributarios, los sitios de Internet identificados inadecuadamente, así como otras localizaciones electrónicas desde las que se desarrolle una actividad económica.
- Transmitir sus consideraciones sobre la identidad del usuario a otros organismos que desempeñen un papel en la determinación de la identidad de las partes intervinientes en el comercio electrónico.
- Expresar sus consideraciones ante los organismos apropiados, a fin de asegurar que las características propias de los sistemas de pago electrónico no agraven los problemas planteados por la economía monetaria.
- Cooperar con las empresas para desarrollar códigos de práctica u otros instrumentos que faciliten la utilización generalizada de la tecnología adecuada, para asegurar la integridad de los documentos digitales, como algoritmos de codificación y procedimientos de reconocimiento digital.
- Expresar sus consideraciones sobre las necesidades de información ante los organismos competentes que desarrollen los estándares y protocolos del comercio electrónico.
- Invitar a los contribuyentes a que utilicen el encriptado u otras técnicas de seguridad, mecanismos de recuperación de clave, un tercero de confianza u otros dispositivos de seguridad contra la pérdida involuntaria de las claves de encriptado.

Estas opciones fueron revisadas por el entonces denominado Foro sobre Gestión Estratégica del a OCDE, cuya denominación actual es la de Foro sobre Administración Tributaria y señaló la necesidad de continuar los trabajos en la comprobación del Estado o territorio de residencia, es decir, cuál es el mejor modo de identificar correctamente a una empresa que opera desde Internet.

El Foro también destacó que deberían continuarse los trabajos sobre la transmisión de datos de la operación, es decir, determinar los elementos que deben incorporarse a los sistemas en el desarrollo de los programas informáticos.

Finalmente, el Foro también consideró adecuada una coordinación de las contribuciones a los organismos de normalización.

Tras la publicación del Informe, el TAG sobre la *Determinación de la naturaleza de ciertos pagos a los efectos del Convenio* publicó un Informe que tuvo como consecuencia la inserción de una serie de aclaraciones en los CMCOE para determinar si un determinado pago de comercio electrónico se hace por la venta o concesión de propiedad, por la prestación de un servicio o como un canon.

Dicha actualización también incluía cambios en el comentario al artículo 5 de los CMCOE, en relación con las circunstancias a partir de las cuales el emplazamiento en el que se utiliza un equipo informático puede llegar a constituir un establecimiento permanente. Una vez culminado su trabajo, este TAG se extinguió.

Así, quedaron activos el TAG sobre *Impuestos sobre el Consumo*, el TAG sobre *Beneficios empresariales* y el TAG sobre *Valoración profesional de datos*, que siguieron contando con el apoyo del TAG *Tecnológico*. Nos centraremos, por su relación con este capítulo, en las tareas realizadas en los grupos que trabajaron sobre la fiscalidad directa.

#### A) Trabajos sobre beneficios empresariales

El TAG sobre *Beneficios empresariales* publicó, en febrero de 2001, un borrador de discusión<sup>97</sup> sobre la atribución de los beneficios a los establecimientos permanentes que estaban involucrados en transacciones de comercio electrónico y con posterioridad, en mayo de 2003, otro con sugerencias de cambios en el MCOE sobre el concepto de sede de dirección efectiva<sup>98</sup>.

---

<sup>97</sup> OCDE (2001), "Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions", OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/ctp/treaties/1923312.pdf> .

<sup>98</sup> OCDE (2003), "Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention", OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/tax/treaties/2956428.pdf> .

También publicó un Informe<sup>99</sup> en 2005 donde ponía de manifiesto algunos problemas que planteaban las regulaciones internacionales en su aplicación al comercio electrónico. Este Informe examinó, en primer lugar, una serie de enfoques para abordar los conflictos detectados sin realizar cambios fundamentales en las reglas fiscales internacionales, realizando simplemente recomendaciones con respecto a las diferentes alternativas, pero también analizó los cambios que resultaban necesarios. Después de resumir las normas de los tratados existentes para gravar los beneficios empresariales (sujeción al impuesto, concepto de establecimiento permanente, cálculo de beneficios, asignación de la base imponible entre los países), el Informe presentó una evaluación crítica de estas reglas, pues en muchos casos, resultaban contrarias a los principios establecidos en el marco de Ottawa.

Por ejemplo, con respecto a la cuestión sobre dónde se originan los beneficios empresariales, el Informe concluyó que los beneficios empresariales se deben ver como procedentes de la ubicación de los factores que permiten a la empresa generar beneficios. Por ello, el Informe rechazaba que el mero hecho de que un país ofrezca un mercado donde los bienes y servicios de una empresa se suministran, permita a ese país recaudar impuestos sobre una parte de los beneficios realizados.

Sin embargo, el TAG también planteaba que, aunque un proveedor no esté presente físicamente en un Estado, si comercia en él y está utilizando su infraestructura jurídica y económica, en qué medida tal uso de la infraestructura jurídica y económica debería ser considerado como un factor que permita a ese Estado reclamar derechos sobre una parte de los beneficios de la empresa.

Por otra parte, el Informe señalaba que, en la medida en que las empresas de comercio tradicional estaban incorporando modelos de negocio de comercio electrónico, no resultaba apropiado ni posible diseñar un conjunto de reglas para las empresas de comercio electrónico, y otro diferente para las empresas tradicionales.

---

<sup>99</sup> OCDE (2005), "E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation", OECD Publishing, Paris, [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/e-commerce-transfer-pricing-and-business-profits-taxation\\_9789264007222-en](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/e-commerce-transfer-pricing-and-business-profits-taxation_9789264007222-en) .

El Informe también dio una visión general de las distintas alternativas a las normas convencionales para gravar los beneficios empresariales: se planteaban desde cambios relativamente menores a las normas vigentes, a propuestas completamente nuevas.

Los cambios “menores” que proponía el Informe fueron los siguientes:

- Modificación de la definición de establecimiento permanente para excluir como consideración de la existencia de un lugar fijo de negocios a la realización de actividades que no conllevan la intervención humana de personal, incluidos los agentes dependientes.

Esta propuesta, sin embargo, a la luz de los comentarios recibidos, se decidió finalmente no acometerla.

- Modificación de la definición de establecimiento permanente para establecer que un servidor o una página web no pueden considerarse por sí mismos un establecimiento permanente.
- Modificación de la definición e interpretación del concepto de establecimiento permanente. El párrafo 4 del artículo 5 del MCOODE ya establecía una lista de funciones que están específicamente excluidas de la definición de establecimiento permanente; sin embargo, el Informe propuso ampliar dicha lista de exclusiones, incorporando las funciones atribuibles al software.

El TAG concluyó, no obstante, que, si bien esta modificación y la relativa a los servidores y las páginas web no debían llevarse a cabo en ese momento, la aplicación de las normas actuales a las funciones que realizan los servidores y el software debería ser monitoreada para determinar si plantearían en el futuro dificultades o preocupaciones prácticas.

- Eliminación de las excepciones existentes en el párrafo 4 del artículo 5 del MCOODE, o someter dichas excepciones a que cumplan la función de ser de naturaleza preparatoria o auxiliar.

- Eliminación de las excepciones existentes en el párrafo 4 del artículo 5 relativas al almacenaje, exposición o entrega, de tal modo que dichas actividades constituyeran un establecimiento permanente.

El TAG determinó, tras estudiar las observaciones formuladas, que la aplicación de estas excepciones debía seguir siendo monitoreada para determinar si las dificultades o preocupaciones prácticas justificaban dichos cambios, por lo que finalmente se mantuvieron todas las excepciones.

- Modificación de las normas existentes para agregar una regla sobre “fuerza de atracción” para el comercio electrónico. Así, se proponía modificar el párrafo 1 del artículo 7 del MCOCDE para introducir una regla que asegurara que un Estado puede gravar las ganancias derivadas de las ventas en dicho Estado, a través de la página web de una empresa, de productos similares a los que se vendan a través de un establecimiento permanente de dicha empresa en ese Estado.

No obstante, finalmente el TAG llegó a la conclusión de que tampoco debía acometerse esta medida.

- La adopción de normas nexo suplementarias para la tributación de los beneficios derivados de la prestación de servicios, modificando el MCOCDE para incluir una disposición similar a la que se encontraba en el Modelo de Convenio de Naciones Unidas, que permitiría la tributación de los beneficios derivados de la prestación de servicios, si la empresa que presta dichos servicios está presente en un país para ese propósito durante un cierto período de tiempo. La justificación de la propuesta fue que los proveedores de servicios son muy móviles y que pueden generar beneficios sin necesidad de disponer de una instalación física o de una base fija de operaciones.

En relación con esta propuesta, finalmente el TAG señaló que sería examinada en el contexto de los trabajos que la OCDE efectuaba en relación a la aplicación de los CDI a los servicios.

Como vemos, en definitiva, el TAG decidió no realizar ninguno de los cambios “menores” que propuso inicialmente.

Por otra parte, como señalamos anteriormente, el Informe también presentaba unas propuestas de cambios fundamentales en las reglas existentes:

- La adopción de normas similares a las relativas a la tributación de la renta pasiva, para permitir la imposición en la fuente de los pagos relacionados con algunas formas de comercio electrónico (con el fin de someterlos a retención en la fuente): esta alternativa abarcó diversos enfoques en los que se aplicaría una retención sobre todos o algunos pagos transfronterizos relacionados con el comercio electrónico. La discusión en el TAG se centró en una opción general en virtud de la cual se aplicaría como impuesto final la retención a los pagos de comercio electrónico en cada país, tanto si la empresa tuviera, como si no, personas o equipos en dicho país.
- El establecimiento de un nuevo nexo a través de una regla que tendría en cuenta sólo si la empresa extranjera está recibiendo un pago de un cliente del país que podrá deducirse a efectos fiscales nacionales; bajo esta regla, el Estado tendría derecho a imponer una retención sobre todos los pagos.
- Sustitución de la contabilidad separada y del principio *arm's length* por un formulario de reparto de los beneficios comunes a un mismo grupo empresarial, que permitiría distribuir los beneficios entre los países donde el grupo debería tributar.
- Adición de un nuevo nexo de "establecimiento permanente electrónico" que se aplicaría a las operaciones de comercio electrónico y que podría realizarse de varias maneras, por ejemplo, mediante la ampliación de la definición para cubrir los llamados "lugares fijos virtuales de negocios", "agencias virtuales" o "presencias empresariales en el lugar". Esta opción requeriría una modificación de la definición de establecimiento permanente o la adición de una nueva regla de nexo en los CDI.



Finalmente, el Informe llegó a la conclusión de que tampoco resultaría apropiado emprender ninguno de esos cambios en aquel momento. Después de todo el trabajo realizado, el comercio electrónico y otros modelos de negocio surgidos a consecuencia de las nuevas tecnologías de la comunicación no fueron percibidos por el TAG para justificar, por sí mismos, un cambio radical de la normativa vigente.

En aquel tiempo no parecía haber evidencia real de que las comunicaciones por Internet habían causado ninguna disminución significativa de los ingresos fiscales de los países. Además, se consideró que los cambios fundamentales sólo podrían ser realizados si había un amplio consenso en que una alternativa en particular fuera claramente mejor que las normas vigentes y, según el TAG, ninguna de las alternativas que se habían sugerido parecía cumplir con dicha condición.

Se reconoció, sin embargo, que había una necesidad de seguir vigilando cómo los ingresos de los impuestos directos se ven afectados por los cambios en los modelos de negocio con base en las nuevas tecnologías de la comunicación, aunque el TAG también expresó su preocupación por algunos aspectos de las normas internacionales vigentes para gravar los beneficios empresariales.

En términos más generales, el Informe señaló que el efecto de muchas de estas alternativas se extendería mucho más allá del comercio electrónico, por lo que sería importante tener en cuenta su impacto en todo tipo de actividades.

#### B) Trabajos sobre la definición de establecimiento permanente

Además de la labor de los TAG, el CAF dirigió unos grupos de trabajo ("*Working parties*") para discutir y proponer soluciones con respecto a las cuestiones que habían sido planteadas por los TAG.

Los trabajos de dichos grupos dieron lugar a algunos cambios en el MCOCDE y en los CMCOE, que se incorporaron en la actualización de 2003 y que estaban relacionados con la definición de establecimiento permanente y con la caracterización de los pagos, en particular, en la definición de las regalías que figuran en el MCOCDE y que se tratarán más adelante.

En relación con la definición de establecimiento permanente, el artículo 5 del MCOCDE establecía la siguiente definición:

*“1. A efectos del presente Convenio, la expresión “establecimiento permanente” significa un lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad.*

*2. La expresión “establecimiento permanente” comprende, en especial:*

*a) las sedes de dirección;*

*b) las sucursales;*

*c) las oficinas;*

*d) las fábricas;*

*e) los talleres; y*

*f) las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.*

*3. Una obra o un proyecto de construcción o instalación sólo constituye establecimiento permanente si su duración excede de doce meses.*

*4. No obstante las disposiciones anteriores de este artículo, se considera que la expresión “establecimiento permanente” no incluye:*

*a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;*

*b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;*

*c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de que sean transformadas por otra empresa;*

*d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para la empresa;*

*e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio;*

*f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar cualquier combinación de las actividades mencionadas en los subapartados a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter auxiliar o preparatorio.*

*5. No obstante lo dispuesto en los apartados 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente independiente (al que le será aplicable el apartado 6) actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en un Estado contratante poderes que la faculten para concluir contratos en nombre de la empresa, se considerará que esa empresa tiene un establecimiento permanente en ese Estado respecto de las actividades que dicha persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las mencionadas en el apartado 4 y que, de haber sido realizadas por medio de un lugar fijo de negocios, no hubieran determinado la consideración de dicho lugar fijo de negocios como un establecimiento permanente de acuerdo con las disposiciones de ese apartado.*

*6. No se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en un Estado contratante por el mero hecho de que realice sus actividades en ese Estado por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente, siempre que dichas personas actúen dentro del marco ordinario de su actividad.*

*7. El hecho de que una sociedad residente de un Estado contratante controle o sea controlada por una sociedad residente del otro Estado contratante o que realice actividades empresariales en ese otro Estado (ya sea por medio de establecimiento permanente o de otra manera), no convierte por sí solo a cualquiera de estas sociedades en establecimiento permanente de la otra.”*

El cambio operado en los comentarios al artículo 5 del MCOCDE<sup>100</sup> pretendía conseguir que la definición de establecimiento permanente que, como se ha visto, se definía como un " lugar fijo mediante el cual se llevan a cabo negocios", pudiera, bajo ciertas condiciones, alcanzar a los servidores. Por el contrario, se rechazó que un sitio o página web pudiera ser considerado como establecimiento permanente, por las razones que a continuación se exponen.

Según los CMCOE, para la determinación de la existencia de establecimiento permanente en el comercio electrónico había que distinguir inicialmente entre los datos y aplicaciones informáticas que se utilizan o se almacenan y que constituyen la página web a través de la cual se desarrolla la actividad empresarial y el servidor, como equipo informático que aloja dichos datos y aplicaciones y que tiene que estar situado físicamente en un lugar determinado.

Para la OCDE, una página web es una combinación de aplicaciones informáticas y datos electrónicos que no constituye, por sí mismo, un bien tangible y, consecuentemente, no puede localizarse ni considerarse como un "lugar de negocio".

Respecto del servidor, los CMCOE concluyeron que, en la medida en que se trata de un bien tangible que almacena datos informáticos y que tiene una ubicación física y, consecuentemente, el servidor debe ser considerado como un "lugar de negocio" que corresponde a la empresa que lo explota.

No obstante, los CMCOE señalan que la existencia de un servidor a disposición de una determinada empresa, en sí misma, puede que no dé lugar a la existencia de un establecimiento permanente de dicha empresa, atendiendo a las diferentes formas a través de las cuales la compañía puede disponer de un servidor:

a) *Si la empresa es propietaria o tiene en alquiler el servidor donde está alojada una página web a través de la cual la empresa desempeña su negocio.* En este caso, los

---

<sup>100</sup> OCDE (2010), "Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio", OECD Publishing, Paris, [http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada\\_9789264184473-es](http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/modelo-de-convenio-tributario-sobre-la-renta-y-sobre-el-patrimonio-version-abreviada_9789264184473-es) .

CMCOCDE consideran que el lugar donde se ubica el servidor podría constituir un establecimiento permanente de la empresa si se cumplen los demás requisitos del precepto. Cabe destacar que uno de los requisitos fundamentales para que el servidor tenga la consideración de establecimiento permanente es que el servidor se encuentre situado en un lugar “fijo”; según la OCDE, para que el servidor llegue a tener la consideración de establecimiento permanente debe estar ubicado en un lugar durante un período de tiempo lo suficientemente amplio como para considerarse “fijo”.

Otra cuestión a considerar que destacan los CMCOCDE, en caso de que la empresa tenga la propiedad o el alquiler del servidor, es si puede considerarse que el negocio se encuentra íntegramente realizado en el Estado donde esté situado dicho servidor: ha de examinarse caso por caso si la empresa realiza su actividad mercantil total o parcialmente a través del servidor, teniendo en cuenta si, por la existencia de tal equipo, se puede afirmar que la empresa tiene instalaciones a su disposición para poder operar. En este sentido, la OCDE considera que, tal y como sucede para otras actividades ajenas al comercio electrónico que operan automáticamente a través de equipos, la presencia de personal no es necesaria para considerar que una empresa lleva a cabo su negocio total o parcialmente desde un lugar, cuando no se necesita dicho personal para realizar ahí sus actividades. No obstante, los CMCOCDE aclaran que, aunque no se necesite personal para controlar el equipo, puede que el servidor tenga la consideración de establecimiento permanente.

Por otra parte, cuando las operaciones de comercio electrónico que se realicen desde el servidor en propiedad o en alquiler se limiten a actividades preparatorias o auxiliares, se deberá también examinar, caso por caso. Los CMCOCDE ejemplifican como operaciones preparatorias o auxiliares las siguientes:

- proporcionar un enlace de comunicación entre suministradores y clientes;
- hacer publicidad de las mercancías y servicios;
- transmitir información a través de un “servidor-espejo” para obtener seguridad y eficacia en las operaciones;

- recoger datos de mercado para las empresas;
- ofrecer información.

No obstante, en la medida en que estas actividades constituyan una parte esencial de la actividad mercantil de la empresa en su conjunto o cuando otras funciones básicas de la empresa se desempeñen a través de un servidor, sí existiría un establecimiento permanente.

En definitiva, para determinar si las actividades que se realizan desde el servidor son preparatorias o auxiliares hay que estudiar la naturaleza de dichas actividades realizadas desde el servidor, en función de la naturaleza del negocio desarrollado por la empresa: si las actividades son meramente preparatorias o auxiliares en el negocio de la venta de productos por Internet (publicidad, presentación de catálogos de productos o información a clientes potenciales, etc.), la ubicación no constituirá un establecimiento permanente. Por el contrario, si las funciones típicas relativas a una venta se efectúan desde ese servidor (firma de contratos, proceso de pago, entrega de los productos, etc.), tales actividades no podrán ser consideradas como exclusivamente preparatorias o auxiliares y el servidor constituirá un establecimiento permanente de la empresa.

- b) *Si la empresa no tiene ningún poder de disposición sobre el servidor y lo que tiene alquilado es, simplemente, el servicio de alojamiento de su página web, es decir la capacidad de incluir los datos informáticos en el mismo.* En este caso la empresa no tiene poder de disposición sobre el servidor, aunque los honorarios pagados al proveedor de servicios puedan basarse en la cantidad de espacio del disco utilizado para almacenar las aplicaciones informáticas y los datos necesarios para que funcione la página web; aun en el caso de que la empresa pueda elegir el servidor donde se almacenen dichos datos y su localización, según la OCDE, no se puede asignar un lugar de negocio a ésta en virtud de un contrato de suministro.

En definitiva, la OCDE considera que, si la empresa dispone de un contrato de suministro de espacio para el alojamiento de su página web y no tiene poder de disposición sobre el servidor, no podremos considerar que dicho servidor sea un

establecimiento permanente de la empresa. Tal sería el caso de la contratación de servicios de *cloud computing* a los que nos referíamos en el Capítulo 1, cuya característica fundamental es que permite al usuario acceder a un catálogo de servicios estandarizados y responder con ellos a las necesidades de su negocio, de forma flexible y adaptativa, en caso de demandas no previsibles o de picos de trabajo, pagando únicamente por el consumo efectuado, o incluso gratuitamente en caso de proveedores que se financian mediante publicidad o de organizaciones sin ánimo de lucro.

Una última cuestión que analizan los CMCOE es si resultaría posible considerar al proveedor de alojamiento, propietario de los servidores, como un agente de las empresas que alojan allí sus páginas web, lo que daría lugar también a la existencia de un establecimiento permanente. Sin embargo, a este respecto la OCDE considera que no existen dudas de que, en general, el proveedor de servicios titular de los servidores no tiene la consideración de agente, fundamentalmente, por tres razones:

- carecen de la autoridad para establecer contratos en nombre de esas empresas y no firmarán tales contratos regularmente;
- son agentes independientes que albergan los ciber sitios de muchas empresas diferentes;
- la página web por medio del cual una empresa lleva a cabo su negocio no es en sí mismo una “persona”.

#### C) Trabajos sobre derechos de autor y “know-how”

Tal y como señalábamos, adicionalmente a estos comentarios, también se hicieron modificaciones a los CMCOE relativos al artículo 12 del MCOE, para aclarar la delimitación entre la aplicación de los artículos 12 y 7 en el contexto de los nuevos modelos de negocio en el comercio electrónico.

En efecto, el artículo 7 del MCOE, relativo a los beneficios empresariales, disponía lo siguiente:

*“1. Los beneficios de una empresa de un Estado contratante solamente pueden someterse a imposición en ese Estado, a no ser que la empresa realice su actividad en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza su actividad de dicha manera, los beneficios imputables al establecimiento permanente de conformidad con las disposiciones del apartado 2 pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*

*2. A los efectos de este artículo, y del artículo [23 A] [23 B], los beneficios imputables al establecimiento permanente en cada Estado contratante a los que se refiere el apartado 1 son aquellos que el mismo hubiera podido obtener, particularmente en sus operaciones con otras partes de la empresa, si fuera una empresa distinta e independiente que realizase*

*3. Cuando de conformidad con el apartado 2 un Estado contratante ajuste los beneficios imputables al establecimiento permanente de una empresa de uno de los Estados contratantes y, en consecuencia, grave los beneficios de la empresa que ya han sido gravados por el otro Estado, ese otro Estado, en la medida en que sea necesario para eliminar la doble imposición sobre dichos beneficios, practicará el ajuste correspondiente en la cuantía del impuesto aplicado sobre los mismos. En caso necesario, las autoridades competentes de los Estados contratantes se consultarán para la determinación de dicho ajuste.*

*4. Cuando los beneficios comprendan elementos de renta regulados separadamente en otros artículos de este Convenio, las disposiciones de dichos artículos no quedarán afectadas por las del presente artículo.”*

Por su parte, el artículo 12 del Modelo de Convenio, relativo a los cánones o regalías, establecía:

*“1. Las regalías procedentes de un Estado contratante y cuyo beneficiario efectivo es un residente del otro Estado contratante sólo pueden someterse a imposición en ese otro Estado.*



*2. El término “regalías”, en el sentido de este artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso, o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas, diseños o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.*

*3. Las disposiciones del apartado 1 no son aplicables si el beneficiario efectivo de las regalías, residente de un Estado contratante, realiza en el Estado contratante del que proceden las regalías una actividad empresarial por medio de un establecimiento permanente situado allí, y si el bien o el derecho por el que se pagan las regalías está vinculado efectivamente a dicho establecimiento permanente. En tal caso son aplicables las disposiciones del artículo 7.*

*4. Cuando, por las relaciones especiales existentes entre el deudor y el beneficiario efectivo o por las que uno y otro mantengan con terceros, el importe de las regalías, habida cuenta del uso, derecho o información por los que se pagan, exceda del que habrían convenido el deudor y el beneficiario efectivo en ausencia de tales relaciones, las disposiciones de este artículo no se aplicarán más que a este último importe. En tal caso la cuantía en exceso podrá someterse a imposición de acuerdo con la legislación de cada Estado contratante, teniendo en cuenta las demás disposiciones del presente Convenio.”*

Las aclaraciones que se incluyeron en la actualización de los CMCOE se refieren al modo en que deben diferenciarse el pago por la concesión de uso de un derecho de autor, de los pagos por *know-how* y de los pagos mixtos.

Respecto al *know-how*, el párrafo 11 de los comentarios al artículo 12 se sustituyó por los párrafos 11 a 11.5, que definían el *know-how* como “*información de carácter industrial, comercial o científico, nacida de experiencias previas, que tiene aplicaciones prácticas en la explotación de una empresa, y de cuya comunicación puede derivarse un beneficio económico*”. Al incluir en la definición el origen del *know-how* como nacido de experiencias previas, se descartaba la consideración como tal de los pagos efectuados por información nueva obtenida. Además, estos contratos se caracterizan porque el

cedente no tiene que intervenir en el uso de los conocimientos prácticos y tampoco garantiza el resultado; de este modo, se excluyeron del concepto de *know-how* a las prestaciones de servicios basadas en la experiencia práctica y los conocimientos que se realizasen para el cesionario, que tendrían la consideración de beneficios empresariales. La dificultad que a menudo suscita la distinción entre los contratos de prestación de servicios y los de *know-how* llevó a la OCDE a establecer los siguientes criterios para distinguirlos:

- Los contratos de *know-how* se refieren a información que ya existe o al suministro de este tipo de información después de desarrollarla o de crearla e incluyen disposiciones relativas a la confidencialidad de estas informaciones.
- Los contratos de provisión de servicios pueden requerir que el proveedor haga uso de conocimientos expertos, habilidades y conocimientos especiales, pero que no los transfiera a la otra parte.
- En los contratos de *know-how* el proveedor se limitará, de acuerdo con el contrato, a aportar la información disponible o a reproducir el material existente.
- Un contrato de prestación de servicios supondrá, en la mayoría de los casos, que el proveedor tiene un nivel mucho más elevado de gasto para poder cumplir con sus obligaciones contractuales (investigación, diseño, pruebas, delineación y otras actividades conexas, etc.).

La OCDE ejemplifica con las siguientes categorías de pagos que no deben considerarse como *know-how*, sino como prestación de servicios: las remuneraciones obtenidas por los servicios posventa, las remuneraciones de los servicios prestados por un vendedor en el marco de la garantía, las remuneraciones por asistencia técnica, las remuneraciones por listados de clientes potenciales, cuando tales listados se confeccionen específicamente para el pagador con información de carácter público. No obstante, la remuneración por un listado confidencial de clientes a los que el perceptor de la remuneración ha suministrado un producto o servicio concreto, sí constituiría un contrato de *know-how*, dado que estaría relacionada con la experiencia comercial en

sus relaciones con sus clientes; también se considerarían como *know-how* las remuneraciones por los dictámenes emitidos por un ingeniero, un abogado o un experto contable, y las remuneraciones de la asesoría prestada por vía electrónica, por las comunicaciones electrónicas con técnicos o por el acceso a una base de datos para solucionar problemas.

Finalizan los comentarios relativos al *know-how* con la consideración del caso específico de un contrato que supone la provisión de información relativa a programación informática: en este caso se considerará, en general, que el pago remunera una provisión de *know-how* sólo cuando se cumpla alguna de las tres circunstancias siguientes:

- a) Que dicho pago se haya efectuado para adquirir información que constituye las ideas y los principios base del programa (la lógica, los algoritmos o las técnicas o lenguajes de programación).
- b) Cuando el cliente no pueda revelar la información aportada sin autorización.
- c) Cuando la información esté sujeta a cualquier forma de secreto comercial existente.

Los comentarios relativos a los pagos mixtos se incluyeron en el epígrafe 11.6 y se refieren a aquellas operaciones donde el contrato cubre, a la vez, la entrega de conocimientos prácticos o *know-how* y los servicios de asistencia técnica. En estos casos, la OCDE considera que es necesario descomponer, con la ayuda de las indicaciones contenidas en el contrato o con una distribución razonable, la remuneración total estipulada en función de las diversas prestaciones a las cuales se aplica y someter cada una de las partes de la remuneración, así determinada, al régimen fiscal que le corresponda. No obstante, también se destaca en los comentarios que cuando una de las prestaciones convenidas (*know-how* o asistencia técnica) constituye el objeto principal del contrato y las otras prestaciones previstas no tienen más que un carácter accesorio, el tratamiento aplicable a la parte principal se debería generalmente aplicar a la suma total de la remuneración.

En relación con las aplicaciones informáticas, los CMCOE ya las consideraban como un ejemplo posible de contratos mixtos donde se incluían, por ejemplo, ventas de equipos informáticos con aplicaciones incorporadas, junto con cesiones del derecho de uso de las aplicaciones y con prestaciones de servicios de mantenimiento del equipo o garantía.

Sin embargo, se añadieron ciertos epígrafes relativos a las aplicaciones informáticas. En primer lugar, se estableció que todas las normas aplicables a las aplicaciones informáticas resultaban igualmente aplicables a otros productos digitales como las imágenes, los sonidos o el texto. La OCDE consideró que para determinar si los pagos constituían, o no, cánones, debería analizarse cuál es el motivo esencial por el que se paga, habida cuenta de que las legislaciones sobre protección de los derechos de autor difieren bastante entre los Estados; en efecto, en algunos Estados, la descarga de productos digitales tan sólo confiere los derechos de descarga, almacenamiento y ejecución del mismo mientras que, en otros, confiere a quien los descarga el uso de los derechos de autor, facilitando que el mismo realice copias del contenido descargado.

En el primer caso, según la OCDE, el pago se realiza básicamente a cambio de adquirir datos transmitidos en forma de señal digital y constituye esencialmente la remuneración de algo distinto al uso o la cesión de uso del derecho de autor (como la adquisición de otros tipos de derechos, datos o servicios contractuales) y, en consecuencia, no corresponde a la definición de cánones o regalías y deberá, por tanto, clasificarse como beneficios empresariales o, en su caso, como ganancias de capital. Según los comentarios, *“... en la medida que el acto de copiar la señal digital en el disco duro o cualquier otro soporte para archivar del cliente implica que este último utiliza derechos de autor conforme a la legislación pertinente y las disposiciones contractuales aplicables, esta reproducción o copia es sólo el medio a través del cual se captura y almacena la señal digital. Dicha utilización de los derechos de autor no es importante a efectos de la clasificación porque no se corresponde con lo que el pago remunera esencialmente (es decir, la adquisición de datos transmitidos bajo la forma de una señal digital), que constituye el factor determinante a efectos de la definición de regalías”*.

Aun en el caso de que, en virtud de la legislación y las disposiciones aplicables, la creación de una copia sea considerada como uso del derecho de autor por parte del proveedor, tampoco considera la OCDE que habría fundamento en asimilar los pagos de dichas operaciones a regalías.

Sin embargo, cuando el pago constituye esencialmente la remuneración de la cesión del derecho a explotar un derecho de autor inherente a un producto digital que es descargado informáticamente con esa finalidad, las operaciones correspondientes darían lugar a regalías. La diferencia estriba, por tanto, en si la utilización que se va a realizar del producto digital va a ser comercial o para el uso individual del adquirente. La OCDE ejemplifica con el caso de un editor que paga por adquirir el derecho a reproducir una imagen sujeta a derecho de autor, que descargará electrónicamente para que aparezca en la portada de un libro que está produciendo. En este caso, el pago constituye esencialmente la remuneración de la adquisición del derecho a reproducir y distribuir la imagen y no únicamente la adquisición del contenido digital, por lo que tendría la consideración de canon o regalía.

Cabe destacar que estos párrafos también están incluidos en el Modelo de Convenio Fiscal de la ONU, aunque se observó que algunos miembros no estaban de acuerdo con las conclusiones alcanzadas en relación con el carácter de determinados tipos de pago.

### 1.1.3. Plan de Acción sobre la BEPS

Los líderes políticos venían expresando desde 2010 su creciente preocupación por la planificación fiscal de las empresas multinacionales que hacían uso de las lagunas en la interacción de los diferentes sistemas fiscales para reducir artificialmente la renta imponible o para trasladar ganancias a jurisdicciones de baja tributación en las que no se realizaba ninguna actividad económica.

En respuesta a esta preocupación, y a petición del G20, la OCDE publicó, en julio de 2013, un Plan de Acción<sup>101</sup> sobre la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, que se denominó “*base erosion and profit shifting*”, más conocido por las siglas BEPS.

El Plan de Acción sobre la BEPS identificaba 15 acciones para hacer frente a las erosiones de las bases imponibles y a los traslados artificiales de los beneficios de una manera integral, y los plazos conjuntos para implementar cada una de las acciones.

La relación de acciones propuestas en el conjunto del Plan BEPS fueron las siguientes:

- Acción 1. Abordar los retos de la economía digital para la imposición.
- Acción 2. Neutralizar los efectos de los mecanismos híbridos.
- Acción 3. Refuerzo de la normativa sobre compañías foráneas controladas (CFC).
- Acción 4. Limitar la erosión de la base imponible por vía de deducciones en el interés y otros pagos financieros.
- Acción 5. Combatir las prácticas fiscales perniciosas, teniendo en cuenta la transparencia y la sustancia.
- Acción 6. Impedir la utilización abusiva de convenios fiscales.
- Acción 7. Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente.
- Acciones 8 a 10. Asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor.
- Acción 11. Evaluación y seguimiento de BEPS.
- Acción 12. Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.
- Acción 13. Reexaminar la documentación sobre precios de transferencia.

---

<sup>101</sup> OCDE (2013), “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, OECD Publishing, Paris, <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf> .

- Acción 14. Hacer más efectivos los mecanismos de resolución de controversias.
- Acción 15. Desarrollar un instrumento multilateral que modifique los convenios fiscales bilaterales.

Dada la importancia que habían adquirido los negocios digitales y los diferentes casos que se habían detectado de importantes multinacionales de comercio electrónico que se situaban estratégicamente en territorios de tributación favorable, como hemos visto, la OCDE dedicó una de sus acciones, en exclusiva, al estudio de los problemas planteados por la economía digital: la denominada Acción 1.

A) Acción 1: Afrontar los desafíos fiscales de la Economía Digital

*Tal y como se señala en el Plan de Acción sobre la BEPS, "la expansión de la economía digital también plantea desafíos para la tributación internacional. La economía digital se caracteriza por una dependencia sin precedentes de los activos intangibles, el uso masivo de datos (datos sobre todo personales), la adopción generalizada de los modelos de negocio de múltiples caras, la captura de valor a partir de las externalidades generadas por los productos libres, y la dificultad de determinar la jurisdicción en la que la creación de valor se produce. Esto plantea cuestiones fundamentales en cuanto a cómo las empresas de la economía digital agregan valor y generan sus beneficios, y cómo la economía digital se refiere a los conceptos de origen y residencia o la caracterización de los ingresos a efectos fiscales. Al mismo tiempo, el hecho de que la nueva forma de hacer negocios puede dar lugar a una reubicación de las funciones empresariales básicas y, en consecuencia, a una distribución diferente de la potestad tributaria que puede conducir a una baja imposición no es per se un indicador de defectos en el sistema existente. Es importante examinar de cerca cómo las empresas de la economía digital agregan valor y generan sus beneficios con el fin de determinar si y en qué medida puede ser necesario adaptar las normas actuales, con el fin de tener en cuenta las características específicas de la industria y a prevenir la BEPS".*

En este contexto, el Plan de Acción sobre la BEPS incluye la siguiente descripción de los trabajos que deberían acometerse en relación a la economía digital en la Acción 1:

*“Identificar las principales dificultades que la economía digital plantea para la aplicación de las actuales normas fiscales internacionales y desarrollar opciones detalladas para hacer frente a estas dificultades, adoptando un enfoque integral y teniendo en cuenta los impuestos tanto directos como indirectos. Los temas a ser examinados incluyen, pero no se limitan a, la capacidad de una empresa para tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de nexo bajo las normas internacionales actuales, la atribución de valor creado mediante datos relevantes sobre la ubicación a través de la utilización de productos y servicios digitales, la caracterización de los ingresos derivados de nuevos modelos de negocio, la aplicación de normas de origen relacionadas, y la forma de asegurar la recaudación efectiva del IVA/sales tax con respecto a la entrega transfronteriza de bienes y servicios digitales. Este tipo de trabajo requiere un análisis exhaustivo de los diferentes modelos de negocio de este sector.”*

Posteriormente, en su reunión celebrada en San Petersburgo, los días 5 y 6 de septiembre de 2013, los líderes del G20 apoyaron plenamente el desarrollo del Plan de Acción sobre la BEPS. Como consecuencia de ello se creó, en septiembre de 2013, el Grupo de Trabajo sobre Economía Digital, un órgano subsidiario del CAF, con el objetivo de desarrollar un informe que identificaría las cuestiones planteadas por la economía digital y las posibles acciones que deberían abordarse.

El Grupo de Trabajo sobre la Economía Digital celebró su primera reunión los días 29, 30 y 31 de octubre de 2013, durante la cual se discutió el alcance de los trabajos y las invitaciones a expertos en economía digital que se realizarían. El Grupo de Trabajo también discutió la importancia del trabajo realizado en el pasado sobre este tema, en particular, el Grupo examinó los resultados de la Conferencia de Ottawa de 1998 sobre Comercio Electrónico.

El Grupo de Trabajo consideró que los principios que deben regir la fiscalidad del comercio electrónico, establecidos en la Conferencia de Ottawa, seguían siendo



pertinentes y que, complementados en su caso, podían constituir la base para evaluar las opciones para hacer frente a los desafíos fiscales de la economía digital.

Además, el Grupo examinó las normas adoptadas con posterioridad a la Conferencia de Ottawa y, en particular, la labor de los diferentes TAG.

Teniendo en cuenta la importancia de la aportación de las partes interesadas, la OCDE emitió una solicitud pública de comentarios, el 22 de noviembre de 2013<sup>102</sup>. En dicho documento se solicitaban opiniones sobre las siguientes cuestiones:

- 1) Comentarios generales a la Acción 1, en cuanto al enfoque más apropiado para el estudio de los desafíos fiscales de la economía digital.
- 2) Preguntas concretas relacionadas con modelos de negocio empleados en la economía digital, respecto a tres bloques:
  - A) Naturaleza del trabajo/actividades emprendidos por la empresa.
  - B) Impacto de las tecnologías de la información y comunicación sobre las actividades de la empresa.
  - C) Otros comentarios: cualquier información adicional útil en la identificación de los desafíos que la economía digital plantea para el uso de las reglas fiscales internacionales existentes.

Los comentarios recibidos fueron discutidos en la segunda reunión del Grupo de Trabajo, que se celebró los días 2 y 3 de febrero de 2014. El Grupo de Trabajo discutió la evolución y la capacidad de penetración de la economía digital, así como las características fundamentales y los retos tributarios planteados.

---

<sup>102</sup> OCDE (2013), "Request for Input Regarding Work on Tax Challenges of the Digital Economy", OECD Publishing, Paris, <https://www.oecd.org/tax/request-for-input-regarding-work-on-tax-challenges-of-the-digital-economy.pdf> .

Una vez analizadas todas las cuestiones, los miembros del Grupo de Trabajo coincidieron en la importancia de publicar un proyecto de Borrador de discusión<sup>103</sup> abierto a comentarios públicos que, finalmente, fue emitido el 14 de abril de 2014.

Este Borrador examinaba la evolución en el tiempo de la información y la comunicación, incluyendo tecnologías emergentes y posibles desarrollos futuros (Sección II); discutía la propagación y el impacto de las tecnologías de la información y de la comunicación (TIC) en la economía, ofreciendo ejemplos de nuevos modelos de negocio e identificando las características clave de la economía digital (Sección III); ofrecía una descripción detallada de los elementos centrales de las estrategias BEPS en la economía digital (Sección IV) y explicaba cómo se espera que se abordase el desarrollo de las acciones previstas en el Plan de Acción de BEPS y el trabajo de la OCDE en materia de fiscalidad indirecta (Sección V). Finalmente, también se identificaban los retos fiscales más amplios planteados por la economía digital (Sección VI) y se resumían las posibles opciones para hacer frente a las cuestiones planteadas en el seno del Grupo de Trabajo (Sección VII).

En resumen, los principales cambios propuestos en el Borrador, relativos a la tributación directa, fueron los siguientes:

a) Modificaciones a las exenciones al establecimiento permanente

Una opción potencial discutida por el Grupo de trabajo fue modificar las excepciones contenidas en el párrafo 4 del artículo 5 del MCOEDE puesto que resultaba posible que, en ciertos negocios, algunas de las actividades descritas en los incisos a) a d) del párrafo 4, constituyeran funciones básicas de un negocio.

Algunos miembros del grupo opinaron que las excepciones contenidas en el párrafo 4, que fueron pensadas principalmente para eximir a las actividades preparatorias o auxiliares, deberían eliminarse. Otros propusieron eliminar las letras a) a d), o

---

<sup>103</sup> OCDE (2014), "BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy", OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm> .

someterlas a la condición general de que la actividad tuviera naturaleza preparatoria o auxiliar.

b) Nexo basado en una presencia digital significativa

Otra posible opción discutida fue el establecimiento de un enfoque alternativo, para abordar las situaciones en las que los negocios se llevan a cabo enteramente por medios digitales. Dicha propuesta consistiría en determinar que las empresas que prestaran servicios digitales completamente desmaterializados tendrían un establecimiento permanente cuando se mantuviera, lo que se dio en denominar, una "presencia digital significativa" en la economía de otro país.

Para la determinación de cuándo se debería entender que existía una presencia digital significativa, se planteaban distintos criterios:

- Que la actividad principal de la empresa se basara, completamente o en una parte considerable, en bienes o servicios digitales;
- Que no existieran elementos o actividades físicas involucrados en la cadena de valor distintos de la existencia, uso o mantenimiento de servidores y sitios web u otras herramientas TIC que recogieran, procesaran y comercializaran los datos en la ubicación correspondiente;
- Que los contratos se celebrasen exclusivamente de forma remota a través de Internet o por teléfono;
- Que los pagos se realizaran únicamente a través de tarjetas de crédito o pagos electrónicos mediante formularios o plataformas vinculadas o integradas a los sitios web;
- Que sus sitios web fueran los únicos medios para entrar en contacto con la empresa; que no existieran agencias o almacenes físicos para la realización de las actividades básicas, distintas de las oficinas ubicadas en la empresa matriz o en los países donde operase la compañía.

- Que todo o la mayoría de los beneficios fueran atribuibles a la provisión de bienes o servicios digitales;
- Que la residencia legal o fiscal y la localización física del vendedor no se tuvieran en cuenta por el cliente y no afectasen a su elección;
- Que el uso actual de los bienes digitales o la realización de los servicios digitales no requiriera la presencia física o la participación de un producto físico distinto del uso de un ordenador, dispositivos móviles u otras herramientas informáticas.

Más concretamente, para una empresa dedicada a un negocio totalmente desmaterializado, podría considerarse que existía una presencia digital significativa en un país cuando, por ejemplo:

- se firmaba de forma remota un número significativo de contratos para el suministro de bienes o servicios digitales completamente desmaterializados entre la empresa y un residente fiscal en dicho país;
- los bienes digitales o servicios de la empresa se utilizaban o consumían de manera amplia en el país;
- los pagos de los clientes procedentes de la prestación de bienes o servicios digitales que formasen parte de la actividad principal de la compañía se realizasen en el país;
- una sucursal existente de la empresa en el país realizase funciones secundarias, como las de consultoría o marketing dirigidos a clientes residentes en el país y que resultasen muy relacionados con la actividad principal de la empresa

Una alternativa a los criterios anteriores discutida por el Grupo de Trabajo fue determinar que una presencia digital significativa se produce cuando una empresa se dedica a una actividad digital completamente desmaterializada en un país, utilizando datos personales obtenidos en dicho país por regulares y sistemáticos seguimientos de los usuarios de Internet de dicho país, a través de diferentes modelos de negocio.

El desarrollo de tales opciones requeriría la evaluación de los elementos anteriores para determinar qué combinación de factores constituirían un nexo fiscal apropiado para hacer frente a los retos de la economía digital, que a la vez proporcionase suficiente claridad para minimizar las potenciales disputas entre los Estados.

Este enfoque requeriría, por tanto, la consideración de cómo atribuir los beneficios apropiadamente y si, al hacerlo, resultaría imprescindible la modificación de las normas actuales para la asignación de los beneficios a los establecimientos permanentes. A su vez, habría que estudiar si tal cambio requeriría una modificación en las reglas de asignación de beneficios para todas las empresas, o si podría limitarse, tan sólo, a negocios digitales completamente desmaterializados.

c) Establecimiento permanente virtual

El Grupo de Trabajo retomó las alternativas discutidas en el TAG Beneficios Empresariales para definir lo que se podía considerar establecimiento permanente virtual, planteando las siguientes opciones:

- Un "lugar fijo virtual de negocio", que supondría la existencia de un establecimiento permanente cuando la compañía mantuviera un sitio web en un servidor de otra empresa localizado en una jurisdicción, siempre que realizase su actividad a través de dicho sitio web;
- Una "agencia virtual" que buscaría extender el concepto existente de establecimiento permanente de los agentes dependientes, en los contratos que son habitualmente celebrados en nombre de una empresa con personas situadas en una jurisdicción, a través de medios tecnológicos en lugar de a través de una persona;
- Una "presencia empresarial a domicilio" que atendería a la presencia económica de una empresa dentro de una jurisdicción en el caso de ofrecer servicios a domicilio o mediante una interfaz en la ubicación del cliente.

d) Retención de impuestos sobre las transacciones digitales

Otra opción planteada en el Borrador era la de imponer una retención final de impuestos, que realizarían los residentes de un país, sobre el precio de los bienes o servicios digitales proporcionados por un proveedor de comercio electrónico extranjero.

Este tipo de propuesta tenía por objeto responder a las preocupaciones de que las empresas mantuvieran una actividad económica en un mercado sin tributar, debido a que las normas para la consideración de establecimiento permanente no resultaban aplicables por falta de presencia física.

El Grupo de Trabajo señaló que, en caso de optarse por esta alternativa, se debería considerar la coherencia con las obligaciones comerciales, así como la forma de abordar la retención en el caso de transacciones con consumidores individuales, ya que los pagos por transacciones internacionales de economía digital generalmente se realizaban mediante tarjetas de crédito o por pago electrónico; en este sentido, el Grupo consideraba que una opción a tener en cuenta sería exigir la retención por las instituciones financieras intermediarias de los pagos.

En definitiva, como hemos visto, la iniciativa BEPS puso de manifiesto dos aspectos: un buen número de opciones para afrontar determinados retos del comercio electrónico en la regulación internacional de la tributación directa y la constatación de que la OCDE era uno de los organismos internacionales más prolíficos en cuanto al análisis de la problemática que plantea la economía digital.

Finalmente, en septiembre de 2014, la OCDE publicó los resultados del Proyecto BEPS que se materializaron en quince informes<sup>104</sup>, cada uno correspondiente a una de las acciones que se contemplaron inicialmente.

Sin embargo, cabe destacar que todo este meticuloso estudio realizado por el Grupo de Trabajo no se materializó en los avances que se esperaba; de hecho, quizá no resulte atrevido defender que, de las quince Acciones, la relativa a la economía digital, es la más

---

<sup>104</sup> OCDE (2015), BEPS Actions, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions.htm> .

débil en la medida en que el Informe correspondiente a dicha acción<sup>105</sup> no presenta prácticamente propuestas que solucionen los problemas detectados.

En su Informe final, la OCDE empieza por considerar *“una tarea ardua, si no imposible, tener que delimitar y separar el radio de acción de la economía digital del resto de la economía a efectos fiscales”*, puesto que la economía digital o sus modelos de negocio no generan problemas BEPS exclusivos y aislados, sino que simplemente algunas de sus características principales agravan los riesgos de prácticas elusivas.

Por ello, la Acción 1 tan sólo propone acometer, exclusivamente, los siguientes cambios:

- Modificar la lista de excepciones a la definición de establecimiento permanente establecida en el MCOEDE, a fin de garantizar que toda excepción contemplada en dicha lista esté subordinada a la condición general de que las actividades objeto de excepción tengan un carácter auxiliar o preparatorio
- Introducción de un nuevo criterio anti-fragmentación con fines anti-elusivos que impida poder acogerse a las excepciones al estatus de establecimiento permanente mediante la fragmentación de las operaciones entre las distintas entidades de un mismo grupo.
- Modificación de la definición de establecimiento permanente para abordar aquellos casos en los que la utilización de mecanismos o estructuras artificiosos para la venta de bienes o servicios de una empresa de un grupo multinacional se traduce, en la práctica, en la celebración de contratos, de modo que habría que considerar que esas ventas han sido efectuadas por dicha empresa.

Tal y como avanzábamos, el alcance de esta Acción 1 ha resultado muy pobre y, lamentablemente, no se recomendó adoptar ninguna de las restantes soluciones propuestas y analizadas por el Grupo de Trabajo: ni la introducción de un nuevo nexos (o criterio de sujeción) en base a una presencia económica significativa, ni el sometimiento de ciertas transacciones digitales a una retención en la fuente, etc.

---

<sup>105</sup> OCDE (2015), “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report”, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>

No obstante, la OCDE señala en su informe que los países afectados podrán introducir cualquiera de las soluciones estudiadas en el informe en sus respectivas legislaciones nacionales, como garantía en su lucha contra BEPS, siempre que respeten las obligaciones derivadas de los tratados fiscales en vigor, o bien en sus CDI.

También prevé la OCDE la continuación de sus trabajos en el área de la economía digital, habida cuenta de que las conclusiones alcanzadas en la Acción 1 pueden verse alteradas como fruto de la constante evolución de la economía digital. En consecuencia, está previsto que se elabore un futuro informe, que refleje los resultados de los trabajos desarrollados en el contexto de la economía digital, en el año 2020.

#### B) Otras acciones BEPS que afectan a la Economía Digital.

Una vez que se finalizó, en octubre de 2015, con la definición de objetivos y concreción de recomendaciones, comenzó la fase de implementación o ejecución del Plan BEPS. Aunque el conjunto completo de informes se publicó en septiembre de 2015, ya en septiembre de 2014 se habían publicado siete primeros informes que trataban las acciones número 1, 2, 3, parte de la 5, 6, 8, 11 y parte de la 15, mientras que las restantes se concluyeron en septiembre de 2015.

Aunque en el epígrafe anterior nos hemos centrado en la Acción 1 del Plan BEPS, por tratar expresamente de la economía digital, no cabe duda de que otras acciones de dicho Plan tendrán también efectos en los operadores de comercio electrónico ya que no podemos olvidar que el origen de toda la iniciativa BEPS se encuentra en la presión social y mediática que se ha producido en torno al supuesto pago reducido de impuestos por ciertas multinacionales y, sobre todo, aquellas grandes empresas tecnológicas<sup>106</sup>.

Por una parte, las recomendaciones de la Acción 3<sup>107</sup> sobre el refuerzo de la normativa sobre compañías foráneas controladas (CFC), para la aplicación de normas de

---

<sup>106</sup> G. PATÓN GARCÍA (2016), "La posición del legislador español ante el proyecto BEPS y los avances del plan de acción de la Unión Europea". Instituto de Estudios Fiscales – Documento de Trabajo nº 20/2016, Madrid.

<sup>107</sup> OCDE (2016), "Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3 - Informe final 2015", OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267091-es>



transparencia fiscal internacional, incluyen definiciones de las rentas que harán que aquellas obtenidas en el ámbito de la economía digital queden sometidas a gravamen en la jurisdicción en que se halle ubicada efectivamente la matriz.

Por su parte el Informe sobre la Acción 7<sup>108</sup>, que trata de la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente, intentando evitar la puesta en marcha de estructuras artificiosas para la venta de bienes y servicios, sin ir más lejos, ejemplifica con un proveedor de la economía digital (ya comercie con bienes o con servicios) que dispone de una filial local con un equipo de ventas que negocia contratos, que no firma la filial sino la propia matriz. Según BEPS, a través de la figura del agente dependiente, cuya definición se pretende modificar, se podría combatir este tipo de prácticas que durante años han llevado a cabo grandes multinacionales de comercio electrónico, tal y como explicamos al final de este capítulo.

Por otra parte, la Acción 7 también trata del caso, frecuente para las empresas que venden productos materiales a través de Internet, de disponer en determinados Estados de un almacén con un número significativo de empleados a través del cual la empresa consigue rapidez en sus envíos lo que, según la OCDE, puede considerarse como una ventaja competitiva, sin que ello dé lugar, conforme a las actuales normas, a la existencia de un establecimiento permanente en dicho Estado.

A su vez, el Informe sobre las Acciones 8 a 10<sup>109</sup> propone asegurar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor y el Informe sobre la Acción 13<sup>110</sup>, relativa a la documentación sobre precios de transferencia también tendrá

---

<sup>108</sup> OCDE (2016), "Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015", OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264257757-es>

<sup>109</sup> OCDE (2016), "Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015", OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264258280-es>

<sup>110</sup> OCDE (2016), Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264267909-es>

impacto en la economía digital debido a la asunción del principio de que la titularidad jurídica de los intangibles no genera necesariamente, por sí sola, el derecho a percibir la totalidad (ni tan siquiera una parte) de los beneficios emanados de la explotación de los mismos, sino que las entidades del grupo que desarrollen las funciones esenciales, aporten la mayor parte de los activos y tengan la capacidad para controlar los riesgos más importantes desde un punto de vista económico tendrán derecho al reparto de los beneficios correspondientes.

Las directrices específicas en este ámbito buscan que el análisis de los precios de transferencia no se vea afectado por asimetrías de información entre la Administración tributaria y el contribuyente en lo que respecta a intangibles de difícil valoración, o bien por la remisión a acuerdos contractuales especiales, tales como los acuerdos de reparto de costes.

El primer problema abordado en el nuevo Capítulo VI de las Directrices sobre precios de transferencia incluido en el informe final de las Acciones 8 a 10 del Paquete BEPS, es el problema que plantea la definición de lo que debe considerarse como activo intangible que, según los resultados de BEPS, debería responder a la siguiente definición:

- a) aquello que no se considere activo material ni activo financiero;
- b) que sea susceptible de apropiación o ser controlado para su uso en actividades comerciales;
- c) que su uso o transferencia pueda ser compensado si se produjera en una operación entre partes independientes en circunstancias comparables.

En este sentido, las nuevas Directrices aprobadas en 2016<sup>111</sup> señalan a título ejemplificativo que se trataría, por ejemplo, de: *know-how*, patentes, secretos comerciales, marcas, nombres comerciales, símbolos, concesiones, licencias o el fondo de comercio. Sin embargo, existirían otros elementos que, aunque no entran dentro de la definición de intangibles, por no ser apropiados o transferidos, deberían también

---

<sup>111</sup> OCDE (2017), OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, OECD Publishing, Paris, <http://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>

tenerse en cuenta, como las sinergias del grupo empresarial o las características propias del mercado<sup>112</sup>.

Las nuevas Directrices presentan además un método de seis pasos para la valoración de las operaciones con activos intangibles a través de unos extensos párrafos para conseguir que la localización de los beneficios y las cargas se localicen conforme a la realidad económica, más que a lo que dispongan los contratos. La asignación del beneficio, por tanto, no debe realizarse con base en qué empresa ostenta la propiedad del intangible, sino en función de las funciones que realiza, los activos que utiliza y los riesgos que asume una determinada entidad del grupo. En definitiva, se trata de que prevalezca el fondo sobre la forma, lo que tiene mucho sentido económico, pero requiere unos conocimientos por parte de las Administraciones tributarias muy avanzados, debido a la complejidad del proceso de desarrollo de este tipo de activos e, incluso, a la confidencialidad que requieren los procesos de creación de los mismos. Conscientes de dichas dificultades, las Administraciones tributarias han introducido unas obligaciones de información a las que nos referiremos más adelante (*master file*, *local file* y *country-by-country report*), para la localización de las operaciones en la cadena de valor real de las empresas.

Otras medidas incluidas en el Proyecto BEPS como las medidas para impedir el uso abusivo de convenios fiscales, las nuevas normas relativas a la deducción de intereses y otros pagos financieros, o la aplicación a los regímenes de activos intangibles del criterio de actividad sustancial que prevé la existencia de un «nexo», afectarán definitivamente al ámbito de la economía digital, tanto en el Estado de la fuente como en la jurisdicción de residencia efectiva de la sociedad matriz.

---

<sup>112</sup> J.M. MARTÍN RODRIGUEZ (2016), “Acción 8. El “nuevo” Capítulo VI de las Transfer Pricing Guidelines de la OCDE: precios de transferencia de intangibles”. Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE. Thomson Reuters Aranzadi.

## 1.2. La Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la Doble Tributación

La Convención Modelo de las Naciones Unidas (CMNU) sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo<sup>113</sup> tiene su origen en los esfuerzos internacionales, iniciados por la Sociedad de las Naciones y continuados por la OCDE, así como por las Naciones Unidas, con el objetivo de eliminar la doble tributación.

Sin embargo, cabe destacar que, si bien el objetivo principal de la misma coincide con el MCOCDE en la eliminación de la doble imposición, la CMNU tiene un segundo objetivo que no es otro que el de promover mayores entradas de inversiones extranjeras en los países en vías de desarrollo, de acuerdo con los principios generales de las resoluciones de la Asamblea General, del Consejo Económico y Social y de la Conferencia de las Naciones Unidas sobre Comercio y Desarrollo.

En efecto, el Consejo Económico y Social (ECOSOC), en su Resolución 1273 (XLIII), aprobada el 4 de agosto de 1967, reconoció la conveniencia de fomentar la concertación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo<sup>114</sup>. A raíz de tal Resolución, el Secretario General de la ONU estableció, en 1968, el Grupo Especial de Expertos en acuerdos fiscales entre países desarrollados y países en desarrollo, compuesto por funcionarios y expertos fiscales de ambos tipos de países, designados a título personal.

Ya en 1979, la ONU publicó el Manual para la negociación de acuerdos fiscales bilaterales entre países desarrollados y países en desarrollo y, al siguiente año, tras las deliberaciones del Grupo de Expertos, se publicó la CMNU.

---

<sup>113</sup> ONU (2013), “Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo”, [http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN\\_Model\\_2011\\_UpdateSp.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/documents/UN_Model_2011_UpdateSp.pdf) .

<sup>114</sup> ONU (1995), “Informe del Comité Directivo del grupo ad hoc de expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación”, [http://repository.un.org/bitstream/handle/11176/203264/ST\\_SG\\_AC.8\\_1995\\_L.7-ES.pdf?sequence=3&isAllowed=y](http://repository.un.org/bitstream/handle/11176/203264/ST_SG_AC.8_1995_L.7-ES.pdf?sequence=3&isAllowed=y) .

Mediante Resolución 1980/13, de 28 de abril de 1980, el ECOSOC otorgó al Grupo de Expertos el nuevo nombre de “Grupo ad hoc de Expertos sobre cooperación internacional en cuestiones de tributación”.

En la década de los noventa, el Grupo de Expertos analizó las repercusiones fiscales de los nuevos instrumentos financieros y de los regímenes de precios de transferencia, prestando especial atención al crecimiento de los paraísos fiscales y a la globalización, que afectaba de manera directa a las relaciones económicas internacionales. Las actualizaciones cada vez más frecuentes de la CMNU hicieron necesario mantener un trabajo constante del Grupo de Expertos, que culminó en la nueva versión de la CMNU, revisada en 1999 y publicada en 2003, así como en una nueva versión del Manual, que se publicó en 2004.

Tanto en el denominado Consenso de Monterrey, adoptado en 2002 en el seno de la Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo, como en la Declaración de Doha de 2008, sobre la financiación para el desarrollo, la ONU reconoció la especial importancia de la cooperación fiscal internacional para alentar la inversión en favor del desarrollo y multiplicar la movilización de los recursos internos, en particular, combatiendo la evasión fiscal. También se reconoció la importancia de promover la asistencia técnica y de intensificar la cooperación y la participación internacional para abordar las cuestiones fiscales internacionales.

En noviembre de 2004, mediante la Resolución 2004/69 del ECOSOC, el Grupo ad hoc de Expertos adquirió rango de Comité. Actualmente, los miembros son propuestos por los países y elegidos por el Secretario General de las Naciones Unidas para que actúen a título personal a lo largo de un período de cuatro años. El Comité rinde ahora informes directamente al ECOSOC y se reúne una vez al año.

De acuerdo con los principios inspiradores de la CMNU, se favorece en general la retención de mayores derechos en la fuente de las rentas que en la residencia del inversor, con el objetivo de mejorar y apoyar las economías de los países en vías de desarrollo.

A pesar de que este desequilibrio -basado en un respaldo ético- que plantea la CMNU origina algunas diferencias en el tratamiento de las rentas respecto del MCOCDE, también cabe destacar que la CMNU incluye muchos artículos con idéntica redacción a sus correspondientes del MCOCDE y que ambos modelos son los que han ejercido una mayor influencia en la práctica internacional, ante la negociación de CDI.

Teniendo en cuenta la similitud de lo dispuesto en ambos textos, a continuación, incidiremos, exclusivamente, en los diferentes enfoques que presenta la CMNU respecto del MCOCDE y que han sido detalladamente estudiados por ciertos autores<sup>115</sup>.

#### *1.2.1. La residencia fiscal*

El artículo 4 de la CMNU reproduce el artículo 4 del MCOCDE con un único cambio: en 1999 se añadió como criterio para la determinación de la residencia fiscal el “lugar de constitución”, que fue incorporado en la versión de la CMNU de 2001. Sin embargo, el MCOCDE no incorpora ninguna mención al lugar de constitución como criterio que determina la residencia fiscal.

#### *1.2.2. El concepto de establecimiento permanente*

Aunque también el artículo 5 de la CMNU está basado en el correspondiente del MCOCDE, siempre ha sido uno de los que han presentado mayores divergencias, puesto que la ONU amplía el alcance del concepto mediante la introducción de supuestos adicionales.

Las principales diferencias entre ambos instrumentos, relativas a la definición de establecimiento permanente son:

---

<sup>115</sup> J.C. PEDROSA LÓPEZ (2015), “El instrumento esencial en la fiscalidad Internacional: los convenios de doble imposición. Diferencias y semejanzas entre el modelo de convenio para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de la OCDE, ONU y Comunidad Andina”. Actualidad Jurídica Iberoamericana, nº 3, agosto 2015, pgs. 701 a 716.

- 1) Las obras de construcción y los proyectos de instalación tienen la consideración de establecimiento permanente cuando su duración excede de los 6 meses, frente a los 12 meses establecidos en el MCOCDE
- 2) Se considera establecimiento permanente también a los proyectos de montaje y a las actividades de inspección relacionadas con ellos, que no son considerados como establecimiento permanente en el MCOCDE.
- 3) Al referirse al establecimiento permanente en el caso de la prestación de servicios, la CMNU hace referencia a lo dispuesto en su artículo 14, referido a los servicios personales por cuenta propia, que fue eliminado del MCOCDE en el año 2000, refiriendo su tratamiento a la aplicación conjunta de los artículos 5 y 7 del mismo.
- 4) Se considera establecimiento permanente a las instalaciones destinadas a entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa o al mantenimiento de dichos bienes o mercancías, que no son consideradas como tales en el MCOCDE.
- 5) Se amplía el concepto de agente dependiente incluyendo como tal a quienes mantengan y entreguen regularmente bienes o mercancías por cuenta de la empresa, aunque no posean poderes para actuar en representación de la empresa en la firma de contratos.
- 6) La CMNU establece de forma expresa que un agente que, en principio era independiente, pasa a ser dependiente si realiza todas o casi todas sus actividades en nombre de la empresa, en caso de que existan condiciones comerciales y financieras entre el agente y la empresa que difieren de las condiciones normales entre empresas independientes.

### 1.2.3. La calificación de las rentas obtenidas

En relación a los beneficios empresariales destaca, del análisis de la CMNU, la atribución de gravamen al Estado de la fuente conforme al principio de fuerza de atracción, que permite que la empresa, si realiza transacciones comerciales por medio de un establecimiento permanente situado en el país fuente, sea gravada por los beneficios comerciales que haya obtenido en ese país por transacciones realizadas fuera del

establecimiento permanente, si bien dicho principio queda limitado cuando las actividades son similares a las desarrolladas a través de un establecimiento permanente. Recordemos que el MCOCDE, sin embargo, opta por la atribución de gravamen únicamente sobre los beneficios imputables directamente al establecimiento permanente.

Respecto de los cánones o regalías, la primera diferencia que encontramos es la definición que comprende, además de las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso del derecho de autor que se incluye en el MCOCDE, a las satisfechas por las películas cinematográficas y las películas o cintas utilizadas para su difusión por radio o televisión.

Por otra parte, es importante destacar que la CMNU establece que los cánones se pueden gravar tanto en el país fuente como en el país de residencia. Al reconocer que el derecho a gravar los cánones se ha de compartir entre el Estado de residencia y de la fuente, la CMNU se aparta del principio del derecho exclusivo de imposición en el Estado de residencia establecido en el MCOCDE.

#### 1.2.4. El manual sobre la Administración de Convenios de Doble Tributación

El Manual de las Naciones Unidas sobre la Administración de Convenios de Doble Tributación (MACDT)<sup>116</sup> es el resultado de un proyecto, llevado a cabo conjuntamente por la Oficina de Financiación para el Desarrollo del Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas y el *International Tax Compact* (ITC)<sup>117</sup>. Se trata de un manual, redactado por renombrados expertos y que tiene en cuenta las aportaciones de funcionarios de las autoridades tributarias y de los Ministerios de Finanzas de 35 países en vías de desarrollo.

---

<sup>116</sup> OCDE (2013), “Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo”, OECD Publishing, Paris, [http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/UN\\_Handbook\\_DTT\\_Sp.pdf](http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/04/UN_Handbook_DTT_Sp.pdf) .

1. <sup>117</sup> El ITC es una plataforma informal que apoya el establecimiento de mejores sistemas fiscales que permitan a los países en desarrollo aumentar los ingresos nacionales y combatir la evasión fiscal y las prácticas fiscales inapropiadas con mayor eficacia. Más información en <http://www.taxcompact.net> .



En definitiva, se trata de una guía práctica para la aplicación efectiva de los CDI basados en la CNMU.

El proyecto fue lanzado en diciembre de 2012. Como primer paso, se celebraron dos reuniones técnicas simultáneas en Roma, los días 28 y 29 de enero de 2013, con la participación de 25 representantes de las autoridades tributarias y de los Ministerios de Finanzas de los países en desarrollo. La discusión sobre la administración de los CDI, que se llevó a cabo en el marco de varias sesiones temáticas, se vio completada por la participación de determinados miembros del Comité de Expertos sobre Cooperación Internacional en Cuestiones de Tributación de Naciones Unidas y por representantes de varias organizaciones internacionales y regionales.

Teniendo en cuenta las conclusiones de estas discusiones, los representantes nacionales y otros expertos acordaron los términos de referencia para elaborar una serie de documentos técnicos por varios expertos en tributación internacional. Estos documentos fueron presentados por los autores para su discusión en la reunión técnica, celebrada en Nueva York, los días 30 y 31 de mayo de 2013, con la participación de 32 representantes de las autoridades tributarias y Ministerios de Finanzas de los países en vías de desarrollo. Cada documento fue discutido en una sesión independiente, que fue presidida por un miembro del Comité o por un representante de la organización internacional o regional pertinente. Tras la presentación por el autor, se invitó a un orador principal designado en representación de un país en vías de desarrollo para comentar el documento, centrándose en la experiencia específica de su país. A continuación, se promovieron debates donde se expresaron las opiniones de todos los participantes. Tras la reunión, los autores revisaron sus documentos teniendo en cuenta la información recibida.

El MACDT fue distribuido en la reunión de la OCDE con economías de países no miembros y organizaciones internacionales que precedió la decimoctava reunión anual de convenios tributarios, que se celebró en París, el 25 de setiembre de 2013.

El MACDT dedica un epígrafe completo del Capítulo V<sup>118</sup> a los problemas relacionados con la tributación del comercio electrónico, bajo el título: *“Comercio electrónico y actividades comerciales llevadas a cabo en ausencia de un establecimiento permanente o base fija”*.

En este epígrafe, el autor pone de manifiesto la dificultad que supone, en el marco de los convenios existentes para gravar los beneficios empresariales, el hecho de basar la tributación en la existencia de un establecimiento permanente, así como en la presencia física del contribuyente no residente en el país de la fuente de renta. Como consecuencia de ello, el autor considera que estos criterios resultan inadecuados para el tratamiento fiscal de las operaciones de comercio electrónico, pues pueden generar grandes bolsas de fraude en las operaciones con los clientes situados en territorios donde la empresa no disponga de establecimiento permanente.

El MACDT destaca que, aunque el país donde se encuentran ubicados los clientes no tiene jurisdicción para gravar los beneficios empresariales en virtud de la CMNU, por falta de establecimiento permanente, es posible sin embargo que el país fuente caracterice las transacciones como regalías de tal modo que, a diferencia de los beneficios empresariales, podría dar lugar a tributación en dicho Estado y, consecuentemente, quedar sometidos a retención. En este sentido, parece que el MACDT trata de impulsar que los países consideren las operaciones de comercio electrónico como regalías a fin de repartir los beneficios derivados de dichas operaciones entre los Estados implicados lo que, como indicamos al principio de este epígrafe, no es sino un reforzamiento del planteamiento general de la CMNU.

Prosigue el Manual que, teniendo en cuenta que las regalías están sujetas a retención, hay pocas cargas de cumplimiento adicionales para el retenedor en el caso de transacciones B2B; sin embargo, las transacciones B2C son más problemáticas ya que

---

<sup>118</sup> JINYAN LI (2013), “Tributación de los no residentes sobre los beneficios empresariales”, Capítulo V del Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo.

*“no es realista esperar que los consumidores retengan impuestos por cada pequeño monto que se paga a vendedores o proveedores de servicios no residentes”.*

En definitiva, vemos que, aunque la CMNU no se distancia mucho de lo dispuesto en el MCOCDE, sí que encontramos alguna diferencia trascendente en el tratamiento fiscal de las operaciones de comercio electrónico. Habida cuenta de que los CDI, como hemos comentado, se basan generalmente en uno u otro modelo, existe una importante divergencia entre los diferentes Estados del mundo.

### **1.3. La problemática de las monedas virtuales**

Resulta evidente que, a efectos tributarios, el pago es una parte crucial en las operaciones ya que, en determinadas ocasiones, como por ejemplo en una gran parte de las operaciones de comercio electrónico, sólo a través de él se puede detectar la efectiva realización de una transacción comercial. Por ello, desde el punto de vista del control tributario y, consecuentemente, de la recaudación de los diferentes Estados, la transparencia en los medios de pago es fundamental para la determinación de los impuestos que deben gravar una operación.

Como decíamos, en el caso de muchas empresas de comercio electrónico, donde los servicios se prestan o los bienes digitales se transmiten de un ordenador a otro, el pago es, de hecho, el único indicio para conocer si una operación se ha realizado. Por ello, es quizá en la economía digital donde la transparencia y el control de los medios de pago tienen una importancia fundamental para las Administraciones tributarias.

En los inicios del comercio electrónico, las contraprestaciones monetarias se satisfacían por medios de pago tradicionales como la transferencia bancaria, que poco a poco fueron dando paso a los sistemas de pago electrónico a través de tarjetas de crédito o débito, de plataformas como *PayPal*, de transferencias del denominado dinero electrónico, etc. Sin embargo, desde el año 2009, se ha producido una importante proliferación de las denominadas monedas virtuales, criptomonedas o cibermonedas, entre las que destaca el bitcoin, creada por un programador cuyo seudónimo es Satoshi

Nakamoto. El bitcoin es la moneda virtual que tiene una mayor penetración, a pesar de que en la actualidad conviven cerca de mil trescientas monedas virtuales, de entre las que se distinguen algunas por tener, en 2018, mayor rentabilidad que el bitcoin. Entre mayo de 2013 y abril de 2016 el número de bitcoins creció de 11,2 millones a 15,4 millones, mientras el número de transacciones diarias en dicho intervalo pasaron de ser aproximadamente de 59.000 a 220.000 en 2016. En la actualidad, el volumen total en circulación de bitcoins es de, aproximadamente, 400 millones de euros.

Inicialmente, las monedas virtuales se utilizaban tan sólo como medio de inversión para obtener rentabilidad, tal y como clásicamente se realizaba con la inversión en otras divisas de curso legal; sin embargo, día a día están proliferando los negocios digitales que permiten el pago de transacciones con este tipo de moneda. Un claro exponente de la penetración de dichas monedas en el comercio digital lo constituye el hecho de que la mayor parte de las plataformas que se utilizan para la creación de páginas web, como *WordPress*, *Drupal*, *PrestaShop* o *Magento*, ya incorporan complementos para poder habilitar el pago a través de monedas virtuales. Es más, existen plataformas equivalentes a *PayPal* para el pago en *bitcoins* como, por ejemplo, *BitPay*, la empresa de Atlanta, fundada en 2011 por Tony Gallippi y Stephen Pair que ofrece servicios de procesamiento de pago y que, ya en 2014, procesaba al día pagos en *bitcoins* por importe de un millón de dólares. Poco a poco se fue expandiendo y, en la actualidad, ya cuenta con acuerdos con empresas como *Microsoft*, *TigerDirect* o *Warner Bros*. Pero las monedas virtuales ya no sólo circunscriben su uso al comercio electrónico, sino que también los comercios tradicionales están incorporando, poco a poco, el pago con moneda virtual.

Este crecimiento del interés en las monedas virtuales no sólo ha alcanzado a los inversores o a los usuarios que utilizan el pago a través de dichas monedas, sino que también está creciendo el número de lo que se denominan “mineros”, es decir, de aquellos operadores que consiguen y venden monedas virtuales. Porque, a diferencia de cualquier sistema monetario regulado donde se aumenta la oferta de dinero cuando los reguladores lo deciden, los bitcoins no se crean, sino que se descubren por los “mineros” como recompensa a la resolución de un problema matemático en el que, cada

diez minutos, compiten millones de ordenadores de todo el mundo, de tal modo que quien sea el primero en resolverlo se lleva la recompensa en bitcoins que, así, se colocan en el mercado.

Adicionalmente algunos Estados como, por ejemplo, Estonia han llegado a anunciar la creación de monedas virtuales estatales, si bien el Banco Central Europeo reaccionó rápido declarando que la única moneda que puede ser emitida por un país de la Unión Europea es el euro. De hecho, en la lucha contra las monedas virtuales, la Comisión Europea es el euro. De hecho, en la lucha contra las monedas virtuales, la Comisión Europea abrió, en marzo de 2017, una consulta pública<sup>119</sup> en relación con los sistemas financieros y la economía virtual y, a su vez, el Parlamento Europeo ha reclamado a la Comisión instar al Banco Central Europeo a experimentar con un "euro virtual".

La característica fundamental de las monedas virtuales que existen en la actualidad es que no son monedas fiduciarias, es decir, no son monedas de curso legal emitidas por una autoridad central ni, consecuentemente, respaldadas por la regulación vigente en materia de cobros y pagos. A diferencia del efectivo que respalda el dinero electrónico emitido habitualmente, que se deposita en instituciones financieras que siguen todas las regulaciones y quedan supervisadas por la misma autoridad que controla la moneda nacional que lo respalda, las monedas virtuales no gozan de estas garantías. Sorprende por tanto esta proliferación en su uso si contemplamos en paralelo la inseguridad y la falta de garantías existentes para sus usuarios.

Por una parte, es evidente que existe una gran parte de los usuarios de las monedas virtuales que confía en los creadores de dichas monedas, generalmente anónimos, y deposita allí su dinero por su elevada rentabilidad, en el desconocimiento de que no existe ningún mecanismo de garantía, a día de hoy, de que su moneda ahí depositada no va a desaparecer o no va a sufrir fluctuaciones de valor importantes; cada vez se conocen más casos de estafas de inversiones en moneda virtual, pero la penetración de estas monedas no desciende, sino que aumenta vertiginosamente debido al continuo

---

<sup>119</sup> Comisión Europea (2017), "Public consultation on FinTech: a more competitive and innovative European financial sector", [https://ec.europa.eu/info/finance-consultations-2017-fintech\\_en](https://ec.europa.eu/info/finance-consultations-2017-fintech_en)

aumento de su valor de cotización, sobre todo, en los últimos meses. Sin embargo, viendo la evolución de dichas monedas, no estaría de más que los Estados establecieran algún tipo de regulación o, al menos, proporcionaran información a los administrados, para evitar que los usuarios acostumbrados a la fiabilidad de los sistemas financieros avanzados puedan resultar engañados.

En este sentido, en 2016, el Fondo Monetario Internacional (FMI) publicó un Informe<sup>120</sup>, presentado durante la reunión anual del Foro Económico Mundial del 2016 (Davos-Klosters, Suiza), en el que señalaba que uno de los mayores retos a los que se enfrentan las autoridades es a la creación de marcos regulatorios para las criptomonedas, tanto a nivel nacional como internacional, que protejan a los usuarios contra los riesgos relativos a su uso, sin reprimir la innovación.

Pero más allá de la protección de los usuarios, podríamos señalar como problema fundamental de las monedas virtuales su anonimato: las cuentas donde se almacena la criptomoneda de un usuario, que generalmente se denominan “monederos”, no están asociadas a nombres, direcciones físicas, documento de identidad o pasaporte, ni a ningún otro tipo de información que permita identificar al propietario de la moneda que allí se almacena. Evidentemente, la posibilidad de realizar transacciones de manera anónima es una puerta abierta a la realización de actividades ilícitas como el tráfico de armas, la trata de mujeres, el contrabando, el narcotráfico, el terrorismo o, como muchas empresas han podido sufrir en los últimos meses, los ciberataques.

Pero, aparte de esos dos problemas, que creemos de por sí ya tienen suficiente envergadura, el ámbito tributario también se ve enormemente afectado por la opacidad de las transacciones en moneda virtual en la medida en que su utilización, aun destinada a actividades de comercio lícito, promueve la realización de transacciones imposibles de rastrear y, consecuentemente de controlar a efectos fiscales.

---

<sup>120</sup> Fondo Monetario Internacional (2016), “Virtual Currencies and Beyond: Initial Considerations”, <https://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2016/sdn1603.pdf>

Las criptomonedas siguen avanzando en el mercado global a pasos agigantados, mientras las Administraciones contemplan este nuevo escenario con aparentemente poca preocupación, o al menos, con poco interés regulatorio.

Lo cierto es que en los últimos seis meses el bitcoin ha más que triplicado su valor y el ethereum, su competidor más destacado, ha aumentado un 3000 por ciento su valor desde el mes de diciembre de 2016. A diferencia del bitcoin, que tiene establecido un máximo de moneda en circulación, el ethereum es una moneda virtual ilimitada en términos de circulación, por lo que se acerca mucho más a las características de las monedas fiduciarias de curso legal y, consecuentemente, puede ejercer una competencia más acusada con ellas.

Mientras las instituciones internacionales han emprendido en los últimos años una lucha encarnizada para hacer desaparecer el secreto bancario, en paralelo están dejando proliferar el que podríamos denominar “secreto bancario virtual” a través de monedas desreguladas, lo que no parece tener mucho sentido.

Ante este escenario global en el que ni los reguladores bancarios ni las Administraciones tributarias han sabido reaccionar de manera conjunta, a continuación se realiza un repaso de las iniciativas aisladas que se han promovido para afrontar los problemas que se plantean a efectos tributarios y en la lucha contra el fraude, así como de las incógnitas que siguen proyectándose por la falta de regulación del tratamiento fiscal de las operaciones con monedas virtuales.

Estados Unidos fue la primera gran jurisdicción que mostró su preocupación por el impacto en la tributación del uso de la moneda virtual, quizá debido a su liderazgo en el desarrollo de Internet que fue, como decíamos, donde esta se desarrolló en sus inicios. La primera institución que publicó un informe relevante sobre el riesgo del uso de las monedas virtuales fue la Oficina de Contabilidad del Gobierno o *Government Accountability Office (GAO)*.

Aunque las monedas virtuales aparecieron en 2009, no fue hasta mayo de 2013 cuando la GAO publicó un Informe<sup>121</sup>, dirigido al Comité de Finanzas del Senado de Estados Unidos, donde se analizaban las innovaciones relacionadas con las monedas virtuales que planteaban dudas en materias de fiscalidad y los desafíos respecto del cumplimiento tributario. El Informe describía los requisitos de información necesarios para el control de las monedas, identificaba los riesgos de incumplimiento y evaluaba cómo la Administración tributaria de Estados Unidos, el *Internal Revenue Service* (IRS) había abordado estas cuestiones. Concretamente, vislumbrando ya lo que años después constituiría una realidad, el GAO afirmaba que el trabajo del IRS era incompleto en esta materia pues se había centrado en las transacciones en moneda virtual que se realizaban en el comercio electrónico, olvidando estudiar convenientemente las implicaciones de utilizar las monedas virtuales en la economía tradicional. Partiendo de esa base, los principales riesgos de incumplimiento detectados por la GAO fueron:

- 1) La falta de conocimiento del contribuyente de sus obligaciones fiscales, por no ser consciente de que el uso de la moneda virtual puede tener efectos fiscales diferentes a los del uso de la moneda de curso legal de su jurisdicción.
- 2) La incertidumbre sobre cómo caracterizar los ingresos. Incluso si los contribuyentes son conscientes de que pueden tener una obligación tributaria, puede que desconozcan el tratamiento fiscal correcto, por ejemplo, la caracterización de si la operación realizada debe considerarse como una actividad económica, como una propiedad, como una permuta, como una moneda extranjera o como un instrumento financiero.
- 3) La incertidumbre sobre cómo calcular las ganancias, habida cuenta de que los precios de cotización de este tipo de monedas son muy volátiles.
- 4) La dificultad para el suministro de información. En la medida en que, no sólo las transacciones con monedas virtuales son difíciles de rastrear, sino también la identidad de las partes en la transacción, por lo que la información requerida a las

---

<sup>121</sup> Government Accountability Office (2013), “Virtual economies and currencies: additional IRS guidance could reduce tax compliance risks”, Report to the Committee on Finance, U.S. Senate, GAO-13-516, <https://www.gao.gov/assets/660/654620.pdf>



empresas por las Administraciones tributarias puede ser difícil o prohibitivamente onerosa para algunos operadores.

- 5) Peligro de evasión fiscal. Algunos contribuyentes pueden utilizar monedas virtuales como modo de evadir impuestos debido a que el uso de dichas monedas ofrece un alto nivel de anonimato.

Las conclusiones del Informe explicaban que el comercio electrónico y el uso de monedas virtuales, como alternativa a las monedas emitidas por el Gobierno, eran un fenómeno reciente y que se desconocía en qué medida su uso daba lugar a incumplimientos tributarios, debido a la inexistencia de datos contrastados. Aun así, el Informe recomendaba, para mitigar el riesgo de incumplimiento tributario en las operaciones realizadas con monedas virtuales, que el IRS proporcionase información a los contribuyentes sobre los requisitos básicos de declaración de los impuestos relacionados con transacciones realizadas fuera de economías digitales, pero cuyo pago se realizaba con monedas virtuales.

Siguiendo estas recomendaciones, en marzo de 2014, el IRS emitió su "Guía sobre monedas virtuales"<sup>122</sup> que analizaba la fiscalidad de las criptomonedas en la compra de bienes y servicios, a efectos de la tributación de los contribuyentes estadounidenses; a pesar de la relativa rápida respuesta del IRS, la Guía fue fuertemente criticada puesto que parecía que había creado más confusión de lo que aclaraba.

En dicha Guía, en primer lugar, se establecía que los salarios pagados a los empleados en moneda virtual deberían declararse, por las empresas pagadoras, en un formulario determinado y que, a su vez, deberían ser objeto de retención como el pago de cualquier otro salario. También se señalaba en la Guía que los pagos realizados en moneda virtual a los proveedores de servicios tributaban y que deberían ser objeto de declaración por parte de los pagadores a través de otro formulario. La Guía también explicaba que la

---

<sup>122</sup> Internal Revenue Service (2014), "IRS Virtual Currency Guidance", Notice 2014-21, <https://www.irs.gov/pub/irs-drop/n-14-21.pdf>

naturaleza de ganancia o pérdida patrimonial por el cambio de monedas virtuales dependía de si dichas monedas constituían un activo en manos del contribuyente.

En definitiva, el IRS negaba el valor fiduciario a las monedas virtuales y el aspecto más conflictivo que incluía era la consideración de que toda transacción en la que interviniesen este tipo de monedas debería considerarse como una permuta de activos, a todos los efectos, debiendo tributar el contribuyente por la diferencia de valor entre las monedas entregadas y el valor de mercado del bien recibido, calculados ambos al valor real en dólares de Estados Unidos que tuvieran las monedas virtuales en el momento de la compra. Esta diferencia generaría una ganancia o pérdida patrimonial que debería integrarse en la base imponible de los impuestos federales sobre la renta de los contribuyentes.

Es evidente la complejidad de este tratamiento fiscal que supone que, por cada una de las operaciones de compra con monedas virtuales de bienes o servicios que realizaran los contribuyentes, se debería computar una alteración patrimonial susceptible de generar ganancias o pérdidas sometidas a tributación.

Cabe destacar que, por ejemplo, en Finlandia se habían establecido también las mismas normas para los contribuyentes, personas físicas. Esta deriva interpretativa entendemos que tiene su origen en que algunos Estados no querían dotar a las monedas virtuales del carácter de divisa, otorgándole la naturaleza de activo patrimonial, para evitar que pudieran competir en términos de igualdad con las propias monedas nacionales, tratándose de monedas que permiten un uso anónimo.

Como veremos más adelante, este mismo tratamiento es el que, conforme a la doctrina del ICAC existe en España, si bien, exclusivamente a efectos del Impuesto sobre Sociedades (IS), dado que los contribuyentes que no realizan actividades económicas no quedan vinculados por la doctrina del ICAC y aún no existe ningún pronunciamiento doctrinal en España relativo al tratamiento fiscal de las compras y ventas de productos o servicios con monedas virtuales realizadas por particulares, a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF).

En septiembre de 2016, el Inspector General del Tesoro para la Administración Tributaria de Estados Unidos emitió un duro Informe<sup>123</sup> contra el IRS. A modo de introducción, dicho Informe explicaba las acciones que se estaban acometiendo por diferentes organismos estadounidenses para comprender mejor el funcionamiento de las monedas virtuales, con el objetivo de poder detectar las actividades ilícitas que, a través de ellas, se podían desarrollar. El Informe presentaba tres recomendaciones:

1º. Desarrollar una estrategia completa sobre monedas virtuales para tratar su uso por los contribuyentes, tanto en términos de propiedad como de moneda. Según el Informe, desde que el GAO emitió sus recomendaciones sobre las monedas virtuales, la posición del IRS sobre la moneda virtual se había mantenido relativamente sin cambios, y seguía existiendo un riesgo de incumplimiento fiscal que requería una supervisión adicional. Ejemplificaba el Informe con la Guía interpretativa que el *Financial Crimes Enforcement Network* (FinCEN), organismo dependiente del Departamento del Tesoro de Estados Unidos y equivalente al Servicio Ejecutivo de la Comisión de Prevención del Blanqueo de Capitales e Infracciones Monetarias (SEPBLAC) español, emitió en marzo de 2013<sup>124</sup> y que abordaba la aplicabilidad de la Ley de Secreto Bancario o *Bank Secrecy Act* a las personas que creaban, obtenían, distribuían, intercambiaban, aceptaban o transmitían moneda virtual. Esta Guía del FinCEN ofrecía información para ayudar a los contribuyentes a determinar si sus actividades con monedas virtuales deberían ser clasificadas como empresas de servicios de dinero o *money services businesses*, que eran un tipo de instituciones financieras no bancarias que estaban reguladas por la Ley de Secreto Bancario, o no. La utilidad de la Guía del FinCEN, según el Informe,

---

<sup>123</sup> Treasury Inspector General For Tax Administration (2016), "As the use of virtual currencies in taxable transactions becomes more common, additional actions are needed to ensure taxpayer compliance", nº referencia: 2016-30-083, <https://www.treasury.gov/tigta/auditreports/2016reports/201630083fr.pdf>

<sup>124</sup> FinCEN (2013), "Application of FinCEN's Regulations to persons administering, exchanging, or using virtual currencies", FIN-2013-G001, <https://www.fincen.gov/resources/statutes-regulations/guidance/application-fincens-regulations-persons-administering>

era que específicamente distinguían entre usuarios, administradores e intercambiadores de moneda virtual y que tales distinciones deberían realizarse también a efectos tributarios. Por ejemplo, la Guía establecía que:

- Un usuario era una persona que obtenía una moneda virtual para comprar bienes o servicios.
- Un administrador era una persona que realizaba una actividad empresarial que consistía en poner en circulación una moneda virtual y que tenía autoridad también para retirarla de circulación.
- Un intercambiador era una persona que realizaba una actividad empresarial que consistía en el intercambio de moneda virtual con moneda legal, fondos u otra moneda virtual.

2º. Se necesitaban más acciones para educar a los contribuyentes sobre el cumplimiento de sus obligaciones tributarias en relación con las criptomonedas. Según el Informe, en marzo de 2014, el IRS solicitó al público comentarios a su Guía sobre monedas virtuales y, hasta la fecha del Informe, el IRS había recibido y revisado treinta y seis comentarios presentados por el público; sin embargo, no se habían tomado medidas para abordar las dudas planteadas en los comentarios recibidos. La Inspección General del Tesoro para la Administración Tributaria había revisado todos los comentarios y había encontrado varios ejemplos de información solicitada por el público, que resultarían útiles contestar para entender cómo cumplir con los requisitos de información tributaria al usar o recibir monedas virtuales; de entre ellos, el Informe destacaba los siguientes:

- El método de valoración que se debía utilizar para las monedas virtuales y la falta de una fuente oficial de valoración. El público también expresó su preocupación por el impacto en las empresas que deberían hacer un seguimiento de las ganancias o pérdidas en todas las transacciones, al tener que ser tratadas las monedas virtuales como propiedad en lugar de como moneda. Algunos de los comentarios señalaban que el mantenimiento de registros de cada transacción resultaba muy oneroso para las personas que utilizaban monedas virtuales en las compras diarias.

- Cómo contabilizar las monedas virtuales obtenidas en el proceso de “minería” en el caso de que el equipo fuera utilizado conjuntamente para la “minería” por varios “mineros”, que unen sus conocimientos informáticos para resolver las ecuaciones planteadas.
- Si las monedas virtuales podrían utilizarse en cuentas individuales de jubilación o de inversión o, incluso, para efectuar donativos.
- Qué método de contabilidad deberían utilizar para informar sobre las ventas realizadas en monedas virtuales.

El Informe señalaba también que el público no podía entender que cada una de las compras o ventas de bienes de consumo con una moneda virtual tuviera un impuesto personal asociado sobre las ganancias patrimoniales.

En definitiva, se instaba al IRS a proporcionar una guía más detallada sobre estos extremos, así como sobre los requisitos de mantenimiento de registros para rastrear una ganancia o una pérdida realizada, tanto cuando las monedas virtuales se usaban como propiedad como cuando se utilizaban como moneda.

A diferencia del IRS, señalaba el Informe, la Oficina de Impuestos de Australia (OIA) abordó la necesidad de publicar una guía fiscal para diferenciar entre los diversos usos de las monedas virtuales. Por ejemplo, tanto la OIA como el IRS determinaban que las monedas virtuales eran activos que generaban ganancias de capital. Sin embargo, al utilizarlas para pagar transacciones personales, la OIA decidió que no habría implicaciones en el Impuesto sobre la Renta, si la persona no era empresario y simplemente estaba pagando por bienes o servicios que consumía a título personal, no empresarial, siempre y cuando el coste fuera inferior o igual a 10.000 dólares australianos.

Durante las discusiones con la gerencia del IRS, el Informe detallaba que la respuesta del IRS fue que no se haría ningún cambio en la Guía a raíz de los comentarios recibidos del público y, según el Informe, con todas las dudas planteadas por el público existía un potencial de incumplimiento porque las directrices detalladas que necesitaban los contribuyentes, para cumplir adecuadamente con sus obligaciones

relacionados con las monedas virtuales, no habían sido convenientemente proporcionadas por el IRS a tiempo. Como consecuencia de ello, el Informe insistió en la necesidad de ampliar la Guía inicialmente publicada por el IRS, para informar a los contribuyentes de forma clara sobre las consecuencias fiscales del uso de las criptomonedas.

- 3º. Las obligaciones de información por parte de terceros deberían ser revisadas para estimular el cumplimiento de los contribuyentes y facilitar la identificación de los incumplimientos relativos a las criptomonedas. A pesar de que las empresas estadounidenses estaban obligadas a reportar las transacciones de moneda virtual, los formularios establecidos para dicho suministro de información no proporcionaban al IRS ningún medio para identificar las transacciones específicamente relacionadas con monedas virtuales, ya que presentaban el montante agregado, que incluía tanto operaciones con moneda de curso legal, como con monedas virtuales. De este modo, el Informe destacaba que el IRS no había desarrollado una metodología para la obtención de datos sobre el uso de monedas virtuales en transacciones que debían tributar, que serían los necesarios para analizar el riesgo de incumplimiento y poder estimar su importancia. El Informe también ponía de manifiesto que, en abril de 2016, el IRS estimó que la brecha fiscal bruta promedio para los ejercicios de 2008 a 2010 era de 458.000 millones de dólares anuales; sin embargo, la mayor parte de la brecha fiscal, 387.000 millones de dólares anuales, se debía a la falta de información. Según datos del IRS, el cumplimiento de los contribuyentes era mayor cuando los ingresos estaban sujetos a información de terceros y, aún más, cuando estaban sujetos a retención de tal modo que los errores en la tributación de los importes de ingresos sujetos a informes sustanciales de información y a retención era tan solo del 1 por ciento, mientras que los errores en los ingresos tributarios sujetos a información sustancial, pero sin obligación de retención, era del 7 por ciento y que los fallos en los ingresos tributarios por importes sujetos a poca o ninguna obligación de información era del 63 por ciento.

A pesar de este duro informe, la Administración tributaria norteamericana a día de hoy no ha completado la Guía, tal y como sugería el Inspector General del Tesoro para la Administración Tributaria de Estados Unidos. Sin embargo, en noviembre de 2016 el IRS empezó a actuar, enviando un requerimiento a la empresa *Coinbase*, una de las más serias plataformas de intercambio de monedas virtuales, donde se solicitaba el listado de todas las transacciones realizadas en criptomoneda por todos sus usuarios, desde el 1 de enero de 2013 hasta el 31 de diciembre de 2015, lo que supuso la primera acción concreta de la Administración tributaria estadounidense en la persecución de las actividades ilícitas o, al menos, opacas, a través de las monedas virtuales.

Por su parte, la Administración Tributaria del Reino Unido, el denominado *Her Majesty's Revenue & Customs* (HMRC) publicó, el 3 de marzo de 2014, una nota<sup>125</sup> en la que informaba de su posición sobre el tratamiento fiscal de los ingresos y de los gastos asociados a las operaciones realizadas con monedas virtuales, tanto en el ámbito del IVA (VAT) como del Impuesto sobre Sociedades (*Corporation Tax*), del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (*Income Tax*) y del Impuesto sobre las Ganancias de Capital (*Capital Gains Tax*). La Administración tributaria argumentaba dicha nota por la falta de regulación de las monedas virtuales y las dificultades para compararlas directamente con otras formas de inversión u otros mecanismos de pago.

Como no podría ser de otra manera, el Reino Unido asumió el tratamiento en IVA que ya había establecido la Unión Europea, vía Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) y que más adelante trataremos, considerándola como una divisa; no obstante, la Administración tributaria británica quiso dejar claro que, aunque las transacciones de cambio de moneda virtual o las actividades de los “mineros” no devengaban IVA, el hecho de que se adquirieran productos directamente con monedas virtuales no significaba que dichas operaciones no quedaran gravadas por IVA. Al

---

<sup>125</sup> Her Majesty's Revenue & Customs (2014), “Revenue and Customs Brief 9: Bitcoin and other cryptocurrencies”, <https://www.gov.uk/government/publications/revenue-and-customs-brief-9-2014-bitcoin-and-other-cryptocurrencies/revenue-and-customs-brief-9-2014-bitcoin-and-other-cryptocurrencies>

contrario, este tipo de operaciones quedarían gravadas con IVA como si se pagaran con cualquier otra moneda de curso legal y el valor de la transacción a efectos de IVA sería el valor de cotización de la moneda virtual en libras esterlinas, en el lugar donde se realizase la transacción.

Respecto de los impuestos directos el HMRC señalaba que el tratamiento dependería de las actividades que se realizaran con las monedas virtuales. A tal efecto, el HMRC señalaba que examinaría caso por caso, teniendo en cuenta los hechos específicos y las circunstancias individuales, y se aplicaría la legislación pertinente y la jurisprudencia para determinar el tratamiento fiscal correcto. Por tanto, dependiendo de los hechos, una transacción podía ser tan altamente especulativa que no resultase imponible ni cualquier pérdida relacionada deducible; en este sentido, el HMRC ejemplificaba con las ganancias y los gastos en juego, señalando que las ganancias no tributaban y que las pérdidas no podrían compensar otros beneficios.

A su vez, el HMRC disponía que para las empresas que aceptaran pagos por bienes o servicios en criptomonedas, no había cambios ni en el momento temporal de reconocimiento de los ingresos ni en el modo de cálculo de la base imponible, respecto de las mismas operaciones realizadas con cualquier otra divisa.

A efectos del Impuesto sobre Sociedades, el HMRC señalaba que no creían necesario aplicar reglas especiales y que, consecuentemente, los beneficios o las pérdidas por los movimientos de cambio entre monedas tributarían, aplicándose las reglas tributarias generales sobre cambio de divisas, al intercambio entre monedas virtuales. Para las empresas, los movimientos cambiarios se determinarían entre la moneda funcional de la empresa (normalmente la moneda en la que se elaboraban las cuentas anuales) y la moneda virtual por lo que, si existía un tipo de cambio entre la moneda virtual y la funcional, entonces se aplicaría la valoración correspondiente en moneda funcional. También en relación con el *Income Tax* se consideró que las ganancias y las pérdidas patrimoniales generadas por el cambio entre monedas virtuales o entre monedas virtuales y monedas de curso legal estarían sujetas, conforme a las normas generales del impuesto, sin entrar a la problemática de si los contribuyentes deberían tributar por la



ganancia o pérdida patrimonial generada, con base en la cotización de la moneda virtual, cada vez que compraran un producto o servicio con criptomonedas.

Finalmente, en relación con el Impuesto sobre las Ganancias de Capital, el HMRC consideró que las ganancias y las pérdidas incurridas en monedas virtuales tributarían en el *Income Tax* si correspondían a un individuo a título particular o en el *Corporation Tax*, si los beneficios correspondían a una empresa.

Finalizaba la nota del HMRC destacando que el tratamiento descrito se exponía, exclusivamente, para fines impositivos y que, de ninguna manera, debería aplicarse con otros fines a las monedas virtuales.

Aunque las monedas virtuales no tengan la consideración de moneda de curso legal, una cuestión que no puede olvidarse es su tratamiento a efectos del Blanqueo de Capitales. Afortunadamente, la Unión Europea ha detectado que las monedas virtuales constituyen un punto débil en la legislación sobre prevención de blanqueo en Europa y, en consecuencia, la Comisión Europea ha propuesto una modificación de la Directiva<sup>126</sup> correspondiente que incluye, dentro de su ámbito de aplicación, a las agencias o plataformas de cambio de monedas virtuales, sometiéndolas a supervisión con arreglo a la legislación sobre el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo a nivel nacional, evitando así la utilización indebida de las monedas virtuales para tales actividades ilícitas. En este sentido, las plataformas de cambio de criptomonedas europeas se verán próximamente sometidas a aplicar controles de diligencia debida con respecto al cliente que cambie dichas monedas por otras monedas de curso legal, de tal modo que se establecerán límites al anonimato de dichas operaciones. Sin embargo, cabe destacar que la Directiva sólo afecta a este tipo de intermediarios, pero en la medida que los operadores en moneda virtual no realicen estas transacciones, seguirán en el anonimato.

---

<sup>126</sup> Comisión Europea (2016), "Propuesta de Directiva de modificación de la Directiva de Prevención de Blanqueo de Capitales (EU) 2015/849, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica la Directiva 2009/101/CE" [COM (2016) 450 final], <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/1-2016-450-ES-F1-1.PDF>

Estados Unidos va aún más allá de lo previsto en la Unión Europea ya que el FinCEN publicó, en 2014, dos circulares a través de las cuales exigía cumplir con las obligaciones en materia de prevención de blanqueo de capitales, tanto a las plataformas virtuales de intercambio de moneda virtual, como a las empresas que admitían el pago en moneda virtual<sup>127</sup>.

A la vista de los problemas que plantean estas monedas, a partir de 2017 parece que se ha impulsado un movimiento internacional de lucha contra las actividades ilícitas realizadas gracias a la existencia de las monedas virtuales. La primera acción conjunta para esta lucha se materializó, en enero de 2017, cuando se celebró una reunión en Doha (Qatar) donde agencias gubernamentales de varios países y representantes de la industria de seguridad privada se reunieron, con asistencia de unos 400 participantes de 60 países, en la primera Conferencia Mundial sobre Lavado de Activos y Bitcoin, organizada, entre otras instituciones, por la Organización Internacional de Policía Criminal (Interpol) y la Oficina Europea de Policía (Europol).

El objetivo de la Conferencia era discutir la amenaza de la explotación de monedas digitales para el blanqueo de capitales y la financiación del terrorismo a través de un enfoque global, como medio para garantizar que las empresas no abusaran de las monedas digitales.

Al finalizar la Conferencia se recomendó el impulso de las varias acciones; casi todas de ellas estaban encaminadas a ejercer el control tanto de las personas y entidades que facilitan las operaciones en monedas virtuales (plataformas de cambio de monedas, “mineros”, etc.) como de las empresas de comercio electrónico que venden productos o servicios a través de Internet o de forma tradicional, cuyo precio puede satisfacerse con moneda virtual, por ser más fácil su control que el establecimiento de medidas de control sobre todos los usuarios de dichas monedas.

---

<sup>127</sup> FinCEN (2014), “Request for Administrative Ruling on the Application of FinCEN’s Regulations to a Virtual Currency Payment System” [FIN-2014-R012], de 27/10/2014.

En las conclusiones de la Conferencia se recomendó incrementar el volumen de intercambio de información, así como los programas de formación de los inspectores, reguladores, jueces y fiscales de los diferentes Estados en materias de delitos cometidos con monedas virtuales. También se propuso la creación por parte de los Estados de directrices para todas las entidades que operan con monedas virtuales, fundamentalmente encaminadas a la transparencia de la información de las actividades realizadas en dichas monedas. A su vez, se propuso extender a las actividades de “minería” y a las que realizan las plataformas de cambio de divisas virtuales, así como de las entidades que proveen de “monederos” de criptodivisas a los usuarios, las mismas normas que en la actualidad rigen para las entidades financieras en materia de blanqueo de capitales y financiación del terrorismo. Igualmente se propuso luchar contra aquellos que actúan como intermediarios con la exclusiva finalidad de convertir las transacciones en anónimas y, finalmente, también se consideró la necesidad de que las legislaciones penales de los Estados contemplaran un nuevo delito, que se dio en denominar de “riqueza inexplicada” (*unexplained wealth*), para los casos en que se produce la aparición desproporcionada de grandes patrimonios, comparados con los ingresos habituales, que no pueden ser justificados. Cabe destacar que Estados como Reino Unido o Australia ya están impulsando este tipo de medidas en sus legislaciones.

Un caso extremo que no podemos dejar de comentar en este apartado es el de Rusia. Hasta 2015 las autoridades habían propuesto que la adquisición de moneda virtual en Rusia con fines de venta y actividades de “minería” estuviesen sancionadas con multas de hasta 500.000 rublos -alrededor de 7.200 euros- y entre uno y dos años de servicios forzados a la comunidad. Sin embargo, en 2015, ante la amenaza que estaba suponiendo para la economía el uso de las monedas virtuales, el Ministerio de Economía presentó un proyecto que endurecía de manera extrema el régimen aplicable a las actividades realizadas con criptomonedas, proponiendo penas de cárcel de hasta cuatro años para quienes las utilizaran en sus transacciones a través de Internet. Sin embargo, a principios de 2017 la Administración rusa dio un giro radical a su política en relación con las monedas virtuales, planteándose aceptarlas como instrumento financiero legítimo con el objetivo de luchar contra el blanqueo de capitales. Así, en febrero de 2017, se anunció

que las autoridades decidirían en el corto plazo si las monedas digitales podían considerarse un activo, dinero en efectivo o un título valor. Finalmente, en mayo de 2017 decidieron clasificar a las monedas virtuales como un bien digital, de tal modo que está previsto que en 2018 se someta a las criptomonedas a nuevas regulaciones sobre impuestos, controles y registros de almacenamiento.

## **2. EL ENFOQUE DE LA UNIÓN EUROPEA SOBRE LA TRIBUTACIÓN DIRECTA**

El consenso en los Estados miembros de la UE respecto de las reglas aplicables a la tributación directa, en general, y a la del comercio electrónico en particular, ha afrontado históricamente un conjunto de dificultades derivadas de la propia normativa que reguló, desde los inicios, los procedimientos y las materias que podrían ser objeto de armonización en el ámbito comunitario.

El artículo 54 del Tratado de Roma<sup>128</sup>, de 25 de marzo de 1957, estableció que el Consejo y la Comisión ejercerían las funciones de coordinación para proteger los intereses de socios y terceros.

Tal y como señalan algunos autores<sup>129</sup>, la idea de proceder a la armonización del derecho societario tiene su origen en el temor a que, con el propósito de atraer las sociedades a sus territorios, algunos Estados configuraron sus legislaciones tributarias “*a gusto del cliente*”, es decir, a gusto de la empresa, pero a costa de los intereses de acreedores y socios minoritarios.

---

<sup>128</sup> Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica firmado en Roma el 25 de marzo de 1957, BOE nº 1, de 1 de enero de 1986.

<sup>129</sup> M. LUTTER (2002), “Concepciones, éxitos y tareas futuras de la armonización europea del Derecho de sociedades”. Noticias de la Unión Europea, nº 210.

Sin embargo, otros autores<sup>130</sup> consideran que la ausencia de cualquier referencia explícita a la necesidad de proceder a la armonización de la imposición directa, en general, y la fiscalidad de las sociedades, en particular, no implica que el Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea no imponga una serie de restricciones a las legislaciones nacionales sobre estas materias.

### **2.1. Competencias normativas de la Unión Europea para regular la tributación directa**

El Tratado de Roma fundamenta la armonización fiscal respecto de las normas aduaneras y de efecto equivalente, por salvaguarda del principio de igualdad de trato a los productos nacionales e importados y del de no discriminación, así como por la abolición de la doble imposición.

Los artículos 113 y 115 del Tratado de Funcionamiento de la UE<sup>131</sup> (TFUE) sirven de base para la legislación de la UE en el ámbito de la imposición directa o indirecta.

La legislación fiscal indirecta se basa en el artículo 113 del TFUE, que menciona expresamente la armonización de la legislación:

*“El Consejo, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, adoptará las disposiciones referentes a la armonización de las legislaciones relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, los impuestos sobre consumos específicos y otros impuestos indirectos, en la medida en que dicha armonización sea necesaria para garantizar el establecimiento y el funcionamiento del mercado interior y evitar las distorsiones de la competencia.”*

---

<sup>130</sup> E. FERNÁNDEZ RODRIGUEZ y S. ÁLVAREZ GARCÍA (2002), “Evolución de la armonización comunitaria del impuesto sobre sociedades en materia contable y fiscal”, Instituto de Estudios Fiscales y Universidad de Oviedo, DOC. Nº 17/02.

<sup>131</sup> Versiones consolidadas del Tratado de la Unión Europea y del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, DOUE nº C 326, de 26/10/2012.

Por su parte, el artículo 115 se refiere, de manera amplia, a la aproximación de las legislaciones en cuestiones que incidan directamente en el funcionamiento del mercado interior, lo que resulta aplicable a la tributación directa:

*“Sin perjuicio del artículo 114, el Consejo adoptará, por unanimidad con arreglo a un procedimiento legislativo especial, y previa consulta al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social, directivas para la aproximación de las disposiciones legales, reglamentarias y administrativas de los Estados miembros que incidan directamente en el establecimiento o funcionamiento del mercado interior.”*

Sin embargo, ambas disposiciones se refieren a medidas de aproximación para mejorar el funcionamiento del mercado interior. Como resultado de la aplicación de ambos preceptos, vemos que todas las propuestas legislativas de la UE relacionadas con los impuestos deben tener una vocación transfronteriza, pues se hayan vinculadas al funcionamiento del mercado interior.

Como hemos visto, la UE requiere en ambos artículos la aprobación por unanimidad, lo que evidentemente ha supuesto un obstáculo al avance de la legislación tributaria europea, dado que históricamente ha resultado suficiente que uno de los Estados no estuviera de acuerdo con las propuestas realizadas para que no fueran finalmente aprobadas.

No obstante, cabe señalar que este obstáculo está siendo salvado en la actualidad por lo que el Tratado Constitutivo de la UE<sup>124</sup> denomina “cooperación reforzada”. Este mecanismo se encuentra regulado en el Título IV de dicho Tratado y en el Título III del TFUE y, aunque se introdujo en el año 1999, no ha sido muy utilizado hasta los últimos años en el ámbito de la fiscalidad.

La característica fundamental de la cooperación reforzada se encuentra en que, en caso de que una iniciativa legislativa no alcance un consenso unánime, pero existan, al menos, nueve Estados miembros que estén a favor, la iniciativa se podrá aprobar resultando de aplicación exclusiva a los Estados que la apoyen, teniendo el resto de Estados la posibilidad de unirse cuando deseen. Es importante destacar que las cuestiones que se regulen a través del mecanismo de cooperación reforzada no pasan

al acervo normativo comunitario, ya que éste es aplicable a todos los Estados miembros, y supondría que unos cuantos Estados regularían una materia por el resto.

Según el artículo 329 y siguientes del TFUE, los Estados Miembros que deseen iniciar un procedimiento de cooperación reforzada deberán enviar una solicitud a la Comisión Europea para que ésta, a su vez, elabore una propuesta.

También es importante destacar que el mecanismo de cooperación de reforzada tiene sus límites y que no se puede impulsar como primer recurso, sino que tan sólo habrá lugar a él cuando se haya puesto de manifiesto, en el Consejo, que los objetivos propuestos no puedan alcanzarse en un plazo razonable mediante la aplicación de las disposiciones del Tratado. Si no fuera así, resultaría muy difícil la coordinación de las políticas de la UE pues se propiciaría un conjunto inconexo de medidas adoptadas, cada una de ellas, por diferentes Estados.

En consecuencia, la cooperación reforzada está sujeta a diversas limitaciones<sup>132</sup>: pretende impulsar los objetivos de la Unión, y reforzar su proceso de integración; debe respetar los Tratados, el marco institucional de la Unión y el acervo comunitario; debe permanecer dentro de los límites de las competencias de la Unión o de la Comunidad y no afectar a un ámbito que no sea de competencia exclusiva de la Comunidad; no debe afectar negativamente al mercado interior ni constituir un obstáculo ni discriminación a los intercambios entre Estados miembros, ni provocar distorsiones.

Al margen de los procedimientos de adopción de la normativa comunitaria, conviene señalar que las materias a que se refieren los artículos 113 y 115 del TFUE corresponden a las denominadas competencias compartidas que pueden ser explícitas, como son las que aparecen en el artículo 113, o implícitas, como son las del artículo 115.

---

<sup>132</sup> A. CID-HARGUINDEY ROMERO y B. GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ (2006), "La Base Imponible Común Consolidada: un proyecto de futuro en la Unión Europea", Trabajo presentado al VI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2006, Instituto de Estudios Fiscales - Cuadernos de Formación. Colaboración 03/07. Volumen 3/2007, Madrid.

El artículo 3 del TFUE establece las competencias exclusivas de la UE, que en el ámbito tributario se refieren a: la unión aduanera y el establecimiento de las normas sobre competencia necesarias para el funcionamiento del mercado interior o la política comercial común.

Por otra parte, el artículo 6 del TFUE establece que la Unión dispondrá de competencia para llevar a cabo acciones con el fin de apoyar, coordinar o complementar la acción de los Estados miembros, entre otros, en el ámbito de la industria y de la cooperación administrativa.

Respecto de las competencias compartidas, el artículo 4 del TFUE dispone que la UE dispondrá de competencia compartida con los Estados miembros cuando los Tratados le atribuyan una competencia distinta a las establecidas en los artículos 3 o 6 y que dichas competencias se aplicarán principalmente, entre otros, sobre los siguientes ámbitos: el mercado interior; la cohesión económica, el medio ambiente, la protección de los consumidores y el espacio de libertad, seguridad y justicia. A su vez, en los ámbitos de la investigación, el desarrollo tecnológico la UE dispondrá de competencia para llevar a cabo acciones, en particular destinadas a definir y realizar programas, sin que el ejercicio de esta competencia pueda tener por efecto impedir a los Estados miembros ejercer la suya.

El establecimiento de competencias compartidas significa que los Estados miembros pueden ejercitar su competencia individual, siempre y cuando la UE no haya regulado, o cuando haya decidido cesar de ejercer una competencia en un ámbito determinado.

En el ámbito de la tributación directa, esto significa que la competencia para determinar el criterio con respecto al cual la renta y el capital deben tributar se determina conforme a la regulación de los Estados miembros.

En consecuencia, para gravar la renta y el capital, los Estados miembros son libres de, por ejemplo, decidir utilizar los factores para localizar la tributación en un contexto transfronterizo lo que, generalmente se realiza a través de los CDI.



Aparte de una base jurídica válida, cualquier acción legislativa de la UE en el ámbito de la fiscalidad debe cumplir con los principios de subsidiariedad y proporcionalidad.

El principio de subsidiariedad significa que la UE intervendrá, sólo, en el caso y en la medida en que el objetivo de la acción pretendida no pueda ser suficientemente alcanzado por la actuación de los Estados miembros. La subsidiariedad se aplica a las áreas donde la UE no tiene competencia exclusiva, por lo que la revisión de los asuntos fiscales bajo este principio tiene como objetivo hacer frente a los obstáculos que entorpecen la actividad comercial en un contexto transfronterizo dentro de la UE.

Si faltase tal elemento transfronterizo, las medidas propuestas quedarían fuera del alcance de las bases jurídicas del Tratado.

El Principio de subsidiariedad está definido en los artículos 5 y 6 del TFUE:

*“Artículo 5.*

*1. Los Estados miembros coordinarán sus políticas económicas en el seno de la Unión. Con este fin, el Consejo adoptará medidas, en particular las orientaciones generales de dichas políticas.*

*Se aplicarán disposiciones particulares a los Estados miembros cuya moneda es el euro.*

*2. La Unión tomará medidas para garantizar la coordinación de las políticas de empleo de los Estados miembros, en particular definiendo las orientaciones de dichas políticas.*

*3. La Unión podrá tomar iniciativas para garantizar la coordinación de las políticas sociales de los Estados miembros.*

*Artículo 6*

*La Unión dispondrá de competencia para llevar a cabo acciones con el fin de apoyar, coordinar o complementar la acción de los Estados miembros. Los ámbitos de estas acciones serán, en su finalidad europea:*

- a) la protección y mejora de la salud humana;*
- b) la industria;*
- c) la cultura;*
- d) el turismo;*
- e) la educación, la formación profesional, la juventud y el deporte;*
- f) la protección civil;*
- g) la cooperación administrativa.”*

Por su parte, el Protocolo nº 2 sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, incluido en el TFUE, establece una obligación para la Comisión de notificar sus propuestas a los parlamentos nacionales, al tiempo que al Parlamento de la UE y al Consejo, de tal modo que los parlamentos nacionales disponen de un plazo de ocho semanas para denunciar las propuestas, en caso de que consideren que no se ajustan al principio de subsidiariedad.

Bajo el principio de proporcionalidad, la UE garantiza que el contenido de las disposiciones no exceda de lo necesario para lograr alcanzar el objetivo de los Tratados.

## **2.2. Iniciativas europeas en el ámbito de la fiscalidad directa**

Además de los principios señalados que debe cumplir la normativa europea, en el ámbito de la fiscalidad es importante destacar, como señalábamos anteriormente, que todas las disposiciones de la UE que afecten al funcionamiento del mercado interior deberán ser aprobadas por unanimidad.

Tal y como destacan ciertos autores<sup>133</sup> los procesos de armonización fiscal cada vez resultan más complejos debido a que el momento actual no es con la época en el que

---

<sup>133</sup> R. POZA CID y M. SANTAELLA VALLEJO (2010), “La coordinación de la fiscalidad directa en la Unión Europea”, Crónica Tributaria Nº 137/2010 pags. 199-219, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

se aprobaron las primeras directivas fiscales en cuya elaboración participaron un número mucho más reducido y homogéneo de Estados miembro.

En efecto, el requisito de la unanimidad ha propiciado que las posibilidades de armonización, concretamente del Impuesto sobre Sociedades, se vengán debatiendo desde hace más de sesenta años en la UE, sin resultados hasta fechas recientes.

La Comisión Europea encargó ya, en 1953, un informe sobre la incidencia de los distintos sistemas nacionales sobre el Mercado Común, denominado Informe Tinbergen<sup>134</sup>.

Posteriormente, el 5 de abril en 1960, una Decisión de la Comunidad Económica Europea ordenó la constitución de un Comité Fiscal y Financiero, que bajo la dirección del profesor Neumark, debía examinar si las divergencias entre los sistemas fiscales de los distintos Estados miembros obstaculizaban el establecimiento del Mercado Común; el informe del Comité Fiscal y Financiero del 7 y 8 de julio de 1962, conocido como Informe Neumark<sup>135</sup>, es la base teórica de la estructura fiscal europea actual. Este informe reconocía la desigualdad de las situaciones fiscales nacionales y renunciaba a la reunificación de las mismas, centrándose en los elementos más distorsionadores desde el punto de vista fiscal, para la creación de un Mercado Común. Respecto a los impuestos indirectos, el Informe Neumark aludía a la adopción de la tributación en el país de destino, dada la repercusión que tienen éstos en el consumo final. En los impuestos directos se centraba casi esencialmente en el problema de la doble imposición y proponía la creación de dos tipos impositivos: uno para los beneficios reinvertidos y otro menor para los beneficios distribuidos que, a su vez, resultarían gravados por el impuesto personal sobre la renta.

En 1966, un grupo de expertos estudió el desarrollo del mercado de capitales de la UE y emitió el denominado Informe Segré, que defendía la importancia de que existiera

---

<sup>134</sup> E. FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ y S. ÁLVAREZ GARCÍA (2002), "Evolución de la armonización comunitaria del impuesto sobre sociedades en materia contable y fiscal", Instituto de Estudios Fiscales, Documento de trabajo nº 17/02.

<sup>135</sup> "Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea", Edición Española de la comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, Madrid, 1965.

similitud entre los Impuestos sobre Sociedades de los Estados miembros para la no obstaculización de los movimientos de capitales.

En 1970, el Informe Van den Tempel recomendó un tipo único del Impuesto sobre Sociedades en la UE, si bien defendía el mantenimiento de la soberanía fiscal de los Estados miembros en el resto de características del impuesto.

Ese mismo año, los líderes europeos constituyeron un grupo de alto nivel bajo la presidencia de P. Werner, el entonces Primer Ministro de Luxemburgo, con la misión de elaborar un informe sobre los medios necesarios para alcanzar la Unión Económica y Monetaria antes del horizonte de 1980. El grupo emitió un informe, denominado Informe Werner<sup>136</sup>, que establecía un proceso de tres etapas que se desarrollarían a lo largo de un período de diez años. El objetivo final sería la fijación irrevocable de monedas convertibles, la libre circulación de capitales, el bloqueo permanente de los tipos de cambio y, posiblemente, la instauración de una moneda única. Para alcanzar este objetivo, el informe recomendaba una mayor coordinación de las políticas económicas, que los tipos de interés y la gestión de las reservas se decidiera a escala comunitaria y la adopción de condiciones marco para las políticas presupuestarias nacionales.

En 1975, una propuesta de Directiva<sup>137</sup> sobre la aproximación de los tipos impositivos, sugirió el establecimiento de un tipo único sobre los beneficios distribuidos o reinvertidos de entre el 45% y el 55% y una retención en la fuente sobre los dividendos del 25%.

---

<sup>136</sup> Comisión Europea (1970), "Rapport au Conseil et à la Commission concernant la réalisation par étapes de L' Union Economique et Monetaire dans la Communauté", Luxemburgo, 8 octobre 1970.

<sup>137</sup> Comisión Europea (1975), "Proposal for a Directive of the Council concerning the harmonisation of systems of company taxation and of with holding taxes on dividends" [COM (75) 392 final], DOUE n° C 253, de 5/11/1975, <http://aei.pitt.edu/5570/1/5570.pdf>

Ya en 1980, la Comisión Europea afirmó en una Comunicación<sup>138</sup> que el intento de armonización estaría probablemente condenado al fracaso y decidió analizar otras medidas de alcance más limitado: así, en un documento<sup>139</sup>, publicado en 1990, se impulsó la aprobación de tres propuestas: la Directiva sobre fusiones<sup>140</sup> que incidía en el tratamiento de las plusvalías que se producen en fusiones de sociedades, la Directiva matriz-filial<sup>141</sup> que eliminaba la doble imposición de los pagos de dividendos transfronterizos a la sociedad matriz y el Convenio sobre el procedimiento arbitral<sup>142</sup>, que introdujo los procedimientos de resolución de conflictos relativos a los beneficios de empresas asociadas.

Esta Comunicación recomendaba, no obstante, la aprobación de otras dos regulaciones, que finalmente no fueron acometidas: la propuesta de Directiva concerniente a la compensación transfronteriza de pérdidas<sup>143</sup>, en la que se proponía el establecimiento de un régimen por el que las empresas asumieran las pérdidas registradas por sus establecimientos permanentes y filiales situados en otros Estados miembros, y la propuesta de Directiva relativa al régimen fiscal común aplicable al pago de intereses y

---

<sup>138</sup> Comisión Europea (1980), "Report from the Commission to the Council on the scope for convergence of tax systems in the Community" [COM (80) 139 final], DOUE, Suplemento 1/80, <http://aei.pitt.edu/8583/1/8583.pdf>

<sup>139</sup> Comisión Europea (1990), "Orientaciones en materia de fiscalidad de las empresas" [SEC (90) 601], <http://aei.pitt.edu/955/>

<sup>140</sup> Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, DOUE n° L 225, de 20/08/1990, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:31990L0434&from=ES>.

<sup>141</sup> Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes, DOUE n° L 225, de 20/08/1990, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=celex:31990L0435>

<sup>142</sup> Convenio 90/436/CEE sobre eliminación de la doble imposición en caso de rectificación de beneficios entre empresas asociadas, DOUE n° L 225, de 20/08/1990, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=celex:41990A0436>

<sup>143</sup> Comisión Europea (1990), "Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un régimen por el que las empresas asumen las pérdidas registradas por sus establecimientos permanentes y filiales situados en otros estados miembros" [COM (90) 595 final], DOUE n° C 53, de 28/02/1991, <http://aei.pitt.edu/5422/1/5422.pdf>

cánones efectuados entre sociedades matrices y filiales situadas en Estados miembros diferentes, que suprimía la retención en origen de los pagos por intereses y cánones entre sociedades situadas en Estados miembros diferentes.

En 1991 se creó otro grupo de expertos, presidido por O. Ruding, para el estudio de tres cuestiones: las diferencias existentes en la imposición societaria susceptibles de distorsionar el funcionamiento del mercado interior, la posibilidad de que estas distorsiones fueran eliminadas a través de la competencia fiscal sin que fuese necesaria la adopción de medidas por parte de la UE y, en su caso, las medidas que tendría que adoptar la Comunidad para eliminar las distorsiones.

Respecto a la primera de las cuestiones, el Informe Ruding<sup>144</sup> consideraba que las diferencias más distorsionantes eran los métodos para atenuar la doble imposición de las rentas transfronterizas y las retenciones en fuente sobre los dividendos, que producían una discriminación entre las inversiones nacionales y las extranjeras.

Respecto de la competencia fiscal como medio para eliminar las distorsiones, se señalaba que no era un medio óptimo puesto que, a pesar de que los tipos iban convergiendo a los niveles más bajos, seguían existiendo grandes discrepancias.

Finalmente, el Informe Ruding consideró necesario realizar una política armonizadora europea de carácter limitado<sup>145</sup> para evitar las discriminaciones y distorsiones más importantes.

El Informe Ruding señalaba, concretamente, los pasos necesarios para llegar a una convergencia de los impuestos sobre sociedades de los Estados miembros:

- armonizar los tipos impositivos en un intervalo de entre el 30% y el 40%;
- aprobar un sistema común de compensación de pérdidas;

---

<sup>144</sup> “Informe del Comité de Expertos Independientes sobre la Imposición de Sociedades”, Hacienda Pública Española, Monografía 2/1992, pgs. 220 a 258.

<sup>145</sup> J.F. CORONA RAMÓN (1992): “Evolución de la armonización fiscal comunitaria en materia del Impuesto sobre Sociedades”, Hacienda Pública Española, Monografía 2/1992, pg. 60.

- eliminar la doble imposición internacional mediante un método de exención;
- otorgar un tratamiento beneficioso a la reinversión de las ganancias de capital;
- reducir el porcentaje de participación en el capital requerido para aplicar la Directiva matriz-filial y ampliar su alcance a todas las entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades y, finalmente,
- armonizar los métodos de amortización y de valoración de los inventarios.

Cabe destacar que, de todas estas medidas propuestas, la Comisión solamente aceptó algunas, como la relativa a la doble imposición transfronteriza y a la modificación de la Directiva matriz-filial, por lo que propuso nuevas redacciones de la Directiva 90/434/CEE<sup>146</sup> y de la Directiva 90/435/CEE<sup>147</sup> que, sin embargo, finalmente no serían aprobadas.

En 1996, la Comisión presentó un nuevo planteamiento sobre la fiscalidad del Impuesto sobre Sociedades; en la reunión del Consejo ECOFIN, celebrada en Verona los días 13 y 14 de abril, tras el estudio de un informe elaborado por la Comisión<sup>148</sup>, se decidió la creación de un Grupo de Política Fiscal, integrado por representantes de los Ministros de Finanzas de los Estados miembros y presidido por el Comisario de Fiscalidad, Mario Monti, que finalmente sería denominado como “Grupo Monti” y cuya función sería la de analizar, una vez más, las distorsiones que planteaba la fiscalidad directa en el funcionamiento del mercado interior.

---

<sup>146</sup> Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, DOUE n° L 225, de 20/08/1990, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:31990L0434&from=ES> .

<sup>147</sup> Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes, DOUE n° L 225, de 20/08/1990, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM%3A126037> .

<sup>148</sup> Comisión Europea (1996), “La fiscalidad en la Unión Europea - Documento de debate para la reunión informal de los Ministros ECOFIN” [SEC (96) 487 final], [http://www.verginet.net/UserFiles/File/Avrupa\\_Birligi/Taxation/General\\_Information/taxation\\_sec\(1996\)487\\_en%204%20Ek%203.pdf](http://www.verginet.net/UserFiles/File/Avrupa_Birligi/Taxation/General_Information/taxation_sec(1996)487_en%204%20Ek%203.pdf) .

Su principal resultado fue el Código de Conducta<sup>149</sup> sobre la fiscalidad de las empresas, que define el concepto de medidas fiscales potencialmente perniciosas como *“aquéllas que impliquen un nivel impositivo efectivo considerablemente inferior al nivel general aplicado por el Estado miembro considerado”*, y que hace hincapié en la falta de transparencia. Este Código prevé el establecimiento de un sistema de coordinación e información constante entre los Estados miembros, que garantice el mantenimiento de un *status quo* y que revise las normas y prácticas actualmente vigentes; este sistema estaría sujeto a un seguimiento a través de un informe anual, y sería susceptible de actualización.

El Código de Conducta, junto con dos Directivas componen lo que se denominó “paquete fiscal”; las dos Directivas se destinaban a evitar la pérdida de ingresos fiscales que estaban soportando algunos países como consecuencia de la desfiscalización derivada de la competencia fiscal existente<sup>150</sup>, y a evitar la doble imposición en las operaciones entre empresas relacionadas, estableciendo la exención en origen sobre los pagos transfronterizos de intereses y cánones entre empresas asociadas<sup>151</sup>.

Posteriormente, el 9 de marzo de 1998, se creó el “Grupo Primarolo”, denominado así por constituirse bajo la presidencia británica por Dawn Primarolo, Secretaria de Finanzas del Reino Unido. El objetivo de este grupo sería la aplicación del Código de Conducta, es

---

<sup>149</sup> Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 1 de diciembre de 1997 relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas, DOUE n° C 002, de 06/01/1998.

<sup>150</sup> Comisión Europea (1998), “Propuesta de Directiva del Consejo destinada a garantizar un mínimo de imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad” [COM (1998) 295 final], DOUE n° C 212, de 08/07/1998. Posteriormente, fue sustituida por una nueva propuesta: “Propuesta de Directiva del Consejo, de 18 de julio de 2001, destinada a garantizar la imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses en la Comunidad” [COM (2001) 400 final], DOUE n° C 270E, de 25/09/2001, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv:OJ.CE.2001.270.01.0259.01.SPA&toc=OJ:C:2001:270E:TOC>

<sup>151</sup> Comisión Europea (1998), “Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros” [COM (1998) 0067 final], DOUE n° C 123, de 22/04/1998, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:51998PC0067&from=EN>



decir, la revisión, seguimiento y evaluación de las medidas fiscales perniciosas que entrasen dentro de las materias cubiertas por el Código de Conducta. Este Grupo presentó su informe en 1999, donde se analizaban doscientas setenta y una medidas vigentes en los Estados miembros y en sus territorios dependientes, concluyendo que sesenta y seis de ellas eran perjudiciales y que deberían dejar de aplicarse en un plazo de cinco años.

En 1998, los Estados miembros pidieron a la Comisión que preparase un estudio analítico de la fiscalidad de las empresas en la Comunidad Europea, que se concretó en el Informe<sup>152</sup> publicado el 23 de octubre de 2001, fruto del trabajo de dos grupos de expertos. La Comunicación<sup>153</sup> complementaria al Informe, publicada por la Comisión, señalaba que los principales problemas a los que se enfrentaban las empresas en un mercado interior era la aplicación de regímenes fiscales distintos.

Concretamente, esta Comunicación fue el primer documento de carácter tributario emanado de la UE donde se reconocía el impacto del comercio electrónico en el mercado interior, en los siguientes términos: *“El marco económico general ha evolucionado considerablemente desde comienzos de los años 90. La oleada sin precedentes de fusiones y adquisiciones internacionales, la aparición del comercio electrónico y la mayor movilidad de los factores debido al creciente desarrollo de los “paraísos fiscales” han transformado el escenario en el que los Estados miembros europeos gravan los beneficios de las empresas. Esta evolución mundial general continúa y es particularmente intensa en el Mercado Interior”*.

Para afrontar estos problemas, la Comisión propuso cuatro enfoques diferentes, pero con un único objetivo: ofrecer una base consolidada del Impuesto sobre Sociedades en

---

<sup>152</sup> Comisión Europea (2001), “Company Taxation in the internal market” [SEC (2001) 1681], <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/2/2001/EN/2-2001-1681-EN-1-0.Pdf> .

<sup>153</sup> Comisión Europea (2001), “Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social - Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales - Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala Comunitaria” [COM (2001) 582 final], <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=COM:2001:0582:FIN> .

la UE para todas las actividades empresariales. La Comisión planteó, en consecuencia, las siguientes alternativas:

- establecimiento del lugar de imposición en el país de origen de la renta;
- aprobación de la regulación para el establecimiento de una base imponible consolidada común opcional;
- establecimiento de un Impuesto sobre Sociedades europeo y,
- aprobación de la regulación para el establecimiento de una base imponible única armonizada obligatoria.

Las propuestas se debatieron en una conferencia celebrada en 2002 y, ya en 2004, se creó un grupo de trabajo cuya labor se plasmó en la propuesta de Directiva<sup>154</sup> que se decantó por la segunda de las alternativas que había planteado la Comisión: una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS) optativa. La BICCIS, por tanto, implicaría la armonización de las normas de los Estados miembros para la determinación de la base imponible consolidada del Impuesto sobre Sociedades.

El establecimiento de la BICCIS, tenía por objeto superar los obstáculos detectados por la Comisión que estaban generados por las grandes disparidades entre la imposición societaria de los países de la UE.

La propuesta de la BICCIS constituyó una norma única sobre el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades aplicable a las empresas que residían, a efectos fiscales, en la UE y a los establecimientos permanentes de las sociedades de terceros países situados en la UE. Cabe destacar que la BICCIS se aplicaría exclusiva y opcionalmente a las empresas que operasen en más de un Estado miembro. La Propuesta también incluía las normas para la consolidación de las bases imponibles individuales de los grupos de sociedades, y el régimen de distribución de las bases

---

<sup>154</sup> Comisión Europea (2011), “Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades” (BICCIS) [COM (2011) 121 final], <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=COM:2011:0121:FIN> .

imponibles entre los Estados miembros, mediante lo que se denominó la “fórmula de reparto”.

El nuevo enfoque pasa de un sistema en el que operan los precios de transferencia, a otro regido por la fórmula de reparto<sup>155</sup>, si bien ambos sirven para determinar cuál es la parte de los beneficios empresariales o base imponible que le corresponde a cada Estado.

La fórmula de reparto utilizaba tres factores ponderados en un tercio para cada factor: activos, salarios y ventas. Cabe señalar que en el factor “activos” se excluía el inmovilizado intangible y el financiero, es decir, que sólo contemplaba el inmovilizado material. La exclusión del inmovilizado intangible, de capital importancia en el comercio electrónico, se argumentó por la dificultad de su valoración, su sencilla deslocalización y su utilización variable por todo el grupo de empresas o, tan sólo, por varias de ellas.

Otra cuestión de la fórmula de reparto que afectaba directamente al comercio electrónico fue la localización del factor de ventas en origen. Siguiendo las tendencias internacionales que aplicaban fórmulas de reparto (como por ejemplo Estados Unidos o Canadá), en vez de tenerse en cuenta las ventas en destino, se computaban las ventas en origen a pesar de que la localización de las ventas en destino resulta más sencilla, tanto en el ámbito del comercio electrónico como en la economía tradicional; sin embargo, los Estados que defendían el criterio de ventas en destino entendían que la introducción del factor ventas en la fórmula pretendía premiar al territorio que había contribuido más a generar beneficios en las empresas. Otro inconveniente que presentaba la utilización como factor a las ventas en origen es que duplican el efecto de los otros dos factores, activos y salarios, sobre todo en el ámbito del comercio electrónico, en que no es necesaria la localización en sede del destinatario de instalaciones ni el desplazamiento de personal.

---

<sup>155</sup> R. POZA CID y M.I. PRIETO CUADRADO (2011), “La Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCS)”, Trabajo presentado al VIII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2007, Instituto de Estudios Fiscales - Cuadernos de Formación. Colaboración 13/12. Volumen 15/2012, Madrid.

Tanto el hecho de dejar de lado los activos intangibles en la fórmula de reparto, como de optar por el criterio de origen en las ventas puso de manifiesto la incapacidad o, al menos, el desinterés de la UE por afrontar los problemas e incertidumbres que planteaba ya el comercio electrónico en la tributación directa.

Cabe destacar que en la Propuesta no se preveía la armonización de los tipos de gravamen, sino que cada Estado aplicaría el suyo a la parte que le correspondiera de base imponible, en atención al respeto de la soberanía de los Estados en materia tributaria.

Otro aspecto relevante para el comercio electrónico por su alcance global fue el tratamiento que estableció el proyecto BICCIS para las rentas de fuente extranjera, para evitar que cada Estado miembro tuviera su propio sistema. Sin embargo, este extremo también generaba problemas de aplicación en la medida en la Propuesta de Directiva no podía vulnerar los CDI ya suscritos por los diferentes Estados. En este sentido, la Propuesta de Directiva establecía la prevalencia de las normas de la BICCIS sobre cualquier disposición contenida en cualquier acuerdo celebrado por los Estados miembros.

Cabe destacar también que, aunque en los CDI la atribución de beneficios a los establecimientos permanentes se realiza mediante la aplicación de los precios de transferencia, en la BICCIS la renta se atribuía, como decíamos, mediante la fórmula de reparto, lo que también planteaba un problema importante de colisión respecto de los convenios vigentes.

No hace tantos años, algunos autores<sup>156</sup> consideraban que, *a muy largo plazo se podría considerar que se negociasen los Tratados de manera conjunta dentro de la UE por lo que, hasta ahora eso no parece posible, por lo que cada Estado miembro puede que esté obligado a tratar la renta de fuente extranjera de una manera distinta, con los*

---

<sup>156</sup> R. POZA CID y M.I. PRIETO CUADRADO (2011), “La Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)”, Trabajo presentado al VIII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2007, Instituto de Estudios Fiscales - Cuadernos de Formación. Colaboración 13/12. Volumen 15/2012, Madrid.

*consiguientes problemas y la posibilidad de Treaty Shopping*". Es curioso señalar que esta opinión, que en 2011, consideraba lejano que se negocien los Tratados de manera conjunta, a día de hoy es una realidad puesta en marcha a través del Instrumento Multilateral<sup>157</sup> aprobado en el seno de la OCDE. No obstante, creemos que el comentario sigue resultando interesante en la actualidad por dos razones: en primer lugar, los Estados tienen la capacidad de decidir cuáles son los CDI sobre los que tendrá efecto dicho Instrumento y, consecuentemente, es de esperar que los Estados mantengan algunos CDI no armonizados y, en segundo lugar, el Instrumento Multilateral no ha sido firmado por todos los países del mundo, sino tan sólo por cerca de cien jurisdicciones, entre las que no se encuentra, por ejemplo, Estados Unidos.

Volviendo al planteamiento de la BICCCIS, se proponía, en definitiva, un sistema de renta mundial según el cual los dividendos y las ganancias de capital seguirían el método de exención y los intereses y cánones seguirían el método de crédito de impuesto.

La elección de la fórmula de reparto como sistema de distribución de las bases imponibles se argumentó en el alto coste y los problemas para el cumplimiento del sistema de precios de transferencia; sin embargo, cabe destacar que para valorar las operaciones realizadas entre entidades vinculadas seguirían aplicándose los precios de transferencia, ya que la fórmula de reparto sólo resultaría aplicable en las operaciones entre empresas del grupo, lo cual constituía una contradicción del principio inspirador de la elección de la fórmula de reparto.

La Propuesta contó inicialmente con el apoyo de Alemania y Francia, mientras que Reino Unido, Irlanda y los países de más reciente adhesión fueron los más contrarios a su establecimiento. Los países anglosajones rechazaron la propuesta por su miedo a que la armonización de la base imponible fuera un primer paso para la aprobación, con posterioridad, de un tipo mínimo del Impuesto sobre Sociedades dentro de la UE que, a su juicio, supondría un atentado contra la soberanía fiscal de los Estados. Respecto a los

---

<sup>157</sup> OCDE (2017), "Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios", OECD Publishing, Paris, <https://www.oecd.org/tax/treaties/beps-multilateral-instrument-text-translation-spanish.pdf>.

países de reciente adhesión, su crítica se basaba en que el resultado de la aplicación de la fórmula de reparto les perjudicaba, por su debilidad económica.

Como consecuencia de la falta de consenso, durante los años siguientes las negociaciones en torno a la Propuesta de Directiva se estancaron y, el 16 de diciembre de 2014, la Comisión adoptó un programa para fomentar el empleo, el crecimiento y la inversión, donde estableció las veintitrés iniciativas que se comprometía políticamente a llevar a la práctica en 2015.

Entre estas iniciativas se encontraba un plan de acción para combatir la evasión y el fraude fiscales, que incluía medidas para evolucionar hacia un sistema mediante el cual el país en el que se generasen los beneficios fuera también el país de tributación, así como un impulso del intercambio automático de información sobre resoluciones fiscales y la estabilización de las bases del Impuesto sobre Sociedades.

Siguiendo el programa presentado, la Comisión publicó, en marzo de 2015, un paquete de medidas sobre transparencia fiscal para la lucha contra la elusión del Impuesto de Sociedades y la competencia fiscal perniciosa en la UE. Las medidas presentadas respondían a que: *“Se considera que la elusión del impuesto de sociedades supone una merma de los presupuestos de los Estados miembros de la UE cifrada en varios miles de millones de euros anuales. La elusión socava asimismo el principio de reparto equitativo de la carga tributaria entre los contribuyentes y afecta a la competencia leal entre empresas. Estas últimas se amparan en la complejidad de las normas en materia fiscal y la falta de cooperación entre los Estados miembros para trasladar sus beneficios y reducir al mínimo sus impuestos. Por tanto, el refuerzo de la transparencia y la cooperación es vital en la lucha contra la planificación fiscal agresiva y las prácticas fiscales abusivas.”*

El elemento central del paquete de transparencia estaba constituido por una Propuesta de Directiva sobre intercambio automático de información<sup>158</sup>, destinada a lograr una

---

<sup>158</sup> Comisión Europea (2015), “Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad” [COM (2015) 135 final], DOUE nº L 64, de 11/03/2011,

mayor cooperación entre los Estados miembros sobre sus resoluciones fiscales transfronterizas. Esta Propuesta partía de la base de que la Comisión denunciaba que los Estados miembros intercambiaban muy poca información sobre sus resoluciones en materia fiscal y que cada Estado miembro decidía, de forma discrecional, si una determinada resolución tributaria podía ser relevante para otro país de la UE. Como consecuencia de ello, los Estados miembros desconocían a menudo las resoluciones fiscales transfronterizas adoptadas en otro Estado miembro, que podían afectar a sus propias bases imponibles. La Comisión denunciaba que esta falta de transparencia entre Estados estaba siendo aprovechada por determinadas empresas para reducir artificialmente su cuota tributaria.

Para remediar esta situación, la Comisión proponía la supresión de ese margen de discreción e interpretación, introduciendo la obligación para los Estados miembros del envío al resto de Estados, cada tres meses, de un breve informe sobre todas las resoluciones fiscales transfronterizas que hayan adoptado, así como la posibilidad de que los Estados destinatarios del informe puedan solicitar información más detallada en relación con una determinada resolución.

El paquete incluía también una Comunicación<sup>159</sup> en la que se esbozaban otras iniciativas para hacer avanzar el programa de transparencia fiscal en la UE:

- Evaluación de la posible introducción de nuevos requisitos de transparencia destinados a las multinacionales como, por ejemplo, la divulgación pública de determinada información fiscal.

---

[http://www.europarl.europa.eu/RegData/docs\\_autres\\_institutions/commission\\_europeenne/com/2015/0135/COM\\_COM\(2015\)0135\\_ES.pdf](http://www.europarl.europa.eu/RegData/docs_autres_institutions/commission_europeenne/com/2015/0135/COM_COM(2015)0135_ES.pdf)

<sup>159</sup> Comisión Europea (2015), “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales” [COM (2015) 136 final], <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2015/ES/1-2015-136-ES-F1-1.PDF> .

- Revisión del Código de Conducta sobre la fiscalidad de las empresas para introducir criterios tengan en cuenta los mecanismos más sofisticados de elusión del impuesto de sociedades.
- Cuantificación de la magnitud de la evasión y la elusión fiscales en colaboración con Eurostat, para cuantificar exactamente la magnitud y el impacto de estos problemas.
- Derogación de la Directiva sobre la fiscalidad del ahorro<sup>160</sup>, ya que dicho texto había quedado obsoleto debido a la ampliación al máximo del ámbito de aplicación del intercambio automático de información sobre cuentas financieras, incluidos los rendimientos del ahorro

Finalmente, en junio de 2015, la Comisión presentó una estrategia para relanzar la BICIS, asumiendo que se había estancado, en gran parte, debido a la envergadura de la propuesta.

Así, la Comisión anunció que presentaría una nueva propuesta en 2016, basándose en dos cambios fundamentales:

- Obligatoriedad: la BICIS pasaría a ser obligatoria en la medida en que un sistema opcional sería poco probable que fuera utilizado por las empresas por las estrategias de planificación fiscal agresiva.
- Introducción gradual: para posibilitar el avance en las negociaciones con los Estados miembros. El enfoque principal debe estar en asegurar la base imponible común, a partir de elementos internacionales relacionados con la iniciativa BEPS de la OCDE.

La materialización de las propuestas incluidas en dicho paquete se inició con la aprobación de una Directiva<sup>161</sup> en diciembre de 2015 que, a su vez, modificaba la

---

<sup>160</sup> Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, DOUE nº L 157, de 26/06/2003, <https://www.boe.es/doue/2003/157/L00038-00048.pdf>

<sup>161</sup> Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el



Directiva 2011/16/UE<sup>162</sup> para incluir una definición de los acuerdos previos con efecto transfronterizo y los acuerdos previos sobre precios de transferencia. A su vez, se establecía que los Estados miembros intercambiarían la información, con independencia de si el contribuyente acataba los términos del acuerdo previo con efecto transfronterizo o del acuerdo previo sobre precios de transferencia. También se establecían intervalos regulares para la comunicación de la información y la obligatoriedad del intercambio automático obligatorio de los acuerdos que se formularon, modificaron o renovaron en los cinco años anteriores y que siguieran siendo válidos a 1 de enero de 2014. Sin embargo, las personas o grupos de personas con un volumen de negocios neto anual para el conjunto del grupo inferior a 40.000.000 de euros podrían, en ciertas condiciones, quedar excluidos de este intercambio automático obligatorio.

Así mismo se excluyó del intercambio automático de información los acuerdos previos bilaterales o multilaterales sobre precios de transferencia celebrados con terceros países, según el marco de los tratados internacionales existentes con ellos, cuando las disposiciones de dichos tratados no permitieran la divulgación a terceros países de la información recibida con arreglo al tratado correspondiente.

Siguiendo a la OCDE en el impulso de las medidas anti-elusión, la Comisión Europea presentó, en enero de 2016, un paquete de lucha contra la evasión fiscal. Este paquete se componía de una Propuesta de Directiva de lucha contra la elusión fiscal<sup>163</sup> con medidas jurídicamente vinculantes para hacer frente a algunos de los mecanismos de elusión fiscal más frecuentes, que posteriormente sería aprobada y publicada en julio

---

ámbito de la fiscalidad, DOUE nº L 332, de 18/12/2015, <https://www.boe.es/doue/2015/332/L00001-00010.pdf>

<sup>162</sup>Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, DOUE nº L 64, de 11/03/2011, <https://www.boe.es/doue/2011/064/L00001-00012.pdf>

<sup>163</sup>Comisión Europea (2016), “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior” [COM (2016) 26 final], <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016PC0026&from=EN> .

de 2016<sup>164</sup>, una Recomendación relativa a los CDI<sup>165</sup> que aconsejaba a los Estados miembros sobre la mejor manera de proteger sus convenios fiscales contra el abuso, de manera compatible con el Derecho de la UE, una propuesta de revisión de la Directiva sobre cooperación administrativa<sup>166</sup>, que finalmente se aprobó en mayo de 2016<sup>167</sup>, introduciendo la obligación de que los grupos de empresas facilitasen información “país por país” de sus operaciones, y una Comunicación<sup>168</sup> sobre una estrategia exterior de eficacia fiscal, cuyo objetivo era reforzar la cooperación con los socios internacionales en la lucha contra la elusión fiscal. El paquete incluía también una Comunicación general<sup>169</sup> y un documento de trabajo de los servicios de la Comisión<sup>170</sup>, que explicaba las razones políticas y económicas subyacentes a las distintas medidas y al plan más amplio de la Comisión contra la elusión fiscal, al que se adjuntaba un nuevo estudio

---

<sup>164</sup> Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, DOUE nº L 193, de 19/07/2016, [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=uriserv:OJ.L\\_.2016.193.01.0001.01.SPA](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=uriserv:OJ.L_.2016.193.01.0001.01.SPA)

<sup>165</sup> Comisión Europea (2016), “Recomendación de la Comisión de 28 de enero de 2016 sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales” [C (2016) 271 final], <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/3/2016/ES/3-2016-271-ES-F1-1.PDF> .

<sup>166</sup> Comisión Europea (2016), “Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad” [COM (2016) 25 final], <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016PC0025&from=EN> .

<sup>167</sup> Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad. DOUE nº L 146, de 03/06/2016, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A32016L0881>

<sup>168</sup> Comisión Europea (2016), “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Estrategia exterior para una imposición efectiva” [COM (2016) 24 final], <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=COM%3A2016%3A24%3AFIN> .

<sup>169</sup> Comisión Europea (2016), “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Paquete de lucha contra la elusión fiscal: próximos pasos para lograr una imposición efectiva y una mayor transparencia fiscal en la UE” [COM (2016) 23 final], <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52016DC0023&from=EN> .

<sup>170</sup> Comisión Europea (2015), “Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators”. Working paper nº 61, [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/docs/body/taxation\\_paper\\_61.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/taxation_paper_61.pdf)

sobre la planificación fiscal agresiva, que examinaba los principales canales utilizados por las empresas para eludir el pago de impuestos.

Finalmente, como parte del Plan presentado por la Comisión Europea en junio de 2015, en octubre de 2016 la Comisión publicó un nuevo planteamiento para reformar el Impuesto sobre Sociedades europeo. Con base en el proyecto BICCIS, la Comisión planteó un paquete de medidas más amplio de reformas en el Impuesto sobre Sociedades con el objetivo de facilitar los negocios en la UE y de luchar contra la elusión fiscal.

El paquete de medidas incluyó una Comunicación general<sup>171</sup> y cuatro propuestas de Directiva: una sobre la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades (BICCIS)<sup>172</sup>, otra sobre la Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades (BICIS)<sup>173</sup>, una tercera sobre mecanismos de resolución de disputas en materia de doble imposición<sup>174</sup> y una cuarta relativa a las asimetrías híbridas con terceros países<sup>175</sup>.

Con el objetivo de evitar los obstáculos a la tramitación que se sucedieron en 2011, la Comisión decidió desglosar el proyecto en dos fases, impulsando en primer lugar la base

---

<sup>171</sup> Comisión Europea (2016), “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Establecimiento de un sistema de imposición a las sociedades equitativo, competitivo y estable en la Unión Europea” [COM (2016) 682 final], <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52016DC0682>

<sup>172</sup> Comisión Europea (2016), “Propuesta de Directiva del Consejo sobre la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades” [COM (2016) 683 final], <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/COM-2016-683-F1-ES-MAIN.PDF> .

<sup>173</sup> Comisión Europea (2016), “Propuesta de Directiva del Consejo sobre la Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades” [COM (2016) 685 final], <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52016PC0685> .

<sup>174</sup> Comisión Europea (2016), “Propuesta de Directiva del Consejo sobre mecanismos de resolución de disputas sobre doble imposición en la Unión Europea” [COM (2016) 686 final], <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/COM-2016-686-F1-ES-MAIN.PDF> .

<sup>175</sup> Comisión Europea (2016), “Propuesta de Directiva del Consejo de modificación de la Directiva UE 2016/1164 sobre las asimetrías híbridas con terceros países” [COM (2016) 687 final], <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX:52016PC0687> .

imponible común para, en una etapa posterior, acometer la introducción de la consolidación de bases imponibles.

El objetivo seguía siendo el mismo que en 2011: que las normas para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades fueran únicas en todos los Estados miembros de la UE, permitiendo a las empresas que operasen en diferentes países presentar una única declaración del impuesto para el conjunto de sus actividades en la UE. Las nuevas propuestas seguían sin proponer la fijación de los tipos del Impuesto, respetando las decisiones que, al respecto, realizaran las diferentes jurisdicciones fiscales.

Los principales aspectos que contemplaba la primera fase de la nueva propuesta (BICIS) eran:

- sería obligatoria la aplicación a los grupos empresariales con ingresos consolidados superiores a 750 millones de euros anuales;
- sería opcional para los grupos que no alcanzasen los umbrales de obligatoriedad de aplicación;
- el gravamen del impuesto se producirá en el territorio donde realmente obtuvieran sus beneficios;
- se incentivaría la inversión en I+D, en especial para las pequeñas empresas que decidieran optar por la BICIS, para las que se preveía una deducción del 200% de sus costes de I+D;
- se estimularía que las empresas financiaran sus actividades a través de recursos propios, mediante una bonificación por emisión de capital;
- las empresas podrían compensar las ganancias obtenidas en un Estado miembro con las pérdidas registradas en otro;
- se eliminarían los problemas relativos a los precios de transferencia en operaciones realizadas en la UE,

- se impediría que las empresas trasladasen sus beneficios a países no pertenecientes a la UE.

Una vez que la empresa determinase su base imponible consolidada, cada Estado miembro en el que la empresa realizara actividades tendría derecho a exigir la tributación de la parte de base imponible que le correspondiera. El porcentaje correspondiente a cada Estado miembro se determinaría conforme a los mismos tres factores incluidos en la propuesta de 2011: los activos de que disponga la empresa en dicho Estado miembro, los costes laborales en que incurra la empresa en cada Estado miembro y las ventas realizadas por la empresa en cada Estado miembro.

A su vez, la Comisión propuso un sistema perfeccionado de resolución de litigios de doble imposición en la UE, que establecía (i) la obligación de eliminar la doble imposición de las empresas en todos los casos, (ii) la opción de que las empresas acudieran a los tribunales nacionales para desbloquear los procedimientos, (iii) una duración determinada de cada fase del proceso, de tal modo que la fase de arbitraje no se extendiera por un período superior a los 15 meses, (iv) una ampliación del ámbito de aplicación a cualquier cuestión transfronteriza en el contexto de los beneficios empresariales y, finalmente (v) la obligación de notificar a los interesados y de publicar el laudo arbitral.

La tercera propuesta del paquete adoptado incluía nuevas medidas para impedir que las empresas aprovecharan las denominadas asimetrías híbridas, que se producen como consecuencia de las diferencias entre los sistemas fiscales de los Estados miembros y de los países no pertenecientes a la UE.

Las asimetrías híbridas surgen, por ejemplo, cuando dos filiales de una empresa realizan una operación, situadas en diferentes países que aplican distintas normas para gravar las rentas, de tal modo que en un Estado el Impuesto sobre Sociedades no grava el ingreso obtenido en una filial y, al tiempo, en el otro Estado, el coste tiene la consideración de gasto deducible para la otra filial; de este modo, la Comisión pretende evitar que las empresas puedan aprovechar dicha situación para, no sólo no tributar en

ninguno de los dos países sino, además, obtener un incentivo fiscal por la deducibilidad del gasto.

La Directiva de lucha contra la elusión fiscal, adoptada en julio de 2016, ya abordaba las asimetrías que se producían en la UE y, con esta nueva Propuesta, se completaba la anterior para extender su ámbito de aplicación a las asimetrías producidas en operaciones con países no pertenecientes a la UE.

### **2.3. La Unión Europea y la tributación directa del comercio electrónico**

Tal y como hemos visto, a pesar de las diferentes iniciativas impulsadas por la UE en el ámbito de la fiscalidad directa, cabe destacar, como señalábamos al principio de este epígrafe, las dificultades para la adopción de consenso entre los Estados miembro.

Queda por tanto constatado que, en el ámbito de la fiscalidad directa, los Estados miembros se encuentran con una serie de limitaciones para legislar: el derecho de la competencia, los principios del Código de Conducta sobre fiscalidad empresarial y los efectos de las sentencias del Tribunal de Justicia de la UE por las infracciones de las libertades del TFUE<sup>176</sup>.

Por otra parte, es importante subrayar que, lejos de las numerosas iniciativas que se han estudiado desde los albores del comercio electrónico en el ámbito de la OCDE, como hemos visto, a pesar de la prolífica regulación sobre el IVA de la economía digital, que veremos en el siguiente capítulo, hasta la fecha no ha habido ninguna iniciativa por parte de la Comisión Europea destinada a regular específicamente los aspectos de la tributación directa del comercio electrónico en la UE, más allá de las propuestas BICCIS y BICIS.

---

<sup>176</sup> R. POZA CID y M. SANTAELLA VALLEJO (2010), “La coordinación de la fiscalidad directa en la Unión Europea”, *Crónica Tributaria* Nº 137/2010 pags. 199-219, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

### 2.3.1. Grupo de Expertos de Alto Nivel sobre Economía Digital

El inicio de la preocupación sobre la tributación directa del comercio electrónico de la UE aconteció en octubre de 2013, cuando la Comisión Europea emitió una Decisión<sup>177</sup> por la que creó un Grupo de Expertos de Alto Nivel sobre economía digital.

En efecto, la Comisión Europea encomendó a este grupo el examen de las mejores maneras de gravar la economía digital en la UE, analizando tanto los beneficios como los riesgos de los distintos enfoques. El Grupo debía identificar los principales problemas que planteaba el comercio electrónico en el ámbito tributario, tanto de la fiscalidad directa como de la indirecta y la presentación de un catálogo de posibles soluciones.

En definitiva, el objetivo era garantizar un enfoque coherente y complementario a la tributación de la economía digital en la UE y a nivel internacional.

Cabe destacar que la preocupación de la UE que llevó a la creación de este Grupo no fue tanto el establecimiento de un marco de seguridad jurídica tributaria para este sector, sino más bien el de establecer medidas frente a la evasión del Impuesto sobre Sociedades y a la planificación fiscal agresiva en la economía digital; se trataba de establecer un enfoque integral para gravar la economía digital que protegiera las bases imponibles de los Estados miembros y garantizara que el principio de justicia fiscal no fuera menoscabado en la UE.

Es más, no sería atrevido afirmar que la iniciativa de la UE fue propiciada como respuesta al impulso, por parte de la OCDE, del Plan de Acción sobre la BEPS, como un intento de consensuar la posición concreta de la UE respecto de la Acción 1, sobre desafíos de la economía digital, de dicho Plan, que en aquel momento estaba en pleno debate.

---

<sup>177</sup> Comisión Europea (2013), “Decisión de la Comisión de 22 de octubre de 2013 por la que se constituye el grupo de expertos de la Comisión sobre tributación de la Economía Digital”, [C (2013) 7082 final], [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/ta\\_x\\_fraud\\_evasion/com\\_2013\\_7082\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/ta_x_fraud_evasion/com_2013_7082_en.pdf) .

El 25 de noviembre de 2014 la Comisión publicó la composición del Grupo de Trabajo, al frente del cual estaría Vítor Gaspar, antiguo Ministro de Finanzas de Portugal.

El 28 de mayo de 2014, el Grupo de Trabajo emitió su Informe final<sup>178</sup> y las principales conclusiones adoptadas, en el ámbito de la fiscalidad directa fueron cinco:

1ª) La economía digital no requería un régimen de impuestos separado; no obstante, quizá debía realizarse alguna adaptación de las reglas actuales para responder a la digitalización de nuestra economía.

Esta conclusión no era sino un refuerzo de que el principio consensuado en la Conferencia de Ottawa mantenía plena vigencia para el Grupo de Trabajo y, en consecuencia, los trabajos deberían continuar en la línea de la adaptación de las normas tributarias existentes al comercio electrónico.

2ª) La digitalización facilitaba enormemente el negocio transfronterizo. Eliminar las barreras al mercado único, incluidas las barreras fiscales, y la creación de un ambiente de negocios más favorable a través de normas fiscales neutrales, simplificadas y coordinadas, se consideraba más importante que nunca.

En línea con la conclusión anterior, el Informe defendía el refuerzo de los principios de neutralidad, claridad y simplicidad, establecidos en el marco de la OCDE, en el convencimiento de que los obstáculos fiscales al comercio transfronterizo seguían entorpeciendo el funcionamiento del Mercado único.

3ª) El proyecto BEPS sería fundamental para la lucha contra la evasión fiscal y la planificación fiscal agresiva a nivel global. Se recomendaba que los Estados miembros adoptasen una posición común, relativa a la BEPS, para garantizar un resultado favorable para toda la UE. En este sentido, las áreas prioritarias para la UE

---

<sup>178</sup> Comisión Europea (2014), "Commission Expert Group on taxation of the digital economy Report".

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/good\\_governance\\_matters/digital/report\\_digital\\_economy.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf) .



en el proyecto BEPS detectadas en el Informe fueron las que abordaremos a continuación.

A) Lucha contra la competencia fiscal perniciosa.

Para evitar la competencia fiscal perniciosa, el Informe presentó tres ámbitos sobre los que actuar:

- 1) Identificar los acuerdos de desajuste híbrido: como hemos señalado, se trataría de la situación geográficamente de las actividades, por parte de las empresas, para lograr una doble no imposición de una operación, mediante la deducción de unos gastos cuyos ingresos correspondientes no habían tributado, o duplicando las deducciones por una única operación.

El planteamiento sugerido por el Grupo de expertos se encontraba exactamente alineado con las tesis que dieron lugar a que la OCDE impulsara el Plan de Acción sobre la BEPS.

- 2) Aplicar la transparencia fiscal internacional con disposiciones eficaces: el Grupo reconocía que el principio de que los ingresos obtenidos por las empresas nacionales se gravan, mientras que los ingresos obtenidos por las sociedades no residentes escapan al gravamen, es un problema constatado en algunos Estados miembros de la UE. En el contexto de la confianza internacional y de la cooperación, el Grupo consideraba que los países también tenían responsabilidad de aplicar medidas contra la evasión, si la base imponible de los países socios estaba resultando erosionada.
- 3) Prevenir la evasión de la retención del impuesto sobre intereses y cánones a través de los CDI: la política fiscal en relación con la obligación de retener los intereses y cánones difería entre los países, tanto a nivel mundial, como en la UE. Por otra parte, dentro de la UE se había eliminado la retención entre empresas del mismo grupo. A juicio del Grupo de Expertos, la interposición de entidades entre el deudor y el acreedor para evitar la retención debería ser abordada de manera efectiva; los países tenían la obligación de trabajar en cooperación, para evitar la erosión de la

base, por medio del intercambio de información relevante con los países afectados. El Grupo también consideró que, en la negociación de CDI, debería garantizarse que sus disposiciones no pudieran ser objeto de abuso.

#### B) Precios de transferencia

Una de las principales preocupaciones con respecto a la imposición de las empresas multinacionales es que las ganancias no se gravan adecuadamente en el Estado donde las actividades tienen lugar, ya que las normas sobre precios de transferencia pueden dejar espacio para la interpretación, dotando a las empresas de flexibilidad en la asignación de sus beneficios. Como consecuencia de ello, los beneficios empresariales pueden acabar en entidades con actividades y funciones limitadas e, incluso, pueden llegar a escapar de la tributación efectiva.

El Grupo también consideró que una parte fundamental del éxito o fracaso de las Acciones 8, 9 y 10 del Plan de Acción sobre la BEPS sería plantear soluciones a los cinco problemas detectados en este ámbito: la localización del beneficio de los intangibles, la localización de los riesgos, la caracterización de las transacciones, los pagos que erosionan la base imponible y la cadena de valor global y el *split* de los beneficios.

A este respecto, el Grupo tan sólo profundizó, en su Informe, en dos de estos aspectos estudiados en el proyecto BEPS:

##### 1) Localización del beneficio de los intangibles.

Según el Informe, muchas empresas han establecido estructuras en las que los beneficios derivados de la propiedad intelectual, especialmente importantes en el ámbito del comercio electrónico, se acumulan de manera efectiva en entidades que no están sujetas a tributación o en lugares donde se disfruta de exención. El Grupo consideró que era vital que los precios de transferencia considerasen la relevancia económica y el propósito de las transferencias de propiedad intelectual entre empresas; por ello, el Grupo recomendó a la Comisión y al Consejo llevar a cabo una revisión de las normas sobre fijación de los precios de transferencia, para ignorar los trasvases de

intangibles entre empresas del mismo grupo, cuando su principal objetivo fuera la creación de un beneficio fiscal o de una doble no imposición.

2) Localización de los riesgos empresariales.

Según el Informe, cuando dos o más entidades de un grupo multinacional están implicadas en una transacción con una tercera entidad del grupo, los precios de transferencia permiten reorganizar la operación de tal modo que una de ellas soporte todo el riesgo, cuando ello no responde a una realidad económica. Por ello, el Grupo recomendó que la consideración fundamental en estas operaciones fuera la substancia económica para la fijación de los precios de transferencia, al igual que, como hemos visto, planteaba las Acciones 8, 9 y 10 del Plan BEPS. Por otra parte, el Informe consideraba que cuando se trataba de un grupo multinacional de empresas, el riesgo general era a cargo del grupo en su conjunto, no de sus filiales y sucursales que lo conformaban y que, por tanto, determinados riesgos deberían ser soportados por el grupo multinacional en su conjunto y no podían ser asignados a una única entidad del grupo. En consecuencia, el Grupo recomendó estudiar la viabilidad de hacer caso omiso a la asignación de los riesgos y beneficios contractuales, cuando los riesgos eran en realidad sufragados por el grupo en su conjunto y la asignación carecía de substancia económica.

C) Establecimiento permanente

El Grupo consideró que el acopio, proceso y monetización de datos a través de medios electrónicos en un país no debería, en sí mismo, crear una presencia imponible en dicho país.

Respecto a la revisión de los criterios que se estaban acometiendo en la OCDE, el Grupo defendía que la presencia física y la permanencia eran criterios lógicos desde el punto de vista de los modelos de negocio tradicionales pero que, sin embargo, en la economía digital, la presencia física y la permanencia a menudo no eran necesarias para establecer operaciones comerciales significativas en un mercado extranjero.

En consecuencia, el Grupo consideró que, dados los modelos de negocio aplicados en la economía digital, estaba justificada una revisión de la definición de establecimiento permanente. En este sentido, se sugería que la revisión debería centrarse en dos elementos de la definición existente en el artículo 5 del MCOCDE:

1) Contratación a distancia y distinción entre el agente dependiente y el comisionista.

El Grupo apoyó el trabajo realizado en el Proyecto BEPS al analizar bajo qué circunstancias las ventas de bienes o servicios de una empresa en un grupo multinacional deben ser tratadas como efectivamente celebradas por agentes dependientes. Así, el Informe consideró que se debería garantizar que cuando un vendedor extranjero comercializa en línea productos tangibles o digitales, o cuando un proveedor extranjero de publicidad digital u otros servicios tiene una presencia establecida en un país, no podía eludirse formalmente el establecimiento permanente, por ejemplo, mediante la celebración de contratos a través de Internet o a través de un agente comisionista.

2) Definición de la exención sobre "actividades preparatorias o auxiliares".

El Grupo consideró que la proximidad a los clientes y la necesidad de entrega rápida son componentes típicamente claves en el modelo de negocio de un vendedor de productos físicos a través de Internet; por tanto, consideró que las normas fiscales internacionales deberían reflejar que, en tales casos, el mantenimiento de un almacén constituía una actividad central de ese vendedor y no era de carácter preparatorio o auxiliar.

Según el Grupo, la digitalización de la economía había cambiado la forma en que las empresas se organizaban, ya que lo que pudieran ser actividades auxiliares en la economía tradicional, se han convertido en actividades básicas y viceversa. El Grupo recomendó que estas realidades se tuvieran en cuenta la hora de definir las excepciones al concepto de establecimiento permanente.

No contempla el Informe, sin embargo, que existe una gran cantidad de empresas suministradoras de productos físicos a través del comercio electrónico, que tienen

externalizada la logística (tanto el almacenaje, como la distribución). En este sentido, en la medida en que el propietario del almacén no fuera la empresa que comercializaba productos físicos desde una página web, sino que ésta simplemente tuviera externalizado, mediante un contrato de prestación de servicios, el proceso logístico, la solución propuesta no solucionaría el problema.

No obstante, el Grupo también opinó que la revisión del concepto de establecimiento permanente, en sí misma, puede que no tuviera gran impacto, ya que el conflicto seguía siendo la proporción de renta imponible que se puede asignar a cada establecimiento permanente; sin embargo, el establecimiento de un nexo mediante el establecimiento permanente era un requisito previo para la asignación de la renta imponible.

Según el Grupo, la BICCIS ofrecía una oportunidad para lograr una simplificación adicional dentro de la UE. En su configuración actual, no requeriría una asignación de beneficios entre los países sobre la base de los métodos de precios de transferencia, ya que combinaba una base imponible consolidada común con una asignación de la base imponible entre las jurisdicciones según los factores propuestos: capital, trabajo y ventas.

No obstante, el Grupo sí que destaca que la fórmula propuesta para la distribución de las bases imponibles en la BICCIS tiene en cuenta la oferta y la demanda, pero lo malo es que no incluye los activos intangibles, fundamentales en las empresas de comercio electrónico.

Cabe destacar que estas conclusiones del Grupo no contemplan la segunda propuesta BICCIS ya que su Informe se emitió con carácter previo a la presentación de dicha Propuesta por la Comisión.

Adicionalmente, el Grupo consideró que, a largo plazo, se podrían introducir otro tipo de medidas más radicales, incluyendo un Impuesto sobre Sociedades basado en la tributación en destino, que grave los flujos de efectivo. Esta medida supondría cambiar fundamentalmente el sistema fiscal actual, por lo que el Grupo considera necesario un análisis exhaustivo de los efectos económicos y un diseño específico, con el fin de

encontrar una posición común para la asignación de la base imponible y, por tanto, de los ingresos fiscales entre los diferentes Estados.

En definitiva, a pesar del intento de la UE por abordar el problema para la búsqueda de soluciones, fueron pocas las novedades o aportaciones de este Grupo de Trabajo que más que innovar en la búsqueda de soluciones, enfocaron su informe como un análisis de la viabilidad de las propuestas y aportaciones de los trabajos sobre BEPS en la OCDE.

### 2.3.2. La búsqueda de un sistema impositivo justo y eficaz en la UE

En septiembre de 2017 la Comisión Europea presentó una Comunicación<sup>179</sup> en la que se señalaba que los responsables políticos tenían dificultades para encontrar soluciones que permitieran garantizar una fiscalidad justa y efectiva conforme se aceleraba la transformación digital de la economía. Según la Comisión, las normas fiscales internacionales resultaban deficientes, porque fueron concebidas inicialmente para empresas que contasen con instalaciones físicas y habían quedado obsoletas. La actual normativa fiscal ha dejado de encajar en el contexto moderno en el que las empresas se sustentan en gran medida en activos intangibles difíciles de valorar, que facilitan el comercio electrónico transfronterizo sin presencia física. Como consecuencia de ello, algunas empresas están presentes en determinados países donde ofrecen servicios a los consumidores y celebran contratos con ellos, aprovechando plenamente las infraestructuras y las instituciones del Estado de Derecho, pero sin tener presencia a efectos fiscales. La Comisión, bajo el principio de que todas las empresas que operan en la UE deben pagar sus impuestos allí donde se generen los beneficios y el valor, reafirmaba que dicho principio resultaba esencial para una fiscalidad justa y efectiva en el Mercado Único, y que solo podía ejecutarse mediante medidas comunes y coordinadas. Así, como ya señaló en su informe de mayo de 2014<sup>180</sup>, el marco fiscal

---

<sup>179</sup> Comisión Europea (2017), “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo: Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital” [COM (2017) 547 final],

<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017DC0547&from=EN>

<sup>180</sup> Comisión Europea (2014), “Commission Expert Group on taxation of the digital economy Report”.

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/good\\_governance\\_matters/digital/report\\_digital\\_economy.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf) .

internacional debía reformarse a fin de que reflejase de manera efectiva el valor creado a partir de los nuevos modelos de negocio; lamentablemente, hasta ahora ha resultado difícil acordar soluciones a nivel mundial, como se desprende del informe de la OCDE sobre la Acción 1 de BEPS. Por todo ello, la Comisión deseaba que se iniciara un ambicioso programa de la UE para garantizar que la economía digital se grave de forma eficaz y de manera que se garantice la equidad y se apoye el crecimiento.

Para la Comisión Europea el principal reto es reformar el marco fiscal internacional, que fue concebido a principios del siglo XX y que ya no es adecuado para su finalidad, de tal modo que el principio subyacente en el Impuesto sobre Sociedades es que los beneficios deberían gravarse donde se genera el valor. Pero en un mundo digitalizado no siempre está muy claro cuál es ese valor, la manera de medirlo o dónde se genera, de tal modo que los dos desafíos principales que deberían abordarse son: (i) ¿Dónde pagar los impuestos? (nexo), es decir, cómo crear y proteger los derechos impositivos en un país donde las empresas puedan prestar servicios en forma digital con escasa o nula presencia física a pesar de tener presencia comercial; y (ii) ¿Qué gravar? (generación de valor), es decir, cómo atribuir el beneficio en los nuevos modelos de negocio digitales basados en activos, datos y conocimientos intangibles.

En su Comunicación, la Comisión consideraba que los principales objetivos del nuevo marco de tributación directa de la economía digital deberían ser cuatro:

- **Equidad:** garantizar que los beneficios empresariales se gravan donde se genera el valor, siendo necesario mantener unas condiciones de competencia equitativas y un sistema que sea resistente al fraude, de forma que todas las empresas paguen en justa proporción, sean grandes o pequeñas, más o menos digitalizadas, de la UE o de fuera de la misma.
- **Competitividad:** generar el entorno fiscal adecuado para el desarrollo de las empresas de nueva creación y el florecimiento de las empresas en nuestro mercado único. Para mejorar la competitividad de la UE, deben eliminarse los obstáculos existentes y evitar la creación de nuevos obstáculos fiscales a la aparición de nuevas empresas que fomenten la innovación y generen empleo.

- Integridad del Mercado Único: converger hacia una solución común que evite medidas unilaterales que desestabilizarían el funcionamiento del Mercado Único.
- Sostenibilidad: asegurar que el régimen del Impuesto sobre Sociedades ofrezca garantías de cara al futuro y sea sostenible a largo plazo.

Una solución que planteaba la Comisión para evitar los desequilibrios en los niveles de imposición de los nuevos modelos de negocio digitales era integrar la fiscalidad de la economía digital en el marco internacional general del Impuesto sobre Sociedades a través de una reforma integral del marco internacional de dicho impuesto. En esta línea, la UE decía esperar un alto nivel de exigencia en cuanto al informe provisional sobre la fiscalidad de la economía digital que la OCDE presentará al G20 a principios de 2018.

En particular, la Comisión consideraba necesaria la reforma de las normas fiscales internacionales sobre establecimiento permanente, la fijación de precios de transferencia y la atribución de beneficios aplicable a las tecnologías digitales.

En relación con el establecimiento permanente la Comisión consideraba necesario contar con indicadores alternativos de presencia económica importante, a fin de determinar y proteger los derechos impositivos en relación con los nuevos modelos empresariales digitales.

Una vez se ha determinado que la sociedad tributa en un país, para atribuir el beneficio de los grupos multinacionales a los distintos países basándose en un análisis de las funciones, los activos y los riesgos en la cadena de valor del grupo, se utilizarían las reglas de los precios de transferencia. Sin embargo, existe también la necesidad de identificar y valorar los activos intangibles, así como determinar su contribución a la generación de valor, mediante métodos alternativos para atribuir un beneficio que refleje mejor la generación de valor en los nuevos modelos de negocio.

La Comisión sigue considerando que la BICIS ofrece un marco de la UE para unas reglas de establecimiento permanente revisadas y para la asignación de los beneficios de los grandes grupos multinacionales utilizando el enfoque de la fórmula de distribución basada en los activos, la mano de obra y las ventas que debería reflejar mejor dónde se genera el valor.



La Comisión considera que, junto con el trabajo sobre esta estrategia a más largo plazo, también hay más medidas inmediatas, complementarias y a corto plazo que deberían plantearse para proteger las bases impositivas directas e indirectas de los Estados miembros. Algunas opciones para soluciones a más corto plazo que plantea la Comisión en su Comunicación son las siguientes:

- a) Creación de un impuesto compensatorio sobre el volumen de negocios de las sociedades digitales; se trataría de un impuesto sobre todos los ingresos no gravados o insuficientemente gravados generados por todas las actividades empresariales realizadas por internet, incluidas las actividades entre empresas o entre empresas y consumidores, que podría incorporarse como un gravamen adicional en el Impuesto sobre Sociedades o cobrarse como un impuesto independiente. Esta propuesta tiene su origen en que los Ministros de Finanzas de Francia, Alemania, Italia y España remitieron, en septiembre de 2017, una carta al presidente del Eurogrupo para que explorase las opciones de establecer un impuesto armonizado sobre el volumen de negocios generado en Europa por las empresas digitales. Según dicha carta, las cantidades recaudadas tendrían como objetivo reflejar una parte de lo que estas empresas deberían pagar en términos de Impuesto de Sociedades. Según dicha carta, si la Comisión se decidiese a impulsar una iniciativa legislativa sobre el asunto, se demostraría el compromiso de gravar adecuadamente a las empresas de la economía digital de manera que refleje su auténtica actividad en la UE. Con posterioridad, la propuesta de los ministros de los cuatro países consiguió también el apoyo de Austria, Bulgaria, Eslovenia, Grecia, Polonia y Portugal.
- b) Establecimiento de una retención a cuenta sobre las transacciones digitales; se trataría de un impuesto independiente de retención a cuenta final sobre la base bruta sobre determinados pagos efectuados a proveedores de bienes y prestadores de servicios no residentes pedidos en línea.
- c) Creación de una -mal llamada- tasa sobre los ingresos generados por la prestación de servicios digitales o la actividad publicitaria, que afectaría a todas las transacciones efectuadas a distancia con los clientes nacionales, cuando una entidad no residente tuviera una presencia económica significativa.

El Consejo ECOFIN de 5 de diciembre de 2017 se pronunció, en respuesta a la Comunicación de la Comisión Europea, en el sentido de que resultaba necesario tomar medidas porque la economía digital ponía en tela de juicio los conceptos acordados en relación con las normas fiscales internacionales, ya que las normas fiscales actuales se concibieron para la economía tradicional y no se aplicaban a las actividades que no requerían la presencia física en el país donde se vendían los bienes o servicios.

En sus Conclusiones, el Consejo puso de relieve la urgencia de llegar a un acuerdo sobre una respuesta de actuación a nivel internacional, abogando por una estrecha cooperación con la OCDE y otros socios internacionales y recomendando que se analizase el concepto de “establecimiento permanente virtual”, junto con otras modificaciones de las normas en materia de fijación de precios de transferencia y de atribución de beneficios. A su vez, el Consejo tomó nota del interés de muchos Estados miembros por el establecimiento de medidas temporales, como por ejemplo un impuesto compensatorio basado en los ingresos de las actividades digitales en la UE, que quedaría fuera del ámbito de los convenios de doble imposición celebrados por los Estados miembros.

En respuesta al mandato del Consejo ECOFIN, está previsto que la Comisión Europea presente un paquete de medidas temporales sobre fiscalidad del comercio electrónico en marzo de 2018.

### **3. BREVE REFERENCIA A LA TRIBUTACIÓN DIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN ESTADOS UNIDOS**

La fiscalidad directa en Estados Unidos presenta una complejidad extrema, fundamentalmente en lo relativo a la tributación de la renta obtenida por las sociedades ya que coexisten los Impuestos sobre Sociedades de los diferentes Estados, con el Impuesto sobre Sociedades federal.

Como regla general, cabe destacar que los Estados no participan en los CDI entre Estados Unidos y terceros países, lo que significa que es posible que una sociedad extranjera esté sujeta al impuesto estatal, a pesar de que no esté sujeta al impuesto federal de Estados Unidos, en virtud de un CDI.

Aunque en el siglo diecinueve los primeros intentos para implementar un modelo de impuesto societario por parte de los Estados no tuvieron mucho éxito<sup>181</sup>, fue con la adopción en 1909 del impuesto societario federal, cuando se impulsó la aprobación de un impuesto sobre sociedades de ámbito estatal: Wisconsin fue el primero en adoptar un impuesto sobre sociedades en 1911 y, durante los años veinte, se sumaron Connecticut, Massachusetts, Missouri, Montana, Nueva York, Dakota del Norte y Virginia, seguidos por Arkansas, California, Georgia, Mississippi, Carolina del Norte, Oregón, Carolina del Sur y Tennessee. Posteriormente, con la Gran Depresión de 1929, muchos Estados tuvieron que buscar nuevas fuentes de financiación, por lo que el Distrito de Columbia y dieciséis Estados más introdujeron el Impuesto sobre Sociedades. Durante las décadas de los cuarenta y los cincuenta, las economías estatales ganaron estabilidad y, consecuentemente, perdieron interés en emplear el sistema fiscal como fuente de ingresos, por lo que sólo Delaware, New Jersey y Rhode Island implementaron un impuesto societario. Finalmente, en los años sesenta y setenta, como consecuencia del fuerte incremento del gasto público, se produjo la última ronda importante de adopciones del impuesto. En la actualidad, salvo Michigan, Nevada, Dakota del Sur, Washington y Wyoming, todos los Estados han incorporado a sus sistemas fiscales el Impuesto sobre Sociedades.

Aunque cada Estado diseña su propio impuesto, hay que destacar que guardan mucha similitud, pues están basados en el Impuesto de Sociedades federal, regulado en el *Internal Revenue Code*.

---

<sup>181</sup> R. POMP y M.O. LUCAS MAS (2007), “La tributación multiestatal de sociedades en Estados Unidos (Una introducción al modelo de articulación entre sistemas tributarios estatales del mercado norteamericano)”, *Crónica Tributaria* nº 122/2007, pgs. 137 a 167.

El Impuesto sobre Sociedades grava dos tipos de ingresos: los de carácter empresarial (*business income*) y los no empresariales (*nonbusiness income*) y, mediante una fórmula de prorrateo establecida por cada Estado, se identifica la parte de los ingresos empresariales que puede ser sometida a gravamen por cada Estado con el que la empresa tenga un nexo, determinado por la cuantía de sus actividades dentro del Estado sobre la totalidad de sus actividades comerciales. Los ingresos no empresariales se atribuyen mediante una imputación específica a determinados Estados.

Las empresas estadounidenses tributan en base a su renta mundial, pudiéndose beneficiar de un crédito fiscal por los impuestos pagados en otros países, reduciendo la cuantía del Impuesto sobre Sociedades a pagar al gobierno norteamericano. Sin embargo, a las empresas extranjeras que operan o invierten en Estados Unidos se les aplica el concepto de origen o fuente de ingresos para determinar el sometimiento al Impuesto sobre Sociedades.

La normativa aplicable es diferente según que la renta obtenida proceda de una actividad desarrollada en territorio estadounidense, en cuyo caso los ingresos se califican como efectivamente vinculados (*effectively connected income*), o que, por el contrario, se trate de otra categoría de renta, denominada ingresos fijos o determinables de carácter anual o periódico (*fixed and determinable, annual and periodical income*), que incluye dividendos, intereses, alquileres y royalties, no derivados de actividades comerciales.

A fin de mantener el equilibrio oportuno en el nivel de competitividad entre las empresas norteamericanas y las extranjeras, los ingresos efectivamente vinculados a una actividad económica tienen el mismo tratamiento para las empresas extranjeras. No obstante, las rentas fijas o determinables, anuales y periódicas están sometidas a un régimen impositivo especial, que suele ser más favorable que el de las empresas norteamericanas, con el fin de fomentar la inversión de capital extranjero.

Antes de entrar a analizar las principales cuestiones que afectan a la tributación del comercio electrónico en Estados Unidos, cabe destacar que, en septiembre de 2005, un grupo de presión que representaba a varias empresas importantes, entre ellas Citigroup

y Nike, instó al Congreso a aprobar un proyecto de ley, la denominada *Business Activity Tax Simplification Act*, destinado a aclarar cuándo las empresas quedaban sometidas al Impuesto sobre Sociedades por las ventas a distancia en otros Estados. Aunque el proyecto de ley ha sido presentado en varias ocasiones en el Congreso, todavía no ha sido aprobado.

Con este proyecto se trataba de dar respuesta al hecho de que, en los últimos años, un número creciente de Estados habían tratado de recaudar impuestos sobre la actividad empresarial realizada en otros Estados. Este problema se origina porque los diferentes Estados utilizan diferentes normas para determinar lo que constituye un nexo con el correspondiente Estado.

Este fenómeno ha dado lugar a que las empresas, en particular las de comercio electrónico, decidan no extender su presencia en otros Estados por temor a una doble imposición. La cuestión por dilucidar era si las empresas, además de estar sometidas a imposición en el Estado donde se encuentren físicamente, también debían estar sujetas a impuestos sobre actividades empresariales en aquellos Estados en los que tuvieran clientes, incluso si no contratasen allí empleados o no dispusieran de una ubicación física en los mismos.

Bajo este proyecto, la mera actividad económica resultaría insuficiente para un Estado para imponer impuestos sobre la renta obtenida por la empresa.

Cabe destacar a este respecto que, el 21 de junio de 2009, la Corte Suprema del Estado de Massachusetts dio la razón al Estado de Massachusetts, en un caso en que se había cuestionado el derecho a cobrar impuestos por actividades sin presencia física en el territorio a la empresa *Capital One*. La empresa argumentaba que debido a que no tenían una presencia física en el Estado, no podían gravarse las rentas obtenidas por la prestación de servicios de tarjetas de crédito ni por la de servicios bancarios dentro las fronteras del Estado. Sin embargo, la Corte Suprema de Massachusetts consideró que la empresa, sin embargo, tenía un "nexo sustancial" en el Estado, y que esta circunstancia podría ser utilizada como base para el establecimiento de tributación.

Volviendo a la *Business Activity Tax Simplification Act*, las últimas iniciativas se presentaron en 2016 y 2017.

En julio de 2016, el congresista Sensenbrenner presentó un nuevo proyecto de ley que estipulaba que los Estados y localidades no podían: obligar a una persona a cobrar un impuesto sobre la venta o uso de un producto o servicio, obligar a una persona a reportar ventas, aplicar un impuesto sobre una persona, ni considerar que la persona está haciendo negocios en un Estado o localidad a efectos de tal impuesto, a menos que la persona tenga una presencia física en la jurisdicción durante el trimestre en que la obligación se imponga.

Según este proyecto de ley de 2016, las personas tendrían una presencia física, solamente si cumplían alguno de los siguientes requisitos:

- a) poseer o arrendar bienes personales reales o tangibles (que no sean software) en el Estado;
- b) tener uno o más empleados, agentes o contratistas independientes en el Estado solicitando específicamente órdenes de productos o servicios de clientes en el Estado o proveyendo servicios de diseño, instalación o reparación allí;
- c) mantener una oficina en el Estado con tres o más empleados para cualquier propósito.

El proyecto de ley estipulaba, además, que la "presencia física" no incluía: acuerdos de remisión de clics con personas del Estado que reciben comisiones por remitir clientes al vendedor, presencia por menos de 15 días en un ejercicio fiscal, suministro del producto proporcionado por un sistema de mensajería común, ni servicios de publicidad en Internet no exclusivamente dirigidos a clientes del Estado.

El 12 de junio de 2017, Sensenbrenner presentó un nuevo proyecto donde el alcance y la aplicabilidad del requisito de "presencia física" es significativamente más amplio que el de 2016. Además, el proyecto no sólo amplía la regla de presencia física a todos los impuestos, sino que resultaría de aplicación a todas las regulaciones comerciales realizadas por los Estados.

Bajo el proyecto de ley de 2017, una persona tendría una "presencia física" en un Estado si durante el ejercicio fiscal la persona cumple alguno de los siguientes requisitos:

- a) mantiene su domicilio comercial o legal en el Estado;
- b) posee o alquila bienes muebles reales o tangibles (que no sean software) en el Estado;
- c) tiene uno o más empleados, agentes o contratistas independientes en el Estado que presta servicios de diseño, instalación o reparación en nombre de un vendedor remoto;
- d) tiene uno o más empleados, agentes exclusivos o contratistas independientes exclusivos en el Estado que realizan actividades que sustancialmente ayudan a la persona a establecer o mantener un mercado en el Estado;
- e) emplea regularmente tres o más empleados en el Estado.

Más allá de cómo consigan resolver el problema de la determinación de la potestad de los Estados para establecer gravámenes, problema que los Estados Unidos arrastra desde hace doce años, a continuación, analizaremos el tratamiento fiscal en los impuestos federales de Estados Unidos de los principales conceptos de importancia para la fiscalidad directa del comercio electrónico.

### **3.1. La residencia fiscal**

Respecto de las personas físicas, se consideran extranjeros fiscalmente residentes a todos aquellos residentes legales permanentes (titulares de las denominadas *green cards*), así como a aquellos cuya presencia física en Estados Unidos tiene una duración suficiente como para pasar la denominada "prueba de presencia física" en Estados Unidos.

La prueba de presencia física determina que un extranjero es residente de Estados Unidos si cumple con dos condiciones específicas:

- a) el sujeto está presente en Estados Unidos, al menos, 31 días durante el año en curso y,
- b) el sujeto estuvo presente al menos 183 días durante un período de prueba de tres años que incluye el año en curso, utilizando esta fórmula: el 100% de los días del corriente año, 33,3% del año inmediato anterior y 16,67% del año anterior a ese. Mediante la utilización de esta fórmula, la presencia en Estados Unidos durante un promedio de 122 días en el transcurso de tres años consecutivos hace que un extranjero sea considerado residente estadounidense en el marco de la prueba de la presencia física.

Siguiendo el MCOEDE, el Modelo de Convenio de Estados Unidos (MCEEUU)<sup>182</sup> establece como criterio fundamental para la determinación de la residencia de las personas jurídicas el de la sede de dirección efectiva. Sin embargo, los Comentarios al MCEEUU<sup>183</sup> aclaran que una sociedad será residente cuando esté creada bajo las normas mercantiles de los Estados Unidos o de una subdivisión política.

Finalmente, debemos destacar que, desde el punto de vista de los Impuestos sobre Sociedades estatales, a pesar de la definición de residencia fiscal establecida en el MCEEUU, hoy en día un Estado puede hacer tributar a una empresa en la medida en que exista un "nexo" o conexión suficiente entre la entidad y el Estado. Mientras que en Estados Unidos los impuestos federales en general, requieren un determinado umbral de actividad o disponer de un establecimiento permanente, la mera presencia física en un Estado, como tener empleados o algún bien en propiedad allí situado, en general, puede ser suficiente nexo a efectos fiscales de un Estado. En consecuencia, una empresa extranjera puede no tener un establecimiento permanente en un Estado en particular,

---

<sup>182</sup> "United States Model Income Tax Convention of november 15, 2006", <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16801.pdf> .

<sup>183</sup> "United States Model Technical Explanation accompanying the United States Model Income Tax Convention of november 15, 2006", <http://www.treasury.gov/press-center/press-releases/Documents/hp16802.pdf> .



pero puede tener un nexo suficiente para considerarla sujeta a los impuestos de dicho Estado.

Los Estados también pueden establecer que una sociedad extranjera tiene nexo a través de las actividades de un agente o afiliado; adicionalmente, algunos Estados también han aplicado un nexo económico basado en la presencia de factores, por ejemplo, basándose en la presencia de propiedad intangible. Otro ejemplo sería el criterio que establece como nexo un cierto nivel de actividad de ventas en un Estado, aun cuando no existe presencia física en él. Algunos Estados como California, Ohio y Washington han promulgado normas a este respecto; California, por ejemplo, establece un nexo de las empresas cuando estén realizando operaciones en el Estado por un importe superior a los 500.000 dólares, aunque no tengan presencia física allí.

### **3.2. El concepto de establecimiento permanente**

Conforme al MCEEUU, es un establecimiento permanente aquel lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa desarrolla su actividad en su totalidad o en parte. El concepto de establecimiento permanente comprende: las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres y las minas, los pozos de petróleo o gas y las canteras o cualquier otro lugar donde se extraigan recursos naturales. Respecto de las obras o proyectos de construcción o instalación, constituyen un establecimiento permanente si su duración se prolonga durante más de doce meses.

De manera similar a lo dispuesto en el MCOCDE, el MCEEUU considera que el término establecimiento permanente no incluye:

- a) la utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes a la empresa;
- b) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas;

- c) el mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de ser transformadas por otra empresa;
- d) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, o de recoger información, para la empresa;
- e) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter preparatorio o auxiliar;
- f) el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado de las actividades mencionadas en los incisos a) al e), siempre que la actividad global del lugar fijo de negocios que resulte de esa combinación conserve su carácter preparatorio o auxiliar.

También se considera que existe establecimiento permanente en Estados Unidos cuando una persona, que no sea un agente independiente, actúe por cuenta de una empresa y tenga y ejerza habitualmente en Estados Unidos poderes para concluir contratos que sean vinculantes para la empresa. La consideración de establecimiento permanente en este caso será respecto de todas las actividades que la persona realice para la empresa, a menos que las actividades de esa persona se limiten a las exceptuadas anteriormente. Por ello, no se considera que una empresa tiene un establecimiento permanente en Estados Unidos por el mero hecho de que realice sus actividades por medio de un corredor, un comisionista general o cualquier otro agente independiente.

### **3.3. La calificación de las rentas obtenidas**

El término regalías empleado en el artículo 12 del MCEEUU, incluye el uso o la concesión de uso de cualquier derecho de autor sobre obras literarias, artísticas, científicas o de otro tipo (como las películas cinematográficas), cualquier patente, marca comercial, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos, o informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.

Según los Comentarios al MCEEUU, aunque las aplicaciones informáticas, en general, están protegidas por leyes de propiedad intelectual de todo el mundo, la contraprestación recibida por el uso o la concesión de uso de los programas informáticos puede considerarse bien como regalías bien como beneficios comerciales, en función de los hechos y las circunstancias de la operación que dé lugar al pago. Estados Unidos considera que el factor principal para determinar si la contraprestación recibida por el uso, o por el derecho de uso, de las aplicaciones informáticas es la naturaleza de los derechos cedidos, siguiendo lo dispuesto en el MCOCDE.

El hecho de que la transacción se caracterice como una licencia relacionada con un derecho de autor no es determinante para su calificación como regalía en Estados Unidos. A su vez, el MCEEUU se refiere expresamente al comercio electrónico defendiendo que el medio por el cual se transfiere la aplicación informática no es relevante para los propósitos del análisis de la naturaleza de la operación; si la aplicación se transfiere electrónicamente, pero los derechos obtenidos por el cesionario son sustancialmente equivalentes a los derechos de una copia del programa, el pago se considerará como beneficio empresarial.

Respecto del *know-how*, los Comentarios al MCEEUU establecen que puede incluir, en casos limitados, la información técnica que se transmite a través de servicios técnicos o de consultoría. Sin embargo, no se considera *know-how* la formación educativa general de los empleados, de los usuarios, ni tampoco la información desarrollada especialmente para el usuario, como un plan técnico o diseño desarrollado de acuerdo a las especificaciones del usuario.

Tal y como ya hemos visto en epígrafes anteriores, conforme a lo dispuesto en el MCOCDE, el término regalías no incluye los pagos recibidos como contraprestación por un servicio postventa, por los servicios prestados por un vendedor a un comprador bajo una garantía, o por la asistencia técnica pura, a diferencia de lo que establece el MCEEUU.

#### **4. LA FISCALIDAD DIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN ESPAÑA.**

Aunque ya hace casi veinte años desde que España empezó a abordar los problemas de la fiscalidad del comercio electrónico, podemos decir que es relativamente reciente cuando empezó la preocupación por las rentas no declaradas a través de actividades económicas digitales en la medida en que, desde 2013, los denominados Planes Anuales de Control Tributario y Aduanero establecen una línea especial de investigación para las actividades de comercio electrónico. Así, hoy en día la Administración tributaria española considera el sector de la economía digital merecedor de una vigilancia y control preferente.

Sin embargo, hasta el establecimiento de ese seguimiento específico que supone un reconocimiento de que dicho sector podría constituir un nicho de fraude, veremos qué evolución ha tenido la fiscalidad directa del comercio electrónico en España.

##### **4.1. El Informe de la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española**

El Gobierno de España reaccionó a los nuevos retos tributarios que planteaba el comercio electrónico con relativa anticipación. En efecto, a principios de 1999, se constituyó en el seno de la Secretaría de Estado de Hacienda una Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española cuyas conclusiones servirían para fijar la posición española en los foros internacionales especializados donde se estaban examinando sus repercusiones (UE, OCDE y OMC). La Comisión estuvo formada, no sólo por funcionarios del Ministerio de Hacienda, sino también por representantes de otros ámbitos de la Administración General del Estado.

La Comisión se reunió en 26 ocasiones y se caracterizó por dar audiencia a las empresas del sector para conocer sus enfoques. Finalmente, terminó sus trabajos en mayo de

2000 y entregó su Informe<sup>184</sup> al Secretario de Estado de Hacienda el 26 de julio del mismo año.

El Informe incluyó doscientas treinta y una recomendaciones a lo largo de sus seiscientas veinticinco páginas; sin embargo, hay que destacar que tan sólo se dedicaron sesenta y dos páginas del Informe al análisis de la problemática de la tributación directa.

Tal y como era previsible, la Comisión analizó el impacto del comercio electrónico en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de No Residentes, debido a que son éstos los impuestos que gravan en España los beneficios derivados de actividades económicas. También se estudió el impacto en el Impuesto sobre Actividades Económicas, tributo de carácter municipal que grava el mero ejercicio de actividades económicas.

Aunque la principal preocupación de la Comisión fue el control de las operaciones, las rentas y, en general, la capacidad económica que manifiesta el comercio electrónico, se destacó un especial interés en que el contribuyente disfrutara de una seguridad jurídica plena a la hora de conocer la fiscalidad de las operaciones realizadas *“mediante la definición de normas claras y precisas que delimiten los elementos esenciales de la operación a efectos tributarios, permitiendo que los que quieran cumplir sus obligaciones fiscales de forma voluntaria, lo puedan hacer de la forma más sencilla posible. Esta exigencia de simplicidad requiere no sólo que la norma nacional sea clara y precisa, sino que exista un cierto grado de coordinación normativa internacional que evite supuestos de doble imposición o de ausencia de gravamen”*.

Bajo este marco la Comisión estudió, por una parte, los problemas que el comercio electrónico provocaba en la tributación directa y, por otra, los problemas que la tributación directa planteaba en el comercio electrónico.

---

<sup>184</sup> “Informe de la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española”, Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española, Secretaría de Estado de Hacienda, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, octubre 2000, [http://www.ief.es/recursos/publicaciones/libros/blancos\\_comercio\\_electronico.aspx](http://www.ief.es/recursos/publicaciones/libros/blancos_comercio_electronico.aspx)

4.1.1. Problemas que el comercio electrónico plantea en la tributación directa

A) La jurisdicción fiscal competente.

La determinación del lugar donde se ha producido el hecho imponible, es decir, qué jurisdicción fiscal, de las diversas que pueden tener legitimidad para gravarlo, es la que ha de proceder a ello, es fundamental para evitar supuestos de doble o de no imposición.

Tal y como hemos visto, la jurisdicción fiscal que habitualmente es competente queda determinada por: la tributación en el origen o fuente, según el cual la renta queda gravada en el país donde se produce, de tal modo que el país de residencia del sujeto pasivo concede un crédito de impuesto por los impuestos pagados en el país de origen o una exención por las rentas obtenidas, y la residencia, que establece en el país de origen de la renta una exención de impuestos a los no residentes, gravándose por ello en el país de residencia del sujeto pasivo.

Sin embargo, la Comisión señaló que en el ámbito del comercio electrónico se planteaba un problema adicional: la determinación del lugar donde se ha realizado la operación.

Una de las posibles soluciones que señalaba el Informe era el establecimiento de una cláusula de cierre que permitiera, en cualquier caso, asignar una residencia fiscal a los operadores de comercio electrónico de tal modo que, en caso de que no fuera posible determinar la residencia del comerciante electrónico, se le atribuyera la de su proveedor de servicios de Internet o la del país en el que se encontrara el servidor que soportaba su sitio web. Sin embargo, también señalaba la Comisión que el nexo de unión entre la residencia del prestador de servicios de Internet o el lugar donde se encuentre el servidor y el del comerciante electrónico, sería algo forzado, y resultaría discutible que esta residencia sirviera para fijar la residencia de otro sujeto pasivo del impuesto.

La otra opción analizada por la Comisión fue asignar como residencia fiscal del operador la del adquirente del bien o servicio, con lo que se trasladaría la residencia al lugar de consumo. No obstante, esta opción no era recomendable, a juicio de la Comisión, pues planteaba serios problemas en la imposición directa, al romper con el sistema

tradicional a la vez que extendía la obligación de tributar en un lugar determinado por su renta mundial.

En definitiva, la Comisión recomendó impulsar los trabajos de la OCDE sobre las reglas de la residencia fiscal en el comercio electrónico y determinar si la regulación tributaria española sobre paraísos fiscales resultaba adecuada para hacer frente a los “paraísos informáticos” y, en caso de que no fuera así, modificarla.

B) Los establecimientos permanentes.

Tal y como señala el Informe, *“el establecimiento permanente deriva del concepto de permanencia de la actividad de una empresa en un país distinto al de su residencia. Se considera que dicha permanencia, que supone disfrutar de las infraestructuras del país, obliga a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas del mismo”*.

No obstante, en el caso del comercio electrónico, el concepto de permanencia no es fácilmente aplicable por la deslocalización y la movilidad de las actividades.

Por ello, la Comisión planteaba las siguientes opciones:

- a) Abandonar la utilización del concepto de establecimiento permanente en el caso de actividades realizadas a través de Internet. No parecía la fórmula adecuada puesto que rompía con la tradición fiscal en el gravamen de la renta de no residentes
- b) Elaborar un nuevo concepto de establecimiento permanente a los efectos de las operaciones realizadas a través de Internet y mantener el concepto actual para el comercio tradicional, podría suponer una discriminación entre el comercio electrónico y los demás tipos de comercio.

La alternativa recomendada por la Comisión fue adaptar el actual concepto de establecimiento permanente si bien partiendo de las líneas esenciales de la definición general, en lo aplicable, pues, de este modo, no se rompería con la tradición fiscal ni se producirá discriminación entre las diversas formas de realizar las actividades económicas. El Informe planteaba la adaptación a través de la modificación del artículo 5 del MCOEDE (preferentemente en el texto articulado y no sólo en sus comentarios)

mediante la adición de nuevos apartados, o bien introduciendo un artículo nuevo referido, exclusivamente, al comercio electrónico, pero siguiendo la definición de establecimiento permanente.

La Comisión recomendó el estudio de si una página web podía llegar a constituir un lugar fijo de negocios, aunque de ubicación variable, que dependería del lugar en el que se accediese a la misma, aunque la página no cambiase porque se acceda desde distintos lugares del mundo.

Otra recomendación fue la de incluir, en el MCOODE, un mecanismo de control de la presencia de los ordenadores en el territorio para que pudieran ser considerados como establecimiento permanente del prestador de servicios de Internet.

Además, el Informe señalaba que los representantes españoles ante la OCDE deberían defender que, en el ámbito del comercio electrónico, no es necesaria intervención humana alguna para poder considerar que una entidad o persona física no residente en un determinado Estado opera en él mediante establecimiento permanente.

Para la adaptación de la definición, la Comisión planteó que la utilización de criterios como el volumen de operaciones en un Estado para la consideración de que el operador de comercio electrónico dispusiera en dicho país de un establecimiento permanente, podía resultar excesivo y que sería necesario buscar otros nexos, como por ejemplo: la posibilidad de perfeccionar el contrato a través de Internet, la utilización de publicidad específicamente dirigida a un público objetivo que sólo pueda residir en un país concreto, la contratación de servicios post-venta con carácter de permanencia, la aceptación o pertenencia a movimientos institucionales de carácter nacional, la tenencia o alquiler de depósitos de mercancías, la vinculación estable con instituciones financieras o con empresas de mensajería o paquetería nacional, etc.

Según el Informe: *“Todos ellos, considerados de una forma aislada, no deben suponer una vinculación suficiente, pero, debidamente evaluados y ponderados en su conjunto, unidos a los dos criterios ya mencionados (actividad económica continuada, regular y estable y volumen de operaciones) pueden ser una buena referencia teórica para configurar un establecimiento permanente.”*



También señalaba el Informe que debería definirse, tanto en la normativa nacional como en el MCOEDE, una detallada definición de lo que se entiende por operaciones auxiliares o preparatorias de actividades de comercio electrónico.

C) Los precios de transferencia.

La Comisión propuso potenciar los acuerdos previos de valoración, como procedimiento para adecuar los precios de transferencia a los que hubiesen sido pactados entre partes independientes en mercados de libre competencia.

D) La determinación de la renta gravable.

El Informe señalaba que otro problema que se planteaba era la atribución de rentas al establecimiento permanente por la dificultad práctica de delimitar las ventas de un sitio web por territorios, por lo que recomendó establecer una obligación de suministro de información a cargo de los proveedores de servicios de Internet sobre el volumen de descargas realizadas en cada sitio web.

E) El tratamiento de los cánones

El MCOEDE establecía la imposición exclusiva de los cánones en el Estado de residencia del beneficiario. Sin embargo, España se había reservado, junto con otros países, el derecho genérico a gravarlos en la fuente, así como a gravar en la fuente las rentas procedentes de la asistencia técnica prestada en relación con el uso, o el derecho de uso, de derechos o informaciones y el derecho a continuar adhiriéndose en sus CDI a una definición de cánones que incluía las rentas procedentes de la cesión de equipos industriales, comerciales o científicos y de contenedores.

España también mantenía una posición propia respecto de las cantidades satisfechas como consecuencia de la adquisición de programas informáticos. Así pues, en España los cánones eran objeto de una tributación compartida, según la cual podían ser gravados en la fuente limitadamente, al tipo máximo previsto en el correspondiente CDI, además de su tributación final en el Estado de residencia, al tipo que correspondiera.

La Comisión recomendaba extender la posición española sobre el tratamiento fiscal de los programas informáticos y aplicaciones a las demás formas de propiedad intelectual e industrial.

*4.1.2. Problemas que la tributación directa plantea en el comercio electrónico.*

A) La presión fiscal.

La presión fiscal al comercio electrónico, tanto directa, es decir, la derivada de la carga impositiva, como la indirecta, que se genera como consecuencia del coste que supone para el obligado tributario el cumplimiento de los deberes y obligaciones formales era, a juicio de la Comisión, un elemento que debía tenerse en cuenta por los responsables del diseño de la política tributaria, en aplicación del principio de neutralidad internacionalmente asumido.

B) La deslocalización de los agentes económicos.

El establecimiento de una imposición directa superior o más compleja en unos Estados que en otros podía ser determinante de la elección de uno u otro domicilio, con las consecuencias relativas a la jurisdicción fiscal competente. Por ello, el Informe recomendaba fomentar la necesaria coordinación normativa internacional en materia de imposición directa con la finalidad de evitar la citada deslocalización fiscal.

Finalmente, también el Informe de la Comisión señalaba los aspectos concretos de las normas que deberían reformarse:

- 1) CDI: deberían incluirse disposiciones específicas sobre comercio electrónico en aquellos suscritos por España.
- 2) Impuesto sobre la Renta de No Residentes: debería adaptarse la definición de establecimiento permanente y los casos en que se entiende realizada una actividad económica en España sin establecimiento permanente, para adecuar la norma a la problemática específica del comercio electrónico.
- 3) Impuesto sobre Actividades Económicas: en el caso de actividades de comercio electrónico, al no existir un epígrafe específico, la norma establecía que debería

tributarse conforme a la naturaleza de cada una de las actividades realizadas, lo que suponía la obligación de darse de alta en numerosos epígrafes del Impuesto. La Comisión recomendó el establecimiento de un epígrafe específico para que, en aquellos casos en que el comercio a través de Internet se asemejara a las actividades de venta por catálogo o a la venta a través de grandes superficies, presentara en dicho impuesto un tratamiento similar. A su vez, el Informe propuso que las actividades de comercio electrónico tributarán por cuotas nacionales, en vez de hacerlo por cuotas municipales.

#### **4.2. La residencia fiscal en la regulación española**

A modo de introducción, es importante destacar que la Ley General Tributaria española<sup>185</sup> no incluye el concepto de residencia fiscal, por lo que el ordenamiento tributario establece un concepto de residencia fiscal diferente, según se trate de personas físicas o de personas jurídicas, y estos se encuentran en las correspondientes leyes de cada impuesto: para las personas físicas en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas<sup>186</sup> y para las personas jurídicas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades<sup>187</sup>.

Además, como veremos a continuación, las normas tributarias españolas no incluyen ninguna disposición específicamente adaptada a las peculiaridades del comercio electrónico en materia de residencia fiscal.

---

<sup>185</sup> Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE nº 302, de 18/12/2003, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2003-23186>

<sup>186</sup> Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, BOE nº 285, de 29/11/2006, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

<sup>187</sup> Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, BOE nº 288, de 28/11/2014, <https://www.boe.es/buscar/pdf/2014/BOE-A-2014-12328-consolidado.pdf>

#### 4.2.1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

El artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que:

*“1. Son contribuyentes por este impuesto:*

*a) Las personas físicas que tengan su residencia habitual en territorio español.*

*b) Las personas físicas que tuviesen su residencia habitual en el extranjero por alguna de las circunstancias previstas en el artículo 10 de esta Ley.*

*2. No perderán la condición de contribuyentes por este impuesto las personas físicas de nacionalidad española que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio considerado como paraíso fiscal. Esta regla se aplicará en el período impositivo en que se efectúe el cambio de residencia y durante los cuatro períodos impositivos siguientes.”*

La característica más destacada de este precepto es la consideración como contribuyentes del impuesto, no sólo a aquellos que tengan la residencia habitual en España, sino también a quienes, teniendo residencia habitual en el extranjero, cumplan las circunstancias determinadas en el apartado 1 del artículo 10 de la Ley, que dispone:

*“1. A los efectos de esta Ley, se considerarán contribuyentes las personas de nacionalidad española, su cónyuge no separado legalmente e hijos menores de edad que tuviesen su residencia habitual en el extranjero, por su condición de:*

*a) Miembros de misiones diplomáticas españolas, comprendiendo tanto al jefe de la misión como a los miembros del personal diplomático, administrativo, técnico o de servicios de la misión.*

*b) Miembros de las oficinas consulares españolas, comprendiendo tanto al jefe de éstas como al funcionario o personal de servicios a ellas adscritos, con excepción de los vicecónsules honorarios o agentes consulares honorarios y del personal dependiente de ellos.*

*c) Titulares de cargo o empleo oficial del Estado español como miembros de las delegaciones y representaciones permanentes acreditadas ante organismos*

*internacionales o que formen parte de delegaciones o misiones de observadores en el extranjero.*

*d) Funcionarios en activo que ejerzan en el extranjero cargo o empleo oficial que no tenga carácter diplomático o consular.”*

No obstante, el apartado 2 del mismo artículo dispone que no será de aplicación lo dispuesto en el apartado 1:

*“a) Cuando las personas a que se refiere no sean funcionarios públicos en activo o titulares de cargo o empleo oficial y tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición de cualquiera de las condiciones enumeradas en aquél.*

*b) En el caso de los cónyuges no separados legalmente o hijos menores de edad, cuando tuvieran su residencia habitual en el extranjero con anterioridad a la adquisición por el cónyuge, el padre o la madre, de las condiciones enumeradas en el apartado 1 de este artículo.”*

Cabe destacar, además, la regla anti abuso establecida en el apartado 2 del artículo 8, que veíamos anteriormente, que presume una residencia fiscal en España de cinco años para las personas de nacionalidad española que desplacen su residencia habitual a un paraíso fiscal o a un territorio de nula tributación.

Por otra parte, para la determinación de la residencia habitual, el artículo 9 de la Ley establece:

*“1. Se entenderá que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando se dé cualquiera de las siguientes circunstancias:*

*a) Que permanezca más de 183 días, durante el año natural, en territorio español. Para determinar este período de permanencia en territorio español se computarán las ausencias esporádicas, salvo que el contribuyente acredite su residencia fiscal en otro país. En el supuesto de países o territorios considerados como paraíso fiscal, la*

*Administración tributaria podrá exigir que se pruebe la permanencia en éste durante 183 días en el año natural.*

*Para determinar el período de permanencia al que se refiere el párrafo anterior, no se computarán las estancias temporales en España que sean consecuencia de las obligaciones contraídas en acuerdos de colaboración cultural o humanitaria, a título gratuito, con las Administraciones públicas españolas.*

*b) Que radique en España el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.*

*Se presumirá, salvo prueba en contrario, que el contribuyente tiene su residencia habitual en territorio español cuando, de acuerdo con los criterios anteriores, resida habitualmente en España el cónyuge no separado legalmente y los hijos menores de edad que dependan de aquél.*

*No se considerarán contribuyentes, a título de reciprocidad, los nacionales extranjeros que tengan su residencia habitual en España, cuando esta circunstancia fuera consecuencia de alguno de los supuestos establecidos en el apartado 1 del artículo 10 de esta Ley y no proceda la aplicación de normas específicas derivadas de los tratados internacionales en los que España sea parte.”*

Como vemos, un empresario individual cuya actividad económica sea el comercio electrónico, será considerado como residente fiscal en España cuando se cumpla cualquiera de las siguientes tres circunstancias: que permanezca en España más de 183 días al año, que tenga su centro intereses económicos en España o, que su cónyuge y, en su caso, hijos residan habitualmente (más de 183 días al año) en España.

De estos tres requisitos, el primero y el tercero son los más claros ya que se basan en el período anual de estancia en territorio español, si bien la prueba de la permanencia genera muchos conflictos<sup>188</sup> pues libre circulación de personas, que supone la supresión

---

<sup>188</sup>A. RODRIGUEZ RODRIGUEZ (2010), “Residencia de las personas físicas: aspectos prácticos”, Trabajo presentado al XII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de

de los controles fronterizos o la simplificación de los trámites administrativos presentan muchas dificultades prácticas.

Es más, la norma no señala el modo de probar la residencia fiscal, aunque la Dirección General de Tributos (DGT)<sup>189</sup> se ha mostrado muy exigente en la forma de acreditar la residencia fiscal, ya que ha llegado a exigir la permanencia física en el otro Estado por más de 183 días y que la autoridad fiscal competente de dicho Estado justifique que el contribuyente tributa en el mismo por su renta mundial. La jurisprudencia, sin embargo, no siempre ha sido unánime sobre la prueba exigida, si bien, la Audiencia Nacional<sup>190</sup> se manifiesta contraria a considerar como prueba única el certificado de residencia fiscal.

El segundo requisito también plantea numerosos problemas de aplicación, en la medida en que el centro de intereses económicos es un concepto jurídico indeterminado. No obstante, cabe señalar que existe cierta unanimidad doctrinal en determinar que al efecto de valorar si el centro de intereses económicos se encuentra en España, se debe hacer un análisis comparativo entre los intereses económicos del contribuyente en España y en el resto de Estados.

#### 4.2.2. Impuesto sobre Sociedades

El apartado 1 del artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades español define quiénes se consideran contribuyentes por dicho impuesto:

*“1. Serán contribuyentes del Impuesto, cuando tengan su residencia en territorio español:*

*a) Las personas jurídicas, excluidas las sociedades civiles que no tengan objeto mercantil.*

---

2010, Instituto de Estudios Fiscales, Cuadernos de Formación - Colaboración 40/10 - Volumen 11/2010.

<sup>189</sup> Dirección General de Tributos (1998), Consulta vinculante 893/1998 de 26/05/1998.

<sup>190</sup> Ver Sentencias de la Audiencia Nacional de 17/10/2002 (recurso nº 244/2000), de 18/05/2006 (recurso nº 440/2003) y de 11/11/2002 (recurso nº 998/1999).

- b) Las sociedades agrarias de transformación, reguladas en el Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación.*
- c) Los fondos de inversión, regulados en la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.*
- d) Las uniones temporales de empresas, reguladas en la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de las agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional.*
- e) Los fondos de capital-riesgo, y los fondos de inversión colectiva de tipo cerrado regulados en la Ley 22/2014, de 12 de noviembre, por la que se regulan las entidades de capital-riesgo, otras entidades de inversión colectiva de tipo cerrado y las sociedades gestoras de entidades de inversión colectiva de tipo cerrado, y por la que se modifica la Ley 35/2003, de 4 de noviembre, de Instituciones de Inversión Colectiva.*
- f) Los fondos de pensiones, regulados en el Texto Refundido de la Ley de Regulación de los Planes y Fondos de Pensiones, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2002, de 29 de noviembre.*
- g) Los fondos de regulación del mercado hipotecario, regulados en la Ley 2/1981, de 25 de marzo, de regulación del mercado hipotecario.*
- h) Los fondos de titulización, regulados en la Ley 5/2015, de fomento de la financiación empresarial.*
- i) Los fondos de garantía de inversiones, regulados en la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores.*
- j) Las comunidades titulares de montes vecinales en mano común reguladas por la Ley 55/1980, de 11 de noviembre, de montes vecinales en mano común, o en la legislación autonómica correspondiente.*



*k) Los Fondos de Activos Bancarios a que se refiere la Disposición adicional décima de la Ley 9/2012, de 14 de noviembre, de reestructuración y resolución de entidades de crédito.”*

Como vemos, se trata de una enumeración de diversos tipos de entidades donde se somete la condición de sujeto pasivo o contribuyente del impuesto, al cumplimiento del requisito de que la entidad resida fiscalmente en territorio español.

Por su parte, el apartado 2 del mismo artículo establece el la tributación por la renta mundial:

*“2. Los contribuyentes serán gravados por la totalidad de la renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador.”*

En el caso español, el concepto de residencia fiscal se configura de una importancia capital puesto que va a ser el que determine si todas las rentas obtenidas por la entidad van a tributar en España, o no. En caso de que la entidad no cumpla los requisitos para tener la residencia fiscal en España, tan sólo tributaría por las rentas obtenidas en España, pero si resultara ser residente fiscal en España, todas las rentas que obtuviera en cualquier lugar del mundo pasarían a tributar en España, salvo que exista CDI, en cuyo caso se estaría a lo dispuesto en el mismo.

El apartado 1 del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece el modo en que se determina la residencia fiscal de las entidades:

*“1. Se considerarán residentes en territorio español las entidades en las que concurra alguno de los siguientes requisitos:*

- a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.*
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.*
- c) Que tengan su sede de dirección efectiva en territorio español.*

*A estos efectos, se entenderá que una entidad tiene su sede de dirección efectiva en territorio español cuando en él radique la dirección y control del conjunto de sus actividades.*

*La Administración tributaria podrá presumir que una entidad radicada en algún país o territorio de nula tributación, según lo previsto en el apartado 2 de la Disposición adicional primera de la Ley 36/2006, de 29 de noviembre, de medidas para la prevención del fraude fiscal, o calificado como paraíso fiscal, según lo previsto en el apartado 1 de la referida disposición, tiene su residencia en territorio español cuando sus activos principales, directa o indirectamente, consistan en bienes situados o derechos que se cumplan o ejerciten en territorio español, o cuando su actividad principal se desarrolle en éste, salvo que dicha entidad acredite que su dirección y efectiva gestión tienen lugar en aquel país o territorio, así como que la constitución y operativa de la entidad responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos.”*

Cabe destacar que, a la vista de los requisitos, con independencia de que la actividad económica se realice, o no, en territorio español, siempre que se verifique uno solo de los puntos de conexión (constitución, domicilio social o sede de dirección efectiva), la entidad se considerará residente fiscal en España, lo que no obsta para que la entidad tenga, además, residencia fiscal en otro Estado, conforme a los criterios que aquél establezca y quedando, por tanto, sometida a doble tributación en caso de que no exista CDI con aquél Estado.

También cabe señalar que, en caso de que una entidad no cumpla los requisitos para ser considerada residente fiscal en España deberá tributar, como decíamos, por la renta obtenida en territorio español, conforme a lo dispuesto en la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes<sup>191</sup>.

---

<sup>191</sup> Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, BOE nº 62, de 12/03/2004, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527>

Respecto del primero de los requisitos, relativo a la constitución conforme a las normas españolas, la doctrina<sup>192</sup> se ha mostrado crítica con dicha interpretación, afirmando que *“el criterio de constitución con arreglo a las leyes españolas no debería de aplicarse como punto de conexión de manera autónoma, sino de forma lógica en línea con la finalidad y las consecuencias mercantiles de los traslados efectivos de domicilio social y sede de dirección efectiva al extranjero en los que la sociedad se desvincula materialmente con el territorio español”*.

De hecho, la DGT<sup>193</sup> ha llegado a pronunciarse sobre el caso de entidades que, pese a haberse constituido conforme a las leyes españolas, perdieron su condición de residentes fiscales en España por el hecho de trasladar su domicilio social y su sede de dirección efectiva a otro Estado.

El concepto de residencia fiscal de las personas jurídicas en España, como vemos, se basa en conceptos tradicionales y que no se encuentran adaptados a la realidad del comercio electrónico. Mientras que los criterios de constitución y domicilio social son formales, concretos y de fácil determinación, tanto en las empresas tradicionales como en las de comercio electrónico, el concepto de sede de dirección efectiva como aquél lugar en el que se dirigen y controlan las actividades, puede generar conflictos en su aplicación al comercio electrónico que, como se señaló en el primer capítulo, no sólo es global sino que, incluso a menudo, la dirección y el control se realiza desde diferentes ubicaciones.

Tal y como explican algunos autores<sup>194</sup>, para la determinación de la sede de dirección efectiva en la actualidad: *“No sirven los lugares donde “está” la contabilidad, la mayoría*

---

<sup>192</sup> M. SIOTA ALVAREZ (2013), “La residencia fiscal en el Impuesto sobre Sociedades”, Crónica Tributaria nº 149/2013, pags. 199 a 236.

<sup>193</sup> Véanse, entre otras, las siguientes consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos: V2477-12 de 18/12/2012, V2597-12 de 28/12/2012 y V1434-13 de 25/04/2014.

<sup>194</sup> J.L. DE JUAN PEÑALOSA (2013), “Estudio introductorio” en Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa, P. CHICO DE LA CÁMARA (Director), Aranzadi, 2013, pg. 20.

*de los activos, la oficina principal, etc., porque ya no hay ubicación física e identificable válida en todos los casos, y ni siquiera en la generalidad de los casos”.*

Cabe destacar que ni la doctrina de la DGT, ni la jurisprudencia española han esclarecido la cuestión puesto que, siguiendo los criterios establecidos en los comentarios al MCOCDE, en España se analiza cada caso concreto, no habiendo prevalecido un criterio que permita fácilmente determinar el lugar de la sede de dirección efectiva para las actividades de comercio electrónico.

Finalmente, la cláusula anti abuso que figura en el último párrafo del apartado 1 del artículo 8, pretende evitar deslocalizaciones artificiales de la residencia fiscal de entidades hacia países o territorios calificados como paraísos fiscales o de nula tributación. Como vemos, en la regulación española, cualquier entidad que radique en un paraíso fiscal, pero tenga situados sus principales activos en territorio español o ejercite su actividad principal en territorio español será considerada como residente fiscal en España. Sólo se excluyen de esta consideración las entidades con sede en un paraíso fiscal o territorio de nula tributación que acrediten:

- a) que su dirección y efectiva gestión se realizan en el país donde estén situadas y,
- b) que la constitución y operativa responde a motivos económicos válidos y razones empresariales sustantivas distintas de la gestión de valores u otros activos.

No obstante, esta regla anti abuso presenta también muchos conflictos en su aplicación con carácter general y, especialmente, en el ámbito del comercio electrónico. En primer lugar, el requisito de que la entidad “esté radicada” es de confusa interpretación. Según el Diccionario de la Real Academia el verbo radicar significa “*estar o encontrarse en un determinado lugar*”. Sin embargo<sup>195</sup> no sería imprescindible que la entidad tuviese presencia física en esos territorios a través de oficinas, locales u otras instalaciones pues bastaría con que la entidad se hubiese constituido o tuviese su domicilio social en dichos países o territorios.

---

<sup>195</sup> M. SIOTA ALVAREZ (2013), “La residencia fiscal en el Impuesto sobre Sociedades”, Crónica Tributaria nº 149/2013, pags. 199 a 236.

El segundo de los requisitos, relativo a que la entidad tenga situados sus principales activos en territorio español, presenta dos dificultades: por una parte, la determinación de cuáles deben considerarse como activos principales y, por otra, la localización de los mismos cuando, como sucede generalmente en las empresas de comercio electrónico, los activos principales son intangibles.

El tercero de los requisitos, relativo al ejercicio de su “actividad principal” en territorio español, se trata de un concepto jurídico indeterminado pues no se define en ninguna norma, lo que propicia muchas dificultades de interpretación en general y, especialmente, respecto de la ubicación geográfica de las actividades de comercio electrónico, que son difícilmente localizables.

La norma, como veíamos, identifica la sede de dirección efectiva con aquella en la que radiquen la dirección y el control de las actividades de la empresa; cabe destacar que la doctrina considera que el “control” no se refiere a la situación territorial del porcentaje accionarial mayoritario, sino respecto a la adopción de las decisiones empresariales<sup>196</sup>: la sede de dirección efectiva es el lugar donde se adoptan acuerdos de decisión o el lugar del domicilio de la principal explotación.

Sin embargo, como señalan algunos autores<sup>197</sup>, en una economía “virtualizada” en que la trascendencia de la ubicación física de un tradicional consejo de administración pierde interés ante la práctica de las videoconferencias, la dispersión y posible artificialidad de las reuniones de los órganos colegiados de decisión, etc..

Respecto del domicilio fiscal, el apartado 2 del artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establece que:

*“2. El domicilio fiscal de los contribuyentes residentes en territorio español será el de su domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada la gestión*

---

<sup>196</sup> C. GARCÍA NOVOA (2007), “El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I)”, Quincena Fiscal Aranzadi nº 3 2007.

<sup>197</sup> M. SIOTA ALVAREZ (2013), “La residencia fiscal en el impuesto sobre sociedades”, Crónica Tributaria nº149/2013, pags. 199 a 236.

*administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.”*

*En los supuestos en que no pueda establecerse el lugar del domicilio fiscal, de acuerdo con los criterios anteriores, prevalecerá aquél donde radique el mayor valor del inmovilizado.”*

La utilización en España del criterio de acumulación de inmovilizado para la determinación del domicilio fiscal, merece un comentario adicional por la conflictividad que genera en el ámbito de la economía digital, puesto que en las empresas de comercio electrónico la mayor parte de su inmovilizado es intangible, por lo que su localización plantea muchos problemas.

Pero también hay que destacar que este criterio, que en otras jurisdicciones se utiliza para la determinación de la residencia fiscal, en España no tiene trascendencia a estos efectos puesto que, como hemos visto, es el domicilio social pero no el fiscal el que permite considerar a una entidad como residente, o no; no existe, por tanto, vinculación en el ordenamiento jurídico español entre la residencia fiscal y el domicilio fiscal.

#### **4.3. El concepto español de establecimiento permanente**

El apartado 1.a) del artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes<sup>198</sup> establece el concepto de establecimiento permanente aplicable en España en los siguientes términos:

*“Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en éste, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un*

---

<sup>198</sup> Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, BOE nº 62, de 12/03/2004, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527>

*agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.*

*En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.”*

Tal y como vemos, en principio el concepto español de establecimiento permanente se basa en la presencia física de instalaciones o lugares de trabajo, lo que tampoco parece adecuado a la realidad del comercio electrónico, que no requiere de presencia física de instalaciones en territorio español para comerciar con bienes o prestar servicios en España.

Respecto de lo dispuesto en el artículo 5 del MCOCDE, vemos que la definición española es más amplia puesto que no excluye las actividades preparatorias o auxiliares de otra principal desarrollada en otro Estado, ni tampoco los centros de compras, almacenaje, etc. A su vez, respecto de las obras, el MCOCDE establece que sólo constituyen establecimiento permanente si su duración excede de doce meses, mientras que en España basta con que su duración exceda de seis meses para que tenga la consideración de establecimiento permanente.

En consecuencia, la noción de establecimiento permanente pretende ligarse a la concurrencia de un arraigo operativo o nivel de intensidad en la actividad económica realizada en territorio español por parte del contribuyente no residente<sup>199</sup>.

---

<sup>199</sup> J. CALVO BUEZAS (2007), “El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico”, Trabajo presentado al VIII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2007, Cuadernos de Formación. Colaboración 17/08. Volumen 6/2008, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

Como hemos visto, según la OCDE<sup>200</sup> el concepto de establecimiento permanente se utiliza para determinar el derecho de un Estado a gravar los beneficios de una empresa de otro Estado, de tal modo que un Estado no puede gravar los beneficios de una empresa de otro Estado salvo que esta realice su actividad por medio de un establecimiento permanente situado en aquel. Sin embargo, la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes no limita la capacidad de la Hacienda Pública española para gravar a quienes disponen de establecimiento permanente, sino que, como hemos visto, en determinados casos, permite someter a gravamen determinadas rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente, si bien éstas podrían quedar exentas total o parcialmente en caso de que resultara aplicable un CDI.

Tal es el caso de las actividades económicas realizadas en territorio español o de las prestaciones de servicios utilizadas en territorio español. Respecto de las segundas, el número 2º de la letra b) del apartado 1 del artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes establece que:

*“Se entenderán utilizadas en territorio español aquellas que sirvan a actividades económicas realizadas en territorio español o se refieran a bienes situados en éste. Cuando tales prestaciones sirvan parcialmente a actividades económicas realizadas en territorio español, se considerarán obtenidas en España sólo por la parte que sirva a la actividad desarrollada en España.”*

A su vez, la regulación española también somete a gravamen, en virtud de lo dispuesto en número 3º de la letra f) del apartado 1 del mismo artículo, a los cánones o regalías que se utilicen en territorio español, con independencia de que el proveedor esté situado, o no, en territorio español.

---

<sup>200</sup> Comentarios al artículo 5 del MCOCDE.



#### **4.4. La calificación española de las rentas obtenidas**

La venta de bienes materiales en Internet no plantea graves problemas en la imposición directa puesto que no existen problemas de calificación de las mismas ya que se consideran equiparables a las del comercio tradicional.

Sin embargo, como hemos visto en los epígrafes anteriores, una cuestión delicada en el análisis de la tributación directa del comercio electrónico es la calificación de las rentas obtenidas por las ventas de bienes o servicios entregados o prestados por vía electrónica en el ámbito internacional, cuya calificación no es tan clara, debido a que su naturaleza puede diferir en atención al derecho de propiedad intelectual que se ceda en la transacción y a las diferentes interpretaciones que realicen los Estados.

Así sucede en España, donde se consideran cánones o regalías a las cantidades pagadas por el uso o la concesión de uso de derechos sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas o sobre programas informáticos y cualquier otro derecho amparado por el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual<sup>201</sup>.

Como vimos, la OCDE considera que cuando se adquieren productos digitales a través de Internet, pero sin ánimo de explotarlos comercialmente, no estamos ante un canon sino ante un beneficio empresarial, ya que se entiende que la copia del producto digital no implica la utilización del derecho de autor por el cliente, sino que el pago se efectúa por la simple adquisición del producto digital.

Sin embargo, España mantiene, una observación a los comentarios del MCOCDE sobre aplicaciones informáticas, pues considera que los pagos relativos a éstos se encuentran dentro del ámbito de aplicación del artículo 12, cuando se transfiere solamente una parte de los derechos sobre el programa, tanto si los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre un software para su

---

<sup>201</sup> Texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, así como la Ley 24/2015, de 24 de julio, de Patentes y la Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1996-8930>

explotación comercial como si los mismos corresponden a un software adquirido para una utilización personal o profesional del comprador.

Cabe destacar que España matizó esta observación en el MCOCDE de 2003, en el sentido de que mantenía la posición de que los pagos relativos a programas de ordenador son cánones cuando no se transfieren todos los derechos sobre el mismo, ya se trate de pagos por el derecho a usar un derecho de autor para la explotación comercial del programa o si se refieren a programas adquiridos para la actividad económica del comprador, en este último caso, cuando el programa no es un programa absolutamente estandarizado sino que precisa de una adaptación para el comprador.

Tal y como señalan algunos autores<sup>202</sup>, en cualquier caso no estarían gravados los programas standard que no están adaptados a las necesidades del usuario.

En España, por tanto, se interpreta que los pagos relativos a la adquisición de productos digitales deben entenderse como cánones -aunque solo se transfiera una parte de los derechos- en dos casos:

- a) cuando los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre un producto digital para su explotación comercial o,
- b) cuando los pagos corresponden a un producto digital adquirido para uso empresarial o profesional del comprador sin ánimo de explotarlos comercialmente, siempre que se trate de un producto que no sea absolutamente estandarizado.

Esta diferencia de planteamiento tiene trascendencia pues en ausencia de establecimiento permanente, la gran mayoría de los Convenios de doble imposición establecen una sujeción compartida para los cánones entre la fuente y la residencia<sup>203</sup>,

---

<sup>202</sup> M.B. GRANIZO, D. MURILLO Y A. TRIGO (2006), "El concepto de canon en la jurisprudencia española", Trabajo presentado al VI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2006, Cuadernos de Formación. Colaboración 08/07. Volumen 3/2007, Instituto de Estudios Fiscales.

<sup>203</sup> A. GARCÍA HEREDIA (2014), "Fiscalidad de los cánones en el comercio electrónico", Revista de los Estudios de Derecho y Ciencia Política IDP nº 18 (Junio, 2014), Universitat Oberta de Catalunya.

mientras que en el caso de que las rentas obtenidas tengan la consideración de beneficios empresariales tributan, en general, en el país de residencia de la empresa, salvo que dispongan de establecimiento permanente en el Estado del cliente.

#### **4.5. La Ley de Servicios de la Sociedad de la Información como norma supletoria**

El artículo 1 de la Ley de Servicios de la Sociedad de la Información<sup>204</sup> establece, en el apartado 2 de su artículo 1, que:

*“2. Las disposiciones contenidas en esta Ley se entenderán sin perjuicio de lo dispuesto en otras normas estatales o autonómicas ajenas al ámbito normativo coordinado, o que tengan como finalidad... el régimen tributario aplicable a los servicios de la sociedad de la información, ...”*

Por ello, es importante tener en cuenta las definiciones que en ella se incluyen y que pudieran resultar aplicables, con carácter supletorio, a las disposiciones fiscales.

Cabe destacar que dicha Ley define lo que se consideran, o no, servicios de la sociedad de la información en un anexo. Así, la Ley no resulta aplicable a cualquier empresa de comercio electrónico sino tan sólo a quienes presten cualquier servicio *“normalmente a título oneroso, a distancia, por vía electrónica y a petición individual del destinatario”*. No obstante, también incluye *“los servicios no remunerados por sus destinatarios, en la medida en que constituyan una actividad económica para el prestador de servicios”*.

La Ley ejemplifica con una serie de servicios, siempre que representen una actividad económica:

*“1.º La contratación de bienes o servicios por vía electrónica.*

*2.º La organización y gestión de subastas por medios electrónicos o de mercados y centros comerciales virtuales.*

---

<sup>204</sup> Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, BOE nº 166, de 12/07/2002, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-13758>

*3.º La gestión de compras en la red por grupos de personas.*

*4.º El envío de comunicaciones comerciales.*

*5.º El suministro de información por vía telemática.”*

Por su parte, el apartado 2 del artículo 5 establece que también resultará aplicable a *“los servicios de la sociedad de la información relativos a juegos de azar que impliquen apuestas de valor económico, sin perjuicio de lo establecido en su legislación específica estatal o autonómica”*.

A su vez, la Ley dedica cuatro artículos a la determinación de cuándo se entiende que un prestador de servicios de la sociedad de la información está establecido en España.

En efecto, el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 2 de la Ley dispone que:

*“Se entenderá que un prestador de servicios está establecido en España cuando su residencia o domicilio social se encuentren en territorio español, siempre que éstos coincidan con el lugar en que esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En otro caso, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.”*

Por su parte, los apartados 2 y 3 del artículo 2 establecen que:

*“2. Asimismo, esta Ley será de aplicación a los servicios de la sociedad de la información que los prestadores residentes o domiciliados en otro Estado ofrezcan a través de un establecimiento permanente situado en España.*

...

*3. A los efectos previstos en este artículo, se presumirá que el prestador de servicios está establecido en España cuando el prestador o alguna de sus sucursales se haya inscrito en el Registro Mercantil o en otro registro público español en el que fuera necesaria la inscripción para la adquisición de personalidad jurídica.*

*La utilización de medios tecnológicos situados en España, para la prestación o el acceso al servicio, no servirá como criterio para determinar, por sí solo, el establecimiento en España del prestador.”*

Vemos, por tanto, que, aunque los criterios son similares a los establecidos en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la definición no es equiparable ya que, como veíamos, a efectos del Impuesto sobre Sociedades la concurrencia de uno sólo de los criterios (constitución, domicilio social o sede de dirección efectiva) era suficiente para situar la residencia fiscal en España.

En primer lugar, la Ley de Servicios de la Sociedad de la Información no incluye el requisito de que la entidad esté constituida en España. Sin embargo, podemos suponer que el tercer requisito que incluye, relativo a su inscripción en cualquier registro es equiparable, por la obligación que tienen todas las sociedades constituidas en España de inscribirse en el Registro Mercantil.

Respecto del domicilio social en España, mientras la Ley del Impuesto sobre Sociedades lo vincula directamente a la residencia fiscal, la Ley de Servicios de la Sociedad de la Información sólo resultará aplicable a aquellos que tengan su domicilio social en España cuando, adicionalmente, éste coincida con su sede de dirección efectiva. La Ley de Servicios de la Sociedad de la Información no resultará por tanto de aplicación al caso de un operador con domicilio social en España, pero con sede de dirección efectiva en otro Estado, salvo que esté incluido en algún Registro español o disponga de un establecimiento permanente en España.

Por otra parte, según el artículo 3, la Ley se aplica también a los proveedores de servicios de la sociedad de la información establecidos en otro Estado miembro de la UE o del Espacio Económico Europeo, cuando el destinatario de los servicios radique en España y los servicios afecten a las materias siguientes:

*“a) Derechos de propiedad intelectual o industrial.*

*b) Emisión de publicidad por instituciones de inversión colectiva.*

*c) Actividad de seguro directo realizada en régimen de derecho de establecimiento o en régimen de libre prestación de servicios.*

*d) Obligaciones nacidas de los contratos celebrados por personas físicas que tengan la condición de consumidores.*

*e) Régimen de elección por las partes contratantes de la legislación aplicable a su contrato.*

*f) Licitud de las comunicaciones comerciales por correo electrónico u otro medio de comunicación electrónica equivalente no solicitadas.”*

Aunque en el ámbito de la tributación directa no resulta tan trascendente el lugar de realización del hecho imponible, sino el lugar donde se entienden obtenidas las rentas, cabe destacar también lo dispuesto en el artículo 29, respecto del lugar en el que se consideran celebrados los contratos electrónicos:

- en los que intervenga como parte un consumidor, se presumirán celebrados en el lugar donde éste tenga su residencia habitual y,
- en los celebrados entre empresarios o profesionales, en defecto de pacto entre las partes, se presumirán celebrados en el lugar en que esté establecido el prestador de servicios.

#### **4.6. Las monedas virtuales y su fiscalidad directa en España**

No existe ninguna referencia concreta en nuestras normas sobre imposición directa a las monedas virtuales; sin embargo, es evidente que tampoco resultaría imprescindible incluirlas, en la medida en que las transacciones que con ellas se realizan están generalmente contempladas en nuestras leyes. Sin embargo, lo que resultaría necesario es un pronunciamiento claro por parte del Ministerio de Hacienda y Función Pública, a través de sus órganos interpretativos, sobre la naturaleza de dichas monedas y de las diferentes transacciones que con ellas se pueden realizar, para dar respuesta a muchas incógnitas que aún se plantean los contribuyentes españoles.

Al efecto de estudiar el tratamiento fiscal de las operaciones realizadas con monedas virtuales, con carácter previo conviene distinguir las tres principales transacciones que se pueden realizar con ellas: (i) adquirirlas o venderlas, obteniendo rentabilidad o pérdidas, como se obtendría con la inversión en cualquier divisa legal; (ii) adquirir o vender productos o servicios cuyo precio viene establecido en dichas monedas (no sólo a través de Internet, puesto que ya existen comercios tradicionales que admiten el pago con dichas monedas) y; (iii) “minar” las monedas, es decir, dedicarse a la actividad de obtener monedas virtuales para introducirlas en el mercado e intermediar mediante comisión en la compraventa de criptomonedas.

En el Impuesto sobre Sociedades (IS), la base imponible se calcula partiendo del resultado contable, por lo que lo primero que debemos analizar es el tratamiento contable de las operaciones realizadas con monedas virtuales. Según el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas<sup>205</sup> (ICAC) las monedas virtuales son bienes no corporales, digitales y patrimoniales que, en la constitución de sociedades, se han llegado a inscribir como “aportación no dineraria” en el Registro Mercantil, por lo que no cabe duda de que su naturaleza es la de un activo intangible. Entiende el ICAC que, al no tener la consideración de moneda de curso legal, no procede su contabilización en las cuentas de moneda extranjera. Por tanto, en el momento de su adquisición, las criptomonedas deben contabilizarse como adquisición de inmovilizado intangible de la sociedad en los dos primeros casos antes señalados, es decir, cuando se adquieran como inversión o con el fin de utilizarlas como medio de pago. Sin embargo, también señala el ICAC que se contabilizarán como existencias en el caso de que se realice la actividad de “minería”, es decir, de adquisición de monedas virtuales para su venta mediante comisión, ya que en este caso las monedas virtuales están destinadas a transformarse en disponibilidad financiera a través de la venta, como actividad ordinaria de la empresa.

A pesar de esta interpretación consolidada, quizá no fuera atrevida una interpretación alternativa de tal modo que, cuando únicamente se mantuviese la moneda virtual como inversión o cuando su utilización fuera exclusivamente como medio de pago, tuviera una

---

<sup>205</sup> Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2014), Consulta 38-14, de 05/03/2014.

naturaleza más próxima al concepto de moneda o medio de pago. Como hemos visto anteriormente, tal es el concepto que maneja tanto el TJUE, al menos en relación al IVA. Bien es cierto que una moneda que no es fiduciaria ni tiene el respaldo de ninguna institución financiera, difícilmente podría registrarse como moneda, pero quizá podría crearse una nueva cuenta diferenciada de las correspondientes a la moneda extranjera, denominada moneda virtual o criptomoneda, de cara a su registro contable.

Al no existir ninguna disposición en la normativa del IS que matice la interpretación contable del tratamiento de las monedas virtuales, ni ningún ajuste especial a la base imponible, a falta de criterio interpretativo emitido por la Dirección General de Tributos (DGT), entendemos que su tratamiento fiscal será el equivalente al del inmovilizado intangible o, en su caso, al de las existencias.

A la hora de determinar el resultado contable, en el caso de que las monedas virtuales deban considerarse como existencias no vemos ningún problema de valoración, porque se aplicarán los mismos métodos de valoración que para aquellas, es decir, el método FIFO o el del precio medio ponderado. De acuerdo con lo establecido en las Normas de Valoración del Plan General de Contabilidad<sup>206</sup> español, las existencias se valorarán por su precio de adquisición que, en el caso de las monedas virtuales, comprenderá, en caso de existir, la comisión por compra de las monedas.

En el caso de que el tratamiento contable de las monedas deba ser el de inmovilizado inmaterial deberá seguirse lo dispuesto en la Norma de Valoración del Inmovilizado Intangible, es decir, que habrá que incluir en el valor de adquisición de las monedas los gastos de comisión asociados a dicha operación. Sin embargo, en caso de que las monedas virtuales se hayan adquirido como contraprestación por la venta de algún activo diferente (por ejemplo, si se vende una máquina de la empresa en bitcoins), deberán contabilizarse como una permuta comercial de inmovilizado, ya que

---

<sup>206</sup> Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, BOE nº 278, de 30/11/2007, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-19884>



entendemos que los riesgos, calendario e importe de los flujos de efectivo del activo recibido normalmente diferirán de los de los flujos de efectivo del activo recibido. Habría, por tanto, que contabilizar las monedas por el valor razonable del activo entregado, salvo que se tenga evidencia más clara del valor razonable de las monedas y con el límite de este último. En este caso, es claro el valor razonable de las monedas virtuales, que viene dado por su valor de cotización, luego entendemos que se debería contabilizar la moneda por su valor de cotización.

En relación con la amortización, creemos que la moneda virtual podría considerarse como un bien intangible con vida útil indefinida, por no existir un límite previsible del período a lo largo del cual se espera que el activo genere entradas de flujos netos de efectivo para la empresa, ya que esta circunstancia tan sólo se producirá cuando se vendan y, generalmente, se desconoce cuál será dicha fecha de venta. En consecuencia, como cualquier otro intangible de vida útil indefinida, deberían amortizarse contablemente con un porcentaje del 10% anual, siendo la amortización fiscal máxima del 5% anual. Igualmente, las monedas virtuales deberían someterse, al menos, al cierre del ejercicio, al test de deterioro, analizando si su valor contable es superior a su importe recuperable, siendo éste el mayor de entre su valor razonable menos los costes de venta, su valor en uso, o cero. En el caso de las monedas virtuales, entendemos que será el valor de cotización el que determine su valor razonable. En caso de que su importe recuperable resulte inferior a su valor contable debería dotarse una pérdida por deterioro.

En el supuesto de que se haya contabilizado un deterioro de las criptomonedas, habrá que recalcular la amortización fiscalmente deducible, tanto en el momento de dotar el deterioro, como en caso de que llegue a revertirse el mismo en ejercicios posteriores.

En el momento de la venta, se contabilizaría como cualquier venta de inmovilizado, generándose la correspondiente ganancia o pérdida del inmovilizado intangible. Sin embargo, el tratamiento contable en la venta también sería diferente en función de si la venta se realiza como la de cualquier otra divisa o si las monedas virtuales se están utilizando para la adquisición de algún bien, en cuyo caso el tratamiento contable

debería ser el de las permutas de inmovilizado inmaterial. En este caso, deberíamos contabilizar el bien adquirido por el valor razonable del bien entregado, es decir, por el valor de cotización de la moneda virtual, siempre que no sea más fiable el valor razonable del bien adquirido y, siempre, con el límite del valor razonable de este. Si consideramos que el valor de cotización en un mercado puede resultar más fiable - aunque en el caso de una moneda virtual desregulada no sabemos hasta qué punto pudiera ser así-, la adquisición del bien se registraría contablemente por el valor de cotización de las monedas virtuales, pero con el límite del valor razonable del bien recibido.

A pesar de que las normas contables y el consiguiente tratamiento fiscal parecen relativamente claros, como señalábamos, el principal obstáculo por la falta de regulación de las criptomonedas es que, a pesar de que las monedas virtuales cotizan en un mercado virtual, cada plataforma de intercambio de moneda virtual puede tener en un momento determinado un precio de cotización diferente, es decir, un valor razonable distinto. De este modo, el valor razonable y, consecuentemente, el efecto fiscal en el IS, diferirá según la plataforma donde se adquieran o vendan las monedas virtuales, por lo que no tiene mucho sentido que dos empresas que han adquirido o vendido en el mismo momento la misma cantidad de monedas virtuales de idéntico tipo (bitcoin, ethereum, etc.) pueden reflejar en contabilidad valoraciones basadas en valores razonables diferentes. Quizá esta puede considerarse una laguna en el tratamiento contable y debiera establecerse, en tanto no exista una regulación de los mercados de monedas virtuales, una norma que hiciera prevalecer, en las permutas de estas monedas, el valor razonable de los activos materiales entregados o recibidos, en la medida en que quizá resulte excesivo considerar como valor razonable de dichas monedas el determinado en un mercado desregulado y permanentemente sometido a pura especulación financiera.

En el IRPF tampoco existen normas específicas para las operaciones realizadas con monedas virtuales, por lo que también deberán aplicarse las normas generales aplicadas para otros activos. En caso de que una persona física realice una actividad empresarial con las monedas, es decir, si realiza la ordenación por cuenta propia de medios

materiales y personales para la compraventa de monedas virtuales a cambio de una comisión, teniendo en cuenta las normas del IRPF, para la determinación del rendimiento de actividades económicas resultarán de aplicación las normas del IS, de tal modo que las monedas virtuales también se deberían tratar como inmovilizado inmaterial o como existencias, según el tipo de actividad que con ellas se realice.

En caso de que la adquisición de monedas virtuales se realice como inversión, tan sólo existe una consulta<sup>207</sup> de la DGT para un caso extremo, que es el que plantea un contribuyente que depositó bitcoins en un determinado portal de Internet que se dedicaba a prestar dichos saldos a terceros, pagando un interés a los depositantes. Este contribuyente se vio afectado por una presunta estafa del administrador de dicho portal que le comunicó que había sufrido un "robo" de bitcoins y que, como consecuencia de ello, no podía devolverle los saldos depositados. El contribuyente relata en la consulta que el administrador le ofrecía devolverle el 5% del saldo depositado, a cambio de la renuncia al resto de las cantidades y al ejercicio de cualquier acción legal. El consultante no había aceptado la propuesta y había denunciado los hechos ante la policía y la fiscalía del país del administrador, que había comunicado su falta de jurisdicción al ser el denunciante residente español, por lo que también había formulado una denuncia ante la policía española.

Según la DGT, el importe de un crédito no devuelto a su vencimiento no constituye de forma automática una pérdida patrimonial, al mantener el acreedor su derecho de crédito, y sólo cuando ese derecho de crédito resulte judicialmente incobrable será cuando se entienda producida la pérdida patrimonial. A su vez, la DGT considera que al tratarse de una pérdida patrimonial que no se ha puesto de manifiesto con ocasión de transmisiones de elementos patrimoniales, formaría parte de la renta general, debiendo integrarse en la base imponible general del impuesto. De esta interpretación cabe concluir que, a efectos del IRPF, parece que las monedas virtuales no tendrían la consideración de elementos patrimoniales, tal como hemos visto que sucedería en el IS. Esta conclusión se refuerza en la propia consulta, donde a continuación, a efectos de la

---

<sup>207</sup> Dirección General de Tributos (2015), Consulta vinculante V1979-15, de 25/06/2015.

consideración de si el contribuyente puede computar una pérdida patrimonial, la DGT equipara los requisitos a los del cómputo de las pérdidas patrimoniales derivadas de créditos vencidos y no cobrados, establecidos en la letra k) del artículo 14.2 de la Ley del IRPF<sup>208</sup>.

Cabe destacar que la fecha de esta consulta es previa al pronunciamiento del TJUE sobre la naturaleza de las operaciones con bitcoins en relación al IVA y que, en aquél momento, como veremos en el siguiente epígrafe, la doctrina de la DGT defendía que las monedas virtuales debían ser consideradas como medios de pago a efectos de IVA, por lo que creemos que el criterio expuesto en la consulta relativa al efecto del robo de los bitcoins en el IRPF, por coherencia, seguía el criterio marcado en materia de IVA. Sin embargo, conviene destacar que, en aquellas fechas, el ICAC ya se había pronunciado sobre el tratamiento contable de dichas monedas, con el correspondiente efecto sobre el IS y, sin embargo, las consultas de la DGT, tanto en IVA como en IRPF seguían defendiendo la consideración de la moneda virtual como instrumento de pago.

En el caso de los inversores que simplemente compran y venden moneda virtual obteniendo beneficios o pérdidas derivadas de los diferentes valores de cotización en los momentos de compra o venta, diferente al anterior en el que el inversor obtenía una rentabilidad por su depósito, existe otra consulta de la DGT<sup>209</sup> que analiza un caso parecido en el que el inversor pierde las monedas virtuales adquiridas y donde el tratamiento que expone la DGT es equivalente al anteriormente expuesto.

Sin embargo, ambos casos analizan la pérdida por robo o desaparición de las cuentas, no las ganancias o pérdidas derivadas por transacciones de compra o venta de monedas. A falta de dicho criterio, a nuestro juicio resultaría acertada la equiparación de las

---

<sup>208</sup> Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, BOE nº 285, de 29/11/2006, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2006-20764>

<sup>209</sup> Dirección General de Tributos (2015), Consulta vinculante V2603-15, de 08/09/2015.

operaciones realizadas con las realizadas con otros elementos patrimoniales, de tal modo que el tratamiento fiscal aplicable a los inversores en monedas virtuales sería que el contribuyente debería tributar en el momento de la venta de las monedas virtuales por la ganancia patrimonial obtenida o, en su caso, computando la pérdida patrimonial, mediante la diferencia entre el valor de cotización en euros en el momento de la transmisión y el valor de cotización en euros en el momento de la adquisición de las monedas. En caso de que se hubiera producido una ganancia patrimonial, el tipo impositivo aplicable sería el de la tarifa del ahorro, es decir, entre el 19% y el 23% en función de las ganancias patrimoniales obtenidas.

Sin embargo, se plantea la duda del tratamiento fiscal en el caso de que las monedas virtuales se utilizaran para la adquisición de otros activos o de que se vendieran activos a cambio de criptomonedas. Si en este caso seguimos considerando, como hace el TJUE, que no el ICAC, las monedas virtuales como medios de pago, el tratamiento fiscal sería el mismo que el de cualquier adquisición o venta de activos. Sin embargo, si asumiéramos la doctrina del ICAC en el IRPF, resultarían de aplicación las normas relativas a las permutas de bienes, de tal modo que cada vez que el contribuyente utilizara las monedas para la adquisición de otro activo, debería tributar por la diferencia entre el precio de adquisición de las monedas y el mayor de los dos siguientes: valor de mercado de las monedas virtuales en ese momento o el valor de mercado del activo que se recibe a cambio. Del mismo modo, cada vez que el contribuyente vendiera un activo a cambio de moneda virtual debería tributar por la diferencia entre el precio de adquisición del activo y el mayor de entre el valor del activo en el momento de la venta o el valor de cotización de las monedas que se reciben a cambio. Todo ello con el problema que ya apuntábamos anteriormente respecto del precio de cotización de las monedas virtuales.

También resultarían aplicables estas normas cuando se realizasen compraventas de otras monedas virtuales diferentes a las que tuviéramos originalmente, por ejemplo, en caso de que con los bitcoins se adquirieran a cambio de ethereum.

Tal es la solución que se ha dado en Estados Unidos y que, como hemos visto, ha generado muchísimos problemas de implementación, en la medida en que la realización de cualquier compra o venta de activos en moneda virtual generaría una ganancia o pérdida patrimonial computable a efectos fiscales.

No debe olvidarse tampoco la obligación de declarar, a efectos del Impuesto sobre Patrimonio, de la posesión de moneda virtual. Habida cuenta de que no existe una norma de valoración específica para las monedas virtuales, deberá estarse a lo dispuesto en el artículo 24 de la Ley del Impuesto<sup>210</sup>, que establece la valoración de otros bienes de contenido económico no expresamente contemplados en la Ley, por el precio de mercado a la fecha de devengo del impuesto. Volvería a surgir de nuevo el problema de la determinación del valor de cotización de la moneda virtual que, como hemos visto, no es unívoco.

Por otra parte, hay una cuestión que tampoco está específicamente tratada en nuestra regulación, ni existen pronunciamientos al respecto que conozcamos, y que podría plantear conflictos y es si existiría obligación de presentar el modelo 720, donde se deben declarar los bienes de los contribuyentes en el extranjero, en caso de poseer moneda virtual. Están obligados a presentar dicho modelo todas las personas físicas y jurídicas residentes en España, que posean en el extranjero bienes que superen el valor de 50.000 euros. Concretamente, la información a declarar es la relativa a los siguientes bienes: cuentas de ahorro, cuentas corrientes, imposiciones a plazo, cuentas de crédito, participaciones en sociedades e inmuebles. En primer lugar, no está claro si los monederos de moneda virtual tendrían, a estos efectos, la consideración de cuenta corriente y, por otra parte, al tratarse de moneda virtual, se desconoce si esta debe entenderse situada en el extranjero, o no.

Finalmente, en España cabe destacar que la actividad del “minero” de criptomonedas también está considerada una actividad económica a efectos del Impuesto de Actividades Económicas (IAE). De esta forma, tanto en caso de que la actividad sea

---

<sup>210</sup> Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, BOE nº 136, de 01/01/1992, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1991-14392>

realizada por una persona jurídica, como por una persona física, deberá realizarse la declaración censal al inicio de la actividad en el epígrafe de Otros servicios financieros N.C.O.P. (epígrafe 831.9 de la sección primera de las tarifas del IAE) y tributar por dicho impuesto, salvo que se dé alguno de los supuestos de exención: los dos primeros periodos impositivos en el que se desarrolle la actividad, que el sujeto pasivo sea una personas física, o que tratándose de un sujeto pasivo del IS, una sociedad civil, una entidad del art. 35.4 de la Ley General Tributaria o un sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, que opere en España mediante establecimiento permanente, tenga un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros.

Como ya hemos señalado anteriormente, la modificación de la Directiva sobre blanqueo<sup>211</sup>, de obligada aplicación también en España, obligará próximamente a aplicar controles de diligencia debida con respecto al cliente que cambie monedas virtuales por otras monedas de curso legal, de tal modo que se establecerán límites al anonimato de dichas operaciones.

Hasta el momento, en España, sólo la Audiencia Provincial de Asturias<sup>212</sup> se había pronunciado, a través de una Sentencia, sobre la sujeción de las operaciones de compraventa de moneda virtual a la normativa sobre prevención de blanqueo de capitales, analizando el conjunto de sujetos obligados. En el expediente, la demandante era una empresa que reclamaba a una entidad financiera el cumplimiento del contrato de afiliación a unos concretos sistemas de pago a través de tarjetas de crédito, que incluía la instalación de una Terminal de Punto de Venta (TPV) virtual. La entidad financiera opuso que ese contrato nunca llegó a tener efectividad al no haber activado el funcionamiento del TPV, a causa de que no podía garantizar las medidas de diligencia

---

<sup>211</sup> Comisión Europea (2016), "Propuesta de Directiva de modificación de la Directiva de Prevención de Blanqueo de Capitales (EU) 2015/849, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica la Directiva 2009/101/CE" [COM (2016) 450 final], <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/1-2016-450-ES-F1-1.PDF>

<sup>212</sup> Audiencia Provincial De Asturias (2015), Sentencia Civil Nº 37/2015, Sección 4, Rec 27/2015 de 06/02/2015.

debidas previstas en la Ley sobre Prevención del Blanqueo de Capitales<sup>213</sup>. La Audiencia Provincial ponía de manifiesto en su Sentencia que, aunque en el contrato se dijera que la actividad principal de la empresa era la de “comida rápida”, lo que se pretendía en realidad era la utilización del terminal para la adquisición, mediante tarjetas de crédito, de moneda virtual, concretamente, de bitcoins. La Sentencia concluye que, a pesar de que no se pueda considerar a las criptomonedas como dinero electrónico puesto que no están supervisadas bajo ninguna autoridad que atestigüe su valor como mercancía de intercambio, cuando la actividad en moneda virtual tenga incidencia en la operativa de las entidades bancarias u otros sujetos obligados por la Ley, dichas empresas sí deberán cumplir con la normativa en relación a aquéllas, es decir, que cuando los sujetos obligados por la Ley tengan clientes que realicen operaciones de cambio de moneda virtual, deberán cumplir con obligaciones como su identificación, el conocimiento del origen de los fondos o la notificación de operaciones sospechosas al SEPBLAC.

Finalmente, también cabe señalar que existe una cierta duda interpretativa en España sobre si las operaciones realizadas con monedas virtuales quedarían sometidas a las limitaciones establecidas para los pagos en efectivo establecidas en el artículo 7 de la Ley de Prevención del Fraude<sup>214</sup>.

A este respecto existe una consulta<sup>215</sup> donde se plantea la cuestión, si bien la DGT se limita a indicar que la normativa de limitación a los pagos en efectivo no es de naturaleza tributaria y que, por tanto, al no tratarse de una cuestión de naturaleza tributaria, no resulta procedente la contestación a dicha cuestión.

La Ley de Prevención del Fraude establece que se entenderá por efectivo los medios de pago definidos en el artículo 34.2 de la Ley de Prevención del Blanqueo de Capitales que

---

<sup>213</sup> Ley 10/2010, de 28 de abril, de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo, BOE nº 103, de 29/04/2010, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-6737>

<sup>214</sup> Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, BOE nº 261, de 30/10/2012, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2012-13416>

<sup>215</sup> Dirección General de Tributos (2015), Consulta vinculante V2846-15, de 01/10/2015.



comprende, entre otros, cualquier otro medio físico, incluidos los electrónicos, concebido para ser utilizado como medio de pago al portador. Por ello, en el caso de que en España se considere que las monedas electrónicas son un medio electrónico concebido para ser utilizado como medio de pago al portador (siguiendo lo establecido por el TJUE y por la DGOJ), efectivamente sería de aplicación la limitación a los pagos en efectivo por importe igual o superior a 2.500€ en moneda virtual.

## **5. PROBLEMAS Y PROPUESTA DE SOLUCIONES**

Como hemos visto, las transacciones electrónicas han planteado diferentes problemas en la tributación directa desde sus inicios.

Desde el punto de vista del Derecho Internacional, las cuestiones más problemáticas que se han suscitado en el ámbito de la tributación del comercio electrónico son: los conceptos de residencia fiscal y de establecimiento permanente, la calificación de las operaciones realizadas y de las rentas obtenidas, los mecanismos para el establecimiento de los precios de transferencia, los nuevos sistemas de pago electrónico y los mecanismos de colaboración entre Administraciones tributarias ligados al aumento de las cargas formales a las empresas.

### **5.1. La localización de los operadores y las operaciones**

El primer problema que afecta a las operaciones de comercio electrónico, desde el punto de vista de la fiscalidad directa, es el de la localización de los operadores y de las operaciones que realizan; como hemos visto, el MCOEDE considera residente de un Estado contratante a *“toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón de su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga, incluyendo también a ese Estado y a sus*

*subdivisiones políticas o entidades locales*”. Similares definiciones se encuentran vigentes en la UE y, como no podría ser de otra manera, también en España.

Dentro de este concepto no se incluye a las personas físicas o jurídicas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo, lo que permite someter a tributación las rentas o el patrimonio obtenido en un territorio por las autoridades fiscales del mismo, con independencia de que la persona física o jurídica cumpla los requisitos para ser considerada residente fiscal en dicho territorio.

La mayoría de los Estados establecen también el modo en que debe atribuirse la residencia fiscal en caso de que, conforme a las normas generales (domicilio, residencia, etc.), una persona física o jurídica sea residente de ambos Estados contratantes. Es lo que se denomina puntos de conexión en el Derecho Internacional y no es sino el conjunto de circunstancias de todo tipo que se tienen en cuenta para, valorando cuál de ellas es la más representativa dentro de una relación jurídica, determinar la aplicación de las normas de un país u otro.

Respecto de las personas físicas, la mayoría de los CDI las consideran a efectos fiscales como residentes del Estado donde tengan una vivienda permanente a su disposición; en caso de que tuvieran una vivienda permanente a su disposición en ambos Estados, se considerarán residentes solamente del Estado con el que mantengan relaciones personales y económicas más estrechas, lo que suele denominarse criterio del centro de intereses vitales. En caso de que no pudiera determinarse el Estado en el que dichas personas tienen el centro de sus intereses vitales o si no tuvieran una vivienda permanente a su disposición en ninguno de los Estados, se considerarán residentes solamente del Estado donde vivan y, si vivieran en ambos Estados, o no lo hicieran en ninguno de ellos, se considerarán residentes solamente del Estado del que sean nacionales. Si fueran nacionales de ambos Estados, o no lo fueran de ninguno de ellos, las autoridades competentes de los Estados contratantes resolverán el caso de común acuerdo.

Respecto de las personas no físicas, es decir, de las personas jurídicas y otras agrupaciones con independencia de que dispongan de personalidad jurídica, cuando sean residentes de ambos Estados contratantes se considerarán residentes solamente del Estado donde se encuentre su sede de dirección efectiva.

Es relevante destacar que en los comentarios al MCOCDE se considera que: *“En la práctica será poco frecuente que las sociedades y demás entidades estén sujetas a imposición como residentes en más de un Estado, pero puede ciertamente presentarse el caso si un Estado atiende al lugar de inscripción en el registro y el otro a la sede de dirección efectiva.”* Esta afirmación pone de manifiesto la obsolescencia del MCOCDE, así como de las normativas tributarias de los Estados que siguen dicho modelo, en lo que se refiere al comercio electrónico puesto que es evidente que todos los operadores de comercio electrónico, por las propias características de su actividad y la globalización de los mercados, puedan estar sujetos a imposición en más de un Estado y, con el avance tecnológico, no parece que tales situaciones sean poco frecuentes sino, al contrario, cada vez más frecuentes.

Aunque los puntos de conexión más frecuentemente utilizados en los CDI, en el caso de las personas jurídicas, son el lugar de registro o el lugar donde esté situada la sede de dirección efectiva, en general no se considera adecuado dar importancia a un criterio puramente formal como es el de la inscripción en un registro y, como decimos, los Estados se inclinan a favor del criterio de la sede de dirección efectiva para determinar la residencia fiscal.

La atención a otros criterios distintos de la sede de dirección efectiva llevaría a que la residencia fiscal fuera una *“opción puramente artificial de los interesados, que podrían colocarla en cualquier lugar”* <sup>216</sup>.

---

<sup>216</sup> R. OLIVER CUELLO (2012), *“Internet y Tributos”*, Librería Bosch, pg. 22.

En consecuencia, para la determinación de la residencia fiscal de las empresas siempre debe tenerse en cuenta el lugar desde donde la sociedad o entidad se dirige efectivamente.

Como hemos visto, se entiende por sede de dirección efectiva el lugar donde se toman de hecho las decisiones comerciales clave y las decisiones de gestión necesarias para llevar a cabo el conjunto de las actividades empresariales o profesionales de la entidad.

Partiendo de la base de que los organismos internacionales consideran infrecuente los casos de doble residencia fiscal de las empresas, afirmación que *per se* provoca ya cierta sorpresa, propone analizarlos de forma casuística, dejando que sean las autoridades competentes quienes decidan sobre la cuestión de la residencia de tales personas mediante la celebración de acuerdos amistosos.

A tal efecto, generalmente se considera que los Estados tendrán que tener en cuenta diversos factores para determinar la residencia fiscal, como por ejemplo: dónde se celebran habitualmente las reuniones de su consejo de administración u órgano similar, desde dónde realizan habitualmente sus funciones el consejero delegado y los altos ejecutivos, desde dónde se realiza la alta gestión cotidiana, dónde está situada su oficina central, qué legislación nacional rige su situación jurídica, dónde están archivados sus documentos contables, si la determinación de que la persona jurídica es residente de uno de los Estados contratantes pero no del otro, a los efectos del CDI, pudiera implicar el riesgo de una utilización indebida de sus disposiciones, etc.

Otro claro exponente de la obsolescencia de la regulación de los Estados es que se considera que una entidad puede simultanear más de una sede de gestión, pero generalmente tendrá una única sede de dirección efectiva, lo cual es dudoso en el ámbito del comercio electrónico y, en general, de cualquier empresa en la actualidad. Si entendemos que las decisiones clave de la empresa las adopta habitualmente el consejo de administración y tenemos en cuenta la proliferación de las nuevas tecnologías para la comunicación electrónica, parece un poco atrevido defender que es fácil determinar el lugar donde se adoptan tales decisiones en caso de que el consejo de administración

se celebre, por ejemplo, por videoconferencia, estando situados sus miembros en diferentes países.

Estos factores que se considera internacionalmente que los Estados deben tener en cuenta a la hora de concretar sus acuerdos amistosos han quedado obsoletos; los nuevos servicios de comercio electrónico en la “nube” o “*cloud computing*” se caracterizan porque la empresa arrienda los servicios de otra empresa -cuyos servidores pueden estar situados en una multitud de países- donde se alojan todas las aplicaciones que sirven para la gestión diaria de la empresa e incluso, donde se almacena la documentación contable y administrativa. Con los servicios en la nube, una empresa puede carecer de oficina central y tener situada a la plantilla trabajando desde un parque, desde su casa, o desde un restaurante de cualquier país del mundo, sobre unas aplicaciones alojadas en servidores de los que se desconoce su ubicación y que, incluso, pueden ser propiedad de un tercero. En consecuencia, el concepto de oficina central como lugar físico claramente determinado está superado por el desarrollo de la tecnología y las bases normativas internacionales no ofrecen una respuesta clara sobre cómo debe interpretarse el concepto de residencia fiscal en el comercio electrónico. De hecho, podría defenderse que el concepto clásico de residencia fiscal es, en sí, una contradicción con el comercio electrónico.

Al margen de las dificultades señaladas, la vía establecida internacionalmente de dejar a las autoridades de los Estados la determinación de la residencia fiscal en estos casos que, como decimos, son ya muy numerosos y en el futuro se prevé que crezcan exponencialmente, no parece adecuada desde el punto de vista de la seguridad jurídica de los operadores.

La falta de reglas internacionales claras en este ámbito es, sin duda, un importante freno al desarrollo tecnológico y a la proliferación de las actividades del comercio electrónico, sin olvidar el provecho que los operadores de dudosa legalidad pueden obtener de esta situación perjudicando, no sólo los ingresos tributarios de las diferentes jurisdicciones, sino también a los operadores que operen de buena fe, sobre los que se ejercerá una competencia desleal.

Además del criterio de la sede de dirección efectiva, en el comercio electrónico se podría atender a otros criterios<sup>217</sup>, pero estos resultarían menos fiables. Por ejemplo, plantean que podría considerarse como residencia el lugar indicado en la página web, aunque tampoco parece una solución óptima, en la medida en que resulta evidente que la dirección facilitada podría ser fácilmente manipulable por las entidades.

En el ámbito de la localización de los operadores y de las operaciones, otro problema lo encontramos en la definición internacionalmente consensuada sobre el concepto de establecimiento permanente como *“lugar fijo de negocios mediante el cual una empresa realiza toda o parte de su actividad”*.

En dicho concepto se engloban: las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres y las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

A su vez, generalmente se exceptúa de la definición de establecimiento permanente: el mantenimiento o utilización de instalaciones o de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes a la empresa con el único fin de almacenarlas, exponerlas, entregarlas o para que sean transformadas por otra empresa y el mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías, de recoger información para la empresa, de realizar para la empresa cualquier otra actividad de carácter auxiliar o preparatorio o cualquier combinación de estas actividades, a condición de que el conjunto de la actividad conserve su carácter auxiliar o preparatorio.

Como hemos visto, la OCDE ha sugerido la modificación de la anterior lista de excepciones a la definición de establecimiento permanente, a fin de garantizar que toda excepción contemplada en dicha lista esté subordinada a la condición general de que las actividades objeto de excepción tengan un carácter auxiliar o preparatorio, mediante la introducción de un nuevo criterio anti-fragmentación con fines anti-elusivos que impida poder acogerse a las excepciones al estatus de establecimiento permanente, mediante

---

<sup>217</sup> R. ÁLAMO CERRILLO y M.G. LAGOS RODRÍGUEZ (2013), “La neutralidad de las operaciones comerciales electrónicas”, Documento no 1/2013 del Instituto de Estudios Fiscales, Instituto de Estudios Fiscales.

la fragmentación de las operaciones entre las distintas entidades de un mismo grupo. A su vez, ha propuesto la modificación de la definición de establecimiento permanente para abordar aquellos casos en los que la utilización de mecanismos o estructuras artificiosos para la venta de bienes o servicios de una empresa de un grupo multinacional se traduce, en la práctica, en la celebración de contratos, de modo que habrá que considerar que esas ventas han sido efectuadas por dicha empresa.

En efecto, las definiciones que actualmente se utilizan no están contemplando la nueva realidad de las transacciones electrónicas en la medida en que sólo se refieren a ubicaciones físicas. Sin embargo, los comentarios al MCOCDE incluyen un estudio más detallado sobre los criterios que deben aplicarse para la consideración del concepto de establecimiento permanente en las operaciones de comercio electrónico.

Bajo esta interpretación de base relativa a la ubicación física, los comentarios<sup>218</sup> interpretan claramente si los equipos informáticos que sustentan operaciones de comercio electrónico pueden tener la consideración de establecimiento permanente.

La OCDE ha profundizado en numerosos estudios<sup>219</sup> sobre el concepto de establecimiento permanente en el comercio electrónico. En resumen, se considera que, aunque la ubicación de un equipo operado por una empresa puede considerarse como establecimiento permanente en el país donde se localiza, ha de distinguirse entre el equipo informático y los datos y aplicaciones informáticas que se utilizan o se almacenan en ese equipo: una página web, al ser sea una combinación de aplicaciones informáticas y datos electrónicos no constituye por sí mismo un bien tangible y, consecuentemente, carece de una localización que constituya un lugar de negocio. Tampoco puede ser considerada como un agente dependiente capaz de cerrar contratos por cuenta de otro, por no tratarse de una “persona” tal y como lo define el artículo 3 del propio MCOCDE. Sin embargo, el servidor que almacena la página web y mediante el cual se accede a ella

---

<sup>218</sup> OCDE (2000), “Clarification on the application of the Permanent Establishment in e-commerce: changes to the commentary on the model tax convention on article 5”, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/tax/treaties/1923380.pdf> .

<sup>219</sup> OCDE (1999), “Electronic commerce: application of the existing Permanent Establishment definition”, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/tax/treaties/1923380.pdf> .

sí constituye un equipo con ubicación física y, consecuentemente, puede ser considerado como establecimiento permanente de la empresa que lo explota.

Cuando una empresa explota el equipo informático desde una determinada ubicación, puede que estemos ante un establecimiento permanente, aunque en dicho lugar no se necesite personal para tal actividad, ya que la presencia de personal no es necesaria para considerar que una empresa lleva a cabo su negocio total o parcialmente desde un lugar, cuando no se necesita de hecho ese personal para realizar ahí sus actividades.

Por otra parte, debe tenerse en cuenta que cuando se restrinjan las operaciones de comercio electrónico, llevadas a cabo a través de un equipo informático localizado en un determinado lugar de un país, a actividades preparatorias o auxiliares, tampoco se considerará que el equipo constituye un establecimiento permanente.

Todas estas consideraciones son claras para el caso en que la empresa sea la propietaria del servidor donde esté alojada la aplicación informática, sin embargo, la empresa operadora del servidor puede ser diferente de la que desarrolla la actividad mercantil a través de una página web. En ese caso, no podría considerarse que la empresa dispone de un establecimiento permanente en el Estado donde se encuentre el servidor, dado que éste no es de su propiedad.

Adicionalmente, el equipo informático localizado en una ubicación determinada solamente puede constituir establecimiento permanente si se da el requisito de ser fijo, luego en el caso de los servidores en la “nube” no se cumpliría, puesto que para que un servidor constituya un lugar fijo de negocios, habrá de estar ubicado en un lugar durante un período de tiempo lo suficientemente amplio como para considerarse fijo.

Otro problema que se afronta en el Plan de Acción sobre la BEPS es la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente mediante la articulación de contratos de comisión y estrategias análogas. Gracias a dichos contratos, una empresa extranjera puede vender sus productos en un Estado sin contar, en la práctica, con un establecimiento permanente propiamente dicho al que puedan imputarse dichas ventas a efectos fiscales, no teniendo que tributar, en consecuencia, en dicho Estado por los beneficios generados por las mismas. Debido a que el sujeto que realiza las ventas no es



el propietario de los productos objeto de intercambio, éste no puede verse sometido a gravamen por las rentas obtenidas con dichas ventas, pudiendo eventualmente tener que tributar tan sólo por la retribución y/o contraprestación que percibe a cambio de sus servicios (generalmente, una comisión). Normalmente, una empresa extranjera que recurre a un contrato de comisión no dispone de un establecimiento permanente y así puede evitar la aplicación de lo previsto en el apartado 5 del artículo 5 del MCOCDE, ya que los contratos celebrados por la persona que actúa en calidad de comisionista no son vinculantes para la empresa extranjera. Si bien el apartado y artículo antes mencionados se remiten a la celebración formal de los contratos en nombre de la empresa extranjera, es posible impedir la aplicación de dichas disposiciones modificando las condiciones contractuales sin aportar cambios sustanciales a las funciones o actividades desarrolladas en un Estado.

Estrategias análogas, que persiguen evitar la aplicación del apartado 5 del artículo 5 del MCOCDE, hacen referencia a circunstancias en las que los contratos negociados fundamentalmente en un Estado concreto no se concluyen formalmente en dicho Estado sino que se celebran o autorizan en el extranjero, o bien cuando la persona que ejerce habitualmente los poderes que le facultan para celebrar contratos actúa como “agente independiente”, al que le resulta aplicable la excepción prevista en el apartado 5 del artículo 5 del MCOCDE, aun cuando exista una estrecha relación con la empresa extranjera por cuenta de la que actúa.

En términos de política tributaria, cuando las actividades que realiza un intermediario en un país tienen como finalidad la celebración habitual de contratos que generan obligaciones que habrá de cumplir una empresa extranjera, habrá que considerar que esta empresa tiene una presencia fiscalmente imponible en ese país en virtud de la que queda justificado su sometimiento a gravamen en el mismo, a menos que el intermediario realice esas actividades en el marco de una actividad independiente.

Además de estos problemas, cabe destacar que determinados países no están de acuerdo con las definiciones establecidas por la OCDE y existen, por tanto, diferentes corrientes doctrinales: unas consideran que en las transacciones electrónicas el

concepto sustancial para la consideración de un establecimiento permanente es la presencia económica, mientras que otras consideran que lo relevante es la presencia física.

Ciertos Estados defienden que la consideración como establecimiento permanente de un servidor, mediante el que una empresa realiza transacciones comerciales, restaría ingresos al Estado de residencia de la empresa; otros Estados defienden que la realización de operaciones económicas desde un servidor situado en un Estado no puede quedar sin gravamen en dicho Estado.

Las tres opciones que se han explorado a lo largo de estos años para adaptar el concepto de establecimiento permanente al entorno digital han sido:

- Abandonar el concepto clásico de establecimiento permanente y sustituirlo por uno nuevo, habida cuenta de que el actual no resulta de aplicación al comercio electrónico.
- Elaborar un nuevo concepto de establecimiento permanente, nexo o criterio de sujeción que se aplique exclusivamente a las operaciones de comercio electrónico.
- Adaptar el concepto de establecimiento permanente actual a la nueva realidad del comercio electrónico.

La OCDE ha priorizado hasta el momento la tercera opción; en esa línea se produjo efectivamente la modificación en la definición del establecimiento permanente.

Sin embargo, como hemos visto, últimamente la OCDE ha venido planteándose si pasar a la segunda opción, estudiando la posibilidad de establecer un punto de conexión o nexo a través de la denominada “presencia económica significativa” de una entidad en un Estado. Tal ha sido históricamente la opción favorita de las autoridades españolas que defendían<sup>220</sup> que la permanencia física continuada de la actividad comercial en el

---

<sup>220</sup> J. RAMOS PRIETO (2016), “Acción 1. La crisis de la noción de establecimiento permanente: un paradigma de los desafíos que afronta la tributación de los beneficios de las empresas multinacionales en el contexto de la economía digital”, Erosión de la base imponible y traslado

territorio de un Estado dejaba de ser el factor determinante, siendo reemplazada por el hecho de actuar en dicho territorio de forma regular, continuada, y estable en el tiempo, superando un volumen mínimo anual de operaciones y cumpliendo otros elementos de vinculación. Así, se consideraría como lugar de realización de las operaciones el correspondiente a la residencia fiscal del adquirente de los bienes y servicios.

No obstante, en el Informe final de la Acción 1 de la BEPS, dicho criterio no ha sido recomendado, por la dificultad en el establecimiento de los criterios que darían lugar a la consideración de la ubicación geográfica de dicha presencia económica. Sin embargo, el hecho de que todavía no haya habido consenso en la OCDE respecto de cuál es el nexo o criterio de sujeción que mejor se adapte a las peculiaridades de la economía digital, no es razón suficiente para descartarlo, sino que debería profundizarse más en su estudio.

El establecimiento de criterios de territorialidad basados en el lugar de residencia del pagador presenta algunos problemas de gestión. En el caso del comercio B2B, podría resultar más sencilla su implementación en la medida en que el pagador podría practicar una retención a cuenta sobre las rentas pagadas, de tal modo que no fuera necesario que el operador que comercia se registrara y tributara en todos y cada uno de los países donde comercia. Algunos autores<sup>99</sup> han llegado a proponer el importe del porcentaje de retención que debería aplicarse en un 10%. Sin embargo, el cambio en el ámbito de la fiscalidad directa al criterio de residencia del pagador con el establecimiento de una retención en la fuente podría dar lugar, en el caso del B2C y del C2C (*Consumer to Consumer*), a unas cargas difíciles de asumir por el consumidor. Adicionalmente, otro escollo que se ha encontrado es la determinación del umbral de operaciones a partir del cual se puede considerar que la actividad de la empresa se realiza de forma regular, continuada y estable en el tiempo. En este sentido, la OCDE recomienda, no sólo atender al volumen de operaciones, sino también tener en cuenta otros dos factores: la utilización de elementos digitales y las relaciones con los usuarios; el análisis de estos

---

de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE. Thomson Reuters Aranzadi, pgs. 25 a 80.

tres factores es lo que ha dado en denominarse “test de presencia económica significativa”.

Respecto del nivel de renta, BEPS se plantea, para asegurar la neutralidad entre empresas que se encuentren en situaciones similares, tener en cuenta la totalidad de las rentas generadas por operaciones *online*, ya sean procedentes de bienes digitales como de bienes materiales, con los clientes de un Estado y con independencia de que los contratos se hayan formalizado, o no, a través de Internet. En cuanto al umbral, la OCDE recomienda establecer un umbral lo suficientemente alto, para minimizar las cargas tanto de la Administración como de los contribuyentes. Concretamente, para el caso de los grupos de empresas, se estudió tener en cuenta la suma de las rentas en cada Estado de la totalidad de las empresas del grupo, en lugar de las rentas individualmente obtenidas por cada sociedad del grupo, con el fin de evitar la fragmentación de actividades con clientes de un mismo país; no obstante, también se contempló que esta hipótesis operase a modo de presunción *iuris tantum*, de tal modo que el grupo pudiera probar que no existe fragmentación artificial de las actividades. El establecimiento del importe del umbral puede dar lugar a que suceda lo mismo que, en el caso de la fiscalidad indirecta, ha acontecido con los umbrales de tributación en las ventas a distancia. Como se verá en el capítulo siguiente, lamentablemente no existe en la UE un único umbral para la consideración de dónde se realiza el hecho imponible en las ventas a distancia, lo que ha dado lugar a que cada Estado haya establecido un umbral diferente, lo que provoca que quienes puedan quedar sometidos a dicho régimen en función de sus ventas, deban conocer todos y cada uno de los diferentes umbrales establecidos en cada Estado miembro, así como las correspondientes legislaciones en materia de IVA. Si ni siquiera ha habido acuerdo en la UE para establecer un único importe de umbral, difícilmente se va a poder acordar un único umbral a escala mundial en el caso del test de presencia económica significativa. En este sentido, quizá cabría recomendar, en vez de un umbral lo suficientemente alto, uno lo suficientemente bajo para que no entraran en conflicto las diferentes Administraciones tributarias, si bien se debería establecer algún mecanismo para que las cargas administrativas asociadas no fueran elevadas. Al margen de la dificultad, como decíamos, para

establecer el importe concreto del umbral, existía otro problema que era la cuantificación por parte de las Administraciones tributarias de los Estados del volumen de rentas obtenidas por empresas extranjeras, cuestión que creemos resultaría fácil de solventar y que trataremos más adelante.

En relación con el segundo de los criterios, la utilización de elementos digitales, algunos autores<sup>221</sup> señalan que debería tenerse en cuenta si la empresa utiliza un nombre de dominio local, si tiene una página web especialmente adaptada a la clientela de un determinado Estado o si los mecanismos de pago son específicos para cada país. A nuestro juicio, el primero de los requisitos efectivamente podría ser un indicativo de que la empresa tiene actividad electrónica en dicho país, sin embargo, ello no obsta a que millones de empresas multinacionales tengan dominios genéricos como “.com”, “.net”, etc. e incluyan sus páginas de Internet locales en dominios de inferior nivel, sin utilizar dominios locales tipo “.es”, “.fr”, etc. De este modo, las empresas podrían eludir la asignación de este criterio, simplemente utilizando dominios genéricos. Del mismo modo, la existencia de una página web o plataforma adaptada a las preferencias de los clientes o usuarios de cada mercado también podría ser indicativo de la realización de comercio electrónico, sin embargo, *a sensu contrario* el hecho de no tener la página web adaptada a diferentes áreas geográficas en función del gusto de los consumidores no significaría que la empresa no utilizara elementos digitales. Finalmente, el criterio de los medios de pago locales, es decir, que la página web proporcione la posibilidad de realizar pagos en diferentes monedas, es una opción que automáticamente viene incluida en los sistemas gestores de contenidos (CMS) con los que se gestionan las páginas web, por lo que no creemos que se pueda considerar como un criterio para determinar la utilización de elementos digitales personalizados para una clientela de un determinado Estado.

No obstante, si creemos que el criterio relativo a las relaciones con usuarios y clientes podría ser indicativo de la actividad de la empresa en un determinado país, a través de

---

<sup>221</sup> J. RAMOS PRIETO (2016), “Acción 1. La crisis de la noción de establecimiento permanente: un paradigma de los desafíos que afronta la tributación de los beneficios de las empresas multinacionales en el contexto de la economía digital”, *Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE*. Thomson Reuters Aranzadi, pg. 68.

la dirección IP (*Internet Protocol*) de los usuarios, que es un número único que identifica, de manera lógica y jerárquica el ordenador desde el que se está realizando la conexión a Internet; a través de los primeros códigos del IP se puede conocer el Estado donde está situado el ordenador que realiza la transmisión.

Sin embargo, no parece que las visitas a una página web *per se* pueda considerarse como criterio para establecer un nexo con una determinada Administración tributaria, ya que no es lo mismo una simple visita a una página web que la culminación de una transacción económica, que es en lo que creemos que debemos centrarnos a efectos tributarios.

Cuestión distinta e importante es el hecho de la rentabilidad que determinadas empresas extraen de los gustos y preferencias de los visitantes de las páginas web o de los usuarios de las aplicaciones móviles, sin ofrecerles contraprestación alguna. Esta información se recopila para, a posteriori, venderla o utilizarla, tanto para estudios de mercado como para estrategias publicitarias. Esta práctica está actualmente muy mal regulada jurídicamente y, aun así, algunos autores recomiendan que se establezca un gravamen por la recopilación de toda esta información. Es frecuente que las Administraciones busquen nuevos hechos imposables a efectos recaudatorios, pero lo que parece más prioritario es que se establezcan internacionales garantías para que los usuarios de páginas web y aplicaciones sepan exactamente la información que las empresas están guardando sobre sus gustos, preferencias, etc. para así poder decidir libremente si aceptan ceder gratuitamente dicha información, o no. Aunque en la actualidad en la UE exista obligatoriedad de mostrar y que el cliente acepte el denominado “aviso de *cookies*”, dichos avisos no entran al detalle de la información concreta que se está almacenando. Es más, la aceptación de las *cookies*, algo habitual en cada web que visitamos, tiene los días contados pues la UE ya no obligará a colocar el aviso a partir de marzo de 2018, conscientes de que el exceso de avisos ha sobrepasado la lógica; así, la UE presentó en enero de 2017 una nueva Propuesta<sup>222</sup> para

---

<sup>222</sup> Comisión Europea (2017), “Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre el respeto de la vida privada y la protección de los datos personales en el sector de las comunicaciones electrónicas y por el que se deroga la Directiva 2002/58/CE” [COM/2017/010 final], <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=CELEX%3A52017PC0010> .

ejercer un mayor control sobre las *cookies* que afectan a la privacidad del usuario, pero no obligará a avisar de las instaladas en la web si estas sólo poseen un carácter informativo.

En definitiva, aunque el criterio del importe de renta generado en cada Estado es el criterio establecido en la Acción 1 como prioritario, se considera que los otros dos pueden ayudar a confirmar el análisis. A pesar de ello parece que simplemente con que se determinara si el nivel de renta de las operaciones de comercio electrónico (directo e indirecto) sería suficiente, ya que los otros criterios no constituyen, a nuestro juicio, sino indicios. Quizá un modo sencillo para que las Administraciones tributarias pudieran conocer el volumen de operaciones de comercio electrónico de las empresas fuera el establecimiento de una columna donde se desglosara, en el Informe “país por país”, las operaciones de comercio electrónico realizadas en cada territorio.

Cabe señalar, que cualquier cambio en este sentido constituiría una revolución, en la medida en que debería afectar, en observación del principio de neutralidad, no sólo a las empresas de comercio electrónico, sino a todo el tejido empresarial.

Desde el punto de vista político, la aplicación del criterio de la sede del pagador llevaría a que las grandes economías exportadoras vieran mermados sus ingresos, mientras que los ingresos de los países importadores se verían beneficiados, lo cual entendemos generaría un desequilibrio respecto de la situación actual de difícil asunción por los países históricamente más fuertes desde el punto de vista económico, a pesar de que creemos que es una vía de solución.

Una posible solución al problema que presenta el establecimiento de una nueva definición de establecimiento permanente en el ámbito del comercio electrónico, podría conseguirse a través del establecimiento de un mecanismo de retención en la fuente sobre las rentas. A este respecto resulta muy interesante el documento de BRAUNER y

A. BAEZ<sup>223</sup> en el que se exploran las ventajas e inconvenientes del establecimiento de este criterio.

El establecimiento de un mecanismo de retención tiene diferencias sustanciales si las operaciones son de B2B o si son de B2C o C2C, en la medida en que las empresas receptoras de bienes o servicios ya se encuentran registradas en sus países de origen y el ingreso de las retenciones no presentaría prácticamente problemas; de hecho, estos mecanismos de retención ya están implantados para el caso de los dividendos en la mayoría de los Estados del mundo. Sin embargo, el establecimiento de obligaciones de retención a los consumidores se ha demostrado poco fiable, tal y como hemos visto que sucede en el caso de los Estados Unidos.

Sin embargo, el problema que se plantea en el B2C y en el C2C, podría soslayarse siguiendo las recomendaciones que, como veremos en el siguiente capítulo, realizó la OMC para el ámbito de la tributación indirecta hace muchos años, y que se contempla en la Acción 1 de BEPS: la implicación de las entidades financieras como entidades recaudadoras de tal modo que sometan a retención los pagos realizados por consumidores sobre las rentas satisfechas. Este mecanismo, incluso, se podría mejorar si las autoridades fiscales facilitaran a las entidades financieras un registro actualizado de empresas registradas en cada Estado, de tal modo que la obligación de practicar retención al consumidor se realizara, exclusivamente, cuando las empresas proveedoras no estuvieran establecidas en el Estado donde esté situado el consumidor. Adicionalmente, las cargas formales sobre las entidades financieras deberían minimizarse y ser compensadas, de algún modo, por la función realizada.

A pesar de las dificultades que presenta, la única vía posible para solucionar los retos que plantea la localización de los operadores y el concepto de establecimiento permanente en el ámbito del comercio electrónico es la adopción de los criterios de territorialidad que poco a poco se van imponiendo en el ámbito de la tributación

---

<sup>223</sup> Y. BRAUNER y A. BAEZ (2015), "Withholding taxes in the service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy". International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), 2 Febrero 2015.



indirecta internacional, por ejemplo, la residencia del pagador. Existe un debate suscitado en el sentido de si el establecimiento del mecanismo de retención al que nos referíamos anteriormente debe ser simplemente un procedimiento recaudatorio derivado de la existencia de una definición de nexo, conforme a los criterios anteriormente enunciados o si, al contrario, la existencia de un mecanismo de retención evitaría la necesidad de establecer un nexo sobre la presencia económica significativa, de tal modo que la retención se realizara en todas las operaciones de comercio electrónico, sin necesidad de definir ningún nexo. En caso de que se adoptara esta segunda opción, lo que resultaría imprescindible, tal como señalan BRAUNER y BAEZ<sup>99</sup> es el consenso internacional en una definición de comercio electrónico lo suficientemente simple para que los operadores tuvieran claro cuándo procede la práctica de la retención y cuando no. A tal efecto, entendemos que la definición que se ofrecía en el capítulo 1 podría resultar óptima por su sencillez y claridad.

Como hemos visto, uno de los principales problemas que se encuentran para la determinación de la existencia de la denominada “presencia económica significativa” es el establecimiento de un umbral de ventas a partir del cual se considera que dicha presencia existe. Sin embargo, creemos que no deberían establecerse umbrales y, por tanto, las operaciones deberían tributar en cada Estado desde que se realiza una venta, sea cual sea su importe. El establecimiento del umbral se explica por las dificultades de registro que supondría para las empresas tener que tributar y cumplir con sus obligaciones fiscales desde el primer beneficio obtenido en cada Estado. Sin embargo, los Estados vuelven a pecar, a nuestro juicio, de enfocar el tema bajo una perspectiva local, no global como es la realidad del comercio electrónico. Los obstáculos a la tributación en el Impuesto sobre Sociedades de diferentes jurisdicciones, con normas, tipos y obligaciones formales distintas podría solventarse mediante la creación de un organismo supranacional, una especie de Agencia Tributaria Internacional, que estableciera, en colaboración con los Estados, unos modelos sencillos del Impuesto sobre Sociedades para el comercio electrónico, tanto desde el punto de vista de la liquidación del mismo, como de las obligaciones formales asociadas. Aunque esta idea puede parecer muy revolucionaria no se puede olvidar que otros ámbitos de Internet,

como la asignación de los nombres de dominio, están bajo el control de una única entidad a escala mundial, el ICAAN. A semejanza del ICAAN, este organismo internacional recaudador recibiría las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de todas las empresas de comercio electrónico del mundo, desglosando las ventas realizadas en cada país y tributando conforme a las normas y los tipos impositivos establecidos en cada Estado, a través de una única declaración donde también se agregaran los costes mundiales; no olvidemos que las empresas multinacionales europeas ya están obligadas a presentar el desglose de las operaciones que realizan en cada Estado y entendemos que siempre sería menos costoso presentar una única declaración ante un organismo internacional que muy diversas declaraciones ante la autoridad tributaria de cada Estado. Así, el organismo internacional recaudador, repartiría entre los Estados la recaudación obtenida por Impuesto sobre Sociedades y trasladaría a los mismos las declaraciones presentadas para su control. Las funciones de este organismo internacional serían meramente recaudatorias, de tal modo que cada Estado controlaría, a través de las declaraciones e ingresos recibidos de cada empresa si están tributando convenientemente. Para el establecimiento del control de que todas las empresas tributan, en el momento de su constitución, las empresas deberían informar en sus Estatutos de si tienen actividad de comercio electrónico para que los Estados pudieran cotejar si dichas empresas han tributado ante el organismo recaudador internacional. De este modo se garantizaría que todas las operaciones de comercio electrónico quedan controladas y, al tiempo, el cumplimiento de las obligaciones en materia de Impuesto sobre Sociedades en todos los países del mundo, de las empresas de comercio electrónico, no supondría una carga formal excesiva.

Creemos que este modelo podría suponer una solución definitiva a la tributación por Impuesto sobre Sociedades de las empresas de comercio electrónico: ante nuevos modelos creemos que deben idearse nuevas soluciones.

Como decíamos anteriormente, las empresas de comercio electrónico que comercian con bienes materiales frecuentemente disponen de ubicaciones fijas en diferentes Estados; por tanto, dado que en cierto modo “utilizan” determinadas infraestructuras y personal en los países donde están establecidas, resultaría coherente que una parte de

los beneficios que obtuvieran tributasen, en parte, conforme al concepto clásico de establecimiento permanente; en estos casos, por tanto, se requeriría un doble criterio, el de las ventas y el de la situación de los establecimientos permanentes. Habría que establecer, por tanto, para el reparto de la tributación, qué componente de la cadena de valor de los productos vendidos supone la existencia de un establecimiento permanente. El hecho de que una empresa disponga de un almacén logístico en un estado no puede llevar a que todos los ingresos generados por la mercancía que transcurre por dicho almacén quede gravado donde el mismo está situado; lo mismo podríamos decir por la existencia de una fábrica de productos que se venden exclusivamente por Internet a otros países del mundo. De hecho, el establecimiento en paralelo de ambos criterios (ventas y establecimiento permanente), podría dar lugar a una doble tributación de los beneficios en el Impuesto sobre Sociedades, por lo que se trata de un tema delicado de abordar. Quizá un modo de enfrentarlo sería mediante la declaración, no sólo de las ventas que cada empresa realiza en cada Estado, sino también de las superficies de establecimientos permanentes que cada empresa tiene en cada jurisdicción; de este modo, aquél organismo recaudador internacional al que nos referíamos en párrafos anteriores, podría asignar un porcentaje de las ventas totales a los Estados en los que las empresas dispusieran de establecimientos permanentes, en función de las superficies de éstos. La dificultad de este modelo sería la determinación del porcentaje de los beneficios que debería atribuirse en función de la existencia de establecimiento permanente; quizá debería realizarse un estudio internacional en profundidad sobre los costes en instalaciones físicas de las empresas de comercio electrónico para determinar qué porcentaje de la cadena de valor del producto suponen según el tipo de establecimiento permanente que posean y, en consecuencia, determinar dicho porcentaje de tributación por establecimientos permanentes. Se descartarían otros factores como los costes de personal o el volumen de activos, que se han tenido en cuenta en otros modelos parecidos como la BICCIS debido a que el hecho de calcular los costes globales, ya se entienden reducidos del beneficio mundial y supone una simplificación evidente frente a aquellos modelos, dado que la existencia de una amplia superficie generalmente implica la existencia de un amplio volumen de activos o

de personal. Una vez determinado dicho porcentaje, se asignaría a cada Estado la parte correspondiente a la superficie de que dispusieran en dicho Estado, respecto del total. Por ejemplo, si se establece dicho porcentaje de asignación por la existencia de almacenes en un 10%, si una empresa tiene unos beneficios mundiales de 1 millón de dólares y tiene exclusivamente dos almacenes logísticos, uno en Estados Unidos de 60.000 m<sup>2</sup> y otro en Francia de 40.000 m<sup>2</sup>, se asignarían 100.000 dólares (10% de 1 millón de dólares) a los establecimientos permanentes en proporción a sus superficies (60.000 dólares a Estados Unidos y 40.000 dólares a Francia), por lo que quedarían 900.000 dólares a repartir de beneficio entre las diferentes jurisdicciones donde se han realizado las ventas, en función del importe de las mismas. De este modo, si dicha empresa ha vendido en España un 50% de sus productos, en Japón un 30% y en Alemania un 20%, los ingresos que tributarían en España serían 450.000 dólares, en Japón 270.000 dólares y en Alemania 180.000 dólares. Los costes se imputarían del mismo modo, en proporción a dónde se han realizado efectivamente.

Se trataría de una especie de modelo parecido a la BICCIS, pero a escala mundial, y en el que cada empresa tributaría conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades de cada Estado, gestionándose todo el sistema por un organismo supranacional. En definitiva, cabe destacar que cualquier solución en este sentido pasaría inevitablemente por una estrecha colaboración y un amplio consenso entre Administraciones tributarias. Puede parecer complicado, pero la rapidez en la adopción de las últimas iniciativas internacionales en materia de colaboración entre administraciones puede animar a explorar estas nuevas vías.

Alternativamente, otra opción sería el establecimiento de la retención en la fuente, tal y como se ha visto en epígrafes anteriores. Se trataría de establecerlo con características diferentes según que las operaciones fueran de B2B o de B2C: en el primer caso la empresa adquirente sería la encargada de practicar la retención e ingresarla y, en el segundo, serían las entidades financieras quienes retendrían un importe sobre el pago, que ingresarían en la correspondiente Administración tributaria. Es evidente que previamente se requeriría que se adoptara internacionalmente una definición clara de lo que se considera comercio electrónico, que no hiciera dudar a los operadores, ya

fueran empresas en el caso del B2B o entidades financieras recaudadoras, en el caso del B2C, a qué tipo de operaciones deben practicar, o no, la retención. Los problemas que le vemos a esta solución, con base en el modelo propuesto de tributación de un porcentaje fijo en función de la localización de los establecimientos permanentes, es que la implantación de este mecanismo, por una parte, no lograría recaudar en aquellas jurisdicciones donde existieran establecimientos permanentes pero donde, sin embargo, no se realizaran ventas –ya que nadie practicaría la retención- y, por otra, al establecerse el porcentaje de compensación a cada Estado por el mantenimiento de establecimientos permanentes en función de las ventas mundiales totales, las retenciones practicadas no se ajustarían al importe final del impuesto debido, pues la retención sólo tendría en cuenta el importe de cada una de las ventas locales. Por ello, no consideramos recomendable el establecimiento de este sistema de retención en el ámbito de la fiscalidad directa y lo descartamos en el modelo que planteamos.

Finalmente, cabe referirse a una corriente cada vez más generalizada entre los Estados como solución temporal hasta que se determine el nuevo régimen de tributación de las actividades de comercio electrónico: la creación de un impuesto compensatorio sobre el volumen de negocios de las sociedades digitales. En teoría se trataría de un impuesto sobre todos los ingresos no gravados o insuficientemente gravados generados por todas las actividades empresariales realizadas por internet, incluidas las actividades entre empresas o entre empresas y consumidores, que podría incorporarse como un gravamen adicional en el Impuesto sobre Sociedades o cobrarse como un impuesto independiente deducible del Impuesto sobre Sociedades, asegurando una tributación mínima en los países donde las empresas operan y donde se entiende que deben de pagar más impuestos.

Dicho impuesto, a nuestro juicio, presenta algunos problemas que no hacen recomendable su introducción. En primer lugar, el someter a tributación los ingresos no gravados o “insuficientemente gravados” no parece que dote de gran seguridad jurídica a las empresas de comercio electrónico ya que se desconoce a que se refiere tal “insuficiencia”. En segundo lugar, hay que tener en cuenta los CDI, que impiden gravar un beneficio empresarial en el país de la fuente cuando no existe un establecimiento

permanente. Para evitar esto, algunas propuestas consisten en configurarlo como un impuesto indirecto, que grava una manifestación indirecta de la capacidad económica, como es el consumo de determinados bienes o servicios, ya que los impuestos indirectos no están incluidos en el ámbito de los CDI; en este sentido es sorprendente ver cómo el propio Consejo ECOFIN llega a defender en sus Conclusiones de 5 de diciembre de 2017, como comentábamos en epígrafes anteriores, que dicho impuesto debería mantenerse al margen de los CDI, con lo que suponemos que dicho Consejo se inclina por la imposición indirecta. En tercer lugar, surge el problema de determinar qué empresas o qué bienes y servicios quedarían gravados, es decir, qué consideramos comercio electrónico a los efectos de este impuesto. Como hemos visto en el capítulo primero, no existe una respuesta fácil ni internacionalmente consensuada. En la medida en que hoy en día prácticamente todas las empresas, en mayor o menor medida son digitales, no se debería discriminar a unas respecto a otras por el hecho de que los Estados no lleguen a vislumbrar una solución definitiva para la tributación justa del comercio electrónico. En cuarto lugar, habría que determinar el tipo de gravamen del impuesto, que lógicamente no debería de ser muy alto al tratarse de una tributación mínima deducible del Impuesto sobre Sociedades y entendemos que también debería haber un cierto consenso internacional en los niveles de gravamen, lo cual siempre conlleva dificultades. Por último, tal y como también defiende la OCDE, las soluciones temporales son rechazables porque, en palabras de Manuel de los Santos, miembro del Centro de Política Tributaria y Administración de la OCDE, podrían generar distorsiones económicas, llevar a escenarios de doble imposición sin olvidar que *“cuando se adopta una legislación, después es muy difícil cambiar sus efectos”* y, sobre todo, porque el no establecimiento de sistemas definitivos genera poca previsibilidad regulatoria y mucha inseguridad jurídica a los operadores.

Dicho impuesto ya se ha establecido en países como Italia, a partir de 2018. En el caso italiano se gravan los servicios B2B prestados por vía electrónica a residentes en Italia (empresas, establecimientos permanentes, administraciones públicas, etc.), con algunas excepciones, al tipo impositivo del 3%.

## 5.2. La calificación de las operaciones y de las rentas obtenidas.

En el ámbito del comercio electrónico, la calificación de las operaciones realizadas resulta fundamental para determinar la tributación de las mismas ya que, en los CDI, el tratamiento fiscal de las rentas obtenidas en cada operación depende de la naturaleza de la operación realizada.

En el caso de la entrega de bienes en línea, la característica fundamental es que éstos derivan generalmente de la propiedad intelectual -programas informáticos, música, películas, etc.- y, por tanto, es determinante la calificación del tipo de cesión de propiedad intelectual que se está produciendo pues, dependiendo de ella, puede tener en el MCOCDE el tratamiento de beneficio empresarial o el de canon o regalía: es diferente el tratamiento de una cesión de la propiedad intelectual, del de la cesión de su uso o derecho de explotación.

A este respecto, cabe destacar que no existe una definición en el MCOCDE sobre lo que debe considerarse como beneficios empresariales, puesto que en los diferentes Estados no existe consenso sobre el alcance y, por tanto, habrá que recurrir a la legislación interna de los Estados o a lo establecido en los CDI. Sin embargo, parece mayoritariamente aceptado que nos encontramos ante el concepto de beneficios empresariales cuando se produce la transmisión plena de los derechos, tanto de naturaleza económica como de propiedad intelectual, que recaigan sobre los bienes entregados en línea.

Sin embargo, cuando no se transmite plenamente los derechos conexos a la propiedad intelectual, sino tan sólo las facultades de uso, el MCOCDE en su artículo 12 dispone expresamente que no tendrán la consideración de beneficios empresariales sino de cánones o regalías: *“El término “regalías”, en el sentido de este artículo, significa las cantidades de cualquier clase pagadas por el uso o la concesión de uso, de derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas, incluidas las películas cinematográficas, de patentes, marcas de fábrica o de comercio, dibujos o modelos, planos, fórmulas o procedimientos secretos o por informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas”*.

A pesar de su claridad, el problema que presenta en su aplicación el artículo 12 del MCOCDE es la diversidad de regulaciones sobre protección de los derechos de autor: en algunos Estados, la descarga de productos digitales tan sólo confiere los derechos de descarga, almacenamiento y ejecución del mismo, mientras que, en otros, confiere a quien los descarga el uso de los derechos de autor, facilitando que el mismo realice copias del contenido descargado. La OCDE considera que para determinar si los pagos constituyen, o no, cánones, debe analizarse cuál es el motivo esencial por el que se paga.

En el caso de que se transmita en sentido amplio la propiedad intelectual, según la OCDE, el pago se realiza básicamente a cambio de adquirir datos transmitidos en forma de señal digital y constituye esencialmente la remuneración de algo distinto al uso o la cesión de uso del derecho de autor (como la adquisición de otros tipos de derechos, datos o servicios contractuales) y, en consecuencia, no corresponde a la definición de cánones o regalías y deberá, por tanto, clasificarse como beneficios empresariales o, en su caso, como ganancias de capital. Aun en el caso de que, en virtud de la legislación y las disposiciones aplicables, la creación de una copia sea considerada como uso del derecho de autor por parte del proveedor la OCDE considera que tampoco habría fundamento en asimilar los pagos de dichas operaciones a regalías.

Sin embargo, cuando el pago constituya esencialmente la remuneración de la cesión del derecho a utilizar un derecho de autor inherente a un producto digital que es descargado informáticamente con esa finalidad, las operaciones correspondientes darían lugar a regalías. La diferencia estriba, por tanto, en si la reproducción que se va a realizar del producto digital va a ser comercial o, para el uso individual del adquirente.

En este punto cabe señalar que, aunque tal es el criterio mantenido por la OCDE, en el caso de adquisición de productos digitales, España considera que los pagos deben entenderse como cánones -aunque solo se transfiera una parte de los derechos- cuando los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre un producto digital para su explotación comercial o, cuando los pagos corresponden a un producto digital adquirido para uso empresarial o profesional del comprador sin



ánimo de explotarlos comercialmente, siempre que se trate de un producto que no sea absolutamente estandarizado.

En consecuencia, a pesar de que el criterio OCDE parece claro en su aplicación, existen Estados que no comparten la interpretación OCDE, lo que produce distorsiones en el tratamiento que realiza cada país.

Además, existe una incipiente proliferación de operaciones en el comercio electrónico que no son tan fácilmente calificables; por ejemplo, la adquisición de un libro de idiomas en un comercio tradicional que incorpora la posibilidad de que el comprador descargue (incluido en el precio del libro, o sea, gratuitamente), los ejercicios y archivos de audiciones por Internet. En este caso se puede interpretar que parte del pago realizado por un bien físico incorpora una parte del precio del canon sobre el producto digital, mientras la totalidad de la operación se calificaría tributariamente como beneficio empresarial obtenido en la venta del bien físico y sin tener en consideración la parte del precio del canon sobre los ejercicios y archivos descargados por Internet.

La abundante casuística existente en esta materia fue analizada por la OCDE<sup>224</sup>, mediante la distinción de las transacciones típicas de comercio electrónico en veintiocho categorías, al objeto de calificarlas como beneficios empresariales o como cánones. Aunque, como hemos visto, la evolución del negocio electrónico hace prácticamente imposible elaborar un listado sobre todos los tipos de transacciones, pues van evolucionando día a día, existe una clasificación realizada<sup>225</sup> con base en la de la OCDE que creemos podría constituir una base de clasificación sobre la que trabajar a futuro por su exhaustividad:

1º.- Transacciones que dan lugar a cánones o regalías:

---

<sup>224</sup> OCDE (2001), "Tax treaty characterisation issues arising from e-commerce", OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/tax/consumption/1923396.pdf> .

<sup>225</sup> A. DELGADO GARCÍA, y R. OLIVER CUELLO (2002), "La fiscalidad en el comercio electrónico", Información Fiscal, nº 49.

- Descarga electrónica de un producto digital que incluye la facultad de explotar económicamente los derechos de autor,
- *Know-how*;
- Suscripciones a webs interactivas;
- Adquisición parcial de contenidos derivados de la propiedad intelectual.

2º.- Transacciones que dan lugar a beneficios empresariales:

- Adquisición electrónica de productos tangibles;
- Adquisición electrónica de productos digitales;
- Actualizaciones y mejoras de productos digitales;
- Licencias temporales de software;
- Software de un solo uso;
- Alojamiento de aplicaciones;
- Proveedor de servicios de Internet;
- Alojamiento de página web;
- Mantenimiento de software;
- Almacenamiento de información;
- Soporte técnico *online*;
- Acceso a información exclusiva;
- Publicidad;
- Acceso electrónico a asesoría profesional;
- Envío periódico de información;
- Centros comerciales virtuales;

- Subastas por Internet;
- Comisiones por tráfico;
- Difusión en webs de contenido audio-visual;
- Exhibición de contenido;
- Suscripción a web para descarga en red.

En consecuencia, vemos que hoy en día siguen existiendo problemas entorno a la clasificación de las rentas obtenidas en las operaciones de comercio electrónico directo que para solucionarse requerirían, por una parte, la armonización de las normas sobre propiedad intelectual de los Estados y, por otra, el consenso internacional sobre las definiciones de cánones o regalías, en su aplicación a los productos susceptibles de descarga a través de Internet.

### **5.3. Los precios de transferencia.**

Tanto por eficiencia operativa, como por la búsqueda de la optimización fiscal en sus operaciones, las empresas que operan en diferentes jurisdicciones tratan de dividir las funciones que desarrollan entre distintos centros.

Las normas sobre precios de transferencia tratan de evitar que las empresas vinculadas manipulen los precios bajo los que intercambian bienes o servicios y procuran asegurar que la renta que obtienen las compañías que forman parte de los grupos multinacionales, tributen en cada país por los beneficios económicos realmente generados, evitando que existan transferencias arbitrarias de dichos beneficios de las jurisdicciones de elevada tributación a otras de baja o nula tributación.

Las normas sobre precios de transferencia constituyen un instrumento para que las Administraciones tributarias distribuyan los beneficios de una transacción entre los países en los cuales estén ubicadas las entidades participantes en dicha transacción.

Las instituciones internacionales han establecido una serie de métodos destinados a fijar el precio de dichas operaciones que sería aceptable desde el punto de vista fiscal. Ya en 1993, en el artículo 3 del “Proyecto de Convenio sobre Atribución de Beneficios y de la Propiedad de Empresas Internacionales” de la Sociedad de Naciones, se formuló por primera vez un concepto básico en materia de precios de transferencia, el denominado principio “*arm’s length*”, que en la actualidad constituye un estándar internacional y que considera que el precio fijado debe coincidir con el que se pactaría en dichas transacciones si fuesen desarrolladas entre partes independientes.

En 1979 la OCDE elaboró un informe denominado “Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales” que posteriormente fue reelaborado en 1984. En este primer informe, la OCDE aceptó el principio “*arm’s length*” para la determinación de los beneficios de entidades vinculadas a efectos tributarios, resultando el método principal que debería aplicarse el del precio comparable de mercado.

Este método principal se basa en la investigación en el mercado del precio aplicado en transacciones similares realizadas entre partes independientes y en su comparación con el aplicado en el grupo multinacional. Sin embargo, su utilización no siempre es posible pues generalmente las transacciones no son directamente comparables e, incluso que ni siquiera existan en el mercado transacciones similares entre partes independientes con que comparar<sup>226</sup>.

Como métodos subsidiarios la OCDE proponía el del coste incrementado, que parte del precio de adquisición del bien al que se adicionan los costes incurridos y un margen de beneficios, o el método de reventa minorado, que toma como base el precio al que las mercancías se venden por el comprador –vinculado- a clientes independientes, y le resta un margen para llegar al precio de libre competencia.

---

<sup>226</sup> F.J. NUÑEZ (2005), “Precios de transferencia y comercio electrónico en España. Evidencia empírica”, Revista Galega de Economía, vol. 15, nº 2. (2006), pg. 6.

La OCDE definió un marco metodológico para determinar si los precios de transferencia siguen el principio de plena competencia a través de las denominadas Directrices<sup>227</sup>, que constituyen un estándar internacional de referencia para la emisión de normativas y disposiciones relativas a esta materia.

A pesar de la existencia de muy diversos métodos de valoración diferentes de los señalados, la aplicación de las normas tradicionales sobre precios de transferencia a las operaciones de comercio electrónico plantea numerosas dificultades; se han detectado un buen número de ellas<sup>228</sup>, de entre las que caben destacar las dificultades para determinar el precio de mercado comparable en los casos en que los productos son únicos -realizados “a medida”- o el error a que podría dar lugar la comparación entre determinados productos digitales y sus equivalentes tradicionales. Coincidimos en las reflexiones de ciertos autores que defienden que el problema del valor de la transacción ante el comercio electrónico y la relevancia que en esta actividad adquieren los negocios integrados conduce a ser escéptico respecto de la utilidad de los medios tradicionales de valoración de empresas o transacciones.

Al margen del establecimiento del precio las transacciones intra-grupo basadas en el comercio electrónico, la OCDE mantiene una gran preocupación por la “realidad” de las transacciones realizadas entre entidades vinculadas analizando, a tal fin, las relaciones contractuales entre las partes y sometiendo a examen la conducta de las mismas. En el marco del Plan de acción sobre la BEPS, la OCDE ha propuesto que cuando la transacción entre empresas vinculadas carezca de racionalidad comercial, las directrices sobre precios de transferencia permitirán ignorar los acuerdos a efectos de dichos precios de transferencia.

---

<sup>227</sup> OCDE (2010), Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/tax/directrices-de-la-ocde-aplicables-en-materia-de-precios-de-transferencia-a-empresas-multinacionales-y-administraciones-tributarias-9789264202191-es.htm> .

<sup>228</sup> D. CARBAJO VASCO (2002), “Los precios de transferencia y el comercio electrónico. Algunas reflexiones”, Notitya 22/2002, PYA Consultores Madrid.

En el ámbito del comercio electrónico, los precios de transferencia adoptan una especial relevancia en la medida en que la mayoría de los activos de las empresas disponen de activos intangibles. La determinación de su valor es compleja en la medida en que se trata de activos que en ocasiones pueden tener un periodo largo de desarrollo y un elevado coste, incluso pudiendo tratarse de proyectos que no lleguen de hecho a materializarse en productos o servicios. El establecimiento de los precios de los productos intangibles en fase de elaboración es otro obstáculo, debido a que no existen precios de mercado comparables en mitad del proceso de desarrollo y cuando ni siquiera se tiene la garantía de éxito del proyecto, tal y como señalan algunos autores<sup>229</sup>.

La modificación de las Directrices sobre Precios de Transferencia para hacer prevalecer el fondo sobre la forma es un paso importante de BEPS. De hecho, en el ámbito del comercio electrónico es uno de los pocos avances que se han producido con este ambicioso Plan. Evidentemente, el nuevo planteamiento puede afrontar las estrategias de planificación fiscal agresiva a través de intangibles en los grupos multinacionales. No obstante, su éxito dependerá del conocimiento de las Administraciones de las operaciones realizadas con bienes intangibles, lo cual reviste una elevada complejidad que puede dar lugar a numerosos conflictos que esperamos puedan solventarse a partir de las nuevas obligaciones de documentación de las operaciones vinculadas que trataremos a continuación.

Otro problema que se presenta, no sólo en el ámbito del comercio electrónico sino, en general, es el relativo a los ajustes bilaterales; en muchas ocasiones las Administraciones tributarias de los dos Estados implicados en una transacción no se ponen de acuerdo en la determinación del precio de transferencia (evidentemente, la jurisdicción donde se

---

<sup>229</sup> J.A. GARCÍA PÉREZ (2012), "Consideraciones sobre precios de transferencia de propiedad intangible". Trabajo presentado al XIV Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2012. Instituto de Estudios Fiscales, Cuadernos de Formación. Colaboración 7/14. Volumen 17/2014.

grava el ingreso tiende a aumentar la valoración y la jurisdicción donde se deduce el gasto pretende reducirlo), lo que da lugar a que la empresa sufra dobles imposiciones. Por ello resultaría muy beneficioso que se articulara un mecanismo ágil de resolución de conflictos mediante una corte internacional de arbitraje en materia de comercio electrónico. Esta corte debería estar formada por árbitros independientes y con una gran preparación en materia de valoración de intangibles de modo que, a instancia de las empresas afectadas, solucionaran con rapidez y solvencia los problemas de valoración planteados por las diferentes Administraciones tributarias.

Como señalábamos, otro problema íntimamente relacionado con los precios de transferencia es la documentación que deben presentar las empresas ante las Administraciones tributarias, para justificar los precios de transferencia aplicados. En efecto, no existe en la actualidad una norma internacional que armonice los requerimientos que, en este sentido, realizan los diferentes Estados, lo que ha supuesto para las empresas que operan en más de una jurisdicción, una carga administrativa que, en algunos casos, resulta inasumible. En su preocupación por esta materia, la OCDE emitió un informe que contiene una revisión de los estándares aplicables a la documentación sobre precios de transferencia, así como un modelo estandarizado de informes “país por país” sobre ingresos, impuestos satisfechos y ciertos indicadores de actividad económica que deben presentar los grupos multinacionales, en la medida en que muchas jurisdicciones, entre ellas la UE y, por supuesto, España, han seguido las recomendaciones de dicho informe. Se ha desarrollado un enfoque estandarizado en tres niveles en relación con la documentación sobre precios de transferencia:

- 1) un “archivo maestro” al que tendrán acceso todas las Administraciones tributarias pertinentes con información completa y exhaustiva acerca de sus actividades económicas a escala mundial y de sus políticas generales en materia de precios de transferencia;
- 2) un “archivo local”, específico para cada país, con información más detallada sobre operaciones específicas, identificando la información sobre operaciones entre entidades vinculadas, los importes de dichas operaciones y el análisis efectuado

por la empresa en la determinación de los precios de transferencia de esas operaciones.

- 3) un informe “país por país” (*country-by-country reporting*) para las grandes empresas multinacionales indicando el nivel de ingresos, beneficios antes de impuestos y cuantía del impuesto sobre sociedades satisfecho y devengado con carácter anual en cada una de las jurisdicciones en que desarrollan sus actividades. Asimismo, debe constar el número total de empleados, el capital declarado, beneficios no distribuidos y activos tangibles con los que cuenta en cada jurisdicción fiscal. Por último, las empresas multinacionales han de identificar cada una de las entidades pertenecientes al grupo que desarrollen su actividad en una determinada jurisdicción fiscal, especificando el tipo concreto de actividad económica que desarrolla cada entidad.

Aunque no cabe duda de que este trabajo armonizador de la OCDE puede suponer beneficios para las empresas, en la medida en que todos los Estados que lo adopten requerirán la misma información sobre precios de transferencia, por una parte hay que destacar que aún quedan muchos países que no forman parte de la OCDE donde el problema no se encuentra solventado y, por otra, es evidente que la elaboración de los distintos ficheros supone una carga administrativa importante para los grupos multinacionales. La principal crítica que puede realizarse a esta iniciativa es que toda esa información que se requiere a la empresa se podría evitar si existieran mecanismos de intercambio de información entre Administraciones tributarias realmente efectivos y ya que toda la información que van a suministrar las empresas en los informes “país por país” ya las tienen las diferentes Administraciones tributarias de cada Estado. Se trata, por tanto, de trasladar a las empresas la carga derivada de la ineficiencia de los acuerdos de intercambio de información tributaria, en su actual configuración.

En consecuencia, la determinación de los precios de transferencia en las operaciones de comercio electrónico sigue siendo otra cuestión que puede seguir planteando problemas, a pesar de los avances realizados, ya que siempre resultará complicado determinar los precios de mercado, en la medida en que las transacciones realizadas



sólo tengan lugar entre las diferentes empresas del grupo empresarial y nunca lleguen al mercado transacciones equiparables. A su vez, la posibilidad de que las autoridades tributarias, bajo el futuro marco de las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE, puedan poner en duda la racionalidad comercial de las transacciones intra-grupo, puede plantear un nuevo escenario de inseguridad jurídica a los operadores multinacionales, en particular, a las empresas multinacionales de comercio electrónico. Finalmente, el endurecimiento de las normas sobre documentación de precios de transferencia ha introducido nuevas cargas administrativas, en especial, a los grandes grupos multinacionales de negocios electrónicos, con lo que se pone de manifiesto una vez más que los esfuerzos recaen exclusivamente sobre las empresas afectadas.

#### **5.4. Los medios de pago electrónicos.**

En el ámbito de la tributación directa el pago puede no constituir un elemento fundamental para considerar realizada una operación, debido a que generalmente las operaciones se consideran realizadas en el momento del devengo que coincide, en la mayoría de los casos, con el momento en que se produce el consentimiento de la operación y con independencia de cuándo se paguen los productos o servicios objetos de transacción.

Sin embargo, el pago puede resultar de una importancia capital para detectar la efectiva realización de una transacción comercial, para el control de las operaciones por parte de las Administraciones tributarias y, consecuentemente, para la recaudación de los diferentes impuestos que gravan una operación.

Así, los medios de pago tienen una importancia capital en las operaciones de comercio electrónico puesto que las transacciones son de difícil control. Aunque en los inicios del comercio electrónico, las contraprestaciones monetarias se satisfacían por medios de pago tradicionales (transferencia bancaria, cheque, etc.), poco a poco se fueron imponiendo los sistemas de pago electrónico a través de tarjetas de crédito o débito, etc.

Uno de los principales retos a que se han enfrentado el pago a través de Internet es, sin duda, la seguridad de los pagos y el peligro que supone la posible interceptación por parte de los denominados piratas informáticos o “*hackers*” de los datos que se proporcionan en este tipo de operaciones. Aunque se han desarrollado potentes sistemas de seguridad en los pagos electrónicos, estos problemas siguen constituyendo un obstáculo al desarrollo del comercio electrónico, en la medida en que todavía existe en una gran parte de la población un temor a la transmisión por medios electrónicos de los datos bancarios, ya sea de tarjetas de crédito o débito o de números de cuentas corrientes.

Precisamente, con el objetivo de afrontar estos problemas en los últimos años se han venido desarrollando diferentes iniciativas para el desarrollo de un sistema de dinero electrónico (“*e-money*”) seguro que permita la realización de transacciones de pago a través de la red de manera totalmente segura.

Sin embargo, en paralelo al desarrollo del dinero electrónico, recientemente se ha producido una importante proliferación de las denominadas monedas virtuales (“*e-currency*”), si bien, dichas monedas virtuales tienen unas características bien diferenciadas de lo que se considera generalmente como dinero electrónico, aunque a menudo se confunden con éste.

Las monedas virtuales no pueden considerarse dinero electrónico sino bienes digitales inmateriales que se pueden intercambiar por productos y servicios a través de una permuta. La característica fundamental de las monedas virtuales es que no son monedas fiduciarias, es decir, no son monedas de curso legal designadas ni emitidas por una autoridad central que las respalda.

El dinero electrónico habitualmente se define como<sup>230</sup> un valor almacenado electrónicamente, emitido al recibir fondos por un valor no inferior al valor monetario

---

<sup>230</sup> Directiva 2009/110/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de septiembre de 2009 sobre el acceso a la actividad de las entidades de dinero electrónico y su ejercicio, así como sobre la supervisión prudencial de dichas entidades, DOUE nº L 267, de 10/10/2009, <https://www.boe.es/doue/2009/267/L00007-00017.pdf>

emitido, y aceptado como medio de pago por partes distintas del emisor. En los sistemas de dinero electrónico, el vínculo entre el dinero electrónico y la moneda fiduciaria con la que se lo respalda permanece intacto, ya que los fondos se expresan en unidades de esa moneda.

Aparte del formato digital, existen pocas similitudes entre las monedas virtuales y el dinero electrónico. El dinero electrónico, como muchos otros formatos digitales de la moneda fiduciaria —como las tarjetas de crédito y débito y las transferencias bancarias electrónicas—, es simplemente un mecanismo mediante el cual se interactúa con esa moneda fiduciaria. Para mitigar riesgos sistémicos y de protección del consumidor, el efectivo que respalda el dinero electrónico emitido habitualmente se deposita en instituciones financieras que siguen todas las regulaciones. A diferencia de las monedas virtuales, el dinero electrónico no es una moneda individual y está supervisado por la misma autoridad central que controla la moneda nacional que lo respalda.

Desde el punto de vista tributario, la utilización del dinero electrónico no parece que pueda producir ningún problema, mientras que la utilización de las monedas virtuales supone un riesgo por la opacidad de las mismas<sup>231</sup>. De hecho, puede defenderse que la existencia de las monedas virtuales está dando lugar a la aparición de paraísos fiscales en Internet, en la medida en que la característica fundamental de cualquier operación realizada con estas monedas es la opacidad.

La forma más común de obtener monedas virtuales es a través de las operaciones de cambio tradicionales, mediante las cuales la moneda fiduciaria se convierte a la moneda virtual y se almacena en un “monedero”. El monedero constituye una dirección virtual que contiene la clave de encriptación privada digital para realizar operaciones con dicha moneda. Sin embargo, los usuarios de la moneda virtual pueden tener múltiples direcciones virtuales públicas (monederos), pues no están vinculadas a nombres,

---

<sup>231</sup> S. ROTHMAN (2014), “El bitcoin versus el dinero electrónico”, *Reseña Consultative Group to Assist the Poor*.

direcciones físicas ni otro tipo de información que permita identificar al propietario de la moneda que se almacena en el monedero.

El carácter abstracto de las monedas virtuales plantea un desafío para los reguladores. Como cualquier otra forma de valor monetario —incluidos el efectivo, el dinero electrónico y las tarjetas de crédito—, la moneda virtual se puede utilizar con fines legítimos o ilícitos. Sin embargo, la opacidad de la moneda virtual está permitiendo encauzar el dinero hacia actividades ilícitas y, a su vez, propiciando la realización de transacciones comerciales imposibles de rastrear que constituyen un riesgo importante desde el punto de vista del control tributario.

No se entiende la inacción de la policía de los diferentes Estados que se dedican a la persecución de los delitos informáticos en este ámbito, en la medida en que el ciudadano que invierte en las monedas virtuales no tiene garantía ninguna de que su dinero vaya a permanecer en los monederos virtuales, debido a la falta de regulación internacional de dichas monedas. Pero lo que tampoco se entiende es cómo grandes multinacionales de comercio electrónico están admitiendo ya monedas virtuales desreguladas como medio de pago. Debería prohibirse su utilización, bajo pena de fuertes sanciones, puesto que la admisión de las mismas como medio de pago supone un claro impulso a la economía sumergida a través de Internet.

#### **5.5. El intercambio de información y el aumento de las cargas formales.**

En el escenario de un mundo globalizado y, concretamente, en el ámbito del comercio electrónico, la forma más efectiva de luchar contra el fraude o la evasión fiscal internacional es dotar a las Administraciones tributarias de los instrumentos necesarios para verificar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes que operan transnacionalmente, minimizando las cargas administrativas de las empresas.

Para ello, ha sido necesario el refuerzo de los mecanismos de cooperación administrativa y, en particular, el intercambio de información entre las Administraciones de los distintos Estados.

En el escenario actual del comercio electrónico, la lucha contra el fraude y la evasión fiscal internacionales no puede realizarse satisfactoriamente de forma aislada, siendo indispensable la articulación de mecanismos eficaces de asistencia mutua e intercambio de información entre las Administraciones.

En este ámbito destacan los esfuerzos de distintas organizaciones internacionales, particularmente de la OCDE y de la UE, por definir el estándar mínimo en materia de intercambio de información y conseguir que dicho estándar sea aplicado internacionalmente de la forma más amplia posible. Además, en los últimos años, a raíz de la crisis financiera y económica mundial, se ha efectuado una enorme presión sobre los países y territorios caracterizados por su falta de transparencia y su opacidad informativa, para que asuman dichos compromisos mínimos en materia de intercambio de información.

También desde sus primeras reuniones, el G-20 ha centrado su atención en la lucha contra la ausencia de información financiera y en exigir el fin de los paraísos fiscales.

Los trabajos desarrollados por la OCDE en materia de intercambio de información están estrechamente relacionados con la política de esta organización en materia de competencia fiscal perjudicial, puesto que la falta de transparencia e intercambio de información constituye en la actualidad un criterio determinante para calificar a determinados países o jurisdicciones como paraísos fiscales.

En un comunicado de 22 de mayo de 1996 los ministros de los Estados miembros de la OCDE exhortaban a la propia OCDE a la realización de un estudio con la finalidad de *“desarrollar medidas para contrarrestar las distorsiones producidas por la competencia fiscal perjudicial sobre las decisiones de inversión y financiación y sus consecuencias para las bases imponibles nacionales”*. Los países del G7 apoyaron este requerimiento y ello se tradujo en la emisión de un Informe<sup>232</sup> que establecía los criterios identificadores del carácter pernicioso de las normas y prácticas fiscales, y elaboraba recomendaciones a

---

<sup>232</sup> OCDE (1998), *“Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue”*, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/dataoecd/33/0/1904176.pdf> .

los Estados para corregirlas y/o eliminarlas. Este documento fue seguido por distintos informes de progreso que recogían los progresos realizados y las nuevas orientaciones en la materia.

Ya, a partir de 2001, la OCDE centró su atención en el intercambio de información y en la transparencia de los sistemas tributarios como factores determinantes en la identificación de los paraísos fiscales. La razón de este cambio tuvo su origen en que Estados Unidos condicionó su colaboración con la OCDE en la lucha contra la competencia fiscal perjudicial a la modificación de la política seguida hasta entonces en relación con los paraísos fiscales<sup>233</sup>. En este sentido, Estados Unidos defendía que la falta de actividad sustancial debería dejar de ser un criterio a valorar para centrarse en el análisis de la baja tributación y la falta de transparencia.

El nuevo enfoque determinó, siguiendo la doctrina estadounidense, que los indicadores decisivos para apreciar la existencia de un paraíso fiscal pasasen a ser la falta de transparencia y de intercambio de información.

Desde 2008 se han sucedido los avances en las iniciativas sobre transparencia e intercambio de información tributaria.

En el marco de estos trabajos, un Informe de la OCDE<sup>234</sup> estableció una clasificación de las jurisdicciones en función de sus niveles de cumplimiento de intercambio de información:

- a) las jurisdicciones que habían implementado los estándares internacionales de intercambio de información y de lucha contra la evasión fiscal, por haber eliminado

---

<sup>233</sup> S. MORENO GONZALEZ (2013), “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información entre Administraciones tributarias”, Encuentro de derecho financiero y tributario (2.a ed.) “Las medidas de lucha contra el fraude fiscal” (2.a parte). Fraude fiscal: dimensión internacional, Coordinación: C GARCÍA-HERRERA BLANCO, Instituto de Estudios Fiscales DOC. n.o 17/2013.

<sup>234</sup> OCDE (2009), “A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard”, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/dataoecd/38/14/42497950.pdf> .

el secreto bancario como límite al intercambio de información tributaria y al haber firmado al menos doce acuerdos de intercambio de información o CDI con cláusula de intercambio de información (denominadas, jurisdicciones de la “lista blanca”);

- b) las jurisdicciones que se habían comprometido, pero no habían implementado de forma efectiva los referidos estándares (denominadas, jurisdicciones de la “lista gris”) y,
- c) las jurisdicciones que no se habían comprometido a implementar tales estándares (denominadas, jurisdicciones de la “lista negra”).

Con ello, se pretendía comprobar el nivel de compromiso de cada jurisdicción con la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, así como poner de manifiesto las jurisdicciones que no se habían comprometido de forma efectiva con los estándares internacionales.

Desde marzo de 2010, el Foro Global ha iniciado un proceso de revisión (*peer review process*) para analizar la implementación efectiva por parte de los distintos países y jurisdicciones del estándar mínimo en materia de transparencia e intercambio de información<sup>235</sup>.

Este proceso responde a que los criterios para la inclusión en la denominada “lista blanca”, deben enfocarse más en la cantidad que en la calidad de los acuerdos adoptados, extremo confirmado por la propia OCDE al admitir la necesidad de revisar estos criterios para tener en cuenta, además, las jurisdicciones con las que han sido firmados los acuerdos, la voluntad de una jurisdicción de continuar firmando acuerdos incluso después de haber alcanzado el umbral mínimo y la aplicación efectiva de los acuerdos suscritos.

Al margen de estos trabajos, la OCDE también está impulsando la adopción de un modelo global para el intercambio automático de información entre Administraciones

---

<sup>235</sup> OCDE (2010), “Implementing the Tax Transparency Standards - Handbook for Assessors and Jurisdictions”, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/tax/transparency/implementingthetaxtransparencystandardsahandbookforassessorsandjurisdictions.htm> .

tributarias, con el objetivo de combatir mejor el fraude fiscal y asegurar el cumplimiento tributario.

El estándar, desarrollado en respuesta a la solicitud del G-20 y aprobado por el Consejo de la OCDE el 15 de julio de 2014, hace un llamamiento a las jurisdicciones para obtener información de sus instituciones financieras e intercambiar automáticamente esa información con otras jurisdicciones sobre una base anual. En la actualidad, dicho estándar se encuentra adoptado por 61 jurisdicciones fiscales y se espera que cerca de 91 jurisdicciones lo apliquen ya entre 2017 y 2018.

Es evidente, por tanto, que se está avanzando en la colaboración entre Administraciones tributarias, si bien cabe destacar que no se entiende bien cómo en la medida en que se está produciendo este avance, en vez de eliminarse cargas formales informativas para las empresas, se están incrementando.

## **6. ANÁLISIS INTERNACIONAL COMPARATIVO DE LOS TIPOS EFECTIVOS DE LA TRIBUTACIÓN DIRECTA**

El comercio electrónico es generalmente reconocido como motor del crecimiento económico y del desarrollo social, si bien es importante analizar si la carga fiscal entorpece su crecimiento o si se está produciendo una vulneración del principio de neutralidad, derivada de que la tributación directa difiera de la que soportan otros sectores de la economía tradicional o, incluso, que diferentes operadores de comercio electrónico se vean sometidos a diferentes niveles de tributación.

Para este análisis utilizaremos los resultados presentados por R. Katz<sup>236</sup>, Director de investigación sobre estrategia empresarial en el *Columbia Institute for Tele-formation* y

---

<sup>236</sup> R. KATZ (2015), "The impact of taxation on the digital economy", Borrador para debate presentado en el 15º Simposio Mundial para Organismos Reguladores que se celebró en Libreville (Gabón) del 9 al 11 de junio de 2015, organizado por la Unión Internacional de



Profesor Adjunto de Economía y Finanzas en la *Columbia Business School* que, a su vez, se basa en datos del profesor A. DAMODARAN<sup>237</sup>.

### **6.1. Análisis de la neutralidad tributaria en el sector del comercio electrónico**

Tal y como se puede apreciar en el GRÁFICO 1, el porcentaje de transacciones electrónicas está creciendo, no sólo en los países industrializados, sino también en las economías emergentes.

Si bien el porcentaje de comercio electrónico, respecto del comercio total sigue siendo pequeño en términos relativos las ventas mundiales de comercio electrónico fueron estimadas<sup>238</sup>, en 2017, en más de 1.300 millones de dólares.

Desde el punto de vista de la política fiscal existen dos tendencias opuestas en la economía digital:

- 1) maximizar la recaudación basada en el crecimiento de los flujos digitales, y,
- 2) reducir los impuestos, o incluso eliminarlos, para beneficiar tanto a los consumidores como a las empresas, dado que el positivo efecto económico que produce es superior a la recaudación que se hubiera obtenido con dichos impuestos.

Los impuestos pueden crear distorsiones si afectan a las decisiones de los agentes del mercado:

---

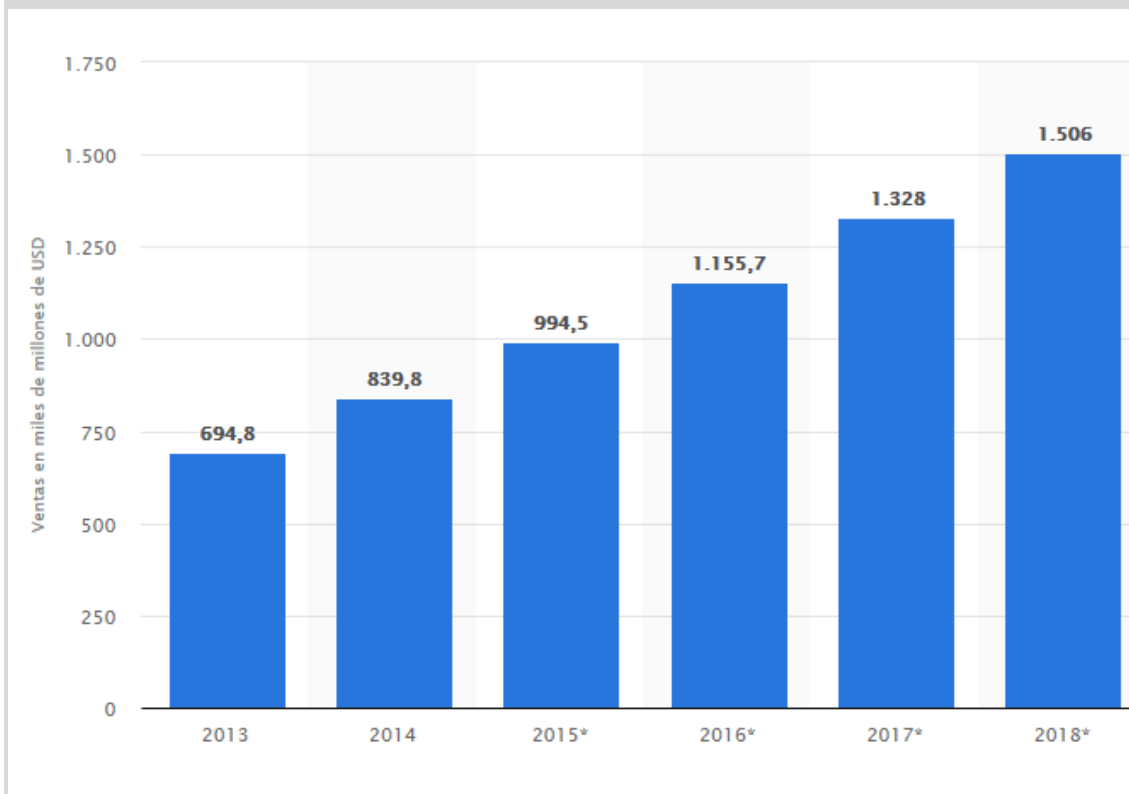
Telecomunicaciones (UIT), el organismo especializado de las Naciones Unidas para las Tecnologías de la Información y la Comunicación.

<sup>237</sup> Profesor de Finanzas en la Escuela de Negocios Stern de la Universidad de Nueva York, lleva recopilando datos desde la década de 1990 para apoyar la investigación y la enseñanza en la empresa, utilizando como fuentes: Bloomberg, Morningstar, Capital IQ y Compustat.

<sup>238</sup> Statista (2017), "Volumen de ventas del comercio electrónico a nivel mundial desde 2013 hasta 2018", <https://es.statista.com/estadisticas/634596/ventas-de-comercio-electronico-minorista--2018/>.

- los consumidores, sobre todo, son sensibles a los precios y pueden limitar la adopción de la tecnología;
- los operadores de telecomunicaciones pueden reducir su tasa de inversión en infraestructura;
- los proveedores globales de tecnología digital se organizan de acuerdo a una minimización de la carga fiscal; y
- las diferencias en la tributación, dentro del sector de comercio electrónico, puede crear asimetrías.

**GRÁFICO 2. Volumen de ventas de comercio electrónico minorista mundial**



*Fuente: Statista*

Según KATZ, el diseño de una estructura tributaria eficiente en el espacio digital debe tener en cuenta varios requisitos algo contradictorios:

- 1) asegurar la adecuada recaudación de impuestos para los ingresos generados en la fuente;
- 2) evitar el exceso de tributación de las actividades digitales en comparación con otras industrias y
- 3) ofrecer, selectivamente exenciones para facilitar la inversión en infraestructura y promover la adopción por los usuarios finales.

Por otra parte, considera que existen tres factores que contribuyen a la asimetría de la tributación en la economía digital. La primera de ellas se refiere a la disparidad de las cargas fiscales impuestas en materia de telecomunicaciones cuando se compara con el resto de operadores de comercio electrónico, comparando los tipos impositivos efectivos, tal y como se presenta en la TABLA 1, que presenta los datos para los operadores inalámbricos puros (como Airtel, MTN, o Millicom) en la primera columna, para las empresas de servicios de telecomunicaciones fijas y móviles (como Verizon, Telefónica y Deutsche Telekom) en la segunda columna, y para las empresas de Internet (redes sociales y portales de Internet) en la tercera columna.

	<b>Telecomunicaciones inalámbricas</b>	<b>Servicios de telecomunicación</b>	<b>Internet</b>
Global	29,75%	27,70%	32,81%
Estados Unidos	21,78%	31,14%	35,06%
Europa	13,48%	27,05%	22,57%
Países Emergentes	26,41%	19,64%	19,74%
India	49,37%	9,19%	35,95%
China	22,91%	22,71%	17,89%

*Fuente: Damodaran Online (<http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/>)*

A escala mundial, la asimetría parece funcionar a la inversa: las empresas de Internet pagan más impuestos que los operadores de telecomunicaciones o los operadores inalámbricos. Pero una vez que las comparaciones se hacen en niveles nacionales o regionales, los resultados apuntan a la existencia de asimetrías que afectan a los operadores de telecomunicaciones. En Europa, las empresas de Internet soportan un

tipo efectivo de 5 puntos inferior a las empresas de servicios de telecomunicaciones y 9 puntos superior a los operadores inalámbricos; sin embargo, en los mercados emergentes, las compañías de Internet tienen un tipo efectivo similar a las empresas de telecomunicaciones, pero 7 puntos inferior a los operadores inalámbricos. El hecho de que no exista prácticamente diferencia entre el tipo efectivo de las empresas de telecomunicaciones y el de las empresas de Internet en los países emergentes puede explicarse por la existencia de operadores estatales de telecomunicaciones que tributan de forma más favorable que las empresas privadas. Esta circunstancia queda confirmada con los datos de India: parece que los operadores de telecomunicaciones inalámbricos soportan una carga que es de 40 puntos por encima de las empresas de telecomunicaciones. Esta circunstancia se confirma en los datos de China donde los operadores inalámbricos soportan un tipo efectivo de 5 puntos por encima de las empresas de Internet.

En resumen, el análisis de los impuestos efectivamente pagados por las empresas en los tres sectores parece confirmar una asimetría dentro del sector digital.

Existe una segunda dimensión de la asimetría de la fiscalidad en el sector digital desde el punto de vista territorial. En general, la prestación de servicios de telecomunicaciones en un país determinado requiere el despliegue de la infraestructura local en forma de puntos interconexión, interruptores y redes de distribución. Desde un punto de vista fiscal, se está entonces ante un "establecimiento permanente" lo que hace al proveedor de servicios responsable del pago de impuestos en dicho país. Sin embargo, las empresas de Internet, que dependen de la infraestructura del operador para acceder al cliente final, no requieren tener presencia en el país por lo que las empresas de Internet (como Facebook, Google y Twitter) tienen una carga fiscal muy reducida en países distintos de su sede social.

Por ejemplo, otro estudio elaborado por R. Katz<sup>239</sup> calculó los impuestos pagados por las empresas de Internet en América Latina y los comparó con los pagados por los

---

<sup>239</sup> R. KATZ (2015), "Creación y transferencia de valor en el eco-sistema digital", El eco-sistema digital y el desarrollo industrial de América Latina, CEPAL, Fundación Telefónica, AHCET, CAF.

proveedores de servicios de telecomunicaciones y fabricantes de equipos. De acuerdo con los resultados obtenidos, el total de impuestos pagados por *Facebook, Google, Twitter, Skype, LinkedIn y Netflix* en América Latina ascendía a aproximadamente 350 millones de dólares sobre una base imponible de 3.600 millones de dólares, lo que representaría un tipo efectivo del 10%. Por otro lado, los proveedores de telecomunicaciones obtuvieron bases imponibles por importe de 153.000 millones de dólares y pagaron impuestos por importe de 52.600 millones de dólares, lo que suponía un 34% de tipo efectivo.

## 6.2. Análisis de la neutralidad fiscal entre la economía digital y la tradicional

El análisis de la neutralidad fiscal entre las operaciones de comercio electrónico y el resto de actividades difiere sensiblemente según el ámbito territorial que se contemple.

Para este análisis se utilizarán también los datos publicados por DAMODARAN y, para simplificar, se compararán tres sectores: digital, turismo y medios de comunicación. Desde el punto de vista territorial, se analizarán los resultados en Estados Unidos, Europa y las economías emergentes.

### 6.2.1. Estados Unidos

Como puede apreciarse en la TABLA 2, en Estados Unidos el tipo efectivo para los tres sectores varía sustancialmente, así como los tipos impositivos efectivos dentro de los sub-sectores. Por ejemplo, en el sector digital, los impuestos más altos se corresponden con las empresas de software (Internet), servicios de telecomunicaciones, y los proveedores de equipos, mientras que los sectores con los tipos efectivos más bajos son el software (entretenimiento), los equipos de telecomunicaciones y los servicios informáticos.

Subsector	Nº empresas	Tipo efectivo
Servicios informáticos	119	20,89%
Ordenadores/Periféricos	64	25,48%
Electrónica	28	26,93%
Servicios de información	67	30,41%
Equipamiento de oficina y servicios	25	31,99%

**TABLA 2.- Tipos efectivos en Estados Unidos del sector digital en 2014**

Venta al detalle (B2C)	46	24,75%
Software de entretenimiento	20	13,79%
Software de Internet	327	39,20%
Sistemas y aplicaciones de software	259	23,94%
Equipos de telecomunicaciones	126	20,09%
Servicios de telecomunicaciones	77	31,69%

*Fuente: Damodaran Online (<http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/>)*

Las variaciones dentro del sector turismo presentan las mismas divergencias entre subsectores. Tal y como puede apreciarse en la TABLA 3, Al examinar el sector del turismo, la hostelería/juego, presenta un tipo efectivo sorprendentemente bajo, del 10,77%.

**TABLA 3.- Tipos efectivos en Estados Unidos del sector turismo en 2014**

Subsector	Nº empresas	Tipo efectivo
Hoteles	80	10,77%
Restaurantes	79	32,59%

*Fuente: Damodaran Online (<http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/>)*

Respecto del sector de medios de comunicación, la TABLA 4 muestra que el sub-sector con menos tipo efectivo es el de la prensa y publicidad y se presenta una diferencia de 18 puntos en el tipo efectivo entre el sub-sector que más impuestos paga y el que menos.

**TABLA 4.- Tipos efectivos en Estados Unidos del sector de medios comunicación en 2014**

Subsector	Nº empresas	Tipo efectivo
Teledifusión	28	35,59%
Televisión por cable	18	34,21%
Entretenimiento	84	28,63%
Publicidad y prensa	43	17,30%

*Fuente: Damodaran Online (<http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/>)*

En conclusión, en Estados Unidos el sector turístico parece estar más beneficiado por un tipo efectivo inferior. Por otra parte, las empresas de servicios de telecomunicaciones también parecen tener un tipo efectivo relativamente bajo en comparación con las empresas de software y los medios de comunicación.

### 6.2.2. Europa

La comparación intersectorial para Europa también muestra una amplia variación en los tipos efectivos.

Dentro del sector digital, los mayores tipos se presentan en los servicios de venta al por menor online y en las telecomunicaciones, mientras que los sectores de equipos informáticos y de software (entretenimiento) disfrutan de tipos más bajos, tal y como se aprecia en la TABLA 5.

<b>TABLA 5.- Tipos efectivos en Europa del sector digital en 2014</b>		
<b>Subsector</b>	<b>Nº empresas</b>	<b>Tipo efectivo</b>
Servicios informáticos	217	28,86%
Ordenadores/Periféricos	37	7,19%
Servicios de información	23	26,16%
Equipamiento de oficina y servicios	37	31,13%
Venta al detalle (B2C)	34	34,26%
Software de entretenimiento	25	17,82%
Software de Internet	137	23,85%
Sistemas y aplicaciones de software	229	26,08%
Servicios de telecomunicación por wifi	16	No disponible
Equipos de telecomunicaciones	53	No disponible
Servicios de telecomunicaciones	87	31,43%

*Fuente: Damodaran Online (<http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/>)*

Sin embargo, al contrario de lo que sucedía en Estados Unidos, el sector turístico europeo no tiene unos tipos efectivos muy inferiores a los del sector digital, tal y como se presenta en la TABLA 6.

<b>TABLA 6.- Tipos efectivos en Europa del sector turismo en 2014</b>		
<b>Subsector</b>	<b>Nº empresas</b>	<b>Tipo efectivo</b>
Hoteles	126	31,86%
Restaurantes	40	25,90%

*Fuente: Damodaran Online (<http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/>)*

Por último, en la TABLA 7, la comparación con el tipo efectivo de los medios de comunicación indicaría que éstos, a excepción de la edición, se gravan a una tipo similar o superior al que tributan los servicios de telecomunicaciones y a las empresas de software.

**TABLA 7.- Tipos efectivos en Europa del sector de medios comunicación en 2014**

Subsector	Nº empresas	Tipo efectivo
Teledifusión	31	46,69%
Televisión por cable	11	29,59%
Entretenimiento	83	31,63%
Publicidad y prensa	110	21,98%

*Fuente: Damodaran Online (<http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/>)*

### 6.2.3. Economías emergentes

La comparación intersectorial de los tipos impositivos efectivos en los países emergentes también muestra una amplia variación.

**TABLA 8.- Tipos efectivos en las economías emergentes del sector digital en 2014**

Subsector	Nº empresas	Tipo efectivo
Servicios informáticos	418	24,53%
Ordenadores/Periféricos	194	20,63%
Servicios de información	51	28,22%
Equipamiento de oficina y servicios	58	39,43%
Venta al detalle (B2C)	11	No disponible
Software de entretenimiento	52	31,77%
Software de Internet	142	21,93%
Sistemas y aplicaciones de software	297	20,79%
Servicios de telecomunicación por wifi	67	29,46%
Equipos de telecomunicaciones	256	21,30%
Servicios de telecomunicaciones	110	19,50%

*Fuente: Damodaran Online (<http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/>)*

En el sector digital, los tipos efectivos más altos se encuentran en los equipos de oficina y en el software (entretenimiento), mientras que los sectores con tipos más bajos son los de equipos informáticos, servicios de telecomunicaciones y sistemas de software, tal y como se presenta en la TABLA 8.

Sin embargo, el sector del turismo en los países emergentes parece tener un tipo efectivo promedio mucho menor que el del sector digital, tal y como se aprecia en la TABLA 9; el tipo efectivo de las empresas turísticas en las economías emergentes es de 5 puntos menor que el de los servicios de telecomunicaciones y las empresas de software y entre 8 y 15 puntos menos que los equipos informáticos y de telecomunicaciones, los servicios informáticos y las empresas de venta electrónica.



Subsector	Nº empresas	Tipo efectivo
Hoteles	407	12,96%
Restaurantes	78	25,58%

*Fuente: Damodaran Online (<http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/>)*

Los datos también ponen en evidencia que el tipo efectivo del sector turístico en los países emergentes es menos que el de los medios de comunicación y que, estos presentan tipos muy dispares, llegando a ser el tipo efectivo de los medios de entretenimiento del 66,42%, tal y como se muestra en la TABLA 10.

Subsector	Nº empresas	Tipo efectivo
Teledifusión	57	31,18%
Televisión por cable	27	17,92%
Entretenimiento	143	66,42%
Publicidad y prensa	154	15,35%

*Fuente: Damodaran Online (<http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/>)*

### 6.3. Regímenes fiscales aplicados por los operadores sin presencia física

A los efectos de estudiar el impacto de las normas sobre fiscalidad directa en el comercio electrónico parece interesante analizar los casos específicos de planificación fiscal que presentan las empresas que pueden realizar sus operaciones sin requerir presencia física en un determinado territorio. Por ello, a continuación, se presentan una serie de casos de empresas concretas estudiados por KATZ.

#### 6.3.1. Netflix

*Netflix* es una compañía, con sede en Estados Unidos, que tenía en 2014 un total de 53 millones de suscriptores en todo el mundo, de los cuales el 66% se encontraban fuera de los Estados Unidos.

País	Suscriptores
Estados Unidos	35.085
Reino Unido	4.452
Canadá	3.000
Suecia	940
Méjico	640

**TABLA 11.- Nuevos suscriptores a Netflix en el segundo trimestre de 2014**

Holanda	600
Brasil	560
Dinamarca	440
Noruega	390
Finlandia	370
Colombia	310
Argentina	310
Irlanda	260
Chile	155

Fuente: Damodaran Online (<http://pages.stern.nyu.edu/~adamodar/>)

Netflix ofrece un servicio de reproducción online (*streaming*) de vídeo en Europa (Gran Bretaña, Escandinavia, Países Bajos, Francia, Alemania, Austria, Suiza, Bélgica, Luxemburgo), América Latina y el Caribe (Argentina, Brasil, Paraguay, Uruguay, Bolivia, Chile, Colombia, Ecuador, Perú, Venezuela, México y Ecuador), y Australia. Las concentraciones más grandes de suscriptores por país se presentan en la TABLA 11.

El objetivo de la empresa es generar el 80% de los ingresos de los suscriptores internacionales, lo que la obliga a expandirse agresivamente en todos los continentes. En su expansión internacional en curso, la empresa se enfrenta a algunos desafíos fiscales, con base en las denuncias de competencia desleal por parte de los proveedores y operadores de cable locales.

Por ejemplo, desde febrero de 2015, la ciudad de Buenos Aires anunció un impuesto sobre la renta del 3% sobre todas las suscripciones en línea de servicios extranjeros, que incluye la descarga de vídeo, música y juegos<sup>240</sup>. El impuesto, conocido como el "impuesto de Netflix", se dirigía directamente a los servicios de *streaming* y se basaba en una retención que estaban obligadas a practicar las entidades financieras emisoras de las tarjetas de crédito.

Más que gravar a los consumidores, el objetivo de las autoridades de Buenos Aires era recaudar impuestos provenientes de los distribuidores de contenido digital que no pagaban ningún Impuesto sobre Sociedades en Argentina. Más allá de Netflix, la medida

<sup>240</sup> A. FERDELIN (2014), "Argentina's "Netflix tax" isn't surprising", London School of Economics.

afectaría también a servicios como *Amazon*, *Instant Video*, *Spotify* e *iTunes*. El argumento a favor de la medida es proteger la transmisión local de servicios que sí pagan Impuesto sobre Sociedades en Argentina. La ley por la que se regula establece expresamente que el impuesto no se puede repercutir a los consumidores.

### 6.3.2. Facebook

Facebook es una empresa que ofrece las funcionalidades de una red social, el acceso a sus aplicaciones y la capacidad de mensajería entre sus usuarios de forma gratuita. Sin embargo, genera ingresos por publicidad dirigida en base a sus preferencias y a las características demográficas.

En 2014 los ingresos globales de Facebook habrían alcanzado los 8.700 millones de dólares, con un margen de beneficios del 25,9%, tal y como se puede apreciar en el TABLA 12.

Estos resultados financieros se generaron sobre una base de 1.320 millones de usuarios activos mensuales, que dieron lugar a unos ingresos promedio de 6,59 dólares por suscriptor; sin embargo, la ratio de ingresos por suscriptor era mucho más elevada en Norteamérica, donde la publicidad digital es más intensiva que en el resto del mundo.

La compañía tiene su sede en Estados Unidos, donde cuenta con todo su personal de investigación y desarrollo y su sede social, mientras su presencia física en otros países es relativamente reducida y limitada a poco personal para la venta de publicidad y para proporcionar asesoramiento técnico a sus clientes

En consecuencia, la mayoría de los ingresos por ventas de publicidad tributan en Estados Unidos ya que en los países donde presta servicios no se pueden localizar las rentas debido a la inexistencia de establecimientos permanentes.

<b>TABLA 12.- Facebook: usuarios, ingresos y margen comercial</b>				
<b>Año</b>	<b>Millones de usuarios activos mensuales</b>	<b>Ingresos*</b>	<b>Beneficios*</b>	<b>Margen</b>
2006	12	4,33	-	-
2007	50	3,00	-2,70	-
2008	150	1,81	-0,37	-
2009	360	2,15	0,70	32,6%
2010	608	3,29	1,01	30,7%
2011	845	4,39	1,18	26,9%

2012	1.056	4,81	0,05	0,1%
2013	1.228	6,41	1,22	19,0%
2014	1.320	8,70	2,26	25,9%

*Fuente: "The impact of taxation on the digital economy" (2015)*  
\* miles de millones de dólares

### 6.3.3. Google

El enfoque seguido por Google en la mayoría de los países, en lo que respecta a su estrategia fiscal es similar a la de Facebook. Además de una configuración mercantil bastante centralizada, la firma tiene oficinas en todo el mundo con personal a cargo de la venta de publicidad y proporcionando asesoramiento técnico a sus clientes. Dado su modelo operativo altamente centralizado, el personal desplegado en el extranjero representa una pequeña parte del personal del operador. Por ejemplo, en 2013, Google tenía 47.756 empleados a nivel mundial, pero se estimaba que el número de empleados en América Latina no superaba las 400 personas.

Aunque el personal de las oficinas locales se encarga de la venta de publicidad, las ventas no se sitúan en dichos territorios sino remotamente en filiales como Google Irlanda (en Europa). En consecuencia, el operador no paga Impuesto sobre Sociedades en el país donde se adquiere la publicidad ya que la venta se produce realmente por la filial a distancia donde el comprador se registra. Además, puesto que la compra se realiza a través de precios de subasta, no se considera que es el personal local quien realmente realiza la venta.

A su vez la filial remota (Google Irlanda en Europa) no paga necesariamente Impuesto sobre Sociedades al tipo estatal del 12,5%, ya que los ingresos recibidos de los clientes ubicados en cada país se transfieren a una filial en los Países Bajos como pago en concepto de regalías sobre la propiedad intelectual, que a su vez se transfiere a una filial de la empresa irlandesa registrada en las Bermudas, un paraíso fiscal, donde finalmente los ingresos no son gravados por Impuesto sobre Sociedades. Por ejemplo, en 2012, los ingresos de Google generados por publicidad en los Estados Unidos, Alemania y Francia se estimaron en alrededor de 9.000 millones de dólares. De esta cantidad, las tres filiales

en los países declararon un total de 1.280 millones de dólares de ingresos y pagaron un total de 33 millones de euros por Impuesto sobre Sociedades en dichos países.

En algunas filiales de Google, los ingresos provienen también de los contratos de programación firmados con la sede central de Google (por ejemplo, la filial francesa realiza un trabajo de programación para el navegador Chrome para iOS de Apple Inc.)<sup>241</sup>.

A nivel agregado, el informe presentado por Google en 2012 a la *Securities and Exchange Commission* de los Estados Unidos informó de que los ingresos brutos generados fuera de Estados Unidos fueron de 7.600 millones de dólares y que la compañía pagó impuestos extranjeros por importe de 248 millones de dólares, lo que suponía un tipo impositivo efectivo del 3,26%. Sin embargo, los beneficios que Google presentó en Estados Unidos tributaron a un tipo efectivo del 49,81%. Este alto tipo efectivo en su jurisdicción de residencia hace que Google trate de mantener el mayor tiempo posible las ganancias extranjeras fuera de los Estados Unidos. El informe también señalaba que Google mantenía aproximadamente 21.200 millones en saldos fuera de Estados Unidos<sup>242</sup>.

En América Latina, se estimaba que los ingresos de Google aproximados fueron de 3.100 millones de dólares. Su filial brasileña, que es la más grande de Google en la región, pagó aproximadamente 310 millones de dólares en impuestos; si añadimos el resto de América Latina, los impuestos totales satisfechos ascenderían a 315 millones de dólares, lo que equivaldría a un tipo efectivo de alrededor del 10%.

#### 6.3.4. Amazon

La ventaja competitiva inicial de *Amazon* como vendedor de libros por Internet se basó en no tener costes fijos de locales. La variedad actual de productos que comercializa *Amazon* a través de Internet se basa en unos bajos costes de inventario y precios, lo que

---

<sup>241</sup> S. SCHECHNER (2014), "How Google's French Tax structure works", Wall Street Journal, 8 de Octubre.

<sup>242</sup> M. JIMENEZ (2012), "Google, Apple y Microsoft pagan impuestos mínimos fuera de EE.UU." El País, 30 de enero.

supone un mayor margen. La ampliación de la venta de los libros a la música y otros productos representó una expansión horizontal basada en los principios del negocio original.

El secreto del éxito económico de *Amazon (Marketplace)* es la venta de infinidad de productos sin costes de inventario, dado que los minoristas ofrecen directamente sus productos a través de su plataforma *online*.

Posteriormente, *Amazon* empezó a ofrecer un conjunto de aplicaciones informáticas como bases de datos, herramientas de análisis, aplicación e implementación de servicios. A través de *Amazon (Web Services)* se revende la plataforma originalmente desarrollada para ofrecerla a sus clientes, logrando mayores rendimientos a escala mediante la incorporación de un volumen adicional de productos.

Como siguiente paso de diversificación, *Amazon* entró en el mercado del vídeo *online (streaming)* y la producción de contenidos, como consecuencia de que fueron descendiendo las ventas de los DVD en formato físico, mientras la demanda se trasladaba a las descargas de música.

El 40% de las ventas totales de *Amazon* se generan a nivel internacional, sin embargo, cada línea de negocio tiene diferentes implicaciones fiscales.

En el caso del comercio electrónico, la estructura de la planificación fiscal de *Amazon* tiene similitudes con Facebook: la estructura está organizada centralmente en Estados Unidos.

Las ventas a clientes extranjeros quedan a cargo de las filiales regionales. Sin embargo, desde las oficinas locales tan sólo se ofrecen servicios rutinarios a las que se les asigna una base imponible mínima, de tal modo que el país donde se produjo la venta no llega a gravar los beneficios de las transacciones allí realizadas. Por otra parte, la filial regional donde se ejecutan las ventas está ubicada en países que tienen un trato preferencial para las rentas derivadas de determinados activos intangibles, con lo que consiguen un menor tipo efectivo de tributación.

En definitiva, la estructura fiscal de *Amazon* minimiza también su contribución fiscal en el extranjero<sup>243</sup>.

#### 6.3.5. *Spotify*

En 2013 *Spotify*, cuyo objeto de negocio coincide con el de *Netflix* en la reproducción de música *online*, registró ingresos por 931 millones de dólares de los que el 91% procedía de sus suscriptores y el 9% de publicidad. La empresa operaba en 58 países y contaba con 12,5 millones de suscriptores de pago frente a los 50 millones de usuarios totales.

Cabe destacar que alrededor del 70% de sus ingresos cubrían los costes por derechos de autor.

A medida que la empresa se ha expandido a nivel mundial ha ido cambiando de estrategia fiscal para minimizar su tributación; por ejemplo, según muestran las cuentas de 2012 de su filial británica, *Spotify* sufrió unas pérdidas después de impuestos de 10,1 millones de libras, sobre unos ingresos de 87,9 millones de libras. A mediados de ese año, la compañía cambió el reconocimiento de ingresos de todas las suscripciones desde su filial del Reino Unido a otras filiales locales para minimizar la carga fiscal que tenía en Reino Unido.

La empresa *Spotify*, al igual que *Netflix*, se encuentra también afectada por iniciativas como el “impuesto Netflix” de Buenos Aires, Además, el Estado de Nueva York está considerando la introducción de un impuesto sobre los bienes digitales, cuyo fundamento es que la música digital se debe considerar como bien tangible

### 6.4. Tipos efectivos de gravamen en la fiscalidad directa en 2017

Aunque en el epígrafe 6.2, por el interés que presenta la comparativa realizada entre sectores, se han presentado los tipos efectivos de las actividades de comercio

---

<sup>243</sup> OCDE (2014), “BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy”, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm> .

electrónico correspondientes a 2014, pues fue el año en el que se realizó el estudio comparativo sectorial, consideramos conveniente hacer una breve referencia a los tipos efectivos de gravamen del comercio electrónico en la actualidad.

En el año 2017, el *Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung* (ZEW) de Mannheim, en colaboración con la Universidad de Mannheim y la firma PricewaterhouseCoopers examinaron<sup>244</sup> las condiciones de ubicación basadas en los impuestos para los modelos de negocios digitales en los estados miembros de la UE, así como en los EE. UU., Japón, Canadá, Noruega y Suiza. Este estudio ha servido de base a una de las últimas Comunicaciones de la Unión Europea<sup>245</sup> para defender la necesidad de establecer medidas a corto plazo en el ámbito de la fiscalidad directa del comercio electrónico.

El índice muestra que los factores de ubicación fiscal para los modelos comerciales digitales difieren ampliamente en comparación internacional como se muestra en la TABLA 13.

<b>TABLA 13.- Tipos efectivos de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades 2017</b>	
Irlanda	-10.32%
Italia	-8.84%
Hungría	-6.85%
Letonia	0.33%
Lituania	0.44%
Bélgica	2.28%
Croacia	5.19%
Rumania	6.62%
Chequia	7.48%
Noruega	8.02%
Suiza (Zurich)	8.39%
Chipre	8.73%
Eslovenia	9.51%

<sup>244</sup> Digital Tax Index 2017 (2017), PWC, ZEW y Universidad de Mannheim, [http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/Studie\\_Digitale\\_Geschaeftsmodelle\\_2017.pdf](http://ftp.zew.de/pub/zew-docs/gutachten/Studie_Digitale_Geschaeftsmodelle_2017.pdf)

<sup>245</sup> Comisión Europea (2017), “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo: Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital” [COM (2017) 547 final], [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/communication\\_taxation\\_digital\\_single\\_market\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_en.pdf)



<b>TABLA 13.- Tipos efectivos de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades 2017</b>	
Bulgaria	9.52%
Luxemburgo	10.76%
Reino Unido	11.11%
Portugal	11.63%
Francia	12.39%
Polonia	12.63%
<b>España</b>	<b>12.85%</b>
Malta	13.12%
Países Bajos	13.61%
Dinamarca	14.81%
Eslovaquia	15.09%
Austria	15.16%
Finlandia	15.86%
Canadá (Ontario)	16.05%
Estonia	16.27%
Grecia	16.73%
Suecia	16.93%
Alemania	22.81%
Estados Unidos (California)	22.82%
Japón	25.46%
<b>Promedio</b>	<b>10.20%</b>
<i>Fuente: Digital Tax Index 2017</i>	

## 7. CONCLUSIONES PARCIALES

El comercio electrónico es el máximo exponente de la globalización de la actividad económica y, como no podría ser de otra manera, la existencia de un mercado mundial de fácil acceso para cualquier operador, sea cual sea su tamaño, lleva a que los reguladores deban afrontar un nuevo reto que presenta muy diversos problemas y que, como hemos visto, se afrontan desde muy diversas perspectivas.

La preocupación por la elusión fiscal internacional, ha llevado al consenso en el ámbito de la OCDE de la iniciativa BEPS, que trata de establecer límites a la erosión de la base imponible de los impuestos directos a través de la planificación fiscal internacional: el objetivo es evitar la deslocalización de las bases imponibles hacia territorios de menor

o nula tributación. Los planteamientos BEPS, como hemos visto, tienen amplio consenso en la UE y, particularmente, en España, que es uno de los primeros Estados que adaptó algunas de sus disposiciones antes incluso de que se hicieran públicos los resultados de los grupos de trabajo BEPS. No parece atrevido afirmar que la principal dificultad en el enfoque BEPS es distinguir cuándo la transferencia de bases imponibles responde a motivos elusivos o se realiza con fines fraudulentos y cuándo responde a motivos de eficiencia organizativa.

Tras el estudio realizado en los anteriores epígrafes, podemos afirmar que los problemas fundamentales que afronta la imposición directa en el comercio electrónico son: la determinación de la residencia fiscal, el concepto de establecimiento permanente, la calificación de las operaciones y de las rentas obtenidas, los precios de transferencia de los intangibles y la existencia de monedas virtuales no reguladas.

En relación a la determinación de la residencia fiscal, ha quedado claro que el MCOCDE no ofrece una solución clara a la determinación de la misma en el contexto del comercio electrónico ya que los conceptos que utiliza la OCDE para la determinación de la residencia fiscal, entre el que destaca el criterio de “sede de dirección efectiva”, son de difícil determinación para algunas empresas de comercio electrónico cuyos miembros del consejo de administración se encuentran en diferentes países. Tampoco resultan válidos para el comercio electrónico otros criterios como el lugar de registro o el del lugar donde estén situados la mayoría de sus activos, debido a que en este tipo de empresas la mayoría de los activos productivos son intangibles. Del mismo modo, no ha resultado óptima la solución alternativa propuesta hace unos años por la OCDE consistente en el análisis casuístico, dejando que las autoridades competentes decidan sobre la cuestión de la residencia mediante la celebración de acuerdos amistosos, por la inseguridad jurídica que plantea a las empresas.

En los últimos años, la OCDE ha venido estudiando la posibilidad de establecer un punto de conexión a través de la denominada “presencia económica significativa” de una entidad en un Estado, aunque la utilización de este criterio presenta como principal dificultad las bases que determinarían la existencia de dicha presencia, así como el

umbral a partir del cual se podría determinar que dicha presencia es, efectivamente, significativa. Igualmente, los detractores de este criterio señalan que su establecimiento para las empresas de comercio electrónico vulneraría el principio de neutralidad de las operaciones de este tipo de empresas frente a las similares que no comerciaran a través de Internet, sino de modo tradicional.

Otro problema prioritario para la fiscalidad directa en el comercio electrónico se plantea con el concepto de establecimiento permanente. Al igual que sucedía con el concepto de residencia fiscal, el principal conflicto que plantea la definición de la OCDE es que se refiere a un “lugar fijo” donde se realizan negocios, lo que entra en conflicto con la realidad del comercio electrónico donde las ubicaciones físicas no existen o son escasas.

Quizá sea la salvaguarda de la neutralidad entre operaciones tradicionales y electrónicas la que ha llevado a que aún no se haya dado una solución óptima a la tributación de las empresas de comercio electrónico en el Impuesto sobre Sociedades. Por ello, quizá resultaría exitoso que se adoptasen unas normas específicas de tributación para las empresas de comercio electrónico, abandonando los conceptos clásicos de residencia fiscal y establecimiento permanente y asumiendo otros que se desarrollarán más extensamente en el Capítulo 4.

No creemos que el denominado impuesto compensatorio, establecido como medida temporal deba introducirse puesto que no se puede penalizar a todas las empresas de comercio electrónico porque algunos ingresos estén en la actualidad insuficientemente gravados. Adicionalmente, como señalábamos en epígrafes anteriores, en la medida en que hoy en día prácticamente todas las empresas, en mayor o menor medida son digitales, no se debería discriminar a unas respecto a otras por el hecho de que los Estados no lleguen a vislumbrar una solución definitiva para la tributación justa del comercio electrónico.

Otro problema que plantea el comercio electrónico o quizá, más que el comercio electrónico, la diferencia de criterio entre Administraciones tributarias, es la calificación de las operaciones y de las rentas obtenidas habida cuenta de la diversidad de regulaciones sobre protección de los derechos de autor. Como hemos visto, en algunos

Estados, la descarga de productos digitales tan sólo confiere los derechos de descarga, almacenamiento y ejecución del mismo, mientras que, en otros, confiere a quien los descarga el uso de los derechos de autor. Aunque existen normas de la OCDE al respecto, países como España mantienen discrepancias con su tratamiento, por lo que, dependiendo de la jurisdicción donde queden gravadas dichas rentas, el impacto fiscal resultará muy diverso. Estos conflictos sólo podrán superarse mediante una regulación internacionalmente consensuada en materia de propiedad intelectual, al menos, la relacionada con los productos digitales y los diferentes usos que de ellos se puede realizar.

También hemos visto en los epígrafes anteriores que otros ámbitos que están generando problemas son los precios de transferencia de activos intangibles entre empresas del grupo. El avance realizado con los cambios en las Directrices sobre precios de transferencia, relativas a la consideración prioritaria del fondo económico de las operaciones con intangibles frente a lo estipulado en los contratos, no parece suficiente, teniendo en cuenta la complejidad de valorar activos en sus fases de desarrollo cuando ni siquiera se tiene certeza de si el activo va a resultar comercializable.

Por otra parte, el endurecimiento previsto de las obligaciones de documentación de precios de transferencia introducirá nuevas cargas administrativas a las empresas, lo que supone un obstáculo al desarrollo del comercio electrónico.

Por último, cabe destacar la perplejidad de quienes estudiamos esta materia al contemplar la inactividad de los Estados y de los organismos internacionales ante la proliferación de monedas virtuales opacas, desreguladas y que no sirven sino para enmascarar operaciones ilícitas y escapar a la tributación de otro tipo de operaciones menos ilícitas, en la medida en que grandes plataformas de comercio electrónico están admitiendo ya el pago en este tipo de monedas como el *bitcoin*.

Creemos, en consecuencia, que el panorama de las monedas virtuales no puede quedar así, siendo necesario que se regulen, de tal modo que el mercado de moneda de Internet se supervise por alguna autoridad bancaria para que, con ello, dejen de ser refugio para

actividades ilícitas y ya no puedan utilizarse como mecanismo defraudatorio.



## CAPÍTULO 3.

# TRIBUTACIÓN INDIRECTA DE LAS EMPRESAS DE COMERCIO ELECTRÓNICO

### **CAPÍTULO 3. TRIBUTACIÓN INDIRECTA DE LAS EMPRESAS DE COMERCIO ELECTRÓNICO**

El objetivo primordial de los impuestos sobre el valor añadido, según defienden los organismos internacionales, debe ser la obtención de una base amplia de gravamen sobre el consumo final. El término consumo, según la OCDE, debe ser entendido como el consumo final de los hogares. Por tanto, en principio, sólo las personas físicas deben ser gravadas por la imposición sobre el valor añadido, como consumidores finales de los productos o servicios.

La máxima de que el IVA es un impuesto que grava el consumo final de los hogares tiene como consecuencia que las empresas no deben soportar la carga del impuesto, puesto que se considera que las empresas no son capaces, al menos en principio, de realizar consumos finales. En la práctica, si una empresa adquiere bienes materiales, inmateriales o servicios utilizados en su totalidad, o en parte, para el consumo privado de sus propietarios, los regímenes de IVA deben determinar en qué medida dicha compra ha sido realizada con un fin profesional o con el de un consumo privado.

La característica central de un sistema de IVA o de impuesto sobre ventas es el mecanismo de pago en cadena; cada empresa en la cadena de transacción participa en el proceso de control y recaudación del impuesto y paga la proporción de impuesto que recae sobre su margen, es decir, la diferencia entre el IVA soportado en sus adquisiciones y el IVA repercutido sobre sus ventas. De este modo, el impuesto recae sobre el “valor añadido” creado en cada etapa de la producción y distribución de los bienes o servicios.

Los principios de política fiscal generalmente adoptados en la Conferencia de Ottawa de 1998 son globalmente aplicables al Impuesto sobre el Valor Añadido: neutralidad, eficiencia, certeza y simplicidad, eficacia y equidad y flexibilidad.



## 1. LA PERSPECTIVA INTERNACIONAL DE LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO

Las Organizaciones Internacionales y los Gobiernos de las diferentes jurisdicciones han tratado de reaccionar ante los nuevos retos planteados a los sistemas impositivos por el comercio electrónico, también en el ámbito de la tributación indirecta.

A modo de preámbulo, cabe señalar que las reglas de tributación indirecta del comercio electrónico, establecidas internacionalmente, parten en algunas jurisdicciones de un concepto de comercio electrónico que no coincide con la definición amplia que planteábamos en el primer capítulo de comercio electrónico. En efecto, por ejemplo, en la UE se considera como comercio electrónico a efectos de la tributación indirecta, exclusivamente, las prestaciones de servicios íntegramente realizadas a través de Internet o las operaciones cuyo suministro u entrega se realiza a través de Internet excluyéndose, por tanto, otras operaciones cuya oferta y aceptación se realizan *online*, pero cuya entrega se realiza *offline*.

A diferencia de lo que sucedía respecto de la tributación directa, en este ámbito es comprensible que se haya considerado así, porque lo fundamental en la tributación indirecta es el consumo y éste no se puede producir en tanto no se produce la entrega o suministro de los bienes, de tal modo que la entrega o suministro pasa a ser el hecho relevante (imponible) a efectos tributarios, aunque la aceptación sea, como vimos, la característica fundamental de las operaciones comerciales en el ámbito mercantil. Por ello ha sido la entrega o la prestación del servicio, material o digital, las que han pasado a tener una importancia capital.

La imposición indirecta está constituida fundamentalmente por la imposición al consumo que, en los sistemas fiscales de los países occidentales, está basada en impuestos de carácter multifásico, cuyo máximo exponente es el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), en vigor en la UE o el impuesto sobre ventas en otras jurisdicciones. En los Estados Unidos, la imposición indirecta es atribuida por la Constitución a los diferentes Estados a través de los impuestos sobre ventas o "*sales tax*", que suelen caracterizarse porque se trata de impuestos sobre la venta minorista, normalmente de

recaudación única y con diferentes peculiaridades en cuanto a la determinación de las operaciones, el objeto de gravamen y la configuración, que depende del Estado que lo establece (o no).

La OCDE ha realizado en los últimos años un esfuerzo notable por avanzar en los criterios que deben regir la imposición indirecta en el ámbito del comercio electrónico.

La primera iniciativa OCDE en material de imposición indirecta surgió en 2001 del *Committee on Fiscal Affairs* de la OCDE que adoptó unas Directrices<sup>246</sup> que fueron complementadas en 2003 con unas Orientaciones<sup>247</sup>.

Años más tarde, dentro de los estudios previos que realizó la OCDE como consecuencia de la iniciativa BEPS, ya encontrábamos algunas referencias a la imposición indirecta, concretamente, en el borrador que se publicó en 2014 sobre Desafíos de la Economía Digital<sup>248</sup>, dentro del desarrollo de la Acción 1 del Plan de Acción sobre la BEPS. Una de las cuestiones abordadas en aquél documento no afectaba directamente al ámbito de la imposición indirecta; se trataba simplemente en dicho Borrador por su efecto en la imposición directa en un caso muy concreto que era el de las empresas exentas de IVA que no pueden deducirlo y que, por tanto, presentan mayores gastos deducibles a efectos del Impuesto sobre Sociedades. Otras cuestiones analizadas, sin embargo, sí que afectaban directamente a la imposición indirecta. La primera era la práctica mediante la cual todas las adquisiciones de servicios electrónicos que realiza un grupo multinacional se realizan desde una filial situada en un país donde el tipo de IVA es más bajo, para que los servicios luego resulten utilizados por las filiales de la empresa que estén situadas en otras localizaciones donde los tipos de IVA sean más elevados.

---

<sup>246</sup> OCDE (2001), “Guidelines on Consumption Taxation of Cross-Border Services and Intangible Property in the Context of E-commerce”, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/tax/consumption/2001%20E-Commerce%20Guidelines.pdf> .

<sup>247</sup> OCDE (2003), “Consumption Tax Guidance Series”, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/tax/consumption/consumptiontaxguidanceseries.htm> .

<sup>248</sup> OCDE (2014), “Public Discussion Draft - BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy”, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/ctp/tax-challenges-digital-economy-discussion-draft-march-2014.pdf> .

La segunda cuestión era el problema de la recaudación del IVA en las transacciones (B2C) que la OCDE planteaba que debería abordarse con urgencia para proteger los ingresos fiscales y para equilibrar la competencia entre los proveedores domésticos y los extranjeros.

Fue como consecuencia de ello que la OCDE inició, en diciembre de 2014, un proceso de elaboración de sus Directrices<sup>249</sup>, para incluir en ellas los aspectos relativos a los problemas B2C y, de paso, para establecer algunas disposiciones que facilitasen la aplicación de las Directrices en la práctica, como hemos visto en epígrafes anteriores.

En definitiva, puede afirmarse que las Directrices OCDE sobre IVA constituyen una actuación complementaria del Plan BEPS, que responde a la creciente preocupación de los gobiernos de todo el mundo sobre el volumen de servicios electrónicos y descargas *online* que en muchos casos escapan a la tributación, especialmente cuando este tipo de productos son adquiridos por consumidores finales a proveedores establecidos en una jurisdicción distinta.

En un contexto de fuerte crecimiento del comercio internacional de servicios, la OCDE detectó que la imposición indirecta podría distorsionar el comercio transfronterizo de servicios e intangibles y que esta situación estaba creando obstáculos a la actividad empresarial, lo que dificultaba el crecimiento económico y distorsionaba la competencia. Por ello, lanzó un proyecto para desarrollar las Directrices internacionales sobre IVA<sup>250</sup>, cuya versión inicial fue publicada en abril de 2014 y cuya versión

---

<sup>249</sup> OCDE (2014), "Discussion Drafts for Public Consultation: International VAT/GST guidelines - Guidelines on place of taxation for business-to-consumer supplies of services and intangibles - Provisions on supporting the guidelines in practice", OECD Publishing, Paris, <https://www.oecd.org/ctp/consumption/discussion-draft-oecd-international-vat-gst-guidelines.pdf> .

<sup>250</sup> OCDE (2014), "International VAT/GST Guidelines – Drafts for discussion", OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/ctp/consumption/discussion-draft-oecd-international-vat-gst-guidelines.pdf> .

consolidada definitiva se aprobó en la reunión del Foro Global sobre IVA de la OCDE, celebrada los días 5 y 6 de noviembre de 2015 en París (Francia)<sup>251</sup>.

Podemos afirmar que las circunstancias que dieron lugar al desarrollo internacional de las Directrices de IVA de la OCDE son tres:

- los problemas recaudatorios derivados de la dificultad de controlar las operaciones sobre servicios y bienes intangibles con carácter general y de comercio electrónico en particular, especialmente, las internacionales,
- los conflictos de competencia desleal entre empresas que surgen por la aplicación de normas distintas según el operador esté, o no, situado en el territorio de aplicación del impuesto y,
- las cargas administrativas para el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

A pesar de la existencia de estas Directrices, que tratan de presentar soluciones a los problemas detectados, es evidente que se trata tan sólo de un instrumento de *soft law* que deja a la opción de los Estados muchas alternativas posibles que dan lugar a una amplia disparidad en las normas de IVA sobre transacciones internacionales. La falta de coordinación de las instituciones internacionales en esta materia ha dado lugar a que, a pesar del intento armonizador, el sistema de imposición indirecta internacional siga presentando muchas disfunciones en la actualidad.

Las Directrices de la OCDE se dividen en cuatro capítulos que veremos a continuación, pues pueden considerarse los cimientos sobre los que los diferentes Estados han configurado sus normas de imposición indirecta.

## **1.1. Características generales de los impuestos sobre el valor añadido.**

### **1.1.1. Objetivo primordial de los impuestos sobre el valor añadido**

---

<sup>251</sup> OCDE (2017), "International VAT/GST Guidelines", OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/ctp/international-vat-gst-guidelines-9789264271401-en.htm> .

Según las Directrices, el objetivo primordial de los impuestos sobre el valor añadido debe ser la obtención de una base amplia sobre el consumo final; el término consumo, según la OCDE, debe ser entendido como el consumo final de los hogares. En principio, sólo las personas físicas deben ser gravadas por la imposición sobre el valor añadido. No obstante, numerosos sistemas de imposición sobre el valor añadido imponen gravamen, no sólo a las personas físicas, sino también a otras entidades que ejercen actividades no comerciales.

La idea de que el IVA es un impuesto que grava el consumo final de los hogares tiene como consecuencia que las empresas no deben soportar la carga del impuesto, lo que se concluye del hecho de que sea un impuesto sobre el consumo final. Puesto que las empresas no son hogares, no son capaces -al menos en principio- de realizar consumos finales. En la práctica, si una empresa adquiere bienes, ya sean corporales o incorporeales, o servicios utilizados en su totalidad, o en parte, para el consumo privado de sus propietarios, los regímenes de IVA deben determinar si, y en qué medida, dicha compra ha sido realizada con un fin profesional o con uno de consumo privado.

El IVA, a su vez, se distingue de otros impuestos al consumo, como puedan ser los gravámenes a la gasolina o el alcohol, que quedan fuera del ámbito de aplicación de las Directrices.

#### 1.1.2. El denominado “mecanismo del pago fraccionado” como característica central de un sistema de IVA

Propugnan las Directrices que la característica central de un sistema de IVA es el “mecanismo de pago fraccionado”, expresión a nuestro juicio poco acertada que responde más bien a la idea del pago “en cascada”, donde cada empresa en la cadena de transacción participa en el proceso de control y recaudación del impuesto y paga la proporción de impuesto que recae sobre su margen, es decir, la diferencia entre el IVA soportado en sus adquisiciones y el IVA repercutido sobre sus ventas. De este modo, el impuesto recae sobre el “valor añadido” creado en cada etapa de la producción y distribución de los bienes o servicios.

El IVA se distingue de un impuesto sobre las ventas minoristas en que este último recae sobre el consumo en una única etapa situada, generalmente, en el punto de venta final.

Esta característica central del IVA, asociada al principio fundamental según el cual la carga del impuesto no debería recaer sobre las empresas, requiere de un mecanismo que permita a las empresas deducir el impuesto pagado sobre sus compras de bienes o servicios.

Existen dos métodos destacados para la puesta en práctica del mecanismo del pago en cascada que permiten, a los sucesivos sujetos pasivos de la cadena de entregas hasta el consumidor final, deducir el IVA soportado de sus compras del IVA repercutido en sus ventas, de manera que no soporten la carga del impuesto:

- Método sustractivo indirecto (basado en las transacciones): cada operador factura IVA al tipo establecido sobre cada una de las prestaciones o entregas y remite al comprador una factura indicando el montante de IVA facturado que el comprador deducirá del IVA repercutido en sus ventas. El saldo resultante entre IVA soportado e IVA repercutido se ingresará a la Administración tributaria o recibirá su devolución de la misma, en caso de que dicha diferencia resulte negativa. Casi todas las jurisdicciones que disponen de impuestos sobre el valor añadido siguen este método.
- Método sustractivo directo (basado en las entidades): el tipo de IVA se aplicará directamente sobre una medida contable del valor añadido determinado por cada empresa deduciendo el IVA calculado sobre las compras, del IVA repercutido por las ventas.

En general, los países de la OCDE tributan en cada fase del proceso económico y autorizan la deducción del impuesto a todos los operadores, con excepción del consumidor final. Este principio confiere al IVA su principal característica: su neutralidad económica. El derecho a la deducción a través de toda la cadena de transacciones, a excepción del consumidor final, en principio, garantiza la neutralidad del impuesto sea cual sea la naturaleza del producto, la estructura de la cadena de distribución y los

medios utilizados para su producción. De este modo, según las Directrices, el IVA “transita por las empresas” para gravar únicamente al consumidor final.

### 1.1.3. IVA y transacciones internacionales: la tributación en destino

El objetivo general del IVA de gravar el consumo final, conjugado con el mecanismo del denominado “pago fraccionado”, conforma la base de los principios que rigen la aplicación del IVA a las transacciones internacionales. El desafío central de política económica en relación con la aplicación internacional del IVA es determinar si el impuesto debe ser exigido por la jurisdicción de origen o de destino.

Según la tributación en destino, el impuesto debe ser percibido únicamente sobre el consumo final que tiene lugar en la jurisdicción de destino.

Según la tributación en origen, el impuesto debe ser percibido en las diferentes jurisdicciones donde se vaya creando el valor añadido.

Según las Directrices, la principal diferencia económica entre ambos tipos de tributación es que la localización en destino sitúa a las empresas en competencia en términos de igualdad en una jurisdicción determinada, mientras que la localización en origen sitúa a los consumidores situados en diferentes jurisdicciones en pie de igualdad.

La tributación en destino, en materia de impuestos indirectos, asegura la neutralidad de las transacciones internacionales; según este principio, las exportaciones no quedan sometidas al impuesto y generan derecho a la deducción del impuesto sobre los insumos, mientras que las importaciones se gravan sobre la misma base y a los mismos tipos que las transacciones interiores. En consecuencia, el total de impuesto satisfecho por una transacción queda determinado por las reglas en vigor en la jurisdicción de consumo final, que recauda la totalidad del impuesto.

En cambio, con la tributación en origen, cada jurisdicción aplicará el IVA al valor añadido creado en su propio territorio. En un sistema fundado sobre la tributación en origen, las exportaciones se gravarían sobre la misma base y a los mismos tipos que las transacciones interiores, mientras que las importaciones generarían un crédito de IVA por el importe ya satisfecho en la jurisdicción de origen. De este modo, el total de

impuesto sobre la transacción reflejaría las características geográficas de su origen y quedaría repartido entre las diferentes jurisdicciones. Sin embargo, este enfoque chocaría con una de las características fundamentales del IVA: como impuesto sobre el consumo, la recaudación debe realizarse por la jurisdicción donde tenga lugar el consumo final. A su vez, al establecer un impuesto con diferentes tipos según las jurisdicciones donde se ha añadido valor, la tributación en origen puede tener influencia sobre la estructura económica o geográfica de la cadena de transacciones e interferir en la neutralidad de las transacciones internacionales.

Por todas estas razones, la OCDE se decanta en favor de la tributación en destino frente a la tributación en origen, tanto desde un punto de vista teórico como práctico. De hecho, la tributación en destino es la norma internacional aprobada también por las reglas de la OMC<sup>252</sup>.

Sin embargo, en la práctica, las normas de las diferentes jurisdicciones en aplicación de la tributación en destino conducen a veces a casos de doble imposición o de ausencia de tributación, lo que supone una incertidumbre tanto para las empresas como para las Administraciones tributarias.

La aplicación de la tributación en destino a las transacciones internacionales de bienes es relativamente sencilla en teoría y funciona satisfactoriamente en la práctica gracias, en gran parte, a la existencia de controles fronterizos fiscales. Cuando una transacción implica el desplazamiento de bienes de una jurisdicción a otra quedan gravados en la de destino. Los bienes exportados quedan exonerados de IVA en la jurisdicción del vendedor y el IVA sobre las importaciones se recauda generalmente al tiempo que se devengan los derechos de aduana.

---

<sup>252</sup> OMC (1994), “Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias”, [https://www.wto.org/spanish/docs\\_s/legal\\_s/24-scm.pdf](https://www.wto.org/spanish/docs_s/legal_s/24-scm.pdf). Nota al pie nº1: “De conformidad con las disposiciones del artículo XVI del GATT de 1994 (Nota al artículo XVI), y las disposiciones de los anexos I a III del presente Acuerdo, no se considerarán subvenciones la exoneración, en favor de un producto exportado, de los derechos o impuestos que graven el producto similar cuando éste se destine al consumo interno, ni la remisión de estos derechos o impuestos en cuantías que no excedan de los totales adeudados o abonados”.



Sin embargo, las Directrices apuntan que es más difícil la aplicación práctica de la tributación en destino para las transacciones internacionales de servicios o de bienes intangibles pues, por su propia naturaleza, los servicios y los bienes intangibles no pueden ser sometidos a controles fronterizos. La exoneración de las exportaciones y el gravamen de las importaciones introduce una ruptura en el mecanismo del “pago fraccionado” debido a que, en determinadas jurisdicciones, el IVA sobre las transacciones internacionales de servicios o de bienes intangibles se realiza, a falta de existencia de un mecanismo de inversión del sujeto pasivo, imponiendo al vendedor la obligación de registrarse en el país de destino para realizar el ingreso del IVA generado en la venta, lo que supone elevadas cargas administrativas para las empresas.

Adicionalmente, la diversidad de reglas existentes donde se combinan algunas basadas en la inversión del sujeto pasivo, que evitan a los vendedores tener que registrarse en todos los países donde realizan ventas, y otras que obligan al registro del operador en el Estado de destino, dan en muchas ocasiones lugar a ineficiencias en el gravamen de las transacciones internacionales, como dobles imposiciones o no imposiciones.

#### *1.1.4. Condiciones marco de Ottawa sobre fiscalidad*

La OCDE considera en sus Directrices que, a pesar de haber estado concebidos en el contexto de la imposición directa del comercio electrónico, los principios de política fiscal generalmente adoptados en la Conferencia de Ottawa de 1998, que vimos en el capítulo anterior, son globalmente aplicables a los impuestos sobre ventas. Por ello, la imposición indirecta debería salvaguardar los principios de:

- Neutralidad: la fiscalidad debería asegurar la neutralidad y la equidad entre las diferentes operaciones de comercio electrónico, así como entre las operaciones de comercio electrónico y las convencionales. Los sujetos pasivos que se encuentren en situaciones similares y que realicen transacciones similares deberían estar sometidos a niveles impositivos similares.
- Eficiencia: las cargas administrativas deberían reducirse al máximo, tanto para las empresas, como para las Administraciones tributarias.

- **Certeza y simplicidad:** las normas fiscales deberían ser claras y simples de entender para que los sujetos pasivos puedan anticipar las consecuencias fiscales de una operación: qué se grava, la fecha, el lugar y el método de cálculo del impuesto.
- **Eficacia y equidad:** la imposición debería conseguir el importe apropiado de impuesto en la fecha prevista. Deben reducirse al mínimo las posibilidades de fraude y evasión fiscales teniendo en cuenta que las contramedidas establecidas resulten proporcionadas para los riesgos incurridos.
- **Flexibilidad:** los sistemas impositivos deberían ser flexibles y dinámicos de tal modo que sigan la evolución de las técnicas y las transacciones comerciales.

## **1.2. Neutralidad fiscal en las transacciones internacionales**

Según la OCDE las directrices básicas para garantizar la neutralidad fiscal en el IVA son las siguientes:

### **1.2.1. El IVA no debería recaer sobre los negocios, salvo disposición expresa de ley.**

Aunque el IVA transita habitualmente a través de las empresas, debe ser el consumidor final y no las empresas quien soporte la carga tributaria.

Defienden las Directrices que, en las transacciones internacionales, la neutralidad del impuesto se consigue a través de la tributación en destino, lo que significa que el total de impuesto satisfecho por una transacción queda determinado por las normas en vigor en la jurisdicción de consumo y, consecuentemente, toda la recaudación recae sobre el Estado donde tiene lugar la entrega al consumidor final.

No obstante, en algunos casos las empresas extranjeras satisfacen el IVA en jurisdicciones donde no pueden recuperar el impuesto sobre sus insumos por deducción siguiendo las mismas normas que las empresas nacionales. Tal y como sucede para las empresas nacionales, las empresas extranjeras no deberían soportar la carga de IVA, salvo que tal extremo esté previsto por la legislación de dicha jurisdicción.

Sin embargo, la OCDE prevé la posibilidad de que las jurisdicciones decidan expresamente, a través de su normativa, que las empresas extranjeras resulten gravadas por el IVA. Sorprende esta posición de la OCDE en la medida en que esta opción introduciría, por el contrario, una falta de neutralidad manifiesta en las transacciones internacionales. La OCDE defiende este inciso con base en la soberanía fiscal de los Estados y tan sólo recomienda a las autoridades que, en caso de introducir previsiones normativas en este sentido, las realice de forma transparente, clara y que reduzca al máximo los costes administrativos de aplicación.

*1.2.2. Negocios en similares situaciones que realizan transacciones similares, deberían quedar sujetas a niveles similares de gravamen.*

El principal objetivo de esta segunda Directriz de la OCDE es garantizar que se apliquen niveles de imposición similares en empresas que se encuentren en situaciones similares y realicen transacciones similares, pero tan sólo en tales casos.

En consecuencia, para entender el significado de este principio es fundamental definir lo que significan las expresiones “negocios similares”, “transacciones similares” y “niveles similares de gravamen”:

- Para determinar si las empresas son “negocios similares” debe examinarse la utilización que van a realizar de los servicios o de los bienes intangibles, así como el derecho correspondiente a la deducción del impuesto, es decir, si la compra está destinada a realizar actividades imponibles, exoneradas de gravamen o destinadas al uso personal, lo que determinará el derecho, o no, a deducción del impuesto.
- Para determinar si las empresas realizan “transacciones similares” debe examinarse la calificación de la compra según las normas en vigor de la jurisdicción donde se están comparando las empresas.
- Las empresas quedan sometidas a “niveles similares de gravamen” si no soportan ninguna carga fiscal o si la carga de IVA no recuperable que soportan directamente grava una sola vez la misma compra. Sorprende también que la OCDE considere como nivel similar de gravamen, exclusivamente, a la ausencia de imposición o a la

existencia de una única no deducibilidad del IVA en una compra; sin embargo, lo que todos conocemos por “nivel similar de gravamen”, es decir, no queda contemplada por la OCDE una tributación similar de las operaciones, entendemos que por respeto a las decisiones de política fiscal de cada Estado.

1.2.3. Las reglas del IVA deberían ser establecidas de tal forma que no influyeran sobre las decisiones de negocio.

Este principio, establecido en las Directrices, busca evitar que las empresas reestructuren su cadena de transacciones o sus actividades con el objetivo de restablecer la falta de neutralidad que los sistemas fiscales de las jurisdicciones afectadas puedan provocar.

Para evitar estos efectos, las reglas de IVA deben tener en consideración a la vez: el montante de impuesto finalmente recaudado, las cargas administrativas asociadas y los costes financieros asociados al impacto del sistema de IVA sobre los flujos de tesorería.

1.2.4. Con respecto al nivel de gravamen, los negocios extranjeros no deberían encontrarse en desventaja o en ventaja en comparación con negocios domésticos en la jurisdicción donde el impuesto sea satisfecho.

Este principio se refiere a la igualdad de trato de las empresas extranjeras en relación a las empresas nacionales en una jurisdicción donde las empresas extranjeras estuvieran sometidas a IVA, al contrario que las empresas nacionales, o viceversa.

En resumen, este principio significa que:

- Las normas fiscales no deberían ser discriminatorias por el mero hecho de que una empresa sea extranjera.
- Las empresas extranjeras no deberían beneficiarse de una ventaja fiscal sobre la carga impositiva total, respecto a las empresas nacionales.
- El IVA no debería falsear la competencia entre empresas extranjeras y nacionales.

En definitiva, las empresas extranjeras no deberían soportar un IVA no recuperable si las empresas nacionales no están sometidas a las mismas normas. Disponen las Directrices

que el medio utilizado para prevenir tal efecto podría ser la aplicación de un tipo cero, de mecanismos de reembolso, etc.

Del mismo modo, la creación de una ventaja fiscal para las empresas extranjeras, en relación a las empresas nacionales de circunstancias similares, resultaría contraria a este principio.

1.2.5. Para asegurar que los negocios extranjeros no tengan problemas para recuperar el IVA, las jurisdicciones pueden elegir entre una gama de opciones para facilitarlos.

La OCDE ejemplifica con diversos métodos para evitar que las empresas extranjeras soporten un IVA no recuperable:

- Exoneración del IVA sobre sus insumos.
- Autorización del reembolso mediante un régimen específico.
- Autorización del reembolso mediante el registro en la jurisdicción.
- La transferencia de la responsabilidad fiscal a los proveedores o a los clientes registrados localmente.
- El envío de certificados de exoneración de sus compras.

Cada método tendrá sus ventajas y sus inconvenientes según las circunstancias particulares en la medida en que su efectividad se enfoque en encontrar un equilibrio entre las cargas administrativas para las empresas, por una parte, y los costes administrativos y los riesgos de fraude y evasión fiscal para las Administraciones tributarias, por otra. Incluso ciertas jurisdicciones podrían asociar diversos métodos en función de la naturaleza de las compras.

En cualquier caso, lo importante es la eficiencia de todos los mecanismos con el objetivo de asegurar la neutralidad. Por ello, la OCDE defiende que las medidas adoptadas por las jurisdicciones para proteger su base imponible deben acometerse en paralelo con el objetivo de reducir al máximo posible los costes de la disciplina fiscal, tanto para las empresas y contribuyentes como para la Administración.

1.2.6. Cuando se considere necesario cumplir con requisitos administrativos específicos para negocios extranjeros, dichos requisitos no deberían suponer una carga de cumplimiento desproporcionada o inapropiada.

Las empresas nacionales y las extranjeras se encuentran en situaciones diferentes frente a la Administración tributaria. Las empresas nacionales tienen, por lo general, un establecimiento estable desde donde ejercen sus actividades, asalariados, interlocutores locales, bancos locales y enlaces con las autoridades fiscales, a la vez que disponen de enlaces con diversas formas de identificación y registro a través de organismos locales tales como las Cámaras de Comercio o Registros Mercantiles.

Por el contrario, es menos probable que las empresas extranjeras dispongan de presencia jurídica, personal o enlaces con la comunidad local. La OCDE entiende que esta falta de implantación histórica en una jurisdicción constituye un elemento de riesgo para las Administraciones tributarias que lleva a adoptar medidas efectivas para la lucha contra el fraude y la evasión fiscal. Por tanto, la OCDE considera que pueden establecerse obligaciones administrativas específicas a los negocios extranjeros, siempre que las obligaciones estándar aplicables a las empresas nacionales no ofrezcan una protección adecuada para las diferentes jurisdicciones.

En cualquier caso, la OCDE invita a las Administraciones tributarias a recurrir a los instrumentos disponibles en el ámbito del intercambio de información y la asistencia mutua para garantizar la recaudación del impuesto.

No obstante, las Directrices señalan expresamente que cuando el ejercicio de actividades en una jurisdicción extranjera conlleva costes de disciplina fiscal suplementarios, la carga generada por las obligaciones administrativas específicas no debería ser desproporcionada o injustificada. A este respecto, la OCDE entiende que las obligaciones son desproporcionadas o injustificadas cuando son excesivas con referencia a la situación concreta o cuando no producen resultados frente al objetivo perseguido. Por ejemplo, cuando una documentación es requerida para una solicitud de devolución en el idioma propio de la jurisdicción, debería limitarse a los documentos necesarios para evaluar la validez de la solicitud; a su vez, deberían tenerse en cuenta

los retrasos necesarios para obtener una devolución y el impacto que pueden llegar a tener sobre los flujos de tesorería de la empresa.

### **1.3. Lugar de tributación en las transacciones internacionales de servicios y bienes intangibles**

El capítulo tercero de las Directrices dispone que, tal y como se defendía en el primer capítulo de las mismas, la neutralidad del IVA en el comercio internacional se alcanza generalmente mediante la aplicación de la tributación en destino. Sin embargo, como ya señalábamos, su implementación en el caso de servicios e intangibles es más compleja en relación con el comercio internacional de bienes, puesto que la característica principal de los servicios y de los bienes intangibles es que no pueden quedar sujetos a controles fronterizos, tal y como sucede con los bienes tangibles.

Las Directrices que la OCDE defiende para el establecimiento del lugar de tributación de las transacciones internacionales de servicios y de bienes intangibles son las siguientes:

#### **1.3.1. Las transacciones internacionales de servicios y bienes intangibles deberían gravarse conforme a las normas del lugar de consumo.**

En teoría, las normas relativas al lugar de tributación deberían tener en cuenta el lugar de consumo, que coincide con el lugar de utilización real de las compras realizadas entre empresas y con el lugar de consumo real de las compras realizadas por un consumidor final a una empresa.

Sin embargo, los principios que se tratarán a continuación no aseguran que la jurisdicción de destino coincida con el lugar de utilización o consumo efectivo. Esta circunstancia se debe al hecho de que el IVA debe facturarse con antelación o en el momento de la entrega y, por tanto, el proveedor desconoce en ese momento el lugar donde tendrá lugar la utilización o el consumo final de las mismas. Por ello, queremos destacar con carácter previo que en los principios de la OCDE se establece la presunción de que la utilización o el consumo final se va a realizar en la jurisdicción donde esté situado el comprador.

1.3.2. Las transacciones internacionales de servicios y bienes intangibles B2B deberían gravarse conforme a las normas del lugar donde esté situado el cliente.

Generalmente, cuando una empresa adquiere servicios o bienes intangibles a otra jurisdicción, lo hace por necesidades de su actividad. Por ello, puede considerarse que la jurisdicción donde el cliente posee una presencia comercial constituye un criterio presunto del lugar de utilización.

En virtud de esta regla general, es la jurisdicción donde el cliente está situado la que tiene derecho a gravar los servicios o bienes intangibles objeto de transacciones internacionales; las operaciones quedan exoneradas de IVA en la jurisdicción del proveedor, quien conserva el derecho de recuperar la totalidad de los impuestos que hayan gravado los insumos utilizados para efectuar sus ventas internacionales.

No obstante, se trata de una regla general para las operaciones B2B que, como veremos más adelante, queda sometida al cumplimiento de otros requisitos.

1.3.3. En transacciones B2B, la identidad del cliente queda determinada en referencia al acuerdo comercial.

Los acuerdos comerciales incluyen elementos que permiten identificar a las partes en una transacción, así como los derechos y obligaciones inherentes a ella. Sin embargo, en la aplicación de las Directrices de IVA de la OCDE, el término “acuerdo comercial” no se restringe a la noción de contrato, como veremos a continuación.

Los elementos constitutivos del acuerdo comercial pueden figurar en múltiples documentos: comunicaciones comerciales, hojas de encargo, facturas, instrumentos de pago y albaranes de entrega. Así, para la interpretación de estas Directrices, un acuerdo comercial no quedará limitado a un documento escrito, sino que existirán elementos probatorios del mismo en conversaciones telefónicas, correos electrónicos, pagos en línea y otras formas que puedan ir desarrollándose a medida que las nuevas tecnologías continúen su desarrollo.



1.3.4. En transacciones B2B, cuando el cliente posea establecimientos en diferentes jurisdicciones, la operación debería gravarse en la jurisdicción donde esté situado el establecimiento que va a utilizar el servicio o el bien intangible

Las jurisdicciones actualmente utilizan diversos métodos para definir el establecimiento del cliente que debe ser considerado que utiliza un servicio o un bien intangible. Se pueden distinguir tres categorías de métodos:

- Método de utilización directa: se enfoca en el establecimiento que utiliza el servicio o el bien intangible.
- Método del suministro: se enfoca en el establecimiento donde se ha suministrado el servicio o el bien intangible.
- Método de la re-facturación; se enfoca sobre el establecimiento que utiliza el servicio o el bien intangible con base en los acuerdos internos de re-facturación, de acuerdo a las normas del Estado relativas al Impuesto sobre Sociedades, a la contabilidad o a otras obligaciones reglamentarias.

Cada uno de estos métodos tiene como finalidad que el derecho a gravar los servicios o los bienes intangibles recaiga sobre la jurisdicción donde esté situado el cliente que los utilice. Las Directrices no señalan ninguno de ellos como prioritario ni excluyen otros posibles métodos alternativos. Cada método presenta ventajas particulares en circunstancias concretas; tampoco se excluye la posibilidad de utilizar concurrentemente varios de los métodos en función de la información que posean el proveedor y el cliente. Según la OCDE, deben ser las diferentes jurisdicciones quienes decidan el método o métodos a adoptar de acuerdo a sus prácticas habituales.

En conclusión, cualquier método utilizado debe:

- Tener en cuenta que el derecho a gravar los servicios o los bienes intangibles debe recaer sobre la jurisdicción donde se sitúe el establecimiento del cliente que los utilice.

- Asegurar un justo equilibrio entre los intereses de las empresas y los de las Administraciones tributarias.

1.3.5. Requisitos para que las transacciones B2C queden gravadas en la jurisdicción donde se consume

Para que las transacciones B2C de servicios o bienes incorporeales queden gravadas en la jurisdicción donde se consumen es necesario que se cumplan los siguientes requisitos:

- Sean materialmente ejecutadas en un lugar fácilmente identificable.
- Sean habitualmente consumidas en el momento y lugar donde sean materialmente ejecutadas.
- Requieran habitualmente la presencia material de la persona que ejecuta la prestación y la del consumidor de los servicios o bienes intangibles en el momento y en el lugar donde dichos servicios o bienes corporales son materialmente ejecutados.

1.3.6. Prioridad de la jurisdicción de residencia habitual del cliente para el gravamen de las transacciones B2C

Existen ciertos servicios y entregas de bienes intangibles en los que no se cumplen los requisitos previstos en el apartado anterior: servicios de asesoramiento, de contabilidad, jurídicos, financieros y de seguros, alquiler a largo plazo de bienes inmuebles, servicios de difusión y telecomunicación, software en línea y actualizaciones, suministro de películas, programas de televisión, música, etc., almacenamiento de bases de datos, juegos en línea, etc.

En tales casos, las Directrices de la OCDE prevén que el lugar de consumo será el de la residencia habitual del cliente.

1.3.7. Requisitos para que el gravamen de las transacciones quede sometido a un criterio distinto al de la localización del cliente

El derecho a gravar las transacciones internacionales de servicios o bienes intangibles entre empresas (B2B) podrá atribuirse mediante otros criterios distintos de la localización del cliente siempre que se cumplan los dos requisitos siguientes:

- Cuando la atribución del derecho a gravar con referencia a la localización del cliente no conduzca a un resultado apropiado conforme a los criterios de neutralidad, eficiencia en materia de disciplina fiscal y de administración, certeza y simplicidad, eficacia y equidad.
- Cuando un criterio distinto de la localización del cliente conduzca a un resultado significativamente mejor bajo el ámbito de los anteriores criterios.

Del mismo modo, las Directrices establecen que el derecho a gravar las transacciones internacionales de servicios y bienes intangibles entre empresas y consumidores (B2C) podrá atribuirse mediante un criterio distinto del lugar de la ejecución material y de la residencia habitual cuando se cumplan las condiciones establecidas en el párrafo anterior.

1.3.8. Las transacciones de servicios y bienes intangibles relacionados con bienes inmobiliarios pueden gravarse en la jurisdicción donde esté situado dicho bien

Cuando los servicios y bienes intangibles objeto de transacciones internacionales estén directamente relacionados con un bien inmueble, pueden existir circunstancias en las que resulte apropiado aplicar una regla específica que atribuya el derecho a gravar a la jurisdicción donde esté situado el bien.

Según la OCDE, puede considerarse que una transacción está directamente relacionada con un bien inmueble en los siguientes casos:

- Transmisión, venta, alquiler, derecho de uso, derecho de ocupación, usufructo o explotación de un bien inmueble.
- Prestaciones de servicios materialmente realizadas sobre el bien inmueble como, por ejemplo, la construcción, la reforma o el mantenimiento del bien inmueble.

#### 1.4. El tratamiento fiscal de las monedas virtuales

La existencia de monedas virtuales también ha planteado en el ámbito de la tributación indirecta una gran polémica, desde su creación, debido a que obviamente no se había previsto la existencia de monedas no respaldadas por ninguna autoridad bancaria ni opacas, en las diferentes normativas sobre impuestos indirectos.

Adicionalmente, desde su aparición, la doctrina de las diferentes jurisdicciones ha sido divergente, lo que ha dado lugar a no pocos problemas prácticos.

Desde el punto de vista de la tributación indirecta, por una parte, existen divergencias respecto de la consideración de las monedas virtuales como entregas de bienes o como prestaciones de servicios y, por otra, sobre si la naturaleza de la transacción correspondería a un medio de pago (equiparable a los cheques o efectos) o a un intercambio de divisas.

En Canadá, por ejemplo, se entiende que las monedas virtuales son una mercancía más y que, por tanto, la compraventa de monedas virtuales debe tener el tratamiento fiscal de una permuta a efectos del impuesto sobre ventas.

Por su parte el FinCEN aprobó una Guía<sup>253</sup> en la que precisaba que el dinero virtual debía tratarse como una divisa extranjera en Estados Unidos. Sin embargo, cabe señalar que el criterio en Estados Unidos no está claro en el ámbito de la fiscalidad indirecta puesto que, el 18 de septiembre de 2015, la *Commodity Futures Trading Commission*, el órgano regulador estadounidense del comercio de futuros de mercancías, decidió considerar la moneda virtual oficialmente como “un bien con el que se comercia”, es decir, una “materia prima” o mercancía al mismo nivel que el trigo, el oro, el café y el petróleo.

Estas diferencias son clave para la tributación indirecta puesto que, si la entrega de monedas virtuales se equipara a la de una mercancía estaríamos ante una operación gravada por IVA o por el correspondiente impuesto sobre ventas, cuya base imponible sería el valor de mercado de los bienes o servicios que se reciben a cambio; sin embargo,

---

<sup>253</sup> FinCEN (2013), “Application of FinCEN's Regulations to Persons Administering, Exchanging, or Using Virtual Currencies”.

si las criptomonedas se equiparan a una moneda extranjera estaríamos ante una operación no sujeta a IVA, por tratarse de una operación financiera de cambio de divisas.

Afortunadamente, en Europa la cuestión se zanjó en 2015: la Sentencia del TJUE, de 22 de octubre de 2015<sup>254</sup>, considera que la compraventa de bitcoins es una operación exenta de IVA, puesto que se trata de una prestación de servicios consistente en un intercambio de divisas.

La Sentencia tiene origen en un asunto planteado por una empresa sueca cuyo objeto social era la compra y venta de bitcoins a través de un sitio web. Por una parte, la empresa adquiriría bitcoins directamente tanto a particulares como a otras empresas, si bien también existía una plataforma de venta internacional donde la empresa pretendía vender los bitcoins comprados también tanto a particulares como a empresas e, incluso, la empresa se reservaría el derecho de almacenar parte de los bitcoins adquiridos que, posteriormente, podría sacar a la venta.

El precio del bitcoin establecido por la empresa se determinaría en función del precio de una moneda en una bolsa de divisas de referencia, añadiéndole cierto porcentaje. La diferencia entre el precio de compra y el precio de venta sería el beneficio de la empresa.

Antes de emprender la actividad, la empresa solicitó al *Skatterättsnämnd* (Comisión de Derecho Fiscal de Suecia) un dictamen, para tener claro si debía existir IVA en las compraventas de bitcoins previstas.

El dictamen previo emanado del *Skatterättsnämnd* estimó que la compraventa de bitcoins constituía una prestación de servicios a título oneroso, pero que estaría exenta del impuesto porque los bitcoins tenían la consideración de medio de pago de igual modo que cualquier otro medio de pago legal. Sin embargo, la Administración tributaria

---

<sup>254</sup> Tribunal de Justicia de la Unión Europea (2015), Sentencia “Skatteverket / David Hedqvist”, Asunto C-264/14 [ECLI:EU:C:2015:718]

sueca interpuso un recurso contra dicho dictamen previo, por no estar de acuerdo con sus conclusiones.

Cuando el asunto llegó al *Högsta Förvaltningsdomstol* (Tribunal Supremo Administrativo Sueco) se remitieron dos cuestiones prejudiciales al TJUE.

La primera se refería a si el cambio de divisas virtuales por divisas tradicionales y a la inversa constituían prestaciones de servicios a título oneroso.

Respecto de esta cuestión, el Tribunal refrendó las conclusiones presentadas por el Abogado General que, a su vez, se basaban en la analogía con un caso ya resuelto por una Sentencia<sup>255</sup> en la que el TJUE defendía que la transmisión de divisas de curso legal no era ni una entrega de bienes ni una prestación de servicios, ya que las divisas eran un medio legal de pago. Según el TJUE, la posesión de bitcoins debía ser tratada, a los efectos del hecho imponible del IVA, del mismo modo que los medios legales de pago ya que, a diferencia de otras mercancías, como por ejemplo el oro, no tenían ninguna otra posibilidad de uso más que la de medio de pago, ya que en sí mismos no se consumían ni se utilizaban como bienes.

Además, el TJUE afirmaba que, aunque los bitcoins no estuvieran legalmente garantizados ni supervisados, a efectos del IVA cumplían la misma función que los medios legales de pago de manera que, conforme al principio de neutralidad fiscal en su concreción como principio de igualdad de trato, deberían ser tratados de igual modo, tal y como ya la jurisprudencia comunitaria estableció con otros medios de pago no legales como los bonos con valor nominal<sup>256</sup> o como los vales o puntos para su posterior utilización<sup>257</sup>.

---

<sup>255</sup> Tribunal de Justicia de la Unión Europea (1998), Sentencia *First National Bank of Chicago* (C-172/96, EU:C:1998:354).

<sup>256</sup> Tribunal de Justicia de la Unión Europea (1996), Sentencia *Argos Distributors* (C-288/94, EU:C:1996:398).

<sup>257</sup> Tribunal de Justicia de la Unión Europea (2010), Sentencia *MacDonald Resorts* (C-270/09, EU:C:2010:780).

Una vez caracterizados los bitcoins como medios de pago a efectos de IVA, el TJUE señaló que la compraventa de los mismos no podía conceptuarse como entrega de bienes puesto que esta caracterización solo era aplicable a los bienes corporales y que, obviamente, el bitcoin no lo era ni desde el punto de vista de la dogmática civilista, puesto que se trataba de un bien incorporeal, ni desde el punto de vista de la dogmática fiscal, puesto que era un medio de pago.

En consecuencia, el TJUE concluyó que las operaciones que consistían en un intercambio de distintos medios de pago no estaban comprendidas en el concepto de entrega de bienes y que, por tanto, constituían prestaciones de servicios.

Respecto del carácter oneroso, o no, de la prestación de servicios, el TJUE señalaba que para que una prestación de servicios se efectuase a título oneroso y, por consiguiente, resultara sujeta al IVA, era necesario que existiera una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida por el sujeto pasivo. En el asunto presentado, se evidenciaba la existencia de relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, ya que las partes se comprometían recíprocamente a entregar ciertos importes en una determinada divisa y a recibir su contravalor en bitcoins, o viceversa: a cambio de esa prestación de servicios se recibiría una contrapartida equivalente al margen incluido en el cálculo de los tipos de cambio.

En conclusión, el TJUE determinó que la compraventa de bitcoins era una prestación de servicios a título oneroso.

La segunda de las cuestiones planteadas ante el TJUE por el *Högsta Förvaltningsdomstol* fue si las operaciones de cambio de bitcoins por dinero de curso legal estaban exentas del IVA.

Para determinar si las operaciones de cambio de bitcoins estaban exentas de IVA el TJUE analizó, una a una, las exenciones establecidas en la normativa del IVA que pudieran resultar de aplicación.

Respecto de la exención aplicable a los depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, el TJUE determinó que se aplicaba a

instrumentos jurídicos derivados de las divisas, pero no a las propias divisas. Según el TJUE, en el caso analizado no se trataba de intercambios de derechos sobre bitcoins, sino de los propios bitcoins; por tanto, no era posible considerarlos ni una cuenta corriente ni un depósito de fondos, ni un pago, ni tampoco un giro. Por otra parte, señaló el TJUE que, a diferencia de los créditos, cheques y otros efectos comerciales, el bitcoin constituía un medio de pago directo entre los operadores que la aceptaban y no un instrumento jurídico derivado de aquellos. En consecuencia, esta exención tampoco resultaría de aplicación.

También estudió el TJUE la posible equiparación del bitcoin a las acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos valores, a efectos de su exención. Sin embargo, el TJUE determinó que el bitcoin no era ni un título que conferiera un derecho de propiedad sobre personas jurídicas, ni tampoco un título que atribuyera un crédito reclamable frente a un emisor, dado que no existía emisor, por lo que esta exención tampoco resultaría de aplicación.

En definitiva, el TJUE determinó que al ser el bitcoin un medio de pago debería quedar exento del mismo modo que lo están las divisas, los billetes de banco y las monedas que sean medios legales de pago, en aras del principio de neutralidad con respecto a otros medios de pago.

### **1.5. La cooperación mutua y los mecanismos de reducción de conflictos**

El último capítulo de las Directrices OCDE sobre IVA incide en los mecanismos de cooperación entre las Administraciones tributarias, como instrumentos para solventar las discrepancias interpretativas surgidas de la aplicación de los principios enunciados en los capítulos anteriores.

Los principales mecanismos de la OCDE existentes en materia de cooperación mutua, intercambio de información y otras formas de asistencia mutua pueden ayudar a las administraciones fiscales en la interpretación y aplicación coherente de las Directrices, a la vez que pueden reducir la potencial doble imposición o no imposición involuntaria



y los litigios por razón de interpretaciones divergentes. Estos mecanismos son los siguientes:

- Cooperación multilateral: la Convención sobre asistencia administrativa mutua en materia fiscal, desarrollada conjuntamente por la OCDE y el Consejo de Europa en 1988 y enmendada por el Protocolo en 2010<sup>258</sup>, prevé todas las formas posibles de cooperación administrativa respecto de la recaudación impositiva con el objetivo de combatir el fraude y la evasión fiscales. La Convención se abrió a todos los países a partir de 2011 y engloba cualquier impuesto.
- Cooperación bilateral: el MCOCDE trata, en su artículo 26, del intercambio de información. Su alcance no se limita a los impuestos cubiertos por el MCOCDE, sino que también alcanza al intercambio de información en materia de IVA. Los países que han adoptado un CDI con base en el MCOCDE y que contenga un artículo sobre el intercambio de información basado el artículo 26 disponen de un instrumento importante para la cooperación y el desarrollo de soluciones a los problemas de interpretación de las Directrices.

La OCDE también ha desarrollado el Modelo de Convenio para el intercambio de información en materia fiscal<sup>259</sup> con el objetivo de promover la cooperación internacional en materia fiscal para el intercambio de información. A pesar de no ser un instrumento jurídico vinculante, contiene dos modelos para los Acuerdos sobre intercambio de información: una versión multilateral y una bilateral.

Finalmente cabe destacar que el último capítulo de las Directrices también incluye unas definiciones de lo que se considera fraude y evasión fiscales en el IVA:

- Fraude fiscal: acuerdos ilegales o que pretenden evitar el pago del impuesto de tal modo que el contribuyente paga menos impuestos, sin revelar su renta o cualquier

---

<sup>258</sup> OCDE (2010), “Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal”, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/48094024.pdf> .

<sup>259</sup> OCDE (2002), “Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria”, OECD Publishing, Paris, <http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/37975122.pdf> .

otra información a las autoridades fiscales. El fraude en el caso del IVA podría incluir, por tanto, los casos de falsificación o eliminación de pruebas, así como la presentación de declaraciones falsas que busquen un impago del impuesto o la solicitud de devoluciones inapropiadas.

- Evasión fiscal: estructuración de las operaciones de un contribuyente que se realiza conforme a normas legales pero que está destinada a reducir su obligación de pago del impuesto y, por tanto, queda en contradicción con el espíritu de las normas que lo rigen. La evasión fiscal en IVA podría incluir situaciones que conlleven una ventaja contraria a la intención de la ley como, por ejemplo, el hecho de que las transacciones hayan sido realizadas única o principalmente para evitar el pago del IVA y que dichas transacciones resulten artificiales, poco naturales o sin substancia económica.

## **2. EL ENFOQUE DE LA UNIÓN EUROPEA SOBRE LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA**

### **2.1. Principios de fiscalidad indirecta del comercio electrónico en la Unión Europea**

Quizá uno de los ámbitos en el que se ha producido una mayor adaptación y evolución de la fiscalidad indirecta al comercio electrónico es en el comunitario, mediante sucesivas modificaciones del IVA aplicable a este tipo de operaciones.

Ya en el año 1996, la Comisión Europea publicó el Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios<sup>260</sup> sobre el que cabe destacar las conclusiones a las que llegó el Comité Económico y Social de las Comunidades donde se afirmaba que, con el

---

<sup>260</sup> Comisión Europea (1996), “La fiscalidad en la unión europea - Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios” [COM (96) 546 final], [http://aei.pitt.edu/38300/1/COM\\_\(96\)\\_546\\_final.pdf](http://aei.pitt.edu/38300/1/COM_(96)_546_final.pdf) .

crecimiento de los servicios fronterizos, las nuevas tecnologías están siendo usadas para cambiar las rentas gravables a lugares situados fuera de la estructura del sistema IVA<sup>261</sup>. Así, según el Comité Económico y Social europeo: *“Las diferencias entre los tipos nacionales de IVA ofrecen más argumentos para la evasión fiscal. La reducción de controles en los movimientos fronterizos de bienes produce pérdidas sustanciales de IVA, no sólo en los presupuestos de los Estados miembros, sino también en el de la propia Unión Europea”*.

En 1997 la Comunicación de la Comisión sobre comercio electrónico<sup>262</sup> reconocía que el comercio electrónico, basado en el tratamiento electrónico y la transmisión de datos, abarcaba actividades muy diversas que iban desde el intercambio de bienes y servicios a la entrega en línea de información digital, pasando por la transferencia electrónica de fondos, la actividad bursátil, la contratación pública, etc. y que dichas actividades podían clasificarse, como ya se señaló en el primer capítulo, en dos categorías:

- el comercio electrónico indirecto, o sea, el pedido electrónico de bienes tangibles cuya entrega debe realizarse físicamente, que depende de factores externos tales como la eficacia del sistema de transporte y de los servicios de correos, y
- el comercio electrónico directo, es decir, el pedido en línea, el pago y la entrega de bienes y servicios intangibles tales como los programas informáticos o productos de ocio.

La Comunicación analizaba el comercio electrónico en el contexto internacional y subrayaba la necesidad de compatibilizar el comercio electrónico con los compromisos contraídos en el marco de la OMC, así como la necesidad de hacer frente al problema

---

<sup>261</sup> J. CALVO VERGEZ (2010), “La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico”, *Crónica Tributaria* nº 135/2010, pgs. 29 a 86.

<sup>262</sup> Comisión Europea (1997), “Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones - Iniciativa europea de comercio electrónico” [COM (97) 157 final], <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=LEGISSUM:I32101> .

de la aparición de la delincuencia cibernética, a fin de reforzar la confianza en el comercio electrónico transnacional.

A su vez, la Comisión indicaba que: "*Para hacer posible que se desarrolle el comercio electrónico, es vital que los sistemas impositivos aporten seguridad jurídica (de manera que las obligaciones tributarias sean claras, transparentes y previsibles) y neutralidad fiscal (de manera que no se impongan a estas nuevas actividades cargas más onerosas que las que gravan el comercio tradicional)*". También afirmaba que el IVA, a diferencia de cualquier nuevo tipo de impuesto, resultaba tan adecuado para el comercio electrónico como para transacciones comerciales efectuadas de manera "*más tradicional*".

Con posterioridad, en la Comunicación sobre Comercio Electrónico y Fiscalidad Indirecta<sup>263</sup>, cuyo objeto fue preparar la contribución sobre la fiscalidad indirecta de la UE y los Estados miembros en la Conferencia de la OCDE, celebrada en Ottawa (Canadá) en octubre de 1998, la Comisión desarrolló seis Directrices que deberían regir las modificaciones que se operaran a futuro en la fiscalidad indirecta, si bien cabe señalar que en aquél momento aún mantenía su compromiso de introducir un sistema común de IVA basado en la imposición en origen y con un único país de identificación, en el que el sujeto pasivo pudiera liquidar y deducir el impuesto correspondiente a todas sus operaciones IVA comunitarias:

- Directriz 1 - Ausencia de nuevos impuestos: en el ámbito de la fiscalidad indirecta, deben concentrarse todos los esfuerzos en la adaptación de los impuestos existentes, y más concretamente del IVA, al desarrollo del comercio electrónico. En consecuencia, no se contemplarán impuestos nuevos o adicionales.
- Directriz 2 - La transmisión electrónica en tanto que servicio: una operación consistente en poner a disposición del destinatario un producto en formato digital a

---

<sup>263</sup> Comisión Europea (1998), "Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social - Comercio electrónico y fiscalidad indirecta" [COM (98) 374 final], <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=COM:1998:0374:FIN> .

través de una red electrónica debe considerarse, a efectos de IVA, una prestación de servicios.

- Directriz 3 - Garantizar la neutralidad: el sistema de IVA comunitario garantizará que los servicios prestados mediante comercio electrónico u otra forma, destinados al consumo en la UE, se graven dentro de la UE independientemente de su origen y que esos mismos servicios destinados al consumo fuera de la UE no estén sujetos al IVA en la UE, si bien el IVA soportado en su producción dará derecho a deducción.

Esta Directriz supondría un cambio fundamental en la regulación del IVA puesto que, hasta entonces, los servicios prestados por empresas no situadas en el territorio de aplicación del impuesto a particulares comunitarios no estaban sujetos al IVA. Según la Comisión, la ausencia de imposición en caso de que el aumento previsto de estos servicios alcanzase un nivel económicamente significativo, generaría una competencia desleal para aquellos agentes comunitarios que ya estaban obligados a gravar sus prestaciones de servicios destinadas al consumo de particulares comunitarios.

Sostenía además la Comisión que, de la misma manera y debido al hecho de que muchos servicios por Internet estaban sujetos a impuestos en el lugar de origen, las empresas comunitarias debían pagar IVA sobre todos los servicios que suministraban a países no comunitarios, mientras que los suministros procedentes de países no comunitarios a la Comunidad no estaban gravados, lo cual constituía claramente una doble desventaja competitiva para las empresas comunitarias.

- Directriz 4 - Facilitar el cumplimiento: el cumplimiento en el ámbito del comercio electrónico debe ser lo más fácil y simple posible para todos los operadores.
- Directriz 5 - Garantizar el control y el cumplimiento: el sistema impositivo y los mecanismos para el control del mismo deben garantizar que pueda aplicarse el impuesto a las prestaciones de servicios realizadas por vía electrónica y cuyos destinatarios sean tanto empresas como particulares establecidos dentro de la UE.

- Directriz 6 - Facilitar la administración de los impuestos: la facturación sin soporte papel será una de las características de la facturación electrónica<sup>264</sup> y debe autorizarse, a efectos de IVA, en las transacciones realizadas dentro de la UE. No obstante, al fijar condiciones uniformes para la facturación electrónica<sup>265</sup> en la UE deben preservarse los intereses legítimos de los Estados miembros, estableciendo medios suficientes para el control y la prevención de abusos. Del mismo modo, debe concederse prioridad a la creación de un marco de cooperación entre los Estados de la UE y otros países, a fin de garantizar que se establezcan, en el ámbito internacional, condiciones equivalentes a las previstas en la UE para la facturación electrónica.

Esta Directriz estableció también que las Administraciones tributarias deberían facilitar a los agentes que recurran al comercio electrónico el cumplimiento de sus obligaciones fiscales por medio de declaraciones y liquidaciones de IVA electrónicas.

Sin embargo, tal y como señala algún autor<sup>266</sup>, la Comisión no abordó el problema de la contratación electrónica globalmente, es decir, tomando igualmente en consideración la contratación electrónica de bienes y servicios que no circulan por la Red, lo que únicamente solucionaba parcialmente el problema.

De este modo es destacable que, desde los orígenes, la UE sólo ha contemplado normas especiales en el IVA de los servicios prestados por vía electrónica (que incluyen la entrega de bienes digitales), dejando de lado la fiscalidad indirecta de las compraventas de productos materiales a través de Internet que, como veremos más adelante, siguen

---

<sup>264</sup> J.J. MARTOS GARCÍA (2011), “La necesaria revisión del régimen jurídico de la factura electrónica como consecuencia de la Directiva 2010/45/UE”. Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, nº 22, 2011, págs. 13 a 28

<sup>265</sup> J.J. MARTOS GARCÍA (2011), “La integridad del contenido y la autenticidad de origen en la transmisión o puesta a disposición de la factura”. Revista de Internet, Derecho y Política nº12 de 2011, Universidad Oberta de Cataluña, pgs. 85 a 94.

<sup>266</sup> J. CALVO VERGEZ (2010), “La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico”, Crónica Tributaria nº 135/2010, pgs. 29 a 86.

las reglas generales de cualquier venta a distancia de productos, como puedan ser las ventas por catálogo.

A su vez, la Comisión optó en esta Comunicación por no abordar, al menos directamente, los futuros cambios en el IVA dentro del mercado interior ya que, a su juicio: *“En la fase actual, con una tecnología del comercio electrónico todavía en desarrollo y sin que estén claras las pautas que seguirán las transacciones, no es necesario ni posible modificar el actual régimen fiscal”*.

Cabe destacar que en la Conferencia de Ottawa, el Gobierno de Estados Unidos se opuso a la propuesta formulada por la Comisión Europea relativa a que los bienes y servicios prestados mediante comercio electrónico y destinados al consumo en la UE, se gravaran dentro de la UE con independencia de su origen, al considerar que la misma podía obstaculizar el crecimiento del comercio electrónico, ya que obligaba a las empresas norteamericanas que operasen en Europa a registrarse en la UE y a gravar con IVA a sus compradores europeos.

Una vez celebrada la Conferencia de Ottawa, en la Resolución conjunta aprobada se precisaba que debería alcanzarse en el ámbito del comercio electrónico un nivel de identificación e información del contribuyente equivalente al exigido en el comercio convencional, al margen de que para conseguirlo resultara necesario emplear métodos de carácter diverso. Así, en alusión directa a los impuestos sobre el consumo, señalaba la OCDE que la mejor opción era el gravamen en el lugar de consumo, no debiendo tratarse a los productos digitalizados como bienes, sino como servicios, en línea con la Directriz propuesta por la UE.

## **2.2. Régimen especial del comercio electrónico en la Unión Europea**

A pesar de los avances realizados en el estudio de los problemas que planteaba la tributación indirecta en el ámbito del comercio electrónico, no fue adaptada la regulación del IVA al comercio electrónico en la UE hasta febrero de 2002, en que se

aprobó la Directiva 2002/38/CE<sup>267</sup> relativa a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica.

La Directiva fue posteriormente objeto de desarrollo a través del Reglamento (CE) núm. 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido y del Reglamento (CE) núm. 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005, por el que se establecen medidas de ejecución de la Directiva 77/388/CEE, relativa al sistema común del IVA.

Cabe destacar que, inicialmente, algún Estado miembro planteó la posibilidad de implantar una moratoria sobre la imposición del comercio electrónico, a la espera de que se produjese la adopción de un futuro acuerdo internacional de alcance global sobre la materia. Sin embargo, dicha posibilidad terminó siendo rechazada durante el proceso de negociación de la Directiva 2002/38/CE.

Algunos autores<sup>268</sup> consideran que fueron varias las circunstancias que condujeron al Consejo de la UE a la adopción de esta Directiva. En primer lugar, las disposiciones tradicionales existentes en materia de IVA impedían gravar de manera adecuada aquellos servicios prestados por vía electrónica que eran consumidos dentro de la UE, no haciendo frente a todas las distorsiones de la libre competencia que se originaban en este ámbito comercial; además resultaba necesario garantizar, en aras a lograr un buen funcionamiento del mercado interior y de la eliminación de las distorsiones existentes, que los servicios prestados por vía electrónica quedaran sometidos a gravamen en la UE siempre y cuando hubieran sido prestados con carácter oneroso y resultaran consumidos por clientes dentro del territorio comunitario, no estando en cambio sujetos a imposición en el supuesto de que fuesen consumidos fuera del mismo. Y, para

---

<sup>267</sup> Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica, DOUE nº L 128, de 15/05/2002, <https://www.boe.es/doue/2002/128/L00041-00044.pdf>

<sup>268</sup> J.M. DE BUNES IBARRA y F.J. SÁNCHEZ GALLARDO (2003), “La Directiva 2002/38/CE, de 7 de mayo, sobre tributación en el IVA de ciertas prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica”, Impuestos nº 2, 2003, págs. 295-343.



ello, se hacía necesaria una actualización de las reglas relativas al lugar de imposición de dichos servicios.

### 2.2.1. Reglas del régimen especial del comercio electrónico

Atendiendo a la tributación en destino, los servicios prestados por vía electrónica desde países terceros a personas establecidas en el territorio de aplicación del IVA o a partir de éste a destinatarios establecidos en terceros países debían, según la Directiva sujetarse a gravamen en el lugar de establecimiento del destinatario de los mismos. Para ello, se aprobaron las siguientes reglas:

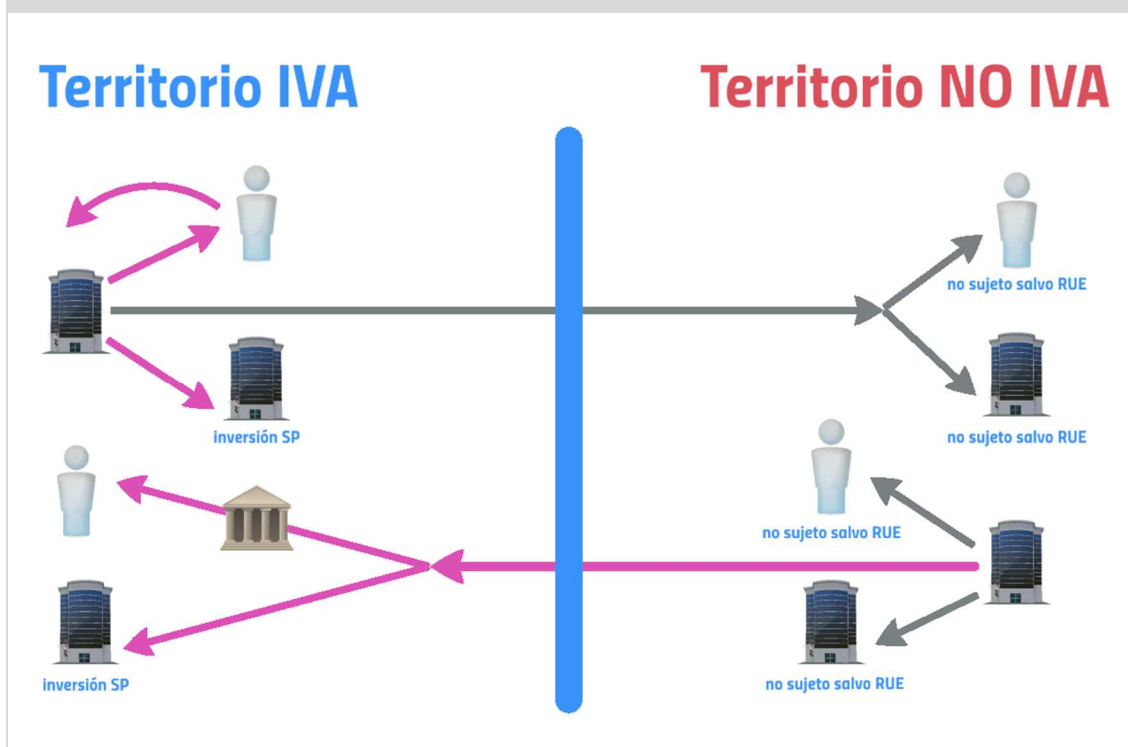
- Los servicios prestados por un empresario o profesional establecido dentro del territorio de aplicación del IVA, quedarían sujetos a IVA en el Estado miembro de destino, si el destinatario fuese otro empresario o profesional situado dentro del territorio de aplicación del impuesto (B2B), adquiriendo la condición de sujeto pasivo el empresario destinatario del servicio, por inversión.
- Los servicios prestados por un empresario o profesional establecido dentro del territorio de aplicación del IVA, quedarían sujetos a IVA en el Estado miembro de origen, si el destinatario fuese un consumidor final situado dentro del territorio de aplicación del impuesto (B2C), siendo sujeto pasivo el empresario prestador del servicio
- Los servicios prestados por un empresario o profesional establecido dentro del territorio de aplicación del IVA no quedarían sujetos al IVA comunitario si el destinatario fuese un empresario, un profesional (B2B) o un consumidor final (B2C) situado en un tercer país no perteneciente al territorio de aplicación del IVA, produciéndose la imposición en el Estado de consumo.
- Los servicios prestados por un empresario o profesional establecido en un tercer país quedarían sujetos a IVA en el Estado miembro de destino, tanto si el destinatario fuese otro empresario o profesional (B2B) o un consumidor final (B2C) situado dentro del territorio de aplicación del impuesto, adquiriendo la condición de sujeto pasivo el empresario destinatario del servicio por inversión en el primer

caso (B2B) y el empresario o profesional prestador del servicio en el segundo caso (B2C).

- Los servicios prestados por un empresario o profesional establecido en un tercer país no quedarían sujetos a IVA cuando el destinatario fuese otro empresario o profesional (B2B) o un consumidor final (B2C) situado en un tercer país que no perteneciera al territorio de aplicación del impuesto, produciéndose la imposición en el Estado de consumo.

El establecimiento de las obligaciones como sujetos pasivos del IVA a los operadores de países terceros cuando el destinatario de la operación era un consumidor final propició la creación en la Directiva 2002/38/CE de un régimen especial aplicable a estos servicios prestados por vía electrónica. Según este régimen se otorgaba, a cualquier operador que prestara servicios por vía electrónica, la posibilidad de optar por registrarse en un solo Estado miembro en vez de hacerlo en todos aquellos en los que debería registrarse.

**GRÁFICO 3.- Régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica en la Directiva 2002/38/CE**



Es importante señalar que la mayor parte de la Directiva 2002/38/CE quedó sujeta a una vigencia temporal limitada pues únicamente sería aplicable durante un período de cinco años contados a partir del 1 de julio de 2003, transcurrido el cual el Consejo, previo informe de la Comisión, habría de revisar las disposiciones antes del 30 de junio de 2006 y optar por una de estas dos alternativas:

- crear un mecanismo electrónico adecuado, de carácter no discriminatorio y destinado a calcular, declarar, recaudar y asignar ingresos fiscales procedentes de servicios prestados electrónicamente, de acuerdo con la regla de tributación en destino;
- aprobar, por unanimidad, una ampliación del período temporal de aplicación del artículo 1 de la Directiva 2002/38/CE, siempre y cuando se considerase necesario por razones prácticas y a partir de una propuesta de la Comisión.

Ya en 2006, la Comisión elaboró una Propuesta de Directiva<sup>269</sup> por la que se modificaba la Directiva 2002/38/CE en lo relativo al período de aplicación del régimen de los servicios de radiodifusión y de televisión, así como de diversos servicios prestados por vía electrónica y un Informe<sup>270</sup> que acompañaba a la Propuesta donde la Comisión propuso al Consejo una prolongación de la vigencia de la citada Directiva hasta el 31 de diciembre de 2008 dado que *“El Informe de la Comisión al Consejo concluye que la Directiva de 2002 ha funcionado de manera satisfactoria y ha logrado su objetivo”*.

---

<sup>269</sup> Comisión Europea (2006), “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2002/38/CE en lo que se refiere al periodo de vigencia del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica” [COM (2006) 210 final], [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/COM%282006%29210\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/COM%282006%29210_en.pdf) .

<sup>270</sup> Comisión Europea (2006), “Informe de la Comisión al Consejo sobre la Directiva 2002/38/CE del Consejo, por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica” [COM/2006/0210 final], <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:52006DC0210&from=EN> .

Sin embargo, en la reunión del Consejo ECOFIN de 7 de junio de 2006, terminó optándose por asumir un período de prórroga de tan sólo 6 meses, es decir, hasta el 31 de diciembre de 2006. Por ello, se procedió a aprobar la Directiva 2006/58/CE<sup>271</sup>, que modificaba la Directiva 2002/38/CE en lo relativo al período de vigencia del régimen de IVA aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a determinados servicios prestados por vía electrónica.

Con posterioridad se aprobó el texto refundido de la Sexta Directiva mediante la Directiva 2006/112/CE<sup>272</sup> que derogaba expresamente la Directiva 2006/58/CE, pero asumía que *“Conviene que las disposiciones en materia de servicios de radiodifusión y televisión, así como las relativas a determinados servicios prestados por vía electrónica sean adoptadas únicamente con carácter temporal y revisadas, basándose en la experiencia, en un breve plazo de tiempo.”*

Más adelante, la Directiva 2006/138/CE volvió a prorrogar el régimen especial aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a determinados servicios prestados por vía electrónica argumentándolo en que: *“Hasta la fecha no se han podido adoptar disposiciones sobre el lugar de suministro de los servicios y sobre un instrumento más general en materia de servicios electrónicos. Teniendo en cuenta que no ha cambiado la situación de hecho y de derecho que justificó la prórroga hasta el 31 de diciembre de 2006 y con objeto de evitar una laguna temporal del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica, dicho régimen debe seguir siendo de aplicación hasta el 31 de diciembre de 2008”*.

---

<sup>271</sup> Directiva 2006/58/CE del Consejo de 27 de junio de 2006 por la que se modifica la Directiva 2002/38/CE en lo que se refiere al período de vigencia del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica, DOUE nº L 174, de 28/06/2006, <https://www.boe.es/doue/2006/174/L00005-00006.pdf>

<sup>272</sup> Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, DOUE nº L 347, de 11/12/2006, <https://www.boe.es/doue/2006/347/L00001-00118.pdf>

Finalmente, la Directiva 2008/8/CE<sup>273</sup> estableció la prórroga hasta 31 de diciembre de 2014 del régimen especial de IVA aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a determinados servicios prestados por vía electrónica estableciendo, a partir de entonces, el desdoblamiento del régimen vigente en dos regímenes diferenciados: uno que se aplicaría a los servicios prestados por vía electrónica y servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión a personas que no tuvieran la condición de sujetos pasivos por prestadores no establecidos en ningún Estado miembro de la Unión y, otro, que abarcaría el mismo tipo de servicios, pero que se aplicaría cuando el prestador tuviera su sede económica o establecimiento permanente en un Estado de la Unión distinto al de consumo.

La modificación tuvo su origen en que, si bien el régimen especial anterior solucionaba los problemas de competencia de las entidades situadas fuera del territorio de aplicación del IVA, generaba un problema en las operaciones de comercio electrónico realizadas entre dos operadores situados dentro del territorio de aplicación del IVA. En efecto, la regla de localización en este caso variaba, tal y como vimos anteriormente, según el tipo de destinatario: si el destinatario era empresario o profesional se aplicaba el criterio de imposición en destino, pero si el destinatario es un consumidor final, se aplicaba el criterio de imposición en origen.

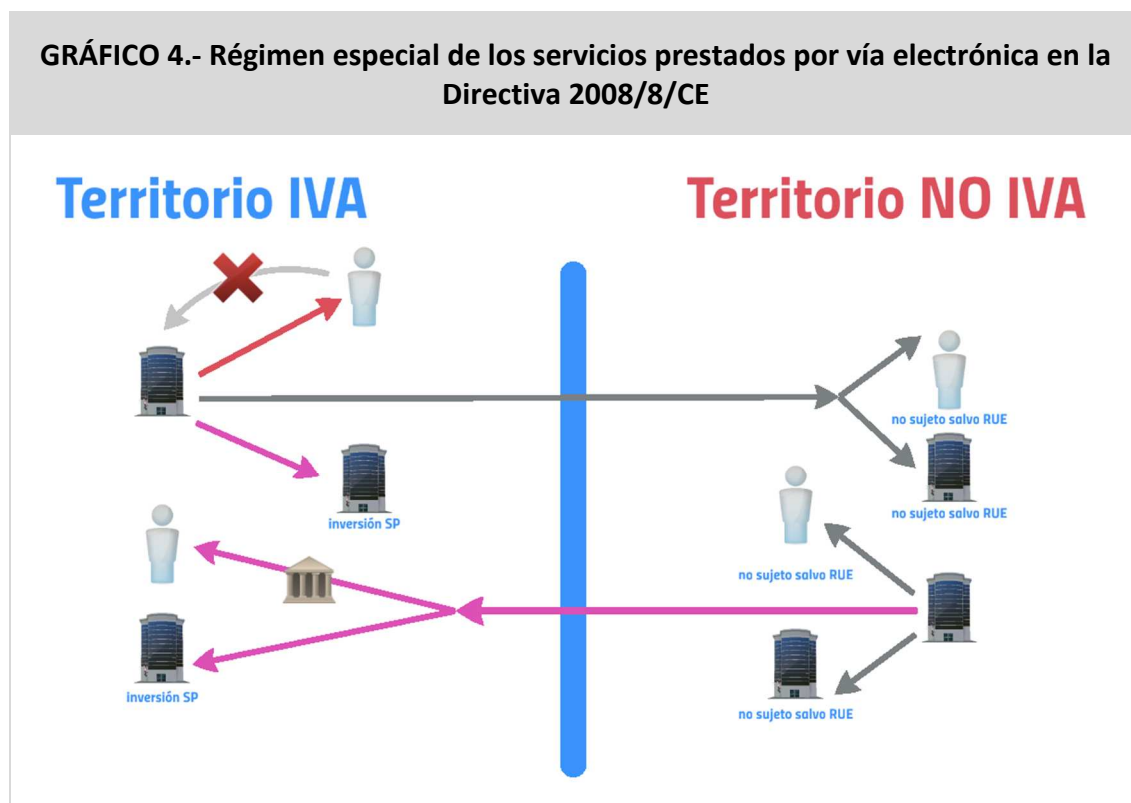
Es en este segundo tipo de operaciones intracomunitarias (B2C) donde podrían producirse distorsiones de competencia debido a la disparidad de tipos de IVA dentro de la UE; aunque todos los Estados apliquen el tipo general que corresponde a este tipo de servicios, la diferencia entre unos países y otros puede llegar a ser de muchos puntos porcentuales<sup>274</sup>.

---

<sup>273</sup> Directiva 2008/8/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, DOUE nº L 44, de 20/02/2008, <https://www.boe.es/doue/2008/044/L00011-00022.pdf>

<sup>274</sup> P. CUBILES SÁNCHEZ-POBRE (2013), "El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica. Regulación vigente y modificaciones previstas en la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero", Quincena Fiscal Aranzadi nº 7/2013, Editorial Aranzadi, SA, Pamplona.

Para evitar estos conflictos de competencia, la Directiva estableció la misma regla de localización en las operaciones intracomunitarias que en las realizadas con un país tercero; así, desde el 1 de enero de 2015, se aplica el criterio de imposición en destino en todo caso.



Eso sí, tal y como defienden algunos autores, la nueva regla presenta un inconveniente notable para las empresas comunitarias, pues se verían forzadas a presentar declaraciones de IVA en todos los países comunitarios en que prestaran servicios a sus clientes, lo cual podría resultar excesivamente oneroso. Para evitarlo, se ha establecido que también las empresas con sede económica o establecimiento permanente en la Unión podrán utilizar un régimen especial con un contenido muy similar al ya previsto para los empresarios no establecidos que prestan servicios a particulares de los Estados Miembros.

### 2.2.2. Servicios prestados por vía electrónica

Tal y como ya apuntábamos en epígrafes anteriores, una de las mayores dificultades al abordar la problemática del comercio electrónico radica en la continua evolución de la tecnología y, subsiguientemente, de la constante aparición de nuevas operaciones que se pueden realizar a través del comercio electrónico.

Por otra parte, resulta fundamental en aras de la seguridad jurídica, que los legisladores determinen claramente cuáles son las operaciones que, efectivamente, deben ser consideradas como servicios prestados por vía electrónica.

Como en el ámbito internacional no existe una definición consensuada, debemos recurrir a la normativa comunitaria para encontrar una definición de lo que se consideran servicios de comercio electrónico o, en términos comunitarios, servicios prestados por vía electrónica.

Cabe señalar, con carácter previo, la defectuosa definición de dichos servicios que se incluye en la Directiva 2006/112/CE, a pesar de que, afortunadamente, posteriormente se subsanó por vía reglamentaria.

En efecto, la Directiva 2006/112/CE establece, en su artículo 358 que:

*“A efectos del presente capítulo, las siguientes definiciones serán de aplicación sin perjuicio de otras disposiciones de Derecho comunitario:*

*....*

*2) “servicios electrónicos” y “servicios prestados por vía electrónica”: los servicios a que se refiere el artículo 58, párrafo primero, letra c);*

*...”*

*Por su parte, el artículo 58, párrafo primero, letra c) a que refiere el artículo 358 dispone:*

*“c) servicios prestados por vía electrónica, en concreto aquellos enumerados en el anexo II.*

*El hecho de que el proveedor del servicio y el destinatario se comuniquen por medio de correo electrónico no significará por sí solo que el servicio prestado se suministre por vía electrónica.”*

En definitiva, de la lectura conjunta de ambos artículos de la Directiva se desprende que los servicios electrónicos o prestados por vía electrónica serán “los servicios prestados por vía electrónica”: excelente definición la de la Directiva.

O sea que de la lectura conjunta de ambos preceptos las únicas conclusiones que podemos extraer son:

- 1) Que los siguientes suministros (enumerados en el anexo II de la Directiva 2006/112/CE) siempre tendrán la consideración de servicios prestados por vía electrónica:
  - Suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos;
  - Suministro de programas y su actualización;
  - Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos;
  - Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio;
  - Suministro de enseñanza a distancia.
- 2) Que la comunicación por correo electrónico entre los operadores no es condición suficiente para que se entienda que la operación es un servicio prestado por vía electrónica, lo que es, a todas luces, obvio.
- 3) Que de la infinidad de servicios que pudieran llegar a prestarse por vía electrónica, distintos de los enumerados en el número 1, desconocemos si deben considerarse como tales, o no, a efectos de IVA.



Afortunadamente, como decíamos, el Reglamento nº 282/2011 del Consejo<sup>275</sup>, modificado posteriormente por el Reglamento nº 1042/2013 del Consejo<sup>276</sup>, estableció “en aras de una mayor claridad” que convenía enumerar las operaciones que deberían considerarse servicios prestados por vía electrónica, si bien, “sin que las listas correspondientes sean definitivas ni exhaustivas”. Pero dicho Reglamento no sólo enumeró, sino que por vez primera estableció una definición de lo que se considera servicio prestado por vía electrónica, en los apartados 1 y 2 del artículo 7 que disponen lo siguiente:

*“1. Las «prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica» contempladas en la Directiva 2006/112/CE abarcarán los servicios prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.*

*2. El apartado 1 abarcará, en particular, los casos siguientes:*

*a) el suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones;*

*b) los servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web;*

*c) los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente;*

---

<sup>275</sup> Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, DOUE nº L 77, de 23/03/2011, <https://www.boe.es/doue/2011/077/L00001-00022.pdf>

<sup>276</sup> Reglamento de Ejecución (UE) nº 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, DOUE nº L 284, de 26/10/2013, <https://www.boe.es/doue/2013/284/L00001-00009.pdf>

*d) la concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador;*

*e) los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a Internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.);*

*f) los servicios enumerados en el anexo I.”*

Cabe señalar que el anexo I del Reglamento nº 282/2011 sí que contiene un desarrollo extenso del listado contenido en el anexo II de la Directiva 2006/112/CE, a que nos referíamos anteriormente. Concretamente se ejemplifica en cada una de las cuatro primeras categorías que incluye la Directiva –sin hacerlo respecto de la quinta categoría, relativa a la enseñanza a distancia-, del siguiente modo:

- Suministro y alojamiento de sitios informáticos, el mantenimiento a distancia de programas y de equipos:
  - alojamiento de sitios web y de páginas web;
  - mantenimiento a distancia, automatizado y en línea, de programas;
  - administración de sistemas remotos;
  - depósito de datos en línea que permite almacenar y obtener electrónicamente datos específicos;
  - suministro en línea de espacio de disco a petición.
- Suministro de programas y su actualización:

- acceso o descarga de programas informáticos, como por ejemplo programas de gestión/contabilidad, o programas antivirus, así como de sus actualizaciones;
  - programas para bloquear la descarga de banners publicitarios;
  - descarga de controladores, como los que permiten interconectar el ordenador personal con equipos periféricos tales como impresoras;
  - instalación automatizada en línea de filtros de acceso a sitios web;
  - instalación automatizada en línea de cortafuegos.
- Suministro de imágenes, texto e información y la puesta a disposición de bases de datos:
    - acceso o descarga de fondos de escritorio;
    - acceso o descarga de imágenes fotográficas o pictóricas o de salvapantallas;
    - contenido digitalizado de libros y otras publicaciones electrónicas;
    - suscripción a periódicos y revistas en línea;
    - web logs (blogs) y estadísticas de sitios web;
    - noticias en línea, información sobre el tráfico y pronósticos meteorológicos;
    - información en línea generada automáticamente por programas informáticos tras la introducción de datos específicos por el cliente, como datos jurídicos y financieros, por ejemplo, datos sobre la Bolsa continuamente actualizados;
    - suministro de espacio publicitario como, por ejemplo, banners en un sitio web o página web;
    - uso de motores de búsqueda y de directorios de Internet.
  - Suministro de música, películas y juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio;
    - acceso o descarga de música en ordenadores personales y teléfonos móviles;

- acceso o descarga de melodías, fragmentos musicales, tonos de llamada u otros sonidos;
- acceso o descarga de películas;
- descarga de juegos a ordenadores personales y teléfonos móviles;
- acceso automatizado a juegos en línea que dependan de Internet, o de otra red electrónica similar, en los que los jugadores se encuentren en lugares diferentes.
- recepción de programas de radio o televisión distribuidos a través de la red de radiodifusión o televisión, de Internet o de redes electrónicas similares, para escucharlos o verlos en el momento elegido por el usuario y previa petición individual de este último basándose en un catálogo de programas seleccionado por el prestador del servicio de comunicación como, por ejemplo, televisión o vídeo a la carta;
- recepción de programas de radio o televisión distribuidos a través de Internet o de redes electrónicas similares (*IP streaming*), salvo que se transmitan o retransmitan simultáneamente a través de las redes tradicionales de radio o televisión;
- suministro de contenidos de audio y audiovisuales a través de las redes de comunicaciones que no sean facilitados por un prestador de servicios de comunicación bajo su responsabilidad editorial;
- entrega subsiguiente de producciones de audio o audiovisuales de un prestador de servicios de comunicación a través de las redes de comunicaciones por una persona distinta de dicho prestador.

A su vez, el apartado 3 del artículo 7 del Reglamento nº 282/2011 enumera los servicios que no tienen la consideración de servicios prestados por vía electrónica y que son los siguientes:

*“a) los servicios de radiodifusión y televisión;*

- b) los servicios de telecomunicaciones;*
- c) las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica;*
- d) los CD-ROM, disquetes o soportes tangibles similares;*
- e) el material impreso, como libros, boletines, periódicos o revistas;*
- f) los CD y casetes de audio;*
- g) las cintas de vídeo y DVD;*
- h) los juegos en CD-ROM;*
- i) los servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico;*
- j) los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota;*
- k) los servicios de reparación física no conectados de equipos informáticos;*
- l) los servicios de almacenamiento de datos fuera de línea;*
- m) los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión;*
- n) los servicios de ayuda telefónica;*
- o) los servicios de enseñanza prestados exclusivamente por correspondencia, por ejemplo, por correo postal;*
- p) los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa, independientemente de cómo se hagan las pujas;*
- t) las entradas a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares reservadas en línea;*
- u) el alojamiento, el alquiler de coches, los servicios de restaurante, el transporte de pasajeros o servicios similares reservados en línea.”*

Por último, no podemos dejar de hacer referencia a las presunciones que establece el Reglamento nº 282/2011 que deben tenerse en cuenta para la determinación de la localización del cliente en operaciones de comercio electrónico B2C y que surgen como consecuencia de la dificultad en las operaciones B2C de comercio electrónico de determinar, por parte del prestador del servicio, la ubicación del cliente. Dichas presunciones fueron extensamente explicadas en las Notas aclaratorias<sup>277</sup> emitidas por la DGTAXUD en abril de 2014.

En ellas, se analizan los criterios que el prestador debe tener en cuenta a la hora de determinar cuál es la localización del consumidor en casos dudosos:

1. Las transacciones realizadas desde dispositivos móviles se entenderán realizadas en el país de origen de la tarjeta SIM del dispositivo.
2. Cibercafés y zonas wifi (hoteles, restaurantes, etc.): el servicio de conexión a Internet se entenderá realizado en el lugar físico donde se produzca la conexión a la red, es decir, en el lugar del cibercafé o la zona wifi desde donde se accede. Sin embargo, las transacciones derivadas de la conexión, por ejemplo, las posibles compras que se realicen en línea, deberán tributar conforme a los principios generales, es decir, en el lugar de origen de la tarjeta SIM, si se realiza desde un dispositivo móvil, o en el lugar donde esté situado el ordenador, en caso de realizarse la operación desde un ordenador estático.
3. Un caso particular es el de las conexiones realizadas desde buques, trenes o aeronaves que realicen un trayecto son salir de la UE. En estos casos se entenderá que la conexión se ha realizado desde el país de inicio del viaje. Cabe señalar que no se tiene en cuenta el país donde inicie su viaje el destinatario del servicio, sino el país de inicio del viaje del medio de transporte. En caso de que el viaje salga de la UE, el

---

<sup>277</sup> DGTAXUD (2013), “Notas explicativas sobre los cambios del IVA en la UE relativos al lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos que entrarán en vigor en 2015”, abril 2013.

servicio quedaría sometido a los IVA de los diferentes países por los que transcurra, en función de la situación en el momento de realizar la conexión.

Estas presunciones pueden refutarse por parte del prestador del servicio en caso de que existieran tres elementos de prueba en contrario, respecto de los criterios aplicados, por ejemplo: dirección de facturación, dirección IP o GPS, datos bancarios de pago, código de país del móvil u otra información relevante.

Cuando el prestador del servicio desconozca datos como el país de origen de la tarjeta SIM, el lugar de origen del viaje, etc. podrá determinar la ubicación del cliente conforme a dos criterios no contradictorios de los expuestos anteriormente.

Es loable el esfuerzo realizado por la UE respecto de las definiciones de las operaciones que tienen la consideración de servicios prestados por vía electrónica y que suponemos resultará un ejemplo sobre el que quizá se basen otras legislaciones que se desarrollen en el futuro. No obstante, y a pesar de que los listados son tan sólo de carácter ejemplificativo, el inconveniente que siempre presenta este tipo de listados tan exhaustivos es la necesidad de actualización, aún más si cabe, en este entorno tan cambiante como es el del comercio electrónico.

### 2.2.3. *Mini one-stop-shop (MOSS) o mini ventanilla única*

La mini ventanilla única entró en vigor en la UE el 1 de enero de 2015 y permite a los sujetos pasivos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos (consumidores) en Estados miembros en los que no cuenten con un establecimiento, liquidar el IVA adeudado por la prestación de dichos servicios a través de un portal web en el Estado miembro en el que estén identificados.

En la práctica, de acuerdo con este régimen, un sujeto pasivo que esté registrado en la mini ventanilla única en un Estado miembro (el Estado miembro de identificación) presenta trimestralmente por vía electrónica declaraciones de IVA a través de dicha mini ventanilla única detallando los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos prestados a personas que no tengan la condición de sujetos

pasivos ubicados en otros Estados miembros (el Estado o Estados miembros de consumo) junto con el IVA adeudado. A continuación, el Estado miembro de identificación transmite dichas declaraciones, junto con el IVA abonado, a los correspondientes Estados miembros de consumo a través de una red de comunicaciones segura.

Las declaraciones de IVA presentadas a través de la mini ventanilla única son adicionales a las declaraciones de IVA que presentan los sujetos pasivos en sus respectivos Estados miembros en virtud de las obligaciones establecidas por estos en la materia.

Con objeto de que los sujetos pasivos y los Estados miembros puedan comprender claramente el funcionamiento de la mini ventanilla única, la Comisión incluyó sus aspectos más destacados en una Guía informativa<sup>278</sup> que abarca cuatro elementos:

- el proceso de registro, incluido el proceso que debe seguirse para darse de baja;
- el proceso de presentación de declaraciones;
- el proceso de pago, incluido el procedimiento de reembolso;
- otros aspectos, como el mantenimiento de registros.

### **2.3. Ventas a distancia o comercio electrónico indirecto**

Hasta ahora nos hemos referido exclusivamente a la fiscalidad indirecta de lo que la UE dio en llamar comercio electrónico directo, es decir, aquél que se realiza con bienes digitales que se descargan directamente en el ordenador del cliente, o servicios que se prestan íntegramente a través de Internet. Sin embargo, es preciso analizar también el régimen en el IVA aplicable en la UE a las ventas de productos materiales a través de Internet, a los que resulta de aplicación el denominado régimen de ventas a distancia.

---

<sup>278</sup> DGTAXUD (2013), “Guía de la miniventanilla única de IVA”



Los artículos 33 y 34 de la Directiva 2006/112/CE<sup>279</sup> regulan este régimen, cuya característica principal es que se considera que el lugar de una entrega de bienes expedidos o transportados, por el proveedor o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte, se sitúa en el lugar en que se encuentran los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquirente, cuando se cumplan las siguientes condiciones:

- a) cuando la entrega de bienes se efectúe para un sujeto pasivo o para una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuyas adquisiciones intracomunitarias de bienes no estén sujetas al IVA, o para cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo;
- b) que los bienes entregados no sean medios de transporte nuevos ni bienes entregados previo montaje o instalación, con o sin prueba de puesta en funcionamiento, por el proveedor o por su cuenta.

No obstante, este régimen no se aplica a las entregas de bienes cuando el importe global, excluido el IVA, de las entregas efectuadas no sobrepase la cantidad de 100.000 euros o su contravalor en moneda nacional en el transcurso de un mismo año civil. Además, el Estado miembro de podrá limitar el umbral a 35.000 euros o a su contravalor en moneda nacional, en el caso de que estime que el umbral de 100.000 euros puede dar lugar a graves distorsiones de competencia.

En la actualidad, la mayoría de los Estados de la UE han hecho uso de esta facultad, tal y como puede apreciarse en la TABLA 13.

En definitiva, las empresas que vendan bienes a consumidores o a entidades exentas de IVA a través de Internet y los envíen a la UE deberán controlar el importe de las entregas anuales a cada Estado y su correspondiente umbral establecido, de tal modo que, si las ventas en cada Estado superasen el umbral, las operaciones se considerarían realizadas en dicho Estado, pasando a tener la empresa las obligaciones derivadas del tributo en el

---

<sup>279</sup> Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, DOUE nº L 347, de 11/12/2006, <https://www.boe.es/doue/2006/347/L00001-00118.pdf>

Estado de destino. En caso de que no se superen los umbrales, el lugar de realización del hecho imponible será el Estado donde está situada la empresa vendedora.

<b>TABLA 13.- Umbrales de ventas a distancia en la Unión Europea</b>		
<b>Estado</b>	<b>Moneda nacional</b>	<b>Equivalente en euros</b>
Alemania	100.000 €	-
Austria	35.000 €	-
Bélgica	35.000 €	-
Bulgaria	70.000 BGN	35.791 €
Chipre	35.000 €	-
Croacia	270.000 HRK	36.231 €
Dinamarca	280.000 DKK	37.668 €
Eslovaquia	35.000 €	-
Eslovenia	35.000 €	-
España	35.000 €	-
Estonia	35.000 €	-
Finlandia	35.000 €	-
Francia	35.000 €	-
Grecia	35.000 €	-
Holanda	100.000 €	-
Hungría	35.000 €	-
Irlanda	35.000 €	-
Italia	35.000 €	-
Latvia	35.000 €	-
Lituania	35.000 €	-
Luxemburgo	100.000 €	-
Malta	35.000 €	-
Polonia	160.000 PLN	37.154 €
Portugal	35.000 €	-
Reino Unido	70.000 GBP	82.489 €
República Checa	1.140.000 CZK	42.189 €
Rumanía	118.000 RON	26.135 €
Suecia	320.000 SEK	33.794 €

*Fuente: Comisión Europea - VAT thresholds (abril 2017)*

Cabe destacar que este régimen no se aplicará a las entregas de bienes de ocasión, de objetos de arte, de colección o de antigüedades, ni a las entregas de medios de transporte de ocasión que quedan sujetas al IVA conforme a los regímenes especiales aplicables en dichos ámbitos.

Por otra parte, en el caso de que los bienes expedidos o transportados por el proveedor, el adquirente o un tercero hayan de ser objeto de instalación o montaje, con o sin comprobación de funcionamiento por el proveedor o por su cuenta, el lugar de la entrega será el de la instalación o el montaje.

Cabe resaltar que entendemos que este régimen es aplicable a la venta de productos a través de Internet en la medida en que generalmente la expedición o transporte del producto adquirido es por cuenta del vendedor; si dicho envío pasara a ser por cuenta del comprador, se aplicarían los principios generales respecto del lugar de realización del hecho imponible.

El principal escollo que presenta este régimen para las empresas que venden bienes a través de Internet se presenta cuando las ventas en un Estado superan los umbrales anteriormente señalados ya que, a diferencia de lo que suceded en el régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica, no existe una ventanilla única donde registrarse, sino que las empresas deberán registrarse en todos y cada uno de los Estados donde hayan superado dichos umbrales y cumplir con las obligaciones de IVA y aplicar los tipos impositivos de cada uno de los Estados.

#### **2.4. Grupo de Expertos sobre Fiscalidad de la Economía Digital**

Tal y como vimos en el capítulo anterior, la Comisión Europea, preocupada con los problemas surgidos en el ámbito del comercio electrónico, constituyó en 2013 un Grupo de Expertos de alto nivel<sup>280</sup> sobre Fiscalidad de la Economía Digital con el objetivo de detectar las cuestiones más importantes relativas al comercio electrónico que deberían ser tenidas en cuenta en los sistemas tributarios de los Estados Miembro. El Grupo estuvo formado por siete miembros de diferentes ámbitos (empresarial, administración, universidad, etc.) y se reunió en cuatro ocasiones, hasta terminar sus trabajos el 25 de abril de 2014.

---

<sup>280</sup> Comisión Europea (2013), “Decisión de la Comisión de 22 de octubre de 2013 por la que se constituye el grupo de expertos de la Comisión sobre tributación de la Economía Digital” [C (2013) 7082 final], [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax\\_fraud\\_evasion/com\\_2013\\_7082\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/tax_fraud_evasion/com_2013_7082_en.pdf) .

Las conclusiones de los trabajos desarrollados se materializaron en un Informe<sup>281</sup> que fue publicado el 28 de mayo de 2014.

En relación con la tributación indirecta, el capítulo 4 del Informe analiza las cuestiones que afectan al IVA. En la introducción de dicho capítulo se señala que existe un consenso general en la tributación en el lugar de destino, pues garantiza la suficiencia económica y no contraviene la neutralidad.

Adicionalmente, el Informe estudia separadamente determinados aspectos que afectan al IVA, que a continuación resumimos:

#### 2.4.1. Operaciones B2B

En este ámbito, el primer conflicto que pone de manifiesto el Grupo de Expertos es el ya identificado por la OCDE en el seno de sus grupos de trabajo sobre la BEPS, al que aludíamos anteriormente, consistente en la adquisición de servicios electrónicos de un grupo multinacional desde una filial situada en un país donde el tipo de IVA es más bajo.

Otra cuestión que se aborda en relación a las operaciones B2B es el denominado “*cloud computing*” o informática en “la nube”. Para el Grupo de Expertos, este nuevo modelo de negocio plantea desafíos en términos de localización, naturaleza del servicio y cumplimiento que deben estudiarse detalladamente.

#### 2.4.2. Operaciones B2C de prestación de servicios electrónicos

El Grupo considera que la regla de imposición en destino para estos servicios evita el fraude que se produciría, en caso de imposición en origen, consistente en que la empresa suministradora de bienes se situaría en el Estado miembro con menor tipo impositivo de IVA para abaratar sus productos.

A su vez, el Grupo señala que otro de los principales desafíos en el ámbito del comercio electrónico es la determinación del lugar del consumo efectivo de las entregas digitales,

---

<sup>281</sup> Comisión Europea (2014), “Commission Expert Group on taxation of the digital economy Report”.

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen\\_info/good\\_governance\\_matters/digital/report\\_digital\\_economy.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/gen_info/good_governance_matters/digital/report_digital_economy.pdf) .

cuya determinación es, aún más conflictiva si cabe, en relación a las entregas realizadas a través de teléfonos móviles o tabletas.

#### 2.4.3. Ventas a distancia en transacciones B2C

El establecimiento del criterio de imposición en destino, a juicio del Grupo de Expertos, unido a la gran diferencia de tipos de IVA de los Estados, que oscilan entre el 0% y el 27% genera unas diferencias de precios enormes. Por otra parte, el Informe considera que la imposición en destino, que obliga a las empresas suministradoras a registrarse en todos y cada uno de los Estados de domicilio de sus clientes es una carga innecesaria y que constituye un gran obstáculo al Mercado Común, especialmente, en el ámbito de las Pymes.

Respecto de las ventas desde terceros países, el Informe defiende que la exención, que se estableció en su día para evitar cargas administrativas en caso de pequeñas entregas, está generando distorsiones a la competencia puesto que los Estados pueden excluir de dicha exención a los bienes importados por encargo electrónico (*online*). Además, el Informe destaca que los terceros países disfrutan de ventajas que los operadores comunitarios no tienen, especialmente, en el caso de Estados que no forman parte del territorio de aplicación del IVA, pero que geográficamente están situados próximamente.

#### 2.4.4. Mini ventanilla única (MOSS): recaudación e inspección

Según el Grupo de Expertos, una de las cuestiones que aún no está resuelta es el proceso de inspección de las empresas acogidas a la MOOS, puesto que la regulación europea establece que el control y la inspección será realizado por la administración del Estado de consumo, lo cual puede suponer que existan 28 diferentes Administraciones tributarias inspeccionando a una misma empresa que esté registrada en la MOSS, sin ninguna coordinación entre ellas y requiriendo información en muy diferentes idiomas. Adicionalmente, el Informe considera que este hecho puede disuadir a los operadores de fuera de la UE a registrarse a través de la MOSS.

#### 2.4.5. Complejidad de los tipos de IVA y aseguramiento del cumplimiento

El Grupo de Expertos destaca, finalmente, que la actual legislación de IVA permite un amplio margen para la determinación de los tipos de IVA reducidos, así como los productos o servicios a que se aplican, por lo que existen 28 estructuras de IVA diferentes en la UE que contribuyen a hacer que el sistema resulte complejo, tanto para las empresas, como para las administraciones.

Adicionalmente, la dificultad que supone la existencia de múltiples derogaciones en los Estados amplía las complicaciones de las empresas para cumplir con las normativas de los Estados, pues el hacerlo, conlleva un conocimiento en profundidad de las diferentes estructuras de IVA de los países en los que operan, si se trata de bienes como es el caso de los servicios prestados por vía electrónica.

Por último, el Informe cita el estudio elaborado por la Comisión<sup>282</sup> donde se llegó a la conclusión de que una reducción del 50% en las diferencias de los tipos del IVA aumentarían el comercio dentro de la UE en un 9,8%, el PIB en un 1,1% y el consumo en un 0,7%.

## **2.5. Plan de Acción sobre el IVA**

El 7 de abril de 2016, la Comisión Europea presentó el Plan de Acción sobre el IVA<sup>283</sup>.

El objetivo de la Comisión con esta Comunicación era revitalizar el actual sistema de IVA de la UE para hacerlo más sencillo, más impermeable al fraude y propicio para las empresas. Con él, la Comisión pretende actualizar las actuales normas en materia de IVA para que puedan suponer un mejor apoyo al mercado único, facilitar el comercio transfronterizo y mantener el ritmo de la actual economía digital y móvil.

---

<sup>282</sup> Comisión Europea (2010), “A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system”, [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/common/publications/studies/report\\_evaluation\\_vat.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/report_evaluation_vat.pdf).

<sup>283</sup> Comisión Europea (2016), “Comunicación al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a un Plan de Acción sobre el IVA” [COM (2016) 148 final], <http://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2016/ES/1-2016-148-ES-F1-1.PDF> .

Según la Comisión<sup>284</sup>, la diferencia entre los ingresos por IVA previstos y el IVA realmente recaudado en los Estados miembros, supuso casi 151.500 millones de euros en 2015. Al mismo tiempo, el sistema actual del IVA sigue estando fragmentado y crea cargas administrativas importantes, especialmente para las PYME y las empresas en línea.

El Plan de Acción propuso crear un mecanismo para modernizar las actuales normas sobre IVA, a través de diferentes vías:

- estableciendo principios fundamentales de un futuro sistema de IVA único europeo;
- adoptando medidas a corto plazo para combatir el fraude del IVA;
- actualizando el marco de los tipos de IVA y exponiendo una serie de opciones para que los Estados miembros tengan una mayor flexibilidad a la hora de fijarlos;
- simplificando las normas del IVA para el comercio electrónico en el contexto de la estrategia del mercado único digital y para un amplio paquete IVA que facilite la vida de las PYME.

Los elementos clave del Plan de Acción eran, fundamentalmente, cuatro:

*2.5.1. Un futuro sistema definitivo de IVA de la UE para el comercio transfronterizo que reduzca las posibilidades de fraude*

Según la Comisión, el actual sistema del IVA necesitaba modernizarse para estar a la altura de los retos de la economía global, digital y móvil de hoy. El sistema actual del IVA para el comercio transfronterizo, que entró en vigor en 1993, se concibió como un sistema transitorio y deja la puerta abierta al fraude. Por ello, la Comisión se comprometió a presentar en 2017 una propuesta para establecer unas normas definitivas para un espacio europeo único en el ámbito del IVA. Con arreglo a las nuevas normas, las transacciones transfronterizas seguirían estando sujetas a los tipos de los Estados miembros de destino como en la actualidad, pero la forma en que los impuestos

---

<sup>284</sup> DGTAXUD (2017), “Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report”,  
[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/study\\_and\\_reports\\_on\\_the\\_vat\\_gap\\_2017.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/study_and_reports_on_the_vat_gap_2017.pdf)

se recaudan iría cambiando progresivamente hacia un sistema más impermeable al fraude. Al mismo tiempo, se crearía un portal de Internet a escala de la UE para garantizar un sistema simple de recaudación del IVA para las empresas y un sistema más robusto de recaudación para los Estados miembros.

2.5.2. *Medidas inmediatas para atajar el fraude en el ámbito del IVA con arreglo a las normas vigentes*

A lo largo de 2016, la Comisión se propuso proponer medidas para reforzar las herramientas utilizadas por los Estados miembros para intercambiar información en relación con el fraude del IVA, los mecanismos de fraude y las buenas prácticas. Igualmente, la Comisión se comprometió a seguir supervisando estrechamente el funcionamiento de las Administraciones tributarias a la hora de recaudar y controlar el IVA.

2.5.3. *Mayor autonomía para que los estados miembros elijan su propia política de tipos*

Con arreglo a las normas actuales, los Estados miembros deben ceñirse a una lista predefinida de bienes y servicios a la hora de aplicar un tipo nulo o tipos reducidos de IVA. La Comisión proyectó modernizar el marco de tipos y dar a los Estados miembros más flexibilidad en el futuro a través de dos opciones:

- mantener el tipo normal mínimo del 15 % y revisar periódicamente la lista de bienes y servicios que pueden acogerse a tipos reducidos, sobre la base de las aportaciones de los Estados miembros, o
- la supresión de la lista de bienes y servicios que pueden beneficiarse de tipos reducidos. Esta opción, sin embargo, requeriría salvaguardias para prevenir el fraude, evitar la competencia fiscal desleal en el mercado único y también podría aumentar los costes de cumplimiento para las empresas.

En ambos casos, se mantendrían los tipos nulo y reducidos actualmente aplicables.



#### 2.5.4. Ayuda para el comercio electrónico y las PYME

El sistema actual del IVA para el comercio electrónico transfronterizo es complejo y costoso, tanto para los Estados miembros como para las empresas. Las empresas de la UE están en una situación de desventaja competitiva, ya que determinados operadores no pertenecientes a la UE pueden importar mercancías con exención del IVA. La complejidad del sistema también hace que a los Estados miembros les resulte difícil garantizar el cumplimiento. La Comisión se propuso presentar a finales de 2016, una propuesta legislativa para modernizar y simplificar el IVA para el comercio electrónico transfronterizo, como parte de la estrategia del mercado único digital que incluiría una propuesta para garantizar que las publicaciones electrónicas puedan beneficiarse de los mismos tipos reducidos que las publicaciones físicas.

Respecto de las medidas que afectan al comercio electrónico, la Comisión pretendía la eliminación de los obstáculos al comercio electrónico en el mercado único mediante una serie de iniciativas:

- Extendiendo el concepto *One Stop Shop*, que es la actual ventanilla única existente para los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión o electrónicos, a todo el comercio electrónico transfronterizo, incluyendo las ventas a distancia.
- Introduciendo medidas comunes de simplificación a nivel europeo para ayudar a las empresas que pongan en marcha un negocio de comercio electrónico.
- Racionalizando las inspecciones en este sector, de tal forma que la empresa sea inspeccionada por la Administración del Estado donde esté establecida.
- Eliminando la exención en el IVA para las importaciones de bienes de escaso valor.
- Garantizando que las publicaciones electrónicas puedan beneficiarse de los mismos tipos reducidos que las publicaciones físicas.

A su vez, la Comisión se proponía mejorar la cooperación entre las Administraciones tributarias, incluyendo las de países no europeos, Aduanas y Cuerpos de Seguridad para

una más eficiente lucha contra el fraude, evaluar la Directiva 2010/24/UE<sup>285</sup> y mejorar la cooperación administrativa en el IVA.

La Comisión informó de que, en una segunda fase (2017), presentaría un paquete de simplificación del IVA pensado para apoyar el crecimiento de las PYME y facilitarles el comercio transfronterizo.

Sin embargo, la Comisión adelantó ciertas iniciativas a finales de 2016<sup>286</sup>, proponiendo las siguientes medidas de simplificación con efectos de entrada en vigor el 1 de enero de 2018:

- Introducción de un umbral de 10.000 euros, por debajo del cual el lugar de prestación de los servicios que puedan entrar en el ámbito de aplicación del régimen especial intracomunitario para los servicios electrónicos seguirá siendo el Estado miembro del proveedor. No obstante, la Comisión entiende que la aplicación de esta disposición debería ser facultativa para los sujetos pasivos, con el fin de permitirles utilizar la mini ventanilla única de todos modos, por ejemplo, si en el curso de un año civil su volumen de negocios se sitúa excepcionalmente por debajo del umbral.
- Aplicación de las normas de facturación del Estado miembro de identificación, lo que supone que los proveedores deberán respetar las normas de facturación de un único Estado miembro en lugar de las de cada Estado miembro de destino al que realicen suministros, como ocurre actualmente.
- Los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, pero registrados a efectos de IVA en un Estado miembro (por ejemplo, porque realizan ocasionalmente

---

<sup>285</sup> Directiva 2010/24/EU del consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, DOUE nº L 84, de 31/03/2010, <https://www.boe.es/doue/2010/084/L00001-00012.pdf>

<sup>286</sup> Comisión Europea (2016), “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes” [COM (2016) 757 final], <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=COM:2016:0757:FIN> .

transacciones sujetas a IVA en dicho Estado miembro) no pueden acogerse ni al régimen especial aplicable a los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad, ni al régimen especial para los sujetos pasivos establecidos en la Comunidad. Por consiguiente, en la actualidad no pueden beneficiarse de las simplificaciones que ofrece el sistema de mini ventanilla única y tienen que registrarse a efectos del IVA en cada uno de los Estados miembros a los que presten servicios electrónicos. La propuesta de la Comisión cambia las disposiciones pertinentes para que dichos sujetos pasivos puedan acogerse al régimen especial aplicable a los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad.

- Modificación del período de mantenimiento de los registros, tanto en el régimen aplicable a los servicios de comercio electrónico exterior a la Unión como en el régimen de la Unión. Dicho plazo pasará a ser el establecido por el Estado miembro de identificación del sujeto pasivo, en lugar del actual período de 10 años, que supera en gran medida los requisitos de la mayoría de los Estados miembros en cuanto a mantenimiento de registros.

Adicionalmente, se propusieron una serie de medidas para su entrada en vigor el 1 de enero de 2021:

- Se ampliará la aplicación de los actuales regímenes especiales de tributación de los servicios electrónicos a otros servicios, así como a las ventas a distancia de bienes, tanto de carácter intracomunitario como procedentes del exterior de la Comunidad.
- Se prorrogará el plazo para presentar la declaración del IVA en los regímenes especiales para servicios electrónicos o ventas a distancia de veinte a treinta días a partir del final del período al que se refiera la misma.
- Se establecerá la posibilidad de que se puedan efectuar rectificaciones de las declaraciones del IVA en una declaración posterior, en lugar de tener que hacerlo en las declaraciones de los períodos impositivos a los que se refieran las rectificaciones.
- Se ampliará a otros servicios prestados a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos, así como a las ventas intracomunitarias a distancia de bienes, el

régimen especial para los servicios electrónicos prestados a sujetos pasivos establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo.

- Se eliminarán los actuales umbrales aplicables a las ventas a distancia intracomunitarias que provocan distorsiones en el mercado único.

Finalmente, la Comisión propuso<sup>287</sup> que se eliminara, con efectos de 1 de enero de 2021, la exención para los pequeños envíos (de importe inferior a 22 euros) importados en la UE. Según la Comisión, con unos 150 millones de paquetes importados con exención del IVA en la UE cada año, este sistema está abierto al fraude masivo y al abuso, creando distorsiones importantes contra las empresas de la UE que se concretan en dos hechos: en primer lugar, las empresas de la UE están en una situación de clara desventaja dado que, al contrario que sus competidores no pertenecientes a la UE, tienen que aplicar el IVA desde el primer céntimo de euro vendido y, en segundo lugar, los productos importados de valor elevado, como los teléfonos inteligentes y las tabletas, están muy infravalorados o descritos incorrectamente en los documentos de importación para poder beneficiarse de esta exención del IVA.

El 5 de diciembre de 2017 el Consejo aprobó estas propuestas de la Comisión, si bien aquellas medidas sobre las que la Comisión proponía su entrada en vigor en 2018, entrarán en vigor en 2019, debido al retraso en el acuerdo del Consejo. En efecto, el 29 de diciembre de 2017 se publicó en el DOUE la Directiva<sup>288</sup> que obliga a trasponer las medidas aprobadas antes del 31 de diciembre de 2018 y del 31 de diciembre de 2010,

---

<sup>287</sup> Comisión Europea (2016), “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes” [COM (2016) 757 final], <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=COM:2016:0757:FIN> .

<sup>288</sup> Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes, DOUE nº L 348, de 29/12/2017, [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv:OJ.L\\_.2017.348.01.0007.01.SPA&toc=OJ:L:2017:348:TOC](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2017.348.01.0007.01.SPA&toc=OJ:L:2017:348:TOC)

conforme a que algunas entran en vigor el 1 de enero de 2019 y otras el 1 de enero de 2021.

Ese mismo día se publicó también una modificación<sup>289</sup> del Reglamento (UE) nº 904/2010, que se aplicará a partir del 1 de enero de 2021 y que contiene diversas modificaciones con origen en la ampliación del ámbito de aplicación de los regímenes especiales a las ventas a distancia de bienes y a los servicios distintos de los servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión o los servicios prestados por vía electrónica a partir del 1 de enero de 2021, para hacerlos extensivos a las ventas a distancia de bienes y a todos los servicios. Cabe destacar, de entre las modificaciones, la ampliación del plazo para transferir a cada Estado miembro de consumo la información de la declaración del IVA y el importe del IVA abonado en diez días.

Por otra parte, aunque los sujetos pasivos acogidos a dichos regímenes podrán ser objeto de solicitudes de registros y de investigaciones administrativas por el Estado miembro de identificación y por todos los Estados miembros de consumo en los que se entreguen bienes o se presten servicios, para reducir las cargas administrativas de la existencia de múltiples solicitudes de registros e investigaciones administrativas y para evitar la duplicación de tareas, el Reglamento establece que tales solicitudes e investigaciones deberán estar coordinadas por el Estado miembro de identificación.

Finalmente, también se publicó al tiempo un Reglamento de Ejecución<sup>290</sup> que modifica aquél que establece las disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE. Hasta el momento, las disposiciones relativas a la presunción de la ubicación del cliente para determinar el lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión

---

<sup>289</sup> Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento (UE) nº 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, DOUE nº L 348, de 29/12/2017, <https://www.boe.es/doue/2017/348/L00001-00006.pdf>

<sup>290</sup> Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, DOUE nº L 348, de 29/12/2017, <https://www.boe.es/doue/2017/348/L00032-00033.pdf>

y televisión, y de servicios prestados por vía electrónica, a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos del IVA, establecen unos requisitos, para la aplicación de tales presunciones, extremadamente gravosas para obtener dos elementos de prueba no contradictorios del lugar en el que está establecido o tiene su domicilio o su residencia habitual el cliente. Para facilitar este trámite a las pequeñas empresas, este nuevo Reglamento establece un único elemento de prueba para simplificar las obligaciones de las empresas cuyas prestaciones intracomunitarias a consumidores de otros Estados miembros se sitúen por debajo del umbral de 100.000 euros.

### **3. BREVE REFERENCIA A LA TRIBUTACIÓN INDIRECTA EN ESTADOS UNIDOS**

El impuesto sobre ventas en Estados Unidos “*sales tax*” está establecido en 45 Estados y en diferentes gobiernos locales correspondientes a 38 Estados. Estos impuestos fueron estableciéndose progresivamente a partir de 1930 con muy diferentes estructuras legales. Algunos Estados como Hawái, Nuevo Méjico y Tennessee gravan el importe de los ingresos de las empresas, mientras que otros Estados permiten (no obligan) a las empresas a repercutir el impuesto a los compradores. Otros Estados como Georgia gravan las compras de los compradores, pero obligando a las empresas a recaudar dichos impuestos e ingresarlos en la Administración tributaria estadounidense<sup>291</sup>.

A continuación, a efectos ilustrativos de la gran disparidad, se presentan<sup>292</sup> los tipos estatales y los tipos máximos locales de cada uno de los Estados, así como la suma de tributación por ambos, según el Estado en el que se realicen las operaciones:

---

<sup>291</sup> J. F. DUE y J.L. MIKESSELL (1994), “Sales Taxation: State and Local Structure and Administration”, Segunda Edición. The Urban Institute Press, Washington DC.

<sup>292</sup> FTA-Federation of Tax Administrations (2016), “State & Local Sales Tax Rates”, <http://dor.wa.gov/docs/reports/2014/Compare14/Table15.pdf> .

**TABLA 14.- Tipos estatales y locales del “sales tax” en Estados Unidos en 2016**

<b>Año</b>	<b>Tipo Estatal (%)</b>	<b>Tipo Máximo Local (%)</b>	<b>Suma de tipos (%)</b>
Alabama	4,0	7,0	11,0
Alaska	-	7,5	7,5
Arizona	5,6	5,13	10,73
Arkansas	6,5	5,5	12,0
California	7,5	2,5	10,0
Colorado	2,9	7,1	10,0
Connecticut	6,4	-	6,4
Delaware	-	-	-
Florida	6,0	3,0	9,0
Georgia	4,0	4,0	8,0
Hawái	4,0	0,5	4,5
Idaho	6,0	3,0	9,0
Illinois	6,3	3,7	10,0
Indiana	7,0	-	7,0
Iowa	6,0	1,0	7,0
Kansas	6,2	3,5	9,7
Kentucky	6,0	-	6,0
Luisiana	4,0	7,0	11,0
Maine	5,5	-	5,5
Maryland	6,0	-	6,0
Massachusetts	6,3	-	6,3
Michigan	6,0	-	6,0
Minnesota	6,9	1,0	7,9
Mississippi	7,0	1,0	8,0
Missouri	4,2	5,0	8,2
Montana	-	-	-
Nebraska	5,5	2,0	7,5
Nevada	6,9	1,2	8,1
New Hampshire	-	-	-
Nueva Jersey	7,0	3,5	10,5
Nuevo Méjico	5,1	3,5	8,6
Nueva York	4,0	4,88	8,88
Carolina del Norte	4,8	2,7	7,5
Dakota del Norte	5,0	3,0	8,0
Ohio	5,8	2,2	8,0
Oklahoma	4,5	6,5	11,0
Oregón	-	-	-
Pensilvania	6,0	2,0	8,0
Rhode Island	7,0	-	7,0
Carolina del Sur	6,0	2,5	8,5
Dakota del Sur	4,0	2,0	6,0
Tennessee	7,0	5,0	12,0
Tejas	6,3	2,0	8,3
Utah	6,0	2,1	8,1
Vermont	6,0	1,0	7,0
Virginia	5,3	0,7	6,0
Washington	6,5	3,1	9,6
Virginia Oeste	6,0	1,0	7,0
Wisconsin	5,0	1,75	6,75
Wyoming	4,0	2,0	6,0

### 3.1. Tributación estatal

Aunque existe una acusada diferencia entre la importancia de los impuestos sobre ventas en los diferentes Estados, tanto desde el punto de vista de las bases gravadas como de los tipos impositivos, existe una serie de elementos comunes a dichos impuestos.

Los ingresos sobre ventas son la segunda fuente de ingresos de los Estados, lo que supone un 31,2% del total de ingresos de los Estados, mientras que también son la segunda fuente de ingresos de las administraciones locales, si bien en este caso, tan sólo recaudan el 11,3% de los ingresos locales ya que estas disponen de una gran variedad de fuentes de ingresos<sup>293</sup>.

La importancia de los impuestos sobre las ventas ha variado sustancialmente a lo largo del tiempo y a lo largo de los Estados. Generalmente no existen muchas diferencias en los tipos aplicables al comercio de mercancías, pero sin embargo existen acusadas diferencias en los impuestos sobre las bebidas, las comidas o el aparcamiento.

Los vendedores sólo están obligados a ingresar los impuestos en los diferentes Estados cuando tienen la mínima presencia necesaria, establecida en la Constitución, lo que se denomina *nexus*. Sin embargo, el *nexus* necesario no está cuantificado en la Constitución, sino que la Corte Suprema estableció, en 1992<sup>294</sup>, la regla que determina dicha presencia necesaria mínima, si bien en 2014 dicha Corte<sup>295</sup> argumentó que el criterio establecido en 1992 debería ser reconsiderado. En febrero de 2013, se inició la tramitación de la denominada “*Marketplace Fairness Act*” que propuso el cambio en la obligación de ingresar el impuesto desde el consumidor final al prestador del servicio. No obstante, está previsto que esta nueva obligación sólo sea impuesta para los

---

<sup>293</sup> FTA- Federation of Tax Administrations (2013), “2013 State & Local Revenues as a Percentage of Total Revenues”, <http://www.taxadmin.org/fta/rate/slshare.html> .

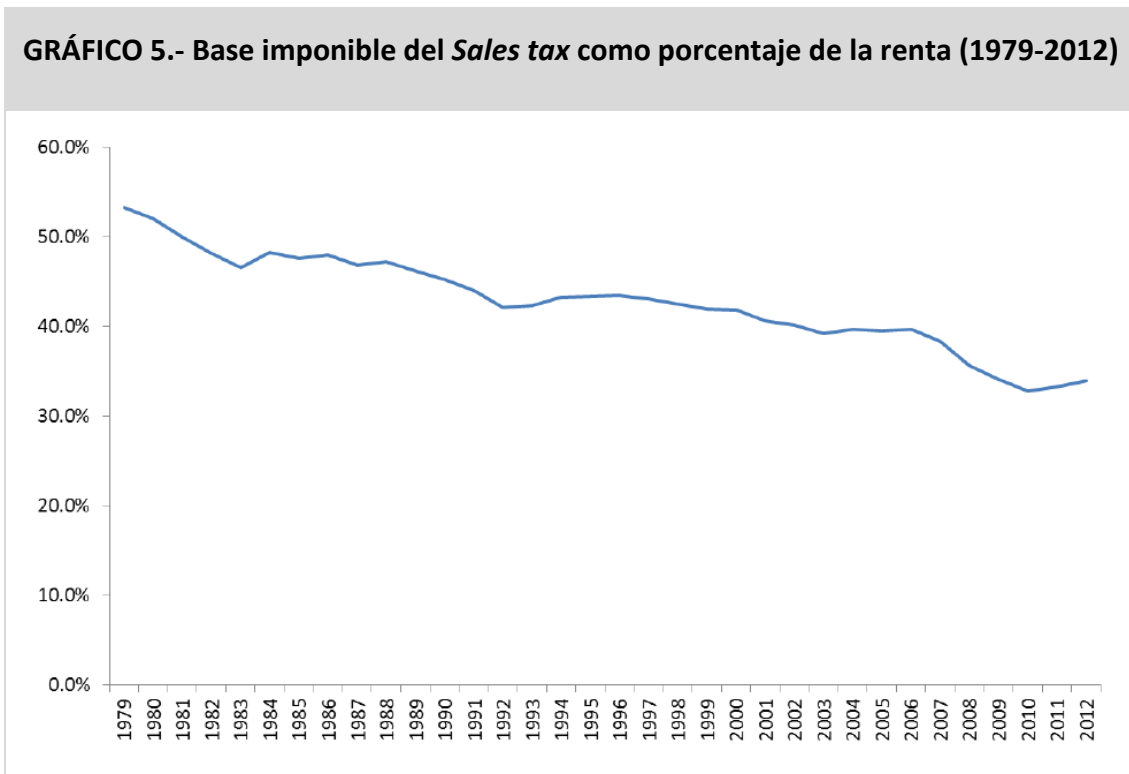
<sup>294</sup> U.S. Supreme Court (1994), “*Quill Corp contra North Dakota*” [504 US 298 (1992)].

<sup>295</sup> U.S. Supreme Court (2014), “*Direct Marketing Association contra Brohl*” (134 S. Ct. 2901).



operadores que obtengan ingresos superiores a 1 millón de dólares en el territorio de los Estados Unidos.

La recaudación total agregada de los Estados respecto de la renta ha disminuido desde 1979, con grandes caídas durante las épocas de recesión y sólo recuperaciones parciales en las épocas de bonanza económica, tal y como puede comprobarse en el siguiente gráfico<sup>296</sup>.



Una de las causas de la erosión de las bases ha sido la general propensión de los Estados a gravar los bienes, pero no los servicios<sup>297</sup>: generalmente los servicios como la sanidad, los contratistas y otros servicios profesionales no suelen ser gravados. En la actualidad hay algunos Estados donde se han establecido exenciones a la alimentación, la ropa y otro tipo de “vacaciones fiscales” que también han contribuido a la erosión de las bases

<sup>296</sup> D.R. AGRAWAL y W.F. FOX (2015), “Sales taxes in an e-commerce generation”.

<sup>297</sup> W.F. FOX, L. LUNA y G. SCHAUR (2014), “Destination Taxation and Evasion: Evidence from U.S. Inter-state Commodity Flows”. *Journal of Accounting and Economics*, 57.

imponibles de la imposición indirecta estatal. Finalmente, también cabe destacar la contribución a la erosión de las bases del rápido crecimiento de las ventas a distancia, sobre las que no se recaudan impuestos sobre ventas.

### **3.2. Tributación Local**

También en el ámbito local (condados y ciudades) existen grandes diferencias a través de los Estados. Aunque la autoridad fiscal generalmente es el Estado, las autoridades locales en ocasiones disponen de competencias en los impuestos sobre las ventas. En Virginia, por ejemplo, es el Estado el que establece los tipos impositivos de las demarcaciones locales, si bien, incluso en estos casos, el Estado puede determinar tipos distintos para cada comunidad local. Por el contrario, por ejemplo, en Luisiana son los gobiernos locales los que controlan tanto las bases como los tipos.

Al igual que sucedía en los Estados, los tipos impositivos difieren a lo largo de las comunidades locales e, incluso, en algunos Estados, las reglas de determinación de la base imponible difieren entre unas entidades locales y otras, lo que añade una mayor complejidad al sistema impositivo sobre las ventas.

Las competencias sobre la recaudación recaen, en algunos casos como en Tennessee sobre el Estado y en otros, como en Luisiana, sobre la propia administración local. En determinadas comunidades locales encargadas de la recaudación se ha procedido incluso a privatizar la recaudación para que la realicen entidades privadas.

### **3.3. Criterios de localización de las operaciones**

Como señalábamos anteriormente, son los vendedores -a condición de que cumplan el requisito de nexo- quienes generalmente recaudan e ingresan los impuestos sobre ventas en Estados Unidos, por lo que en principio la tributación del impuesto sobre ventas se realiza en origen. Sin embargo, existen dos reglas adicionales, que se aplican tanto a las ventas por correo electrónico como a las realizadas por otros canales, que

hacen que a pesar de que el impuesto sea recaudado e ingresado por el vendedor, el principio general sea el de la tributación en destino.

La primera es que todas las ventas sometidas a un impuesto sobre ventas estatal llevan asociadas un denominado impuesto de uso ("*use tax*"), de tal modo que el impuesto de uso hace que se traslade la responsabilidad de ingresar el impuesto del vendedor al comprador, ya sea particular o empresa, cuando el vendedor no lo recaude.

El impuesto de uso se aplica en los siguientes casos:

- 1º) cuando las compras realizadas fuera del Estado quedan sometidas a imposición en destino,
- 2º) cuando las compras se envían a otro Estado para su uso o almacenaje,
- 3º) cuando el impuesto no se ha pagado o se ha pagado a un menor tipo en otro Estado.

La segunda de las reglas es que el impuesto es recaudado en el lugar en el que se produce la entrega, sin tener en cuenta la residencia fiscal del comprador o dónde se produzca el consumo. En consecuencia, cuando las mercancías se envían por transporte tradicional a otro Estado, quedan exentas, si bien quedan sujetas al impuesto de uso en el Estado de destino. En caso de que el vendedor tenga nexo con el Estado de destino, recaudará el impuesto y, en caso de que no posea nexo en dicho Estado, será el comprador quien deberá liquidar el impuesto en el Estado de destino. Estas normas se aplican tanto si las compras se han realizado presencialmente, como si se han realizado a distancia.

Esta regla de tributación en destino ha puesto de manifiesto numerosos problemas en su aplicación al comercio electrónico, puesto que es compleja la determinación de los lugares de venta y de entrega de productos digitales. Es frecuente que, por lo general, en las operaciones de comercio electrónico se traslade la obligación de ingresar el impuesto ("*use tax*") del vendedor al comprador, lo que puede facilitar la elusión fiscal. Por ejemplo, los consumidores pueden tener tentaciones de declarar e ingresar sus impuestos de uso en las jurisdicciones que tengan los tipos impositivos más bajos. Por lo general, el destino de los bienes intangibles se determina por la dirección de

facturación de la tarjeta de crédito, pero la localización del consumidor puede evitarse mediante la utilización del dinero electrónico, falseando la dirección de facturación o solicitando tarjetas de crédito en Estados con tipos impositivos inferiores.

Aunque estos problemas no son nuevos, en la medida en que se ha comprobado que los consumidores se sienten incentivados a viajar a comprar los productos a las jurisdicciones con el menor tipo impositivo o a adquirir productos que sean enviados a su residencia sin el impuesto incluido, el comercio electrónico ha facilitado la evasión fiscal en Estados Unidos.

Los Estados difieren también en las reglas básicas que imponen en relación al impuesto de uso a sus respectivos gobiernos locales. Tal y como señalamos anteriormente, se presume que el destino corresponde con el lugar en que se realiza la entrega, por lo que la localización de los comercios determina generalmente el lugar de imposición para los impuestos locales y con independencia de donde tenga su residencia habitual el comprador. En ocasiones, los impuestos locales gravan las compras realizadas fuera del Estado, cuando han sido realizadas *online* o cuando se ha realizado un envío de un condado/ciudad a otro/a dentro del mismo Estado, aunque existen excepciones. Algunos Estados como Illinois, Missouri o Tennessee no aplican la tributación en destino dentro del Estado, pero recaudan un impuesto local en origen (punto de venta), incluso si los bienes son enviados a otra jurisdicción local dentro del Estado.

Como hemos señalado, el cumplimiento en el impuesto de uso es muy reducido en general, pero particularmente débil en el caso de que el consumidor no sea una empresa, sino un consumidor final. Los Estados han constatado que se declaran poco y que los ingresos son muy reducidos; la única excepción se encuentra en las compras de vehículos, barcos y aviones pues, al estar sometidos a licencia, permiten hacer un mejor seguimiento de las transacciones sobre ellos. En 2010 se realizó un plan de inspecciones aleatorias en Washington que determinó que el cumplimiento del impuesto de uso era el más débil de entre todos los impuestos estatales que gravaban a las empresas, estimándose el incumplimiento en un 23% y, curiosamente, siendo mayor el incumplimiento en grandes empresas que en Pymes.

En conclusión, la incapacidad de las autoridades para reforzar el uso de un impuesto sobre ventas de comercio electrónico y productos digitales ha tenido como consecuencia que el tipo impositivo efectivo sobre el comercio electrónico sea inferior al de los bienes y servicios adquiridos por medios tradicionales, incluso teniendo en cuenta que generalmente se establece el mismo tipo impositivo sobre bienes similares y sin tener en cuenta el canal a través del cual se han adquirido.

## **4. LA FISCALIDAD INDIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN ESPAÑA**

### **4.1. El Informe de la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española**

Tal y como señalamos en el capítulo relativo a la tributación directa, el Gobierno de España reaccionó a los nuevos retos tributarios que planteaba el comercio electrónico con relativa anticipación constituyendo, en 1999, una Comisión dependiente de la Secretaría de Estado de Hacienda que finalizó sus trabajos en mayo de 2000 y que culminó en un Informe<sup>298</sup> presentado al Secretario de Estado de Hacienda el 26 de julio del mismo año.

En dicho Informe, la Comisión ya ponía de manifiesto que los problemas en el ámbito de la tributación indirecta derivados del desarrollo del comercio electrónico no se circunscribían exclusivamente al IVA, sino que afectaba a otras figuras del ordenamiento jurídico español como el IGIC (Impuesto General Indirecto Canario), el IPSI (Impuesto sobre la Producción, los Servicios y la Importación en las ciudades de Ceuta y Melilla), el

---

<sup>298</sup> “Informe de la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española”, Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española, Secretaría de Estado de Hacienda, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Octubre 2000, [http://www.ief.es/recursos/publicaciones/libros/blancos\\_comercio\\_electronico.aspx](http://www.ief.es/recursos/publicaciones/libros/blancos_comercio_electronico.aspx)

ITP y AJD (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) y los impuestos que gravan la actividad del juego, si bien, la falta de armonización comunitaria de dichos impuestos hacía necesario un estudio con respeto al ámbito de competencias de los mismos en España.

El Informe ponía de manifiesto que el problema en el IVA se planteaba exclusivamente en las operaciones *online*, entendiéndolas como aquéllas en las que el ciclo solicitud-prestación-pago se produce íntegramente mediante procedimientos electrónicos. Como respuesta al problema que planteaba al comercio electrónico debería, a su vez, considerarse que el suministro de productos *online* constituye, en todo caso, una prestación de servicios.

Por el contrario, en las operaciones *offline*, en las que lo único que se efectúa por vía electrónica es el pedido o solicitud por parte del cliente del bien o servicio, la calificación de dichas operaciones era siempre la de entrega (interior o intracomunitaria), adquisición intracomunitaria o importación de bienes, pero nunca prestación de servicios.

Del mismo modo, se recomendaba la delimitación de la problemática de la tributación por el IVA del comercio electrónico diferenciando entre las operaciones realizadas entre empresarios (B2B) y las realizadas entre empresarios y particulares (B2C), así como entre las operaciones intracomunitarias (prestador y cliente de la UE) y las operaciones extracomunitarias (prestador o cliente de fuera de la UE).

El Informe también defendía, siguiendo la corriente ideológica predominante en el ámbito internacional, que no debería establecerse una figura tributaria nueva para gravar el comercio electrónico, sino que debería efectuarse una adaptación de la actual legislación del IVA para gravar estas operaciones. Del mismo modo, tampoco consideraba aceptable para la Comisión la posible inaplicación del IVA al comercio electrónico, descartándose cualquier moratoria de imposición de dichas operaciones.

Evidentemente, también se defendía que la potencial reforma de la normativa de IVA para su adecuación al comercio electrónico debería respetar los principios de dicho impuesto, la pertenencia de España a la UE, así como a otras organizaciones

internacionales. Igualmente se descartaba la aplicación de una legislación autónoma del Reino de España en dicha materia, habida cuenta del fenómeno global que supone el comercio electrónico.

Respecto del lugar de imposición de los servicios prestados mediante comercio electrónico, el Informe señalaba que las reformas que se acometiesen deberían tener como resultado que los servicios prestados mediante comercio electrónico en la UE se gravasen dentro de ella, independientemente de su origen o de la sede del prestador de los mismos, y que los servicios prestados mediante comercio electrónico destinados a su consumo fuera de la UE no estuvieran sujetos a IVA en aquella.

Siguiendo las tesis que se estaban desarrollando en aquel momento en la UE, se proponía que en las operaciones cuyos destinatarios fueran sujetos pasivos del IVA, deberían distinguirse dos tipos de transacciones distintas:

- Aquéllas en las que proveedor y destinatario de la prestación de servicios están establecidos en el mismo Estado miembro.
- Aquéllas en las que el proveedor está localizado bien en otro Estado miembro, bien fuera de la Comunidad.

Respecto del primer tipo de transacciones, se entendería que la operación se realiza en el Estado donde estén situados el proveedor y el destinatario, siendo el sujeto pasivo el prestador del servicio y, respecto del segundo tipo de transacciones, deberían localizarse en sede del destinatario, aplicando la regla de inversión del sujeto pasivo.

En las operaciones cuyos destinatarios fueran consumidores comunitarios se descartaba aplicar al comercio electrónico la regla de localización de las ventas a distancia, puesto que tal tipo de comercio no daba lugar al envío material de la mercancía. Como consecuencia de ello, las prestaciones de servicios efectuadas por empresarios establecidos en la UE para consumidores finales pertenecientes a la misma se localizarían en dicho territorio (sede del prestador), y los prestados por dichos empresarios a consumidores finales no pertenecientes a la UE no se localizarían en ella, sino que se localizarían en sede del destinatario. También se localizarían en la UE los

servicios prestados por empresarios no establecidos en la misma para consumidores finales comunitarios.

En este tipo de prestaciones se señalaba el problema para determinar cuándo el consumo se produce en la UE. Según la Comisión, la determinación del lugar de consumo debería poderse verificar de forma segura, puesto que de lo contrario el consumidor se limitaría a comunicar al empresario proveedor del servicio un domicilio fuera de la UE para eludir el pago del impuesto. Por ello, la Comisión proponía establecer criterios claros para concretar cuándo un servicio prestado *online* por un empresario no comunitario a un consumidor final se utilizaba en el territorio de la UE. Para solventar este problema, el Informe proponía dos posibles alternativas: establecer un sistema similar al aplicado para los servicios de telecomunicación, es decir, atendiendo al domicilio del destinatario o atendiendo al lugar en que se ubica la sucursal bancaria desde la que se efectuase el pago. Como veremos posteriormente, la alternativa de la determinación del lugar conforme a la ubicación de la sucursal bancaria fue descartada, a nuestro criterio de manera acertada, puesto que el consumidor podría eludir el pago del IVA con la simple apertura de una cuenta corriente fuera de la UE para realizar el pago de sus transacciones de comercio electrónico. Como vemos, las conclusiones de la Comisión estaban totalmente alineadas con lo que propondría posteriormente para el ámbito de la UE la Directiva 2002/38/CE<sup>299</sup>.

Cabe destacar que, aunque la Comisión consideraba imprescindible que los operadores no comunitarios se registraran en la UE para poder cumplir las obligaciones derivadas del comercio electrónico, se oponía a la creación de un registro único en la UE, defendiendo la opción de que los operadores no comunitarios tuvieran que registrarse en todos y cada uno de los Estados en los que realizaran operaciones, reduciendo al máximo los trámites formales de dicho registro. Esta opción era defendida porque,

---

<sup>299</sup> Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica, DOUE nº L 128, de 15/05/2002, <https://www.boe.es/doue/2002/128/L00041-00044.pdf>



según la Comisión, el Estado miembro donde el operador no comunitario decidiera registrarse, percibiría la totalidad del IVA que gravase las operaciones de dicho operador con consumidores finales comunitarios. Hay que entender que, en el momento de elaborarse el Informe, este aspecto era uno de los más polémicos en los trabajos preliminares de la UE, ya que no existían mecanismos de reparto del IVA recaudado entre los diferentes Estados.

El Informe también señalaba que los operadores no comunitarios deberían dar un tratamiento tributario diferente a las prestaciones de servicios de comercio electrónico, según que los destinatarios fueran empresarios o consumidores finales:

- Si fueran empresarios (B2B), no deberían repercutir ni ingresar el IVA pues se produciría la inversión del sujeto pasivo de forma que fuera el destinatario el obligado al cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes.
- Si fueran consumidores finales (B2C), deberían repercutirles el impuesto e ingresarlo.

Por consiguiente, resultaba imprescindible establecer un sistema claro que permitiese al prestador no comunitario distinguir sin dificultad, si el destinatario comunitario era un empresario o un consumidor final.

Finalmente, la Comisión también alertaba de los problemas para la determinación del tipo impositivo aplicable a los bienes susceptibles de suministrarse tanto materialmente como de forma digital, cuando existiera un tipo impositivo reducido para la entrega de un bien material, diferente del aplicable si la operación consistiera en una prestación de servicios, que es como se calificaban las operaciones de comercio electrónico. Tal era el caso de los libros tradicionales *versus* los electrónicos.

#### **4.2. Evolución normativa en España**

Como es lógico, la evolución de la normativa sobre el IVA del comercio electrónico en España ha ido siguiendo las pautas establecidas por la normativa comunitaria.

Como ya señalamos en el Capítulo 1, la Ley 34/2002<sup>300</sup>, tuvo como objeto la incorporación al ordenamiento jurídico español de la Directiva 2000/31/CE<sup>301</sup>. En ella se proporcionó una definición amplia de los servicios de la sociedad de la información que comprendía: la contratación de bienes y servicios por vía electrónica, el suministro de información por dicho medio, las actividades de intermediación relativas a la provisión de acceso a la red, la transmisión de datos por redes de telecomunicaciones, la realización de copia temporal de las páginas de Internet solicitadas por los usuarios, el alojamiento en los propios servidores de información, servicios o aplicaciones facilitados por otros o la provisión de instrumentos de búsqueda o de enlaces a otros sitios de Internet, así como cualquier otro servicio que se prestase a petición individual de los usuarios, siempre que representara una actividad económica para el prestador.

Por su parte, el art. 69. Tres. 4º de la LIVA establece que el hecho de que un prestador de servicios y su destinatario se comuniquen por vía electrónica no implica la consideración de que se trata de un servicio prestado por vía electrónica, por tanto, se limitaba la aplicación de las reglas de localización especiales únicamente a las transacciones *online*.

Tal y como se expuso anteriormente, la aprobación de la Directiva 2002/38/CE<sup>302</sup> trató de subsanar el problema de que la fiscalidad aplicable en ese momento perjudicaba a las empresas europeas frente a la de países terceros, en la medida en que los servicios de empresas de la UE prestados por vía electrónica en general quedaban sujetos al IVA,

---

<sup>300</sup> Ley 34/2002, de 11 de julio, de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico, BOE nº 166, de 12/07/2002, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-13758>

<sup>301</sup> Directiva 2000/31/CE, del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio, relativa a determinados aspectos de los servicios de la sociedad de la información, DOUE nº L 178, de 17/07/2000, <https://www.boe.es/doue/2000/178/L00001-00016.pdf>

<sup>302</sup> Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica, DOUE nº L 128, de 15/05/2002, <https://www.boe.es/doue/2002/128/L00041-00044.pdf>

mientras que no ocurría así con los procedentes de empresas de terceros países, pese a ser suministrados en territorio de la UE.

La regla general de IVA aplicable hasta la aprobación de esta Directiva determinaba que los servicios se entendieran prestados en el lugar de la sede de actividad del prestador, de tal modo que, si un empresario radicado en un país no perteneciente a la UE prestaba servicios a consumidores situados en la UE, estos quedaban no sujetos. Esta circunstancia introducía graves distorsiones en la competencia pues, la tributación incidía en la decisión tanto del consumidor como del prestador, que podía modificar al efecto el lugar desde el que prestar el servicio<sup>303</sup>.

Como consecuencia de ello, en España se produjo la transposición al derecho interno mediante la Ley 53/2002<sup>304</sup>, regulándose un nuevo régimen especial aplicable a determinados operadores no comunitarios que prestaran servicios de comercio electrónico. Esta Ley sirvió también para concretar las reglas de localización aplicables a los servicios de comercio electrónico y a los de radiodifusión y televisión.

Con esta Ley, los servicios prestados por un empresario o profesional establecido en un tercer país quedarían sujetos a IVA en el Estado miembro de destino, tanto si el destinatario fuese otro empresario o profesional (B2B) o un consumidor final (B2C) situado dentro del territorio de aplicación del impuesto, adquiriendo la condición de sujeto pasivo el empresario destinatario del servicio por inversión en el primer caso (B2B) y el empresario o profesional prestador del servicio en el segundo caso (B2C). Para este segundo caso, se establecía una obligación de registro en cualquiera de los Estados de la UE, donde se declararían todas las operaciones realizadas en el territorio de la UE. Si el destinatario fuese otro empresario o profesional (B2B) o un consumidor final (B2C)

---

<sup>303</sup> E. SÁNCHEZ SERENA (2014), «La fiscalidad indirecta del comercio electrónico online». En: Ana María Delgado García (coord.). «Tributos en la sociedad de la información». IDP. Revista de Internet, Derecho y Política, nº 18, pág. 60-71, Universitat Oberta de Catalunya.

<sup>304</sup> Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, BOE nº 313, de 31/12/2002, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-25412>

situado en un tercer país que no perteneciera al territorio de aplicación del impuesto, se produciría la imposición en el Estado de consumo.

Como hemos visto, en 2006, la Directiva 2006/112/CE<sup>305</sup> refundió la Directiva 77/388/CEE<sup>306</sup>, en aras de la claridad y la racionalización, si bien, se mantuvo el régimen vigente para los servicios prestados por vía electrónica, lo que propició que no hubiera que hacer cambios relativos a la tributación del comercio electrónico en España.

Ya en 2010, la Ley 2/2010<sup>307</sup>, produjo un cambio en la ubicación de los preceptos referidos al lugar de realización del hecho imponible en la Ley del IVA, si bien el contenido de la regulación no se vio afectado.

Finalmente, la aprobación de la Directiva 2008/8/CE<sup>308</sup> modificó el lugar de realización del hecho imponible en las prestaciones de servicios realizados por operadores comunitarios a consumidores finales (B2C) situados en la UE: el lugar de realización pasó a ser el del Estado donde estuviera situado el destinatario del servicio. Con ello, se trataba de evitar el problema que estaba planteando que el lugar de realización del hecho imponible en estas operaciones fuera el Estado de origen del prestador, que daba lugar a que las empresas de comercio electrónico se situaran en los Estados de menor tipo impositivo de IVA para la realización de sus operaciones con consumidores finales.

---

<sup>305</sup> Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, DOUE nº L 347, de 11/12/2006, <https://www.boe.es/doue/2006/347/L00001-00118.pdf>

<sup>306</sup> Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, DOUE nº L 145, de 13/06/1977, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/ALL/?uri=CELEX%3A31977L0388>

<sup>307</sup> Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, BOE nº 53, de 02/03/2010, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2010-3366>

<sup>308</sup> Directiva 2008/8/CE del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, DOUE nº L 44, de 20/02/2008, <https://www.boe.es/doue/2008/044/L00011-00022.pdf>

Para transponer dicha Directiva, la Ley 28/2014<sup>309</sup> estableció el desdoblamiento del régimen opcional de registro en un Estado miembro de la UE, que hasta entonces existía en la Ley 37/1992<sup>310</sup> para los operadores no comunitarios que realizaban operaciones con consumidores finales situados en la UE, en dos regímenes: uno resultaría de aplicación a dichos operadores y se mantendría en los términos en que se venía aplicando y se crearía un segundo régimen de registro optativo para los operadores situados en la UE que realizaran operaciones con consumidores finales, también situados en la UE. Este nuevo régimen regulatorio entró en vigor el 1 de enero de 2015 en España, conforme a lo dispuesto en la Directiva 2008/8/CE<sup>311</sup>.

### **4.3. El régimen de IVA aplicable al comercio electrónico en España**

#### **4.3.1. Servicios prestados por vía electrónica**

El artículo 69 de la LIVA establece, en su apartado Tres. 4º lo siguiente:

*“Tres. A efectos de esta Ley, se entenderá por: ...*

*4.º Servicios prestados por vía electrónica: aquellos servicios que consistan en la transmisión enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento, incluida la compresión numérica y el almacenamiento de datos, y enteramente transmitida, transportada y recibida por cable, radio, sistema óptico u otros medios electrónicos y, entre otros, los siguientes:*

---

<sup>309</sup> Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, BOE nº 288, de 28/11/2014, [https://www.boe.es/diario\\_boe/txt.php?id=BOE-A-2014-12329](https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2014-12329)

<sup>310</sup> Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, BOE nº 312, de 29/12/1992, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740>

<sup>311</sup> Directiva 2008/8/CE del Consejo, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, DOUE nº L 44, de 20/02/2008, <https://www.boe.es/doue/2008/044/L00011-00022.pdf>

- a) *El suministro y alojamiento de sitios informáticos.*
- b) *El mantenimiento a distancia de programas y de equipos.*
- c) *El suministro de programas y su actualización.*
- d) *El suministro de imágenes, texto, información y la puesta a disposición de bases de datos.*
- e) *El suministro de música, películas, juegos, incluidos los de azar o de dinero, y de emisiones y manifestaciones políticas, culturales, artísticas, deportivas, científicas o de ocio.*
- f) *El suministro de enseñanza a distancia.*

*A estos efectos, el hecho de que el prestador de un servicio y su destinatario se comuniquen por correo electrónico no implicará, por sí mismo, que el servicio tenga la consideración de servicio prestado por vía electrónica.”*

Como vemos, el legislador español optó por reducir el listado de posibles operaciones de comercio electrónico que establece el Reglamento 282/2011<sup>312</sup>, si bien cabe destacar que dicho Reglamento se dictó para garantizar condiciones uniformes de interpretación de las reglas de localización por parte de los Estados miembros, obligando a su cumplimiento sin necesidad de trasposición a la legislación interna, siendo aplicable a partir del 1 de enero de 2015.

#### 4.3.2. Lugar de realización del hecho imponible

El artículo 70.Uno.4º de la LIVA establece que:

*“Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios: ...*

---

<sup>312</sup> Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, DOUE nº L 77, de 23/03/2011, <https://www.boe.es/doue/2011/077/L00001-00022.pdf>

*4.º Los prestados por vía electrónica cuando el destinatario no sea un empresario o profesional actuando como tal, siempre que éste se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.”*

Por su parte, el artículo 70.Dos.4º dispone que:

*“Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho territorio: ...*

*4.º Los prestados por vía electrónica, los de telecomunicaciones, de radiodifusión y de televisión.”*

#### 4.3.3. Regímenes especiales de registro

El artículo 120.Uno.7º. de la LIVA establece como regímenes especiales del IVA, los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica. A su vez, el artículo 120.Cinco establece que:

*“Los regímenes especiales aplicables a los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y a los prestados por vía electrónica se aplicarán a aquellos operadores que hayan presentado las declaraciones previstas en los artículos 163 noniesdecies y 163 duovicies de esta Ley.”*

A este respecto cabe destacar que el artículo 163 noniesdecies se refiere a las obligaciones formales que deben cumplir los operadores que opten en España por el régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad. Por su parte, el artículo 163 duovicies se refiere a las obligaciones formales que deben cumplir los operadores que opten en España por el régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo. Ambos artículos se estudiarán más adelante.

Cabe señalar también que el artículo 163 duodécimos.Dos.a) excluye expresamente del régimen especial del criterio de caja a las operaciones acogidas al régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica.

El artículo 163 septiesdecimos establece, en su apartado Dos, que:

*“Serán causas de exclusión de estos regímenes especiales cualesquiera de las siguientes circunstancias que se relacionan a continuación:*

*a) La presentación de la declaración de cese de las operaciones comprendidas en dichos regímenes especiales.*

*b) La existencia de hechos que permitan presumir que las operaciones del empresario o profesional incluidas en estos regímenes especiales han concluido.*

*c) El incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse a estos regímenes especiales.*

*d) El incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa de estos regímenes especiales.*

*La decisión de exclusión será competencia exclusiva del Estado miembro de identificación que se define para cada uno de estos regímenes especiales.”*

No obstante, el apartado Tres de dicho artículo, también dispone que:

*“Sin perjuicio de lo previsto en el apartado anterior, el empresario o profesional podrá darse de baja voluntaria de estos regímenes.”*

A) Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad.

Según el artículo 163 octiesdecimos de la LIVA, podrán acogerse a este régimen especial los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad, que presten servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesional, actuando como tal, y que estén establecidas en la Comunidad o que tengan en ella su domicilio o residencia habitual.



Dicho régimen especial se aplicará a todas las prestaciones de servicios que deban entenderse efectuadas en la Comunidad.

El apartado Uno del artículo 163 vices establece que:

*“Uno. Los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial no podrán deducir en la declaración-liquidación a que se refiere la letra b) del apartado Uno del artículo 163 noniesdecies de esta Ley, cantidad alguna de las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que, conforme a las reglas que resulten aplicables, se destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a que se refiere este régimen.*

*No obstante lo anterior, dichos empresarios o profesionales acogidos a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos a los que se refiere este régimen especial que deban entenderse realizadas en el Estado miembro de consumo, conforme al procedimiento previsto en la normativa del Estado miembro de consumo en desarrollo de lo que dispone la Directiva 86/560/CEE, del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, en los términos que prevé el artículo 368 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006. En particular, en el caso de empresarios o profesionales que estén establecidos en Islas Canarias, Ceuta y Melilla solicitarán la devolución de las cuotas soportadas, con excepción de las realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, a través del procedimiento previsto en el artículo 117 bis de esta Ley.”*

No obstante, el apartado Dos de dicho artículo establece que en caso de que España sea el Estado miembro de consumo, los empresarios o profesionales no establecidos en la Comunidad que se acojan a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que deban entenderse realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto,

siempre que dichos bienes y servicios se destinen a la prestación de los servicios electrónicos a los que se refiere este régimen especial.

Finalmente, el artículo 163 noniesdecies establece las obligaciones formales que deben cumplir los operadores que elijan España como Estado miembro de identificación:

- a) Declarar por vía electrónica el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial.
- b) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del IVA por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios electrónicos. La declaración se presentará dentro del plazo de veinte días a partir del final del período al que se refiere la declaración.
- c) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración.
- d) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial que estará a disposición, tanto del Estado miembro de identificación, como del de consumo, quedando obligado el empresario o profesional no establecido en la Comunidad a ponerlo a disposición de las Administraciones tributarias de los referidos Estados, previa solicitud de las mismas, por vía electrónica. Este registro deberá conservarse durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.
- e) Expedir y entregar factura cuando el destinatario de las operaciones se encuentre establecido o tenga su residencia o domicilio habitual en el territorio de aplicación del Impuesto.

B) Régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo.

Según el artículo 163 unicies de la LIVA, podrán acogerse al régimen especial los empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no establecidos en el

Estado miembro de consumo que presten servicios electrónicos a personas que no tengan la condición de empresario o profesional actuando como tal y que estén establecidas en un Estado miembro o tengan en él su domicilio o residencia habitual.

Cabe destacar que el artículo 163 quatertervicies establece que este régimen especial no resultará aplicable a los servicios electrónicos prestados en el territorio de aplicación del impuesto por empresarios o profesionales que tengan la sede de su actividad económica o un establecimiento permanente en el mismo ya que a dichas prestaciones de servicios les resultará aplicable el régimen general del Impuesto.

Este régimen especial se aplicará a todas las prestaciones de servicios que deban entenderse efectuadas en la Comunidad, siempre que se presten en un Estado miembro distinto a aquél en el que el empresario o profesional, acogido a este régimen especial, tenga establecida la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente.

Al igual que sucedía en el régimen especial aplicable a los operadores no establecidos en la UE, el artículo 163 tertervicies establece que los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial no podrán en principio deducir cantidad alguna por las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se destinen a la prestación de los servicios electrónicos, aunque tendrán derecho a la devolución de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición o importación de servicios electrónicos que deban entenderse realizadas en el Estado miembro de consumo.

Por otra parte, los empresarios o profesionales que se acojan a este régimen especial y realicen en el Estado miembro de consumo operaciones a las que se refiere este régimen especial conjuntamente con otras distintas que determinen la obligación de registrarse y de presentar declaraciones-liquidaciones en dicho Estado miembro, podrán deducir las cuotas soportadas en la adquisición o importación de bienes y servicios que se entiendan realizadas en el Estado miembro de consumo y que se destinen a la prestación de los servicios electrónicos, a través de las declaraciones-liquidaciones correspondientes del impuesto que deban presentar en dicho Estado miembro.

Finalmente, el artículo 163 duovicies establece las obligaciones formales en caso de que España sea el Estado miembro de identificación del empresario o profesional, que preste servicios electrónicos acogidos al régimen especial en otro Estado miembro:

- a) Declarar por vía electrónica el inicio, la modificación o el cese de sus operaciones comprendidas en este régimen especial.
  - b) Presentar por vía electrónica una declaración-liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido por cada trimestre natural, independientemente de que haya suministrado o no servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y electrónicos. La declaración se presentará dentro del plazo de veinte días a partir del final del período al que se refiere la declaración.
  - c) Ingresar el impuesto correspondiente a cada declaración, haciendo referencia a la declaración específica a la que corresponde.
  - d) Mantener un registro de las operaciones incluidas en este régimen especial que estará a disposición tanto del Estado miembro de identificación como del de consumo, quedando obligado el empresario o profesional a ponerlo a disposición de las Administraciones tributarias de los referidos Estados, previa solicitud de las mismas, por vía electrónica. Dicho registro deberá conservarse también durante un período de diez años desde el final del año en que se hubiera realizado la operación.
- C) Opción, renuncia y exclusión de los regímenes especiales.

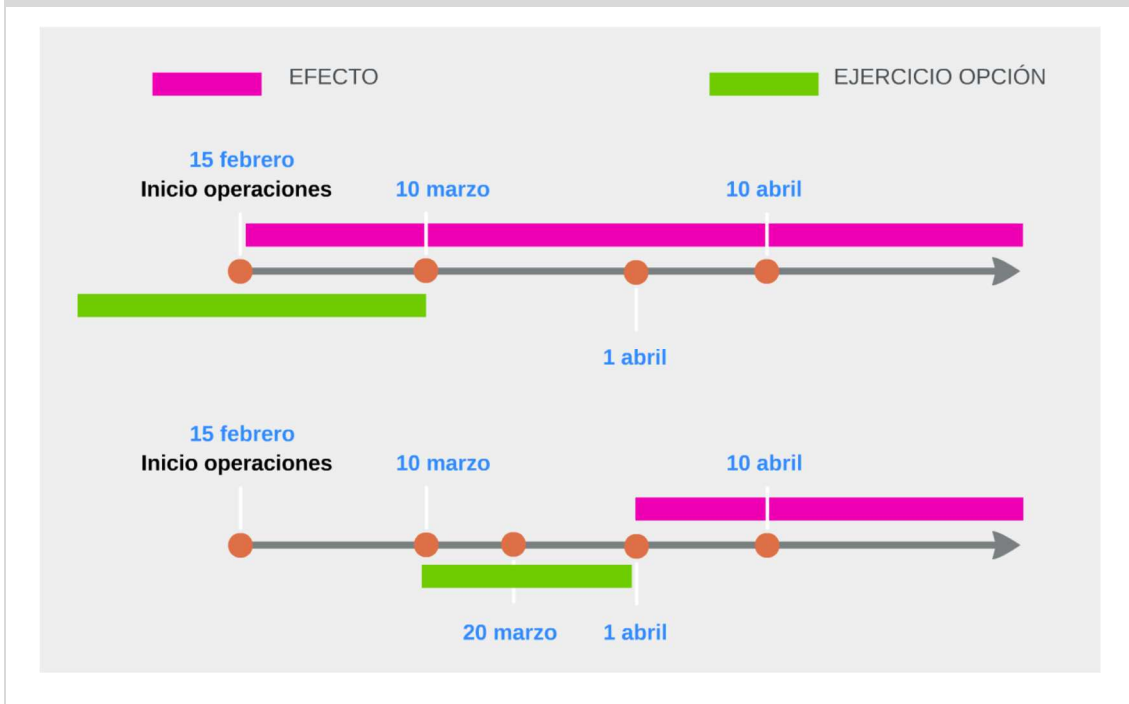
El Capítulo IX del RIVA establece las condiciones y efectos de la opción, la renuncia y la exclusión de los regímenes especiales aplicables a los servicios de comercio electrónico.

El artículo 61 duodecimos del RIVA regula la opción y la renuncia a los regímenes especiales.

- Opción: se realizará a través de la presentación, en el Estado miembro de identificación, de la correspondiente declaración de inicio en los regímenes y surtirá efecto a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la indicada declaración. No obstante, en caso de que el inicio de las operaciones se

realice con carácter previo al primer día del siguiente trimestre, los regímenes surtirán efecto a partir de la fecha en que comience la prestación de los servicios, siempre que la declaración de inicio se presente, como muy tarde, el décimo día del mes siguiente a la fecha de inicio de las operaciones. Dada la complejidad de esta regla, el GRÁFICO 6 muestra los efectos según el momento en que se ejercite la opción.

**GRÁFICO 6.- Efectos del régimen especial según el momento en que se realice el ejercicio de la opción cuando se inicien las operaciones con carácter previo al primer día del siguiente trimestre**



- **Renuncia:** se realizará mediante la presentación de la declaración de cese en el Estado miembro de identificación, al menos quince días antes de finalizar el trimestre natural anterior a aquel en que quiera dejar de utilizarse el régimen especial y surtirá efecto a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la presentación de la indicada declaración de cese.

La renuncia tendrá efectos para un período mínimo de dos trimestres naturales contados a partir de la fecha en la que surta efecto la misma y respecto al régimen especial al que se aplique.

Por su parte, el artículo 61 terdecies del RIVA regula la exclusión de los regímenes y sus efectos.

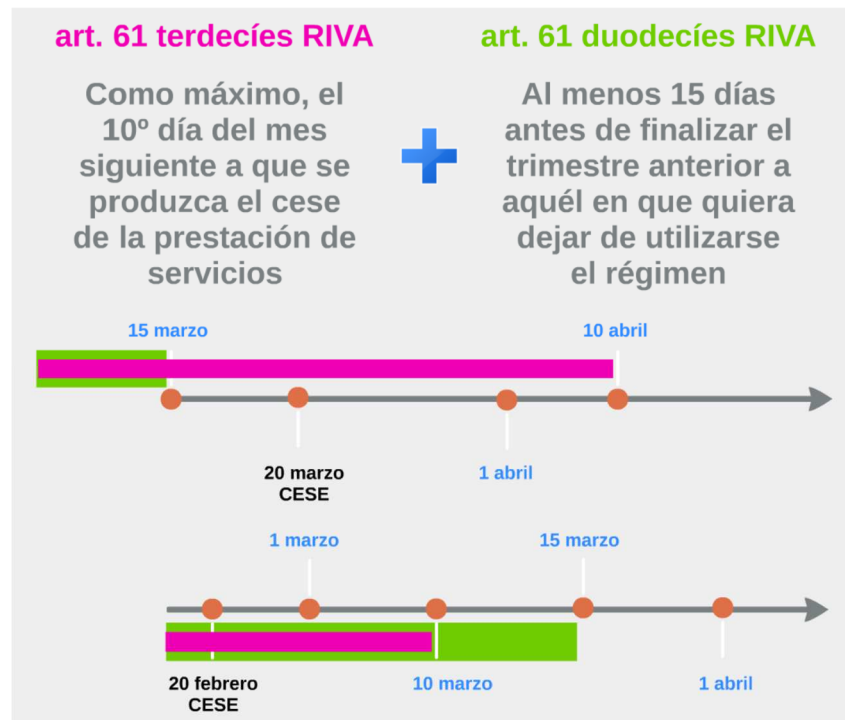
La exclusión de un empresario o profesional de cualquiera de los regímenes especiales se adoptará por el Estado miembro de identificación, que deberá comunicar por vía electrónica y surtirá efecto a partir del primer día del trimestre natural siguiente a la fecha de la comunicación.

Las causas de exclusión de los regímenes especiales son las siguientes:

- La presentación por el empresario o profesional de la declaración de cese por haber dejado de prestar servicios comprendidos en cualquiera de los regímenes especiales.

Cabe señalar que en este artículo existe una discrepancia con lo dispuesto en el artículo 61 duodecies: en efecto, el artículo 61 terdecies señala que, a efectos de que se produzca la exclusión, el empresario o profesional deberá presentar la declaración de cese, *“a más tardar el décimo día del mes siguiente a que se produzca dicha situación”*, mientras que, como veíamos anteriormente, el artículo 61 duodecies establecía que se debería presentar *“al menos quince días antes de finalizar el trimestre natural anterior a aquel en que quiera dejar de utilizarse el régimen especial”*.

En el GRÁFICO 7 se ilustra cómo varían los plazos según se aplique un artículo u otro. En el primer ejemplo en que cesan las actividades el 20 de marzo, para cumplir con ambos artículos, la declaración debería presentarse conforme a lo dispuesto en el artículo 61 duodecies mientras que, en el segundo ejemplo, donde cesan las actividades el 20 de febrero, para cumplir con ambos artículos la declaración de cese debería presentarse conforme a lo dispuesto en el artículo 61 terdecies. Esta disfunción debería solucionarse por el legislador, unificando los plazos de presentación de la declaración de cese en ambos artículos.

**GRÁFICO 7.- Efectos temporales de la declaración de cese del régimen especial**

- La existencia de hechos que permitan presumir que el empresario o profesional ha dejado de desarrollar sus actividades en cualquiera de los regímenes especiales; la presunción que establece el RIVA es que se ha dejado de desarrollar actividades cuando el empresario o profesional no preste en ningún Estado miembro de consumo alguno de los servicios a que se refieren los regímenes especiales durante un período de ocho trimestres naturales consecutivos.
- El incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse a estos regímenes.
- El incumplimiento reiterado de las obligaciones impuestas por la normativa, entre otras cuando:
  - a) se hayan enviado al empresario o profesional comunicaciones o recordatorios de la obligación de presentar una declaración durante los tres trimestres naturales anteriores y no se haya presentado la correspondiente declaración del Impuesto en

el plazo de diez días a computar desde la recepción de cada recordatorio o comunicación;

- b) se hayan enviado al empresario o profesional comunicaciones o recordatorios de la obligación de efectuar un pago durante los tres trimestres naturales anteriores y no se haya abonado la suma íntegra en el plazo de diez días a computar desde la recepción de cada recordatorio o comunicación, a menos que el importe pendiente correspondiente a cada declaración sea inferior a 100 euros;
- c) el empresario o profesional haya incumplido su obligación de poner a disposición del Estado miembro de identificación o del Estado miembro de consumo sus registros por vía electrónica en el plazo de un mes desde el correspondiente recordatorio o comunicación remitido por el Estado miembro de identificación.

Finalmente, cabe señalar que el RIVA establece el período mínimo de efectos de la exclusión para los casos en que se presenta la declaración de cese, que será de dos trimestres naturales contados a partir de la fecha del cese y para cuando la exclusión traiga causa en el incumplimiento de las obligaciones impuestas por la normativa, en cuyo caso la exclusión será por un período mínimo de ocho trimestres naturales contados a partir de la fecha de efecto de la exclusión. Sin embargo, el RIVA no establece cuál es el período mínimo de exclusión en caso de la existencia de hechos que permitan presumir que el empresario o profesional ha dejado de desarrollar sus actividades o en caso de incumplimiento de los requisitos necesarios para acogerse a estos regímenes. Entendemos que, por tanto, en dichos casos no existe un período mínimo de exclusión por lo que, una vez superadas las causas que llevaron a la exclusión del régimen, el empresario o profesional podría volver a solicitar la inclusión en cualquiera de los regímenes especiales.

#### 4.3.4. Ventas a distancia

Por último, hay que señalar que, tal y como vimos en la regulación comunitaria, a las ventas de productos materiales a través de Internet se le aplica el denominado régimen de ventas a distancia en todos los países de la UE y, por supuesto, también en España.



Así, se considera que el lugar de una entrega de bienes expedidos o transportados, por el proveedor o por su cuenta, a partir de un Estado miembro distinto del de llegada de la expedición o del transporte, se sitúa en el lugar en que se encuentran los bienes en el momento de la llegada de la expedición o del transporte con destino al adquiriente, siempre y cuando la entrega de bienes se efectúe para un consumidor que no sea sujeto pasivo y siempre que los bienes entregados no sean medios de transporte nuevos ni bienes entregados previo montaje o instalación, ni objetos de arte ni antigüedades.

El importe del umbral establecido en España para este régimen es de 35.000 euros, de tal modo que cuando una empresa de venta de productos materiales por Internet realice anualmente ventas en España por importe superior, deberá registrarse en España y considerar que el lugar de realización de dichas ventas es el territorio español. Sin embargo, si la empresa no alcanza anualmente dicho umbral, podrá seguir considerando que el hecho imponible se realiza en el Estado de origen, sin necesidad de registrarse en España.

Para el caso de las empresas españolas, cuando realicen ventas de bienes materiales a través de Internet y las entreguen en otros Estados miembros de la UE, deberán estar a los umbrales anuales que cada uno de los Estados miembros han fijado para determinar dónde se localizan las operaciones. Si exceden los umbrales establecidos en los Estados las operaciones se entenderán realizadas en dichos Estados, pero si no los superan, las operaciones se entenderán realizadas en territorio español.

#### **4.4. La imposición indirecta de las monedas virtuales en España**

Aunque como hemos visto anteriormente el tratamiento a efectos de IVA de las operaciones con monedas virtuales ha quedado aclarado en el ámbito de la Unión Europea, por la Sentencia del TJUE a que nos referíamos en epígrafes anteriores, entendiendo que se trata de un medio de pago equiparable al de las divisas, cabe

destacar que, en España, la DGT<sup>313</sup> con carácter previo a dicha Sentencia también las consideró operaciones exentas, si bien se entendía que no se trataba de operaciones de intercambio de divisas, sino que asimilaba las monedas virtuales a “otros efectos comerciales”, es decir, a instrumentos de pago, siguiendo la corriente ideológica defendida en el dictamen previo emanado del *Skatterättsnämnd*.

La DGT entendía que, si las entregas de dinero a título de contraprestación no estaban gravadas por el IVA, el objetivo de la Directiva 2006/112/CE<sup>314</sup> era la exención de todas aquellas operaciones que implicasen el movimiento o transferencia de dinero, ya fuera directamente a través de transferencias o bien a través de diversos instrumentos como los cheques, libranzas pagarés u otros que supusieran una orden de pago.

Asumiendo por tanto el criterio del TJUE que prevalece a lo interpretado por la DGT, y que por tanto las monedas virtuales en España tienen a efectos del IVA la consideración de medios de pago, cabe destacar que no existe ningún pronunciamiento oficial interpretativo en relación con el devengo del IVA en compraventas de bienes y servicios con moneda virtual. Aunque no exista dicho pronunciamiento y, a pesar de que en otros países la Administración ya se ha pronunciado expresamente, entendemos que el hecho de que el pago se realice con moneda virtual no interfiere en la naturaleza de la operación y que, por tanto, las operaciones quedarían sujetas, no sujetas o exentas en función del tipo de operación, conforme a las normas existentes del impuesto, con independencia de si la moneda en la que se realice el pago sea, o no, virtual.

En la medida en que el juego a través de Internet es uno de los sectores que más está empleando las monedas virtuales, cabe destacar en este epígrafe que en España, hasta 2014, no se tenía claro si la Ley del Juego<sup>315</sup> afectaba a las apuestas realizadas en

---

<sup>313</sup> Dirección General de Tributos (2015), Consultas vinculantes V1028-15 y V1029-15, de 30/03/2015 y V2846-15, de 01/10/2015.

<sup>314</sup> Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, DOUE nº 347, de 11/12/2006, <https://www.boe.es/doue/2006/347/L00001-00118.pdf>

<sup>315</sup> Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, BOE nº 127, de 28/05/2011, <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2011-9280>

moneda virtual, debido a que dicha Ley se refería a las “cantidades de dinero” en la definición de lo que se consideraba apuesta. Al no poderse considerar las monedas virtuales como “dinero”, por no tener las características del mismo en términos de legalidad, para evitar que las apuestas realizadas en moneda virtual escaparan a la fiscalidad del juego, la Dirección General de Ordenación del Juego (DGOJ) contestó en 2014 una consulta<sup>316</sup> planteada respecto de los bitcoins en la que, en primer lugar, invocando la protección de los intereses generales que subyacían a la Ley, argumentaba que al mencionar expresamente las apuestas como actividad de juego, no se distinguía entre si se arriesgaban cantidades de dinero o simplemente objetos económicamente evaluables.

En segundo lugar, la DGOJ señalaba que, si bien el bitcoin no podía ser considerado como una moneda de curso legal o dinero electrónico oficial, tampoco podía entenderse como un mero objeto económicamente evaluable, toda vez que el bitcoin o la moneda virtual en general era un medio de cambio virtual o electrónico, reuniendo las características propias de aquéllos, entre ellas, el pago electrónico de bienes o servicios.

Así, la DGOJ concluía que el bitcoin era una moneda virtual convertible que podía ser intercambiada entre los usuarios y que, asimismo, podía ser convertida a otra moneda de curso legal real o virtual, por lo que la actividad de apuestas con bitcoins se consideraría incluida dentro de la definición de apuestas siendo, por tanto, preceptiva la obtención de las licencias de apuestas y el pago de la tasa correspondiente.

En definitiva, el criterio administrativo es que las monedas virtuales no pueden considerarse como dinero o moneda de curso legal, pero sí resulta aplicable la Ley del Juego a las apuestas que operan con esta criptomoneda.

---

<sup>316</sup> Dirección General de Ordenación del Juego (2014), Consulta nº SUG/00239, de 15/04/2014.

## 5. PROBLEMAS ACTUALES Y PROPUESTA DE SOLUCIONES

### 5.1. Definiciones de los servicios electrónicos

Como hemos visto, no existe un consenso internacional en determinar lo que se considera, o no, operación de comercio electrónico.

Por una parte, tenemos el enfoque europeo que se caracteriza por la existencia de unos extensos listados donde se enumeran las diferentes operaciones que tienen la consideración de servicios de comercio electrónico, excluyéndose siempre el comercio electrónico de productos materiales de un tratamiento fiscal específico. Como ya señalamos, aunque la existencia de un catálogo donde poder comprobar si un determinado servicio tiene la consideración, o no, de comercio electrónico puede resultar muy útil en determinados casos, la constante y acelerada evolución de la tecnología hace prácticamente imposible la existencia de un catálogo de referencia que comprenda todos los servicios que se vayan desarrollando a lo largo de los próximos años.

Además, se ha podido comprobar que la existencia de listados exhaustivos no garantiza que todos los Estados realicen una interpretación unívoca de las definiciones que se incluyen en ellos. Un ejemplo evidente es el caso español, por ejemplo, en referencia a la interpretación sobre la publicidad en Internet. Como vimos, el Reglamento nº 282/2011<sup>317</sup> establece como servicio de comercio electrónico el suministro de espacio publicitario como, por ejemplo, banners en un sitio web o página web. Sin embargo, tanto el artículo 69 de la LIVA como la doctrina de la DGT no contemplan que la publicidad a través de Internet tenga la consideración de comercio electrónico. Según la

---

<sup>317</sup> Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, DOUE nº L 77, de 23/03/2011, <https://www.boe.es/doue/2011/077/L00001-00022.pdf>

DGT<sup>318</sup>, en relación con un servicio de mediación prestado por vía telemática, a pesar de prestarse a través de una página web, dicho servicio habría de ser calificado como servicio de mediación y no como servicio prestado electrónicamente. Según la DGT, lo contrario podría llevar a que servicios idénticos en su naturaleza -por ejemplo, dos servicios de publicidad- pudieran ser objeto de un análisis que desembocase, a los efectos de los elementos del impuesto, en un resultado diferente por el mero hecho del distinto medio, electrónico o no, a través del cual el servicio se presta, lo cual sería contrario al principio de neutralidad que inspira el sistema del IVA. Si bien es evidente que la razón que invoca la DGT de preservar el principio de neutralidad es muy loable, no se entiende cómo ese criterio no es beligerante siempre en la aplicación de las normas del comercio electrónico, como sería en caso de que se equiparara el tipo impositivo de los libros en formato papel al de los libros electrónicos. Parece que en unos casos el principio de neutralidad prevalece, pero, lamentablemente, en otros casos no. En definitiva, vemos como en España la publicidad *online* no se considera servicio electrónico, mientras en el resto de Europa sí y ello a pesar de tener una legislación armonizada: habrá que imaginarse las discrepancias que habrá en todo el mundo sin criterios internacionales uniformes en las definiciones.

En otros ámbitos distintos a los de la UE las definiciones no suelen ser tan trabajadas e incluyen como comercio electrónico cualquier operación que dé lugar a un servicio prestado a través de Internet o a cualquier transacción por el mismo medio cuyo objeto resulte ser tanto un bien tangible como un bien intangible.

No podemos olvidar que la distinción de lo que se considera, o no, servicio electrónico es la base para aplicar las reglas que rigen la operación y, por tanto, debería ser la cuestión más trabajada por los organismos internacionales.

En el Capítulo 1 propusimos, como definición de comercio electrónico, el conjunto de transacciones comerciales en las que la oferta y la aceptación se realizan a través de

---

<sup>318</sup> Ver, por ejemplo, la Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos nº V2722-14, de 10 de octubre de 2014, Consulta vinculante nº V0183-15, de 20 de enero de 2015, así como la Consulta vinculante nº V-3468/15 de 12 de noviembre de 2015.

dispositivos electrónicos de transmisión de datos. Creemos que esta definición resultaría plenamente aplicable a la tributación indirecta; de hecho, así lo entienden también con carácter general, organismos tan importantes como Eurostat<sup>319</sup> o la OCDE<sup>320</sup>. Como comentamos también en el Capítulo 1, en este ámbito es comprensible que se considerasen independientemente el comercio electrónico de bienes materiales del de bienes digitales y servicios porque lo fundamental en la tributación indirecta es el consumo y éste no se puede producir en tanto no se produce la entrega o suministro de los bienes, de tal modo que tiene cierto sentido que la entrega o suministro pueda considerarse el hecho relevante a efectos tributarios, aunque la aceptación fuera, como vimos, la característica fundamental de las operaciones comerciales en el ámbito mercantil. Sin embargo, tal consideración, como hemos visto, no ha resultado óptima y ha dado lugar a no pocos problemas.

En consecuencia, lejos de tratar de establecer listados que por la evolución tecnológica vayan quedando obsoletos, resultaría más efectivo el establecimiento de una definición clara de comercio electrónico aplicable a la tributación indirecta y que podría ser coincidente con la propuesta: el conjunto de transacciones comerciales en las que la oferta, la entrega y la aceptación se realizan a través de dispositivos electrónicos de transmisión de datos. Así se considera en países donde el comercio electrónico es tan importante, como Estados Unidos e incluso las recientes propuestas de reforma de la Comisión Europea encaminadas a eliminar los umbrales del régimen de ventas a distancia e incluir ese tipo de transacciones dentro del régimen especial de servicios electrónicos van en esa misma línea.

Las cuestiones surgidas como consecuencia de la falta de neutralidad deberían subsanarse tratando de equiparar los regímenes impositivos de transacciones similares,

---

<sup>319</sup> Eurostat (2016), Glossary E-commerce, <http://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php/Glossary:E-commerce> .

<sup>320</sup> OCDE (2002), “Measuring the information economy 2002”, pg. 89, OECD Publishing, Paris, <https://www.oecd.org/sti/ieconomy/1835738.pdf> .

como veremos en epígrafes más adelante, pero respetando en todo caso la definición establecida sin generar excepciones a lo que se considera, o no, comercio electrónico.

Conforme a la definición planteada, podría establecerse una clasificación con base en los desarrollos presentados por la UE, pero simplificada, que distinguiera entre:

- Suministro de productos digitalizados. Comprendería el suministro de los siguientes productos: música, melodías, fragmentos musicales, tonos de llamada u otros sonidos, películas, juegos, programas informáticos y sus actualizaciones, cortafuegos, filtros, controladores, imágenes, fondos de escritorio, salvapantallas, libros u otras publicaciones electrónicas, programas de radio o televisión, etc.
- Acceso a Internet y alojamiento web. Comprendería cualquier servicio de acceso a Internet a través de líneas fijas mediante wifi o conexión por cable, así como los servicios de alojamiento web en servidores, ya fueran fijos o virtuales. En este grupo incluiríamos la contratación de espacio publicitario *online*, en la medida en que el espacio publicitario no es sino un alojamiento web de contenido publicitario.
- Paquetes de servicios de Internet. Comprendería las suscripciones en línea que no implican la descarga de contenidos, sino el acceso *online* a: noticias, información meteorológica, bases de datos, libros, periódicos, revistas, juegos, motores de búsqueda, enseñanza *online*, etc.
- Adquisiciones de bienes materiales a través de Internet. Comprendería la adquisición de cualquier producto material en la que la aceptación de la operación se realizara a través de medios electrónicos.
- Servicios en los que la oferta y la aceptación se produce a través de medios de transmisión de datos, ya se presten presencialmente u *online*.

En la medida en que, como se verá más adelante, creemos conveniente que en aras del principio de neutralidad, deberían tributar del mismo modo los servicios tradicionales que los servicios electrónicos, tomándose como criterio de localización de las operaciones el del lugar de destino, ya no tendría sentido distinguir entre los servicios en los que la oferta y la aceptación de la operación se realizan a través de Internet, pero

que se prestan presencialmente, de aquellos que se prestan a través de Internet, tal y como se realiza en la actualidad en el ámbito de la UE.

A nuestro juicio, la única razón que lleva a que en la actualidad se distinga entre si Internet imprescindible para la prestación del servicio, o no, para calificar dichos servicios, es el hecho de que su forma de tributar en el IVA es distinta, ya que según se trate de un servicio u otro, la localización de la operación se realiza en lugares distintos. En el momento en que la operación tribute del mismo modo, creemos coherente que cualquier servicio cuya oferta y aceptación se realice a través de Internet sea considerado como de comercio electrónico.

En definitiva, vemos que, si se realiza un planteamiento en conjunto de los problemas que afronta el comercio electrónico, en vez de tratar de buscar soluciones aisladas, no resulta tan complejo el establecimiento de definiciones amplias que pudieran ser consensuadas en el ámbito internacional y que otorgasen seguridad jurídica y certeza, tanto a los operadores de comercio electrónico, como a las Administraciones tributarias, sobre las normas que deben aplicar en cada caso.

## **5.2. Localización del hecho imponible**

Una vez aclarada la definición de lo que se debe considerar, o no, como servicios de comercio electrónico, se podría afirmar que la localización del hecho imponible sería la cuestión más importante a dilucidar en los impuestos indirectos aplicados al comercio electrónico, debido a que el lugar donde se entiende realizada la operación determina la jurisdicción que recauda el impuesto.

Esta circunstancia es, si cabe, más importante en la UE donde el IVA es la principal fuente de ingresos; tal es la razón por la que es en dicha zona donde, como hemos visto, históricamente se ha prestado más atención al problema de la tributación indirecta del comercio electrónico.

Por ello, se podría defender que el consenso sobre la localización del hecho imponible es más un problema financiero/político que de técnica tributaria: los países que sean,



en mayor medida, oferentes de bienes o servicios van a preferir siempre la tributación en origen, mientras que los países demandantes van a preferir la tributación en destino.

Desde el punto de vista técnico, la tributación en origen tiene como principal ventaja el control de las operaciones, fundamentalmente en el caso del comercio electrónico B2C. El sometimiento de las operaciones a tributación en la jurisdicción donde está situado el prestador de servicios elimina las obligaciones formales de registro en cada uno de los países donde la empresa comercializa sus productos, si bien introduce tres distorsiones importantes: por una parte el impuesto al consumo no es ingresado en el Estado donde se produce el consumo, lo cual es una contradicción en sí misma, por otra, el consumidor se ve sometido a unos tipos de gravamen que generalmente desconoce, al no ser los de su lugar de establecimiento, sino los del Estado donde está situada la empresa que le suministra los bienes y servicios y, finalmente, las empresas se verán incentivadas a situarse en aquellas jurisdicciones donde el tipo impositivo sea más reducido.

Estas razones son las que han llevado a que, tal y como se ha expuesto anteriormente, la OCDE trate de imponer un consenso internacional en el establecimiento del criterio de la imposición en destino en el comercio electrónico, siendo seguida en sus tesis por la UE (sólo en materia de servicios electrónicos a consumidores), pero también conviene recordar que estamos analizando un impuesto al consumo y que el lugar de destino puede, en numerosos casos, no coincidir con el lugar de consumo efectivo o, incluso, que las reglas para la determinación del lugar donde se encuentra el consumidor resulten muy complejas.

En efecto, no puede olvidarse que quizá fuera este hecho, el consumo efectivo, el que desde un punto de vista tributario debiera determinar el lugar donde se entiende realizada la operación. De hecho, como hemos visto, ya en la Conferencia de Ottawa se señalaba que el mejor criterio para localizar las operaciones de comercio electrónico era el lugar de consumo efectivo, aunque la realidad es que se ha prescindido de él en muchos casos, en favor del lugar de destino o incluso, en algunos Estados, del de origen. Tan sólo la regla de consumo efectivo establecida sólo en algunas jurisdicciones,

mediante la cual se prioriza el lugar de consumo efectivo frente al criterio de tributación establecido (origen o destino), subsana este problema. Pero cuando no se tiene en cuenta el lugar de consumo efectivo, es evidente que quedarán operaciones no gravadas y otras sometidas a doble tributación.

La ventaja que presenta la regla de la tributación en el lugar de consumo es que se trata de un concepto, *a priori*, objetivo. La falta de coordinación internacional sobre las reglas de localización del hecho imponible aplicables, dan lugar a distorsiones del principio de neutralidad, en la medida en que una misma operación internacional de comercio electrónico tributará de diferente forma según los principios de localización vigentes en cada una de las jurisdicciones implicadas en la operación.

Imaginemos una operación realizada entre dos empresas A y B consistente en la venta de un programa informático por parte de A a B, que B se descargará en los ordenadores situados en una de sus delegaciones. Analicemos la operación bajo varias opciones:

- OPCIÓN 1:

- 1º) A está situada en un Estado E1;

- 2º) la delegación que adquiere el programa informático está situada en el Estado E2;

- 3º) la legislación del Estado E1 tiene establecida la tributación en origen para las operaciones de comercio electrónico;

- 4º) la legislación del Estado E1 tiene establecida la tributación en destino para las operaciones de comercio electrónico;

En este caso, la operación queda sometida a doble tributación: A tiene obligación de recaudar el impuesto en E1 y la operación también debe tributar en E2 puesto que en dicha jurisdicción rige la tributación en destino.

- OPCIÓN 2:

- 1º) A está situada en un Estado E3;

- 2º) la delegación que adquiere el programa informático está situada en el Estado E4;

3º) la legislación del Estado E3 tiene establecida la tributación en destino para las operaciones de comercio electrónico;

4º) la legislación del Estado E4 tiene establecida la tributación en origen para las operaciones de comercio electrónico;

En este caso la operación no tributará puesto que, conforme a la legislación de E3, debería tributar en E4, pero conforme a la legislación en E4, la operación deberá tributar en E3, luego finalmente no tributa en ninguna jurisdicción.

- OPCIÓN 3:

1º) A está situada en un Estado E5;

2º) la delegación que adquiere el programa informático está situada en el Estado E6;

3º) la legislación del Estado E5 tiene establecida la tributación en destino para las operaciones de comercio electrónico;

4º) la legislación del Estado E6 tiene establecida la tributación en destino para las operaciones de comercio electrónico;

En este caso, como los dos criterios de imposición son similares (destino), la tributación sólo se realizará en E6.

- OPCIÓN 4:

1º) A está situada en un Estado E7;

2º) la delegación que adquiere el programa informático está situada en el Estado E8;

3º) la legislación del Estado E7 tiene establecida la tributación en origen para las operaciones de comercio electrónico;

4º) la legislación del Estado E8 tiene establecida la tributación en origen para las operaciones de comercio electrónico;

Finalmente, en este caso, como los Estados E7 y E8 también tienen idéntico criterio de localización del hecho imponible (origen), la operación sólo tributará en E7.

Como consecuencia de estas disparidades en las legislaciones sobre imposición indirecta de los Estados hemos podido comprobar como una misma operación puede tributar de cuatro maneras distintas, según los criterios de localización establecidos en las diferentes jurisdicciones, lo que supone una grave vulneración del principio de neutralidad.

Aún podrían estudiarse mayores opciones de tributación, suponiendo que una de las dos jurisdicciones implicadas hubiera establecido alguna exención de dicho tipo de operaciones o el establecimiento de un tipo cero.

Aunque, como hemos visto anteriormente, existe el consenso internacionalmente acordado de que las operaciones de comercio electrónico deben ser neutrales, tal principio no se alcanzará hasta que las jurisdicciones acuerden internacionalmente el mismo criterio de imposición de todas las operaciones de comercio electrónico. Cabe destacar que, a efectos de neutralidad impositiva, resultaría indiferente cuál de los criterios se elija (origen o destino), pero lo fundamental a efectos de neutralidad es que todos los Estados asuman el mismo.

Por ello, si internacionalmente quedara acordado que el lugar de realización del hecho imponible de los impuestos al consumo derivado del comercio electrónico en todos los Estados es el del uso o consumo efectivo, no quedaría ninguna operación sin gravar (al margen, obviamente, de las realizadas fraudulentamente), ni existirían supuestos de doble tributación. Sin embargo, como decíamos, esta solución presenta un problema muy importante en el comercio electrónico B2C: la obligación de registro del operador en todas las jurisdicciones donde comercialice sus productos o servicios o, alternativamente, el establecimiento de la obligación al consumidor de ingresar el impuesto repercutido por el prestador en la jurisdicción donde se produzca el consumo efectivo.

Respecto de la primera opción, a pesar de que parece una mejor alternativa, cabe destacar que, por una parte, vulneraría el principio internacionalmente adoptado de que el cumplimiento en el ámbito del comercio electrónico debe ser lo más fácil y simple posible para todos los operadores y, por otra, puede calificarse como de “inocente” una

regulación que obligue a que un operador no establecido en un territorio tenga que registrarse en él para cumplir con las obligaciones tributarias, aún más si cabe, en un ámbito como el comercio electrónico donde el control de las operaciones por parte de las Administraciones tributarias, especialmente en el caso de las operaciones realizadas con consumidores finales, es prácticamente imposible de realizar, al menos en la actualidad, por la inexistencia de controles.

En ocasiones existirá una tentación por parte del proveedor del servicio de no repercutir el impuesto indirecto al consumidor final puesto que, por una parte, supondría un abaratamiento del producto para el cliente, por otra, la elusión de una carga administrativa adicional para el operador y, finalmente, se trataría de una operación que escaparía fácilmente al control de la administración al no quedar sometida a ningún tipo de control.

A pesar de que no parece que el enfoque de la obligación de registro del operador sea el más adecuado, ciertamente se trata de un problema difícil de abordar.

La otra alternativa que apuntábamos era la posibilidad de que fuera el propio consumidor el que ingresara el impuesto correspondiente en el Estado donde se realizara el consumo efectivo del servicio electrónico. Esta opción también presenta inconvenientes similares a los apuntados en el otro caso. Por una parte, la obligación de ingreso del impuesto en la jurisdicción de consumo conllevaría cargas formales adicionales para los consumidores que, a diferencia de las empresas, no suelen ser obligados a registrarse a efectos de IVA en ninguna jurisdicción, ni siquiera en la de su domicilio fiscal. Además del registro, los consumidores se verían obligados a presentar declaraciones de IVA que detallaran los ingresos realizados. Por otra parte, debe tenerse en cuenta que las dificultades podrían agravarse en el caso de transacciones cuyo consumo efectivo no se realizara en la jurisdicción correspondiente a su domicilio habitual pues, en dichos casos, las obligaciones de ingreso y declaración no deberían realizarse en el Estado correspondiente a su domicilio habitual, sino que deberían realizarse en aquél donde se produjera el consumo efectivo. Imaginemos el caso de un consumidor español de vacaciones en Francia que adquiere por Internet una guía de

París que se descarga en su dispositivo móvil: el turista debería registrarse, declarar e ingresar ante la Administración tributaria francesa el IVA correspondiente, al tipo impositivo vigente en Francia por una simple operación de adquirir una guía *online*. Finalmente, conviene señalar que podría existir también una tentación por parte del consumidor de no ingresar el IVA correspondiente en la jurisdicción de consumo efectivo, por la dificultad que tiene la Administración de conocer la existencia de las operaciones de comercio electrónico con consumidores.

También cabe señalar los problemas que se plantean con el régimen de ventas a distancia, aplicables a las empresas que comercian con productos materiales a través de Internet. El hecho de que cambie el lugar de realización del hecho imponible en función de unos umbrales que determinan los propios Estados miembros no parece que sea el mecanismo más sencillo ni más neutral para este tipo de operaciones; operaciones que en un año tributan de un modo, al año siguiente tributan de otro. Adicionalmente, desde el punto de vista de las cargas formales que implica el registro en cada uno de los Estados miembros donde se hayan superado los umbrales, supone un obstáculo importante el registro en todos y cada uno de los Estados miembros ya que, como señalamos anteriormente, no está previsto el sistema de ventanilla única para este régimen.

Un problema adicional que se encuentran las empresas obligadas aplicar este régimen, al menos en España, es que la Administración tributaria obliga para la presentación de declaraciones a través de Internet, a que los ingresos se realicen a través de entidades financieras españolas, no permitiendo a día de hoy el pago mediante tarjeta u otros mecanismos; generalmente las empresas europeas que venden a consumidores españoles productos materiales a través de Internet y superan los umbrales, no disponen de cuentas corrientes en bancos españoles sino, tan sólo, en sus países de origen por lo que el cumplimiento de sus obligaciones de ingresar el IVA en España se convierte en una prueba diabólica, teniendo *in extremis* que realizar un ingreso en el Banco de España a nombre de la Agencia Tributaria para poder cumplir con sus obligaciones tributarias en España.

En definitiva, creemos que la senda apuntada por la Comisión Europea de integrar el régimen de ventas a distancia en el régimen de servicios prestados por vía electrónica, así como la eliminación de los umbrales, sería un buen modo de solventar todos los problemas que en la actualidad se están planteando en las empresas europeas que comercian con bienes materiales a través de Internet. Sin embargo, creemos que la solución al problema debe ser global; estos pasos dados por la Comisión Europea son positivos, pero no arreglan todo el problema del comercio electrónico.

Tal y como analizamos en el capítulo anterior, aunque en el ámbito de la fiscalidad directa no le vemos encaje, el traslado a las entidades financieras de las responsabilidades de recaudación de los impuestos indirectos podría ser una buena alternativa, siempre y cuando se les retribuyera por dicho servicio o se les planteara importantes incentivos fiscales pues, de otro modo, podría resultar abusivo para las empresas empezar a prestar este tipo de servicios.

La OMC<sup>321</sup> ya apuntaba en 1998 que *“otra manera de recaudar el IVA podría basarse en el aspecto financiero de cada transacción. Por ejemplo, podría asignarse a los bancos y/o a las empresas emisoras de tarjetas de crédito la responsabilidad de recaudar los impuestos, cargándolos a las cuentas de sus clientes, y de transferir periódicamente los ingresos resultantes a las autoridades fiscales”*.

Esta opción sería fácilmente aplicable en caso de establecimiento del criterio de destino, sin tener en cuenta el lugar de consumo efectivo, pero se complicaría en caso de que se tuviera en cuenta aquél, dado que habría que incorporar al sistema un mecanismo para que el consumidor o empresa destinataria estableciera en cada una de las operaciones cuál ha sido el lugar de consumo efectivo del servicio electrónico adquirido. Se volvería entonces al problema para determinar el lugar real de consumo efectivo pues probablemente el cliente elegiría, en la mayoría de los casos, el Estado con menor tipo de IVA. Como consecuencia de ello, en caso de desarrollarse este sistema, debería imponerse al consumidor la carga de la prueba de que el consumo efectivo se ha

---

<sup>321</sup> OMC (1998), “Estudio especial sobre el comercio electrónico y el papel de la OMC”, [https://www.wto.org/spanish/res\\_s/booksp\\_s/special\\_study\\_2\\_s.pdf](https://www.wto.org/spanish/res_s/booksp_s/special_study_2_s.pdf).

realizado en dicha jurisdicción, lo que resultará muy complicado en determinadas ocasiones y podría generar inseguridad jurídica al consumidor. Este es un extremo que requeriría ser estudiado con una mayor profundidad.

A este respecto, quizá en el futuro sea posible articular sistemas que, durante el proceso de adquisición de los servicios electrónicos detecten la dirección IP del ordenador del cliente, que es un número que identifica inequívocamente un ordenador en Internet, situándolo por medio de códigos en un país determinado. Se podría establecer la presunción de que las operaciones de comercio electrónico con consumidores finales se localizan en el país correspondiente a la dirección IP del ordenador del adquirente, salvo que el consumidor o destinatario empresarial presente prueba en contrario.

Sin embargo, cabe destacar que el conflicto se plantea como consecuencia directa de la falta de cooperación administrativa (y, concretamente, recaudatoria) internacional. En efecto, si fuera posible que en dichos casos el prestador del servicio se viera obligado a ingresar el impuesto indirecto repercutido en su sede con las normas del Estado de destino o, como planteábamos en el capítulo anterior, existiera un organismo internacional que recaudara los impuestos indirectos en las operaciones tanto de B2B como de B2C se evitarían las cargas burocráticas derivadas del registro de las empresas en los diferentes países y, a la vez, el problema del ingreso del impuesto por parte de los consumidores. Mediante un acuerdo con todas las entidades financieras mundiales que se encargarían de recaudar el IVA en los pagos de las operaciones, en función de los tipos vigentes en cada Estado, este organismo internacional recaudaría el impuesto indirecto que correspondiera al Estado de localización del destinatario, ya fuera consumidor final o empresa y, consecuentemente, una vez presentadas las correspondientes liquidaciones, abonaría o cargaría a dicho Estado el importe correspondiente a todas las operaciones.



### 5.3. Distorsiones al principio de neutralidad

La consideración de las operaciones de comercio electrónico -con independencia de su naturaleza- como servicios, a efectos de la tributación indirecta, es uno de los ámbitos de más amplio consenso internacional.

Sin embargo, la adopción de este principio también vulnera la máxima asumida internacionalmente desde los inicios del comercio electrónico y defendida por J. OWENS: *“no debe haber tratamiento tributario discriminatorio del comercio electrónico”*.

En efecto, desde el momento en que se asume internacionalmente que todas las entregas de bienes realizadas a través de Internet deben tener la consideración de servicios, pueden surgir problemas de neutralidad, tanto como consecuencia de las diferencias en las reglas de localización del hecho imponible que hemos tratado en el epígrafe anterior, como por el diferente tratamiento fiscal de operaciones similares realizadas *online* y *offline*, como por la existencia de diferentes tipos impositivos aplicables en cada Estado.

#### 5.3.1. Distorsiones entre operaciones online y offline

Aunque perduran algunas excepciones, parece asumido en el contexto internacional que todas las entregas de bienes realizadas por descarga a través de Internet deben tener la consideración de servicios. Como consecuencia de este hecho, es sencillo que pueda producirse un tratamiento discriminatorio de las operaciones de comercio electrónico respecto a las tradicionales, o viceversa, tanto como consecuencia de las diferencias en las reglas de localización del hecho imponible entre entregas de bienes o prestaciones de servicios, como por la existencia de tipos impositivos aplicables distintos para las entregas de bienes que para las prestaciones de servicios o, incluso por ambas.

Si bien hoy en día en la UE hay consenso en considerar las entregas de bienes intangibles como servicios, existen aún jurisdicciones, en las que no se distingue la forma de tributar entre las entregas de bienes por razón del canal de venta; así, en Estados Unidos, por ejemplo, tributaría del mismo modo una entrega de un programa informático vendido

en soporte CD que se entrega por mensajería tradicional que un programa informático que el cliente se descarga directamente de Internet. Por tanto, desde este punto de vista debería establecerse un consenso internacional como decíamos, en primer lugar, en la definición de lo que se considera comercio electrónico, en segundo lugar, en las reglas de localización de las transacciones de cualquier tipo a través de Internet y, en tercer lugar, que las reglas de localización de las transacciones realizadas a través de Internet coincidieran con las reglas de localización de las operaciones tradicionales.

Respecto de las distorsiones producidas por la diferencia de tipos impositivos aplicados a las operaciones *online* y *offline*, un ejemplo frecuentemente utilizado para ilustrarlas es la comparación de la tributación en Europa entre las entregas de libros en formato papel respecto de las entregas de libros digitalizados. Por ejemplo, la entrega de libros en formato tradicional tributa actualmente en España al tipo reducido de IVA del 4%, mientras que el suministro electrónico de libros tributa, como servicio, al tipo general del 21%. Se produce, por tanto, una discriminación en la imposición del suministro del mismo producto a través del comercio electrónico de nada menos que 17 puntos porcentuales.

A este respecto conviene destacar la reciente Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE<sup>322</sup> en la que se condena a la República Francesa por establecer, para evitar tal distorsión, el mismo tipo reducido al suministro electrónico de libros que al suministro de libros tradicional.

No obstante, tal y como señalamos anteriormente, este aspecto parece que prevé abordarse dentro del Plan de Acción sobre el IVA, presentado en 2016 por la Comisión Europea. No obstante, dada la globalización del comercio electrónico en tanto no se solucione el problema a escala internacional mediante el consenso, no se subsanarán los conflictos existentes.

---

<sup>322</sup> Tribunal de Justicia de la Unión Europea (2015), Sentencia República Francesa y Reino de Bélgica (C-479/13, EU:C:2015:141).

Es evidente que la disparidad normativa de las diferentes jurisdicciones hace que se vulnere el principio de neutralidad, pues en ocasiones obliga a un tratamiento fiscal asimétrico entre las entregas de bienes tangibles e intangibles similares y es éste un problema que debería ser abordado en el contexto internacional sin dilación.

El modo más fácil de solucionarlo es, como dijimos anteriormente, el establecimiento de un único criterio de localización para todas las operaciones, concretamente, el del lugar de consumo.

### 5.3.2. Distorsiones por diferencias de tipos entre Estados

Aun en el caso de que se consensuara internacionalmente una definición de comercio electrónico y un criterio de localización unívoco para todas las operaciones comerciales *online* y *offline*, las diferencias de tipos impositivos entre Estados llevarían a que una misma operación tributara de modo distinto según la jurisdicción en la que se realizara la operación, vulnerando también el principio de neutralidad.

En el contexto internacional los tipos de los impuestos sobre las ventas o sobre el valor añadido varían en un rango entre el 0% y el 27%. Si analizamos por continentes, Europa es el que tiene un tipo medio más elevado (20,13%), tal y como se muestra en el siguiente cuadro de la OCDE:

<b>TABLA 15.- Tipos de IVA en Europa en 2017</b>	
<b>EUROPA</b>	<b>Tipo General*</b>
Albania	20%
Alemania	19%
Armenia	20%
Austria	20%
Azerbaiyán	18%
Bielorrusia	20%
Bélgica	21%
Bulgaria	20%
Chipre	19%
Croacia	25%
Dinamarca	25%
Eslovaquia	20%
Eslovenia	22%
España	21%
Estonia	20%
Federación Rusa	18%
Finlandia	24%
Francia	20%
Georgia	18%

<b>TABLA 15.- Tipos de IVA en Europa en 2017</b>	
<b>EUROPA</b>	<b>Tipo General*</b>
Grecia	23%
Holanda	21%
Hungría	27%
Irlanda	23%
Islandia	24%
Isla de Mann	20%
Italia	22%
Kazakstán	12%
Kosovo	18%
Latvia	21%
Lituania	21%
Luxemburgo	17%
Macedonia	18%
Malta	18%
Moldavia	20%
Mongolia	10%
Noruega	25%
Polonia	23%
Portugal	23%
Reino Unido	20%
República Checa	21%
Rumanía	20%
Serbia	20%
Suecia	25%
Suiza	8%
Túnez	18%
Turquía	18%
Ucrania	20%
<b>TIPO MEDIO</b>	<b>20,13%</b>

El segundo continente que tiene la media de tipo más elevado es África, con un 15,17%, tal y como puede apreciarse en la siguiente tabla:

<b>TABLA 16.- Tipos de IVA en África en 2017</b>	
<b>ÁFRICA</b>	<b>Tipo General*</b>
Botsuana	12%
Ghana	15%
Kenia	16%
Marruecos	20%
Namibia	15%
Nigeria	5%
Ruanda	18%
Sudáfrica	14%
Tanzania	18%
Uganda	18%
Zambia	16%
Zimbabue	15%
<b>TIPO MEDIO</b>	<b>15,17%</b>
<i>Fuente: OCDE</i>	

El continente americano presenta un tipo medio de IVA del 12,70%, si bien cabe destacar que Estados Unidos y Canadá son los países que presentan los tipos generales más bajos.

**TABLA 17.- Tipos de IVA en América en 2017**

<b>AMÉRICA</b>	<b>Tipo General*</b>
Argentina	21%
Bolivia	13%
Canadá	5%
Chile	19%
Colombia	16%
Costa Rica	13%
Ecuador	12%
El Salvador	13%
Estados Unidos	7,50%
Guatemala	12%
Honduras	15%
Jersey	5%
México	16%
Nicaragua	15%
Panamá	7%
Paraguay	10%
Perú	18%
Puerto Rico	10.5%
República Dominicana	18%
Surinam	10%
Uruguay	22%
Venezuela	12%
<b>TIPO MEDIO</b>	<b>12,70%</b>

*Fuente: OCDE*

Finalmente, el continente que, en promedio tiene los tipos de IVA más bajos (9,64%) es Asia/Oceanía, tal y como se presenta en la siguiente tabla:

**TABLA 18.- Tipos de IVA en Asia y Oceanía en 2017**

<b>ASIA / OCEANÍA</b>	<b>Tipo General*</b>
Aruba	1,50%
Australia	10%
Bahamas	7.5%
Barbados	17.5%
Bonaire y Saba	8%
China	17%
Corea	10%
Curasao	6%
Egipto	10%
Filipinas	12%
India	15%

<b>TABLA 18.- Tipos de IVA en Asia y Oceanía en 2017</b>	
<b>ASIA / OCEANÍA</b>	<b>Tipo General*</b>
Indonesia	10%
Israel	17%
Japón	8%
Jordania	16%
Lebanon	10%
Madagascar	20%
Malaysia	6%
Maldivas	6%
Mauricio	15%
Myanmar	5%
Nueva Zelanda	15%
Pakistán	17%
Papúa New Guinea	10%
San Martín	5%
Santa Lucía	15%
Seychelles	15%
Singapur	7%
Tailandia	7%
Taiwán	5%
Trinidad y Tobago	12.5%
Vietnam	10%
<b>TIPO MEDIO</b>	<b>9,64%</b>
<i>Fuente: OCDE</i>	

Las diferencias en tipos generales de IVA o impuestos sobre ventas entre los diferentes países del mundo son muy acusadas, pero en el ámbito del comercio electrónico, tal diferencia puede resultar aún más acusada en la medida en que aún existen jurisdicciones donde ni siquiera se gravan las transacciones electrónicas. No obstante, en los últimos años se está produciendo una reacción en diferentes Estados, que están pasando de tener una tributación nula para el comercio electrónico a imponerla:

- Corea la implementó el pasado 1 de julio de 2015.
- Japón introdujo nuevas normas el pasado 1 de octubre de 2015.
- India: ha reformado su impuesto a las ventas, cuya reforma entrará en vigor en 2016.
- Indonesia: ha anunciado su intención de regular los impuestos al comercio electrónico.
- Australia: prevé ampliar su impuesto a las ventas para que grave también los productos digitales.

- Turquía e Israel: tiene previsto obligar a tributar a los proveedores extranjeros de servicios electrónicos

Aunque resulta prácticamente imposible un consenso en el establecimiento de los tipos impositivos, pues supondría un sacrificio de la hegemonía tributaria de las diferentes jurisdicciones, quizá pudiera resultar acertado establecer unos intervalos sobre los que pudieran moverse los tipos impositivos. El establecimiento de un tipo mínimo y máximo del IVA con carácter internacional podría suavizar las distorsiones a la neutralidad que se producen en la actualidad sobre una misma operación que se realiza en dos Estados con grandes diferencias de tipos.

En el peor de los casos, dada la dificultad que existe en la actualidad para los operadores de conocer los tipos impositivos aplicables en cada Estado al comercio electrónico y las reglas que rigen en cada Estado, especialmente para las Pymes, resultaría interesante impulsar una plataforma internacional, quizá en la página web de la OCDE, de la OMC o de algún organismo internacional -quizá el que proponemos como coordinador de la recaudación internacional-, que estuviera permanentemente actualizada a medida que se producen cambios normativos en las diferentes jurisdicciones y donde se pudiera consultar este tipo de información.

#### **5.4. Problemática de las monedas virtuales**

La existencia de monedas virtuales, como los *bitcoins*, que se utilizan cada vez con mayor frecuencia en el comercio electrónico, ha planteado en el ámbito de la tributación indirecta una gran polémica, desde su creación, debido a que obviamente no se había previsto la existencia de monedas no respaldadas por ninguna autoridad bancaria ni opacas, en las diferentes normativas sobre impuestos indirectos.

Adicionalmente, desde su aparición, la doctrina de los diferentes Estados ha sido divergente, lo que ha dado lugar a no pocos problemas prácticos.

Un caso extremo es el de Rusia, donde se llegó a impulsar un proyecto que planteaba penas de cárcel de hasta cuatro años para quienes utilizaran monedas virtuales en sus transacciones a través de Internet.

Como hemos visto, desde el punto de vista estrictamente tributario, por una parte, existen divergencias respecto de la consideración de las monedas virtuales como entregas de bienes o como prestaciones de servicios y, por otra, sobre si la naturaleza de la transacción correspondería a un medio de pago (equiparable a los cheques o efectos) o a un intercambio de divisas.

Afortunadamente, en Europa la cuestión se zanjó en 2015 con la Sentencia del Tribunal de Justicia de la UE, de 22 de octubre de 2015, considera que la compraventa de *bitcoins* es una operación exenta de IVA, puesto que se trata de una prestación de servicios consistente en un intercambio de divisas.

También hemos visto que, en España, la DGT<sup>323</sup> con carácter previo a dicha Sentencia también las consideraba operaciones exentas, si bien no las consideraba operación de intercambio de divisas, sino como “otros efectos comerciales”, es decir, como instrumentos de pago, siguiendo la corriente ideológica defendida en el dictamen previo emanado del *Skatterättsnämnd*.

Quizá el pronunciamiento del TJUE podría constituir una buena base para acordar en el ámbito internacional el modo de tributación de las compraventas de *bitcoins*. Cuestión distinta sería el modo de abordar la economía sumergida que genera, en la medida en que, al ser un medio ilegal de pago, las operaciones que se están realizando en la actualidad a través de *bitcoins*, no sólo son imposibles de rastrear por las Administraciones tributarias, sino que, dada la disparidad de monedas virtuales surgidas, resultaría imposible determinar para cada operación el tipo de cambio en moneda de curso legal del precio satisfecho en las operaciones. En este sentido creemos que la única vía posible de solución, hoy en día, tanto por los conflictos tributarios que

---

<sup>323</sup> Dirección General de Tributos (2015), Consultas vinculantes V-1028 y V-1029, de 30 de marzo.



provoca, como por la inseguridad de los operadores que cambian divisas en los correspondientes mercados no regulados, sería la prohibición de realizar transacciones comerciales con dichas monedas virtuales y el establecimiento de un severo régimen sancionador para quienes vulneren dicha prohibición.

### **5.5. Obligaciones formales**

A pesar de que, desde la Conferencia de Ottawa, parece que existe un consenso internacional en que el cumplimiento tributario en el ámbito del comercio electrónico debe ser lo más fácil y simple posible para todos los operadores, la realidad es bien distinta.

En los casos en que se establece la imposición en destino, como veíamos, el prestador de servicios a consumidores finales debe cumplir con los requisitos de registro en todos los Estados donde venda sus productos intangibles o servicio, lo cual es una carga absolutamente desmesurada.

La iniciativa europea de la ventanilla única, si bien supone un avance en la simplificación de las obligaciones formales, sigue presentando muchos problemas de ejecución práctica:

- La obligación de emisión de la factura conforme a las normas establecidas en el Estado de consumo obliga a todos los operadores a conocer las normas internas sobre facturación de todos y cada uno de los Estados donde se opera.
- La necesidad de conocer, en el momento de realización de cada operación, los tipos impositivos de todos y cada uno de los Estados donde se opera.
- La obligación de presentar declaraciones a pesar de no haber realizado ninguna operación en el período, tampoco parece que tenga mucho sentido.
- La obligación de mantener un registro a disposición de las Autoridades tributarias de los países implicados en las operaciones que contenga, para cada una de las operaciones, la siguiente información: Estado de consumo, tipo de servicio, fecha,

base imponible con sus aumentos o reducciones posteriores e indicación de la moneda utilizada, tipo de impuesto aplicado, importe adeudado a la Administración, importe de los pagos y fecha de pago, anticipos, nombre del cliente, información utilizada para determinar el lugar del establecimiento del cliente, etc. Estos registros son, a todas luces unas cargas absolutamente desproporcionadas para las empresas.

- La posibilidad de que se realicen inspecciones fiscales por cualquiera de las Administraciones tributarias de donde se opera y donde se está establecido (pueden llegar a ser 28 Administraciones distintas) sin ningún tipo de coordinación entre ellas y en las lenguas de los diferentes Estados.

Tal y como se muestra en el siguiente cuadro (donde se señalan en rojo los Estados que obligan a emitir factura en operaciones de B2C), se puede apreciar las disparidades que se producen sólo en la UE. Imaginemos las que se podrían producir si se estableciese un sistema internacionalmente aceptado de ventanilla única.

<b>TABLA 19.- Obligación en la UE de emitir factura en B2C</b>		
<b>Estado</b>	<b>Tipo de IVA (%)</b>	<b>Obligación emitir factura</b>
Alemania	19	No
Austria	20 / 10	No
Bélgica	21	No
Bulgaria	20	No
Chipre	19	Si
Croacia	25	Si
Dinamarca	25	Si
Eslovaquia	20	No
Eslovenia	22	Si
España	21 / 4	Si
Estonia	20	No
Finlandia	24	No
Francia	20 / 10/ 5,5 /2,1	No
Grecia	23 /16	No
Holanda	21	No
Hungría	27	Si
Irlanda	23	No
Italia	22	Si
Latvia	21	No
Lituania	21	Si
Luxemburgo	15 / 3	No
Malta	18	No
Polonia	23 / 8	No
Portugal	23	No
Reino Unido	20	No
República Checa	21	No
Rumanía	24	Si

<b>TABLA 19.- Obligación en la UE de emitir factura en B2C</b>		
Suecia	25	No
<i>Fuente: Comisión Europea</i>		

Resulta por tanto también una prioridad la simplificación de las obligaciones formales a escala internacional en materia de fiscalidad indirecta. Volviendo a nuestra propuesta del organismo recaudador internacional, de crearse, se podría establecer una única obligación de registro en dicho organismo para declarar ante él todas las operaciones que realizaran las empresas de comercio electrónico en todos los países del mundo de manera desglosada. También se debería establecer un único modelo de factura mundial, al menos en el ámbito del comercio electrónico que permitiera a dichos operadores emitir un único tipo de factura para todas sus operaciones, fuera cual fuera el país de destino de sus productos o servicios.

## **6. RECORRIDO POR EL DERECHO COMPARADO DE LOS TIPOS DE GRAVAMEN EN EL IVA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO**

Como hemos visto en el epígrafe anterior, uno de los orígenes en las distorsiones que se producen en la tributación indirecta del comercio electrónico es la disparidad de tipos impositivos entre las diferentes jurisdicciones.

Sin embargo, no sólo los tipos impositivos dan lugar a distorsiones en el tratamiento a efectos de IVA de las operaciones de comercio electrónico.

Con el objetivo de ilustrar las disparidades existentes entre los diferentes regímenes de IVA/impuesto sobre ventas existentes en la actualidad alrededor del mundo, a continuación, se presenta un pequeño resumen de las principales características de los impuestos sobre ventas en diferentes países.

## 6.1. Australia

El impuesto sobre ventas en Australia recibe la denominación de *Good and Services Tax* (GST). El tipo impositivo aplicable a todos los servicios de comercio electrónico es del 10%.

Respecto a los requisitos de registro, las entidades con un volumen de negocio gravado por el GST que supere los 75.000 dólares australianos (aproximadamente, 50.000 euros) de entregas “conectadas con Australia” en un período de 12 meses están obligadas a registrarse. Para el resto de las empresas el registro es opcional y cualquier empresa del mundo puede solicitarlo. En consecuencia, en las operaciones realizadas por empresas que no superen los 75.000 dólares australianos de entregas “conectadas con Australia”, se producirá la inversión del sujeto pasivo en B2B. Una empresa extranjera no registrada en Australia puede comprobar si la empresa destinataria está registrada en Australia, solicitando al comprador su número de identificación, denominado *Australian Business Number* (ABN).

En operaciones B2B realizadas entre una empresa extranjera registrada y una empresa australiana, se puede pactar la inversión del sujeto pasivo en el contrato.

En las operaciones B2C, es importante determinar cuándo las entregas de bienes intangibles no se consideran “conectadas con Australia”: cuando las entregas se realizan desde fuera de Australia y el prestador no dispone en Australia de establecimiento permanente o presencia sustancial. En tales casos, por tanto, las operaciones quedaban no sometidas a tributación en Australia. Sin embargo, en 2015, el Gobierno de Australia anunció que reformaría la regulación del GST, con efectos a partir de 2017, para extender la consideración de empresa “conectada con Australia” a aquellas empresas que realizaran entregas de bienes intangibles a consumidores situados en Australia.

Por último, señalar que, en Australia, todos los precios de los productos destinados a consumidores deben incluir el GST, salvo en el caso de que la empresa vendedora no tenga presencia en Australia.

## 6.2. Brasil

En Brasil no existe un impuesto sobre ventas propiamente dicho, sino que a nivel federal las importaciones quedan gravadas por unas contribuciones sociales: el *Programa Integração Social / Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público* (PIS/PASEP) y la *Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social* (COFINS).

Cabe señalar que, en el caso del comercio electrónico, no se trata de unos impuestos totalmente recuperables por el comprador en B2B, como el caso del IVA, ya que la recuperación depende del tipo de actividad realizada y esencialmente del tipo de propiedad intelectual importada.

El tipo impositivo aplicable a las importaciones de cualquier tipo de bien en el PIS/PASEP es del 1,65% y el tipo aplicable en la COFINS es del 7,6%.

En Brasil, las obligaciones de registro sólo alcanzan a las empresas domiciliadas en Brasil o a los establecimientos permanentes que realicen actividades industriales, comerciales o profesionales. Dichas empresas deben solicitar el número de identificación fiscal, denominado, *Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica* (CNPJ).

En la actualidad, las operaciones B2C no están sometidas a tributación, si bien el Gobierno brasileño se está planteando cambios al respecto ya que, en la actualidad, en las operaciones B2C sólo se carga el *Imposto sobre Operações Financeiras* (IOF) sobre los pagos realizados al extranjero con tarjetas de crédito.

## 6.3. Canadá

El impuesto sobre las ventas en Canadá recibe el nombre de *Goods and Services Tax* (GST) y el tipo impositivo aplicable a los servicios de comercio electrónico es del 5%. No obstante, también existe el denominado *Harmonized Sales Tax* (HST) cuyos tipos oscilan entre el 13% y el 15% y que resulta aplicable en las provincias que han acordado tener con la administración federal un impuesto combinado que consiste en un 5% de GST y una porción provincial.

A efecto de estos impuestos, existe obligación de registrarse en Canadá, tanto para los residentes como para los no residentes que realicen operaciones gravables en Canadá por importe superior a 30.000 dólares canadienses (aproximadamente, 20.000 euros). No obstante, el registro es también opcional para aquellos residentes que realicen operaciones de importe inferior a 30.000 dólares canadienses y para los no residentes que no realicen operaciones en Canadá.

En operaciones B2C, si el prestador no está obligado a registrarse en Canadá, se entiende que la operación se ha realizado fuera del territorio canadiense y, por tanto, en principio, no queda sometida a GST ni a HST. No obstante, en dichos casos, el consumidor debe auto repercutirse el GST/HST por cualquier importación de propiedad intelectual o servicios.

Idéntica consideración se realiza para las operaciones B2B, si bien, en caso de que el destinatario sea una empresa registrada en Canadá con derecho a recuperar el GST/HST soportado, no estará obligado a auto repercutirse el impuesto por la importación de propiedad intelectual o de servicios. En conclusión, sólo en las empresas que no tienen derecho a la deducción del GST/HST por las importaciones de propiedad intelectual o servicios, se producirá la inversión del sujeto pasivo.

Los prestadores de servicios pueden elegir entre mostrar los precios con o sin GST/HST. En caso de que el precio se muestre sin impuesto incluido, la factura deberá indicar separadamente el importe de GST/HST aplicado. En caso de que el impuesto vaya incluido en el precio, el prestador simplemente deberá indicar dicha circunstancia en la factura.

#### **6.4. China**

China dispone de un impuesto similar al IVA denominado *Value Added Tax* (VAT).

Los tipos impositivos aplicables al comercio electrónico varía según el tipo de servicio o entrega realizada: la entrega de contenido digital tributa al tipo del 17%, los servicios de telecomunicación tributan al 11% y otros servicios como las entregas de propiedad

intelectual tributan al 6%. Existe, adicionalmente, un tipo del 0% aplicable a los denominados como servicios de exportación calificados (*qualified service exports*). Además, se aplica un tipo del 3% para los pequeños contribuyentes: personas físicas y empresas cuya cifra de negocios anual sea menor de 5 millones de yuanes chinos (aproximadamente, 650.000 euros) o que no estén obligados a la llevanza de contabilidad.

Todas las empresas constituidas en China y las personas físicas que realicen actividades gravadas están obligadas a registrarse a efectos del VAT. El registro distingue entre contribuyentes generales y pequeños contribuyentes, conforme a los criterios descritos, lo que les confiere un tratamiento diferenciado: los contribuyentes generales pagan tipos más altos del impuesto, pero pueden deducirlo, mientras que los pequeños contribuyentes están sometidos a tipos más bajos, pero no disfrutan del derecho a la deducción del mismo.

Las entidades extranjeras que realicen operaciones sujetas a IVA, no están obligadas a registrarse a efectos de IVA. Sus obligaciones tributarias en China se cumplen a través de agentes representantes en el país o mediante el ingreso que realizan los propios destinatarios, a través de la inversión del sujeto pasivo.

China no ha adoptado la tributación en destino propuesta por la OCDE para el comercio electrónico: las leyes chinas no distinguen entre operaciones B2B o B2C en entregas de bienes intangibles o servicios electrónicos. El IVA se repercute en entregas de derechos de propiedad intelectual y algunos servicios sólo cuando el prestador o cuando el destinatario se encuentran situados en China. El único caso en que no se aplicaría el IVA es cuando las entregas se realicen por una empresa extranjera a un destinatario situado en China, pero resulten completamente consumidas fuera de China.

Aunque no se han desarrollado en China normas específicas para el comercio electrónico, se considera que este tipo de operaciones deben seguir las reglas establecidas para las entregas de derechos de propiedad intelectual o de software.

Respecto de las exportaciones, China tiene establecido un sistema de exenciones para ciertas entregas de intangibles que cumplen determinadas condiciones. En las

importaciones de intangibles, las leyes chinas obligan a los importadores a recaudar e ingresar el IVA, si bien en la práctica, estas obligaciones no se persiguen en los importadores personas físicas, debido al enorme volumen de transacciones de pequeño valor. Un aspecto curioso es que China permite cláusulas de redondeo en el IVA de los contratos internacionales sobre intangibles.

Conviene señalar también que, para aplicar las exenciones a las exportaciones, se puede requerir al destinatario situado fuera de China para que aporte documentación que demuestre que es una empresa extranjera o un particular situado fuera de China.

Finalmente, señalar que China no tiene ninguna norma que regule si los precios deben incluir el VAT, o no, en operaciones sobre intangibles.

## **6.5. Japón**

El impuesto sobre las ventas en Japón se denomina *Consumption Tax*.

En la actualidad, el tipo impositivo aplicable a los servicios de comercio electrónico es del 8%, si bien, a partir del 1 de abril de 2017 está previsto que pase a ser del 10%, aunque aún se está discutiendo si la subida debe posponerse, o no.

Están obligadas a registrarse como contribuyentes las siguientes empresas:

- Las empresas con capital igual o superior a 10 millones de yenes japoneses (aproximadamente, 90.000 euros).
- Las empresas que tengan ventas gravables de más de 10 millones de yenes japoneses en el período comprendido por los dos ejercicios anteriores.
- Las empresas con más de 10 millones de ventas gravables o salarios en el período comprendido por los 6 meses anteriores al inicio del período.
- Las empresas que cumplan los siguientes requisitos:
  - capital inferior a 10 millones de yenes japoneses;



- que inicien su actividad y, por tanto, no tengan periodo base de referencia de su actividad,
- participadas, directa o indirectamente, por otra entidad en más de un 50% o controlada por otra entidad que cumpla ciertas condiciones, lo que se denomina “*controlling entity*”,
- que las empresas que participan o controlan la entidad tengan ventas gravables superiores a los 500 millones de yenes japoneses (aproximadamente, 4,5 millones de euros) en el período comprendido por los dos ejercicios anteriores.

No obstante, las empresas que no estén obligadas a registrarse, podrán hacerlo a efectos de obtener las devoluciones de IVA soportado por sus compras gravadas por el impuesto.

En el caso de las operaciones B2C, el lugar de realización del hecho imponible es el lugar donde el destinatario de los servicios electrónicos esté situado. En consecuencia, los operadores extranjeros deberán recaudar el impuesto de sus clientes consumidores finales e ingresar el impuesto a la Administración tributaria japonesa. Sin embargo, cabe señalar que a 30 de marzo de 2016 sólo había registrados cincuenta y cuatro proveedores de servicios extranjeros. Tal circunstancia es debida a que no existe ningún régimen sancionador aplicable a los operadores que no se registren. Sin embargo, cabe destacar que las personas físicas que realicen actividades empresariales no podrán deducir el impuesto soportado sobre las compras realizadas destinadas a su actividad empresarial, a no ser que el vendedor esté registrado en Japón.

El criterio para la determinación del lugar de realización del hecho imponible para las operaciones B2B es idéntico al señalado para las operaciones B2C. Como consecuencia de la reforma fiscal realizada en Japón, hasta el 1 de octubre de 2015 las adquisiciones de servicios electrónicos realizadas por empresas japonesas a operadores extranjeros estaban exentas del impuesto; sin embargo, la reforma estableció que, a partir del 1 de octubre de 2015, todos los servicios de comercio electrónico prestados a empresas situadas en Japón quedarían sujetas al impuesto mediante el mecanismo de inversión

del sujeto pasivo. De este modo, los operadores extranjeros que realizan operaciones de comercio electrónico B2B no están obligados a registrarse en Japón.

Para que el operador extranjero considere como empresa japonesa al destinatario no tiene que solicitar ningún número identificativo a efectos de operaciones de comercio electrónico B2B. La Administración tributaria japonesa considera que la empresa destinataria es siempre un operador empresarial en Japón según las operaciones que realice y, entre otras, se consideran así la publicación de anuncios en Internet o la gestión de portales de venta de aplicaciones, software y juegos por Internet.

Adicionalmente se considera que ciertas actividades se pueden considerar como B2B conforme a los términos y condiciones del servicio. Por ejemplo, los servicios en la “nube”, cuando sus términos y condiciones son negociables entre las partes y queda claro que el destinatario utiliza el servicio para su actividad empresarial. Adicionalmente, también se considera un indicio de que la operación es de B2B cuando el destinatario está registrado a efectos del impuesto en Japón.

En general, los precios deben incluir el impuesto. No obstante, en la actualidad hay un período transicional, desde el 1 de octubre de 2013 y hasta 31 de marzo de 2017 en que se permite a las empresas mostrar los precios sin IVA, a condición de que quede claro en tales precios que el impuesto no está incluido.

## **6.6. Luxemburgo**

El Luxemburgo, como miembro de la UE, se aplica el IVA o, según su denominación en francés, *Taxe sur la Valeur Ajoutée* (TVA).

El tipo general que grava los servicios electrónicos es del 17% desde el 1 de enero de 2015, si bien existen tipos reducidos del 3%, 8%, 14% y concretamente, el del 3% se aplica a los libros electrónicos.

En principio, cualquier persona o empresa se puede registrar a efectos de la TVA en Luxemburgo salvo las empresas que sólo realicen entregas exentas y que, por tanto, no

tengan derecho a la deducción del IVA soportado y las pequeñas empresas (aquéllas que tengan un volumen de negocios inferior a 25.000 euros), que disponen de un régimen especial. No obstante, estas empresas pueden registrarse a efectos del TVA en los siguientes casos:

- cuando deban satisfacer el impuesto por los servicios recibidos de empresas extranjeras o cuando sus adquisiciones intracomunitarias de bienes excedan de 10.000 euros (TVA excluido) durante el periodo anterior o el actual, o
- si prestan servicios exentos en Luxemburgo pero que resulten gravables en otro Estado de la UE donde el destinatario esté situado.

El registro es opcional cuando las empresas en principio no obligadas realicen adquisiciones intracomunitarias de bienes por un importe inferior a los 10.000 euros (TVA excluido) durante el período actual o el anterior.

Hasta el 1 de enero de 2015, las transacciones sobre la propiedad intelectual debían ser consideradas como servicios a efectos de la TVA, al igual que la entrega de intangibles digitales; en las transacciones B2C, los servicios quedaban gravados en Luxemburgo, cuando el prestador disponía de un establecimiento permanente. Como veíamos en epígrafes anteriores, desde enero de 2015, los servicios electrónicos B2C quedan gravados en el Estado donde esté situado el consumidor.

Las prestaciones de servicios B2B en el seno de la UE quedan sometidas a tributación en el Estado donde se encuentre situado el destinatario, mediante el mecanismo de inversión del sujeto pasivo. Las prestaciones efectuadas por empresas que no pertenezcan a la UE, quedarán igualmente gravadas en el Estado donde esté situada la empresa destinataria. Para conocer dónde está situado el destinatario, el proveedor de los servicios deberá solicitar el número de TVA.

## **6.7. Malasia**

En Malasia, el impuesto sobre ventas se denomina *Goods and Services Tax* (GST) y tiene establecido un tipo general del 6%.

Quedan obligadas a registro en Malasia las empresas que realicen entregas gravadas y que tengan un importe de cifra de negocios gravable superior a los 500.000 ringgit malayos (aproximadamente, unos 110.000 euros). No obstante, el resto de empresas pueden registrarse a efectos del GST opcionalmente.

En Malasia la entrega de productos intangibles se considera servicio y el lugar de localización, tanto en las operaciones B2C como en las operaciones B2B es el lugar donde el prestador esté establecido. Sin embargo, en el caso del B2B, cuando las adquisiciones se realizan por empresas situadas en Malasia para su actividad empresarial, debe aplicarse el mecanismo de inversión del sujeto pasivo y satisfacer el impuesto en Malasia.

Por último, cabe señalar que los operadores extranjeros no están obligados a solicitar ningún número de identificación fiscal a las empresas situadas en Malasia, sino que la responsabilidad de aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo recae directamente sobre la empresa destinataria del servicio.

## **6.8. Nueva Zelanda**

También en Nueva Zelanda el impuesto sobre las ventas recibe el nombre de *Goods and Services Tax* (GST).

El tipo aplicable a los servicios de comercio electrónico es el 15%, aunque en ciertas circunstancias, las entregas quedan gravadas a un tipo del 0%: algunas exportaciones de servicios y, desde el 1 de octubre de 2016, algunos servicios remotos prestados desde el extranjero a las empresas registradas en Nueva Zelanda.

Todas las empresas que realicen en Nueva Zelanda entregas por importe superior a los 60.000 dólares neozelandeses (aproximadamente, 38.000 euros), en un período de doce

meses, tienen obligación de registrarse a efectos del GST. Desde el 1 de enero de 2016, esta obligación alcanza también a las empresas extranjeras que presten “servicios remotos” a empresas o particulares situados en Nueva Zelanda. Se entiende por “servicios remotos” tanto a los servicios digitales (descargas de Internet, servicios *online* y, en algunas circunstancias, tiendas *online*), como a otro tipo de servicios profesionales como los legales, de contabilidad o de seguros.

El registro es opcional para las empresas que no alcancen el importe de cifra de negocios anteriormente señalado o para las empresas no situadas en Nueva Zelanda que cumplan determinados requisitos.

En operaciones B2C las operaciones se entienden realizadas en el lugar donde esté localizado el destinatario. En las operaciones B2B, la operación se entenderá realizada en función de lo dispuesto en el contrato entre el prestador del servicio y el destinatario. En entregas realizadas por una empresa extranjera a una empresa situada en Nueva Zelanda y que sean utilizadas para su actividad en más de un 95%, no se produce la inversión del sujeto pasivo y, por tanto, es la empresa extranjera la que debe realizar el ingreso del impuesto ante la administración neozelandesa. A tal efecto, el prestador deberá solicitar el número de identificación a la empresa destinataria, para conocer si se encuentra registrada en Nueva Zelanda.

## **6.9. Rusia**

Rusia aplica el IVA a sus ventas, a un tipo impositivo del 18%.

Todas las empresas extranjeras que realicen actividades en Rusia por un periodo de tiempo superior al mes están obligadas a registrarse a efectos de todos los impuestos rusos. En la actualidad se encuentra en tramitación una norma que supone un cambio importante en el IVA de los servicios electrónicos y que se espera que entre en vigor el 1 de enero de 2017. El borrador de la norma establece que las empresas extranjeras calificadas deberán registrarse en Rusia a efectos de control y que, por tanto, quedarán obligadas a presentar declaraciones de IVA en Rusia que quedarán sometidas a

inspección por parte de la Administración tributaria rusa. Se prevé, a su vez, que las empresas extranjeras dispongan de una cuenta personal en Internet para su comunicación con la Administración rusa (*e-room*), donde deberán presentarse las declaraciones de IVA y otra documentación en formato electrónico.

Respecto de las operaciones B2C, en la actualidad no existe ninguna norma específica que establezca dónde se entienden realizadas en operaciones de comercio electrónico. La entrega de patentes, licencias, marcas y derechos de autor se entienden realizadas en el lugar donde esté situado el destinatario. Sin embargo, no existe ningún mecanismo establecido para ingresar el impuesto cuando el operador extranjero no esté registrado en Rusia. El borrador de norma en tramitación pretende introducir la regla de tributación en destino a los servicios de comercio electrónico y la consiguiente obligación para el operador extranjero de registrarse en Rusia para ingresar el impuesto en operaciones B2C. También prevé la futura norma la creación de agencias que gestionen las obligaciones de IVA de las empresas extranjeras en operaciones B2C.

El listado no exhaustivo de operaciones de comercio electrónico que se entenderán realizadas en Rusia, de acuerdo al borrador de norma, en caso de que el consumidor esté establecido en el país son:

- transacciones de software, bases de datos, incluido el acceso a juegos *online*,
- descarga de juegos en ordenadores y teléfonos móviles,
- portales de venta *online*,
- publicación de información *online*, incluidos los libros, periódicos, revistas, imágenes, música, etc.,
- utilización de motores de búsqueda y portales,
- servicios de alojamiento web,
- servicios en la “nube”,
- retransmisiones de televisión y radio a través de Internet.

En la actualidad existe una exención de IVA para la entrega de derechos de invenciones, utilidades y diseños, software, bases de datos, circuitos integrados, *know-how* y derechos de uso de intangibles sometidos a licencia. La nueva normativa, en caso de aprobarse, eliminará las exenciones sobre derechos de software (programas informáticos y bases de datos).

Al igual que sucedía en las operaciones B2C, no existe ninguna norma específica que determine el lugar de realización del hecho imponible en operaciones B2B de comercio electrónico y, tan sólo, se establece que la entrega de patentes, licencias, marcas y derechos de autor se entienden realizadas en el lugar donde esté situado el destinatario. También se aplica en la actualidad a las operaciones B2B la exención para la entrega de derechos de invenciones, utilidades y diseños, software, bases de datos, etc. que, como en el caso de las operaciones B2C, quedará eliminada para las operaciones B2B en el caso de suministro de programas informáticos y bases de datos.

En el caso de las operaciones B2B se establece el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, en caso de que la empresa que realiza la entrega o presta el servicio, no esté registrada en Rusia.

Las categorías de bienes que se establecen en el borrador de norma como operaciones de comercio electrónico, tendrán también tal consideración a efectos de las operaciones B2B y se prevé que la utilización del mecanismo de inversión del sujeto pasivo siga aplicándose en el futuro.

Por último, cabe señalar que en operaciones B2C el precio debe llevar el IVA incluido, mientras que en operaciones B2B debe presentarse desglosada la base imponible, del importe por impuesto.

## **6.10. Sudáfrica**

En Sudáfrica se aplica al comercio electrónico el IVA al tipo impositivo del 14%.

Existen obligaciones de registro para todas las empresas cuyas ventas gravadas excedan o se prevea que van a exceder 1 millón de rands sudafricanos (aproximadamente, 65.000 euros) en un período consecutivo de doce meses. También quedarán obligados a registrarse en Sudáfrica las empresas extranjeras de servicios electrónicos cuyas ventas sean superiores a 50.000 rands sudafricanos (aproximadamente, 3.300 euros) en un periodo consecutivo de doce meses.

Adicionalmente, el registro será optativo para las empresas cuyas ventas sean superiores a 50.000 rands sudafricanos en un periodo consecutivo de doce meses. Existen algunos tipos de empresas como, las ONGs, que podrán registrarse incluso si sus ventas no exceden esos límites.

Desde el 1 de junio de 2014, las prestaciones de servicios electrónicos realizadas por empresas extranjeras a destinatarios situados en Sudáfrica quedan sujetos al IVA.

Las empresas extranjeras que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios en Sudáfrica de forma continua o regular deberán designar un representante y abrir una cuenta corriente en un banco sudafricano. Estas obligaciones alcanzan, desde el 1 de abril de 2015, a los prestadores de servicios electrónicos cuando se cumplan, al menos dos, de las siguientes circunstancias:

- los servicios electrónicos se prestan a un residente en Sudáfrica;
- el pago se ha realizado desde un banco sudafricano;
- los servicios electrónicos se prestan a una empresa con domicilio fiscal o postal en Sudáfrica.

En Sudáfrica se consideran servicios electrónicos los siguientes, cuando se prestan por medios electrónicos, mediante comunicaciones electrónicas o a través de Internet:

- formación *online*: enseñanza a distancia a través de programas, vídeos formativos y cursos basados en Internet, siempre que el prestador del servicio no esté sometido a regulación por una autoridad del país extranjero que presta el servicio;
- juegos y juegos de azar



- subastas a través de Internet
- libros electrónicos, contenido audiovisual, imágenes y música por Internet
- servicios de suscripción a periódicos, revistas, juegos, redes sociales o aplicaciones web.

## **7. CONCLUSIONES PARCIALES**

Existe una mayor seguridad jurídica en el ámbito de la tributación indirecta del comercio electrónico, especialmente en la UE, debido a que los reguladores han afrontado con mayor celeridad la adaptación de las normas a la nueva realidad de Internet.

Cabe destacar que, con respecto a la tributación indirecta, el denominado comercio electrónico indirecto no tiene una regulación específica que difiera de la establecida con carácter general y que las especificidades se encuentran, tan sólo, para los denominados servicios de la sociedad de la información, que están específicamente determinados en la normativa europea y que excluyen aquellas operaciones que se realizan a través de Internet pero que dan lugar a una ulterior entrega física del producto tangible.

El Régimen especial del comercio electrónico en la UE ha ido evolucionando: inicialmente se estableció la regla de tributación en destino, de tal modo que los servicios prestados por vía electrónica desde países terceros a personas establecidas en el territorio de aplicación del IVA o a partir de éste a destinatarios establecidos en terceros países debían sujetarse a gravamen en el lugar de establecimiento del destinatario de los mismos. Con ello se solucionaban los problemas de competencia producidos por las entidades situadas fuera del territorio de aplicación del IVA. Respecto de los operadores comunitarios, la tributación se realizaba en destino en el caso del B2B y en origen en operaciones B2C.

El establecimiento de las obligaciones como sujetos pasivos del IVA a los operadores de países terceros cuando el destinatario de la operación era un consumidor final se facilitó

mediante el establecimiento de la opción por registrarse en un solo Estado miembro de la UE.

Mediante la última modificación practicada, se desdobló el régimen en dos regímenes diferenciados: uno que se aplicaría a los servicios prestados por vía electrónica y servicios de telecomunicaciones, radiodifusión y televisión a personas que no tuvieran la condición de sujetos pasivos por prestadores no establecidos en ningún Estado miembro de la Unión y, otro, que abarcaría el mismo tipo de servicios, pero que se aplicaría cuando el prestador tuviera su sede económica o establecimiento permanente en un Estado de la Unión distinto al de consumo. Además, se cambió el criterio de imposición al de destino, para las operaciones entre agentes situados en el territorio de aplicación del IVA, ya fuera con particulares o con empresas ya que la aplicación del criterio de imposición en origen al B2C generaba distorsiones de competencia debido a la disparidad de tipos de IVA dentro de la UE.

La nueva regla supone una carga administrativa adicional para las empresas comunitarias, pues con el nuevo criterio se ven obligadas a presentar declaraciones de IVA en todos los países comunitarios en los que prestan servicios a sus clientes, si bien se ha establecido un régimen opcional, similar al ya previsto para los empresarios no establecidos, que atenúa la burocracia a través del registro en un solo Estado de la UE.

El principal problema respecto de las reglas de imposición es que el principio general de la tributación en destino que utiliza la UE es totalmente contrario al que se adopta en otras jurisdicciones, fundamentalmente en Estados Unidos, donde el impuesto al consumo "*sales tax*" se localiza en el origen del prestador del servicio, es decir, en el Estado donde esté situada la empresa.

A pesar de ello, la tributación en destino es la más aceptada a nivel mundial, pero plantea problemas en el caso de movimiento de servicios e intangibles, que son difíciles de localizar.

También, por tanto, se ha puesto de manifiesto la falta de coordinación de las instituciones internacionales en esta materia, lo que ha dado lugar a que el sistema de

imposición indirecta internacional presente disfunciones, si bien se constata un esfuerzo armonizador en los últimos años.

El problema de la elección del criterio de imposición en origen o destino se configura más como un problema financiero/político que de técnica tributaria: los países que sean, en mayor medida, oferentes de bienes o servicios van a preferir siempre la tributación en origen, mientras que los países demandantes van a preferir la tributación en destino. No obstante, como hemos visto, la OCDE trata de imponer un consenso internacional en el establecimiento del criterio de la imposición en destino, pero también resulta evidente que el lugar de destino, puede no coincidir con el lugar de consumo efectivo. No puede olvidarse que estamos tratando de un impuesto al consumo y que quizá fuera este hecho, el consumo, el que desde un punto de vista tributario debiera determinar el lugar donde se entiende realizada la operación. De hecho, ya en la Conferencia de Ottawa se señalaba que el mejor criterio para localizar las operaciones de comercio electrónico era el lugar de consumo efectivo, aunque la realidad es que se ha prescindido de él, en favor del lugar de destino o incluso, en algunos Estados, del de origen. Pero cuando no se tiene en cuenta el lugar de consumo efectivo, es evidente que quedarán operaciones no gravadas y otras sometidas a doble tributación.

La ventaja que presenta la regla de la tributación en el lugar de consumo es que se trata de un concepto, a priori, objetivo. Por ello, si internacionalmente quedara acordado que el lugar de realización del hecho imponible de los impuestos al consumo en todos los Estados es el del uso o consumo efectivo, no quedaría ninguna operación sin gravar (al margen, obviamente, de las realizadas fraudulentamente), ni existirían supuestos de doble tributación.

Una segunda cuestión que conviene destacar es la regulación que obliga a que un operador no establecido en un territorio tenga que registrarse en él para cumplir con las obligaciones tributarias. En un ámbito como el comercio electrónico donde el control de las operaciones por parte de las Administraciones tributarias, especialmente en el caso de las operaciones realizadas con consumidores finales, es prácticamente imposible de realizar, al menos en la actualidad.

Es evidente que existirá una tentación por parte del proveedor del servicio de no repercutir el impuesto indirecto al consumidor final puesto que, por una parte, supondría un abaratamiento del producto para el cliente, por otra, la elusión de una carga administrativa adicional para el operador (que vulneraría el principio internacionalmente adoptado de que el cumplimiento en el ámbito del comercio electrónico debe ser lo más fácil y simple posible para todos los operadores) y, finalmente, se trataría de una operación que escaparía fácilmente al control de la administración.

Sin embargo, cabe destacar que este conflicto se plantea como consecuencia directa de la falta de cooperación administrativa (y, concretamente, recaudatoria) internacional: si fuera posible que en dichos casos el prestador del servicio se viera obligado a ingresar el impuesto indirecto repercutido en su sede, evitando así las cargas administrativas adicionales, y existieran mecanismos bilaterales o multilaterales de cooperación en la recaudación, el problema quedaría resuelto. El Estado de sede del prestador del servicio recaudaría el impuesto indirecto que corresponde al Estado de localización del consumidor y, consecuentemente, abonaría al mismo el importe recaudado por dicha operación.

Otra solución podría ser la propuesta por la OMC en la asignación a los bancos y/o a las empresas emisoras de tarjetas de crédito la responsabilidad de recaudar los impuestos, cargándolos a las cuentas de sus clientes, y de transferir periódicamente los ingresos resultantes a las autoridades fiscales.

La determinación de la localización de los impuestos indirectos de aquellas prestaciones de servicios que se realizan por vía electrónica ha constituido y constituye, en definitiva, una cuestión aún por resolver a escala internacional.

Por otra parte, La consideración de las operaciones de comercio electrónico -con independencia de su naturaleza- como servicios, a efectos de la tributación indirecta, puede producir un tratamiento discriminatorio respecto a las tradicionales, tanto como consecuencia del cambio en las reglas de localización del hecho imponible, como de los

tipos impositivos aplicables; tal es el caso de las diferencias de tributación entre los libros electrónicos y los libros editados de modo tradicional.

Es evidente que de este modo no se preserva el principio de neutralidad, pues se obliga a un tratamiento fiscal asimétrico entre los medios de comercio electrónico y los tradicionales y que es éste un conflicto que debería ser abordado sin dilación, mediante la armonización del modo de tributación de productos similares.

La creación de monedas virtuales, como los *bitcoins*, que se utilizan cada vez con mayor frecuencia en el comercio electrónico, también ha planteado en el ámbito de la tributación indirecta una gran polémica pues la doctrina de los diferentes Estados ha sido divergente.

Por una parte, existen divergencias respecto de la consideración de las monedas virtuales como entregas de bienes o como prestaciones de servicios y, por otra, sobre si la naturaleza de la transacción correspondería a un medio de pago (equiparable a los cheques o efectos) o a un intercambio de divisas.

Estas diferencias son clave para la tributación indirecta puesto que, si la entrega de monedas virtuales se equipara a una mercancía, estaríamos ante una operación gravada por IVA, cuya base sería el valor de mercado de los bienes o servicios que se reciben a cambio; sin embargo, si se equiparan a una moneda extranjera estaríamos ante una operación no sujeta a IVA, por tratarse de una operación financiera de cambio de divisas.

Aunque afortunadamente, en Europa la cuestión está recientemente zanjada, debería llegarse a un acuerdo entre las instituciones internacionales sobre su naturaleza.

Finalmente cabe destacar la importancia de los trabajos que están actualmente en curso en el seno de la OCDE para solventar los aspectos fiscales específicos del comercio electrónico. Sin embargo, debe hacerse una crítica al sentido de dichos trabajos, pues parecen más enfocados al refuerzo de la recaudación y de la lucha contra la elusión que, verdaderamente, al establecimiento de un sistema fiscal que garantice la seguridad jurídica en este ámbito a los operadores y, consecuentemente, asegure la correcta recaudación por los Estados. Resulta sorprendente que se haya desaprovechado la

oportunidad para poner solución a cuestiones que han sido problemáticas desde los inicios del comercio electrónico, como las que hemos repasado en este trabajo y que los esfuerzos se hayan focalizado, exclusivamente, en cuestiones relativas a la elusión fiscal de empresas multinacionales, sobre todo, cuando el entorno de Internet tiene una tasa de penetración importante en pequeñas y medianas empresas, dados los mínimos costes de actividad que suponen.

Sin embargo, no puede decirse lo mismo de la UE que ha puesto de manifiesto, en sus recientes propuestas de 2016, su preocupación por simplificar la fiscalidad del comercio electrónico en las Pymes y por intentar eliminar muchas de las distorsiones en estas operaciones que redundarán en importantes beneficios en el futuro para los operadores: tipos impositivos de libros, periódicos y revistas digitales, reglas de facturación, etc.

Un buen ejemplo de ello sería el impulso de la integración del régimen de ventas a distancia en el régimen de servicios prestados por vía electrónica, así como la eliminación de los umbrales, para resolver los problemas que en la actualidad se están planteando en las empresas europeas que comercian con bienes materiales a través de Internet.

## CAPÍTULO 4.

# CONCLUSIONES FINALES Y PROPUESTAS DE LEGE FERENDA





## **CAPÍTULO 4. CONCLUSIONES FINALES Y PROPUESTAS DE LEGISLACIÓN**

Aunque no exista una solución óptima a todos los problemas planteados a la tributación de las empresas de comercio electrónico a lo largo de esta tesis, hemos presentado un buen número de iniciativas, que deberían surgir del consenso internacional y que solventarían gran parte de los problemas que actualmente se están generando, tanto en la fiscalidad directa, como en la fiscalidad indirecta del comercio electrónico.

Incluso, aunque no era objeto de esta tesis, podría plantearse la extensión de determinadas de las medidas propuestas, no sólo al ámbito del comercio electrónico sino también a las operaciones realizadas en la economía tradicional, debido a las ventajas en materia de simplificación de obligaciones formales que podrían conseguirse a través de ellas para las empresas.

Con carácter previo cabe señalar que el auge de la preocupación en los últimos años de los Estados (fundamentalmente de Europa) por las pérdidas recaudatorias con origen en las grandes multinacionales de comercio electrónico, puede que sea un escenario cambiante en los años venideros, en la medida en que la reforma fiscal estadounidense anunciada va a llevar a que dichas empresas tributen en Estados Unidos por sus beneficios obtenidos en el extranjero, a diferencia de cómo sucedía hasta ahora, en que aquellas empresas sólo eran sometidas a tributación en su residencia cuando repatriaban sus beneficios. No obstante, también es cierto que sigue siendo urgente una regulación clara, en la medida en que el ascenso del volumen de comercio electrónico mundial crece a ritmos agigantados.

La mayor parte de las iniciativas propuestas en esta tesis parten de un criterio que creemos es fundamental tener en cuenta en el contexto de las operaciones electrónicas y que no es otro que el de la consideración de esta problemática con un enfoque global, en vez de local, que es como se han estado tratando estos temas hasta el momento: estamos convencidos de que un mercado global, no puede regularse localmente, como

hasta ahora se ha tratado de hacer. Creemos que después de casi cuarenta años de la existencia del comercio electrónico los legisladores de los diferentes Estados deberían ser conscientes de la magnitud del problema, que seguirá creciendo exponencialmente con el ritmo de desarrollo del comercio electrónico que hemos visto en los últimos años, y empezar a buscar soluciones efectivas, internacionalmente consensuadas, sin tener que renunciar a su hegemonía tributaria.

En este sentido la primera propuesta que presenta este trabajo es la implantación de una definición internacionalmente consensuada de lo que se considera comercio electrónico. Tal definición podría ser la que se presenta en el capítulo 1 y que no es sino la defendida por la OCDE y por Eurostat. No se distinguiría por tanto entre operaciones con bienes materiales, con bienes digitales o con servicios, siempre que la oferta y la aceptación se realizara a través de medios de transmisión de datos.

La segunda propuesta es la equiparación en cada Estado de la fiscalidad de las operaciones realizadas *online*, con la de las operaciones realizadas *offline*, en aras del cumplimiento del principio internacionalmente consensuado desde los albores del comercio electrónico de neutralidad entre ambos tipos de operaciones.

La tercera propuesta que planteamos es la creación de un organismo recaudatorio internacional, que podríamos denominar Agencia Tributaria Internacional, donde deberían registrarse todas las empresas de comercio electrónico para la gestión de sus impuestos directos e indirectos mundiales. Este organismo podría estar compuesto por funcionarios de los diferentes Estados que controlasen, tal y como lo hacen localmente en la actualidad, las operaciones correspondientes a cada jurisdicción de las empresas de comercio electrónico. Este organismo tendría en cuenta las diferentes legislaciones y tipos impositivos de cada Estado a la hora de liquidar los impuestos, con el fin de no restar hegemonía tributaria a los Estados que entraran a formar parte de él.

La cuarta propuesta es la de explorar una posible colaboración de las entidades financieras (tanto de la banca, como de las entidades emisoras de tarjetas de crédito) como gestoras de la recaudación de los diferentes impuestos, a través de mecanismos de retención tanto en el Impuesto sobre Sociedades como de las cuotas de IVA.

En relación con las monedas virtuales se propone una regulación internacional de las monedas existentes y una persecución de aquellas que no se sometan a tal regulación, en la medida en que dichas monedas hacen proliferar la ocultación de las operaciones realizadas a través de Internet y fomentan la economía sumergida y las actividades delictivas. Igualmente se propone un consenso internacional en el ámbito de la fiscalidad indirecta sobre la consideración de las operaciones de cambio de estas monedas como entrega de bienes o como prestación de servicios, inclinándolos por su consideración como prestación de servicios, al igual que sucede en la UE con cualquier otra operación de cambio de divisas de curso legal.

En el ámbito restringido a la fiscalidad directa se propone el establecimiento de un nexo basado, exclusivamente, en las ventas realizadas en cada jurisdicción y sin ningún tipo de umbral mínimo. También se propone, aunque exceda del ámbito tributario, el establecimiento de un consenso internacional en cuanto a las normas sobre propiedad intelectual e industrial, que pueda dar lugar a unos cimientos sobre los que empezar a debatir la fiscalidad óptima de las transferencias de bienes digitales y de los derechos a ellos asociados.

En relación con los precios de transferencia, se propone una especialización de los funcionarios en materia de bienes intangibles, que estarían destinados en la denominada Agencia Tributaria Internacional y el establecimiento de un procedimiento automático de arbitraje internacional independiente, entre las jurisdicciones implicadas en las operaciones con precios de transferencia, que determine la asignación de valor correcta e imparcial a cada jurisdicción. También en este ámbito se propone continuar los trabajos sobre el estándar internacional de documentación de las operaciones vinculadas, lo más sencillo posible.

En el ámbito de la fiscalidad indirecta se propone el consenso internacional de la tributación para cualquier tipo de operación, ya sea *online*, *offline*, de B2B, de B2C o de C2C conforme al criterio de localización en destino y se propone el establecimiento de un tipo de gravamen mínimo y máximo de los impuestos sobre las ventas para las operaciones, en aras a reducir la falta de neutralidad de las operaciones derivada de las

diferencias de tipos entre diferentes Estados. También se propone la simplificación de las obligaciones de registro a través de la creación de una ventanilla única gestionada por la Agencia Tributaria Internacional propuesta, así como de las obligaciones de facturación, a través de un modelo de factura consensuado internacionalmente para operaciones de comercio electrónico.

## **1. DEFINICIÓN DE COMERCIO ELECTRÓNICO**

Es muy difícil abordar cualquier problema cuando no se dispone de consenso, siquiera, en la definición del comercio electrónico. Sea cual sea el ámbito jurídico de estudio, la existencia de una definición internacionalmente consensuada de lo que se considera comercio electrónico constituye los cimientos sobre los que empezar a trabajar.

Por ello, tras el estudio de las definiciones planteadas en el capítulo uno, consideramos que la definición más acertada y más simple para determinar qué operaciones son de comercio electrónico y qué operaciones no, debería existir un consenso internacional en considerar que son operaciones de comercio electrónico las transacciones comerciales en las que la oferta y la aceptación se realizan a través de dispositivos electrónicos de transmisión de datos. Esta definición, a pesar de su simplicidad, tiene dos aspectos relevantes que, a su vez, determinan claramente el comercio electrónico:

- a) Para la existencia de comercio electrónico debe realizarse algún tipo de transacción económica.
- b) Tanto la oferta como la aceptación deben realizarse a través de dispositivos electrónicos de transmisión de datos.

A pesar de las dificultades que presenta la constante evolución tecnológica y, consecuentemente la acelerada creación de nuevos productos y servicios de comercio electrónico, una vez determinada la definición, podría resultar interesante establecer una clasificación de los productos o servicios que, cumpliendo con los dos aspectos anteriores, tendrían la consideración de comercio electrónico:

- Suministro de productos digitalizados. Comprendería el suministro de los siguientes productos: música, melodías, fragmentos musicales, tonos de llamada u otros sonidos, películas, juegos, programas informáticos y sus actualizaciones, cortafuegos, filtros, controladores, imágenes, fondos de escritorio, salvapantallas, libros u otras publicaciones electrónicas, programas de radio o televisión, etc.
- Acceso a Internet y alojamiento web. Comprendería cualquier servicio de acceso a Internet a través de líneas fijas mediante wifi o conexión por cable, así como los servicios de alojamiento web en servidores, ya fueran fijos o virtuales. En este grupo incluiríamos la contratación de espacio publicitario *online*, en la medida en que el espacio publicitario no es sino un alojamiento web de contenido publicitario.
- Paquetes de servicios de Internet. Comprendería las suscripciones en línea que no implican la descarga de contenidos, sino el acceso *online* a: noticias, información meteorológica, bases de datos, libros, periódicos, revistas, juegos, motores de búsqueda, enseñanza *online*, etc.
- Adquisiciones de bienes materiales a través de Internet. Comprendería la adquisición de cualquier producto material en la que la aceptación de la operación se realizara a través de medios electrónicos.
- Servicios profesionales a través de Internet. Comprendería cualquier servicio profesional cuya oferta y aceptación se realizara a través de Internet, a diferencia de lo que sucede en la actualidad, que sólo se consideran servicios electrónicos los que se prestan íntegramente a través de Internet. El no establecer distinciones derivaría de que, como hemos propuesto anteriormente, la tributación sería la misma: en relación con los impuestos indirectos la operación se localizaría en destino y respecto de la fiscalidad directa, simplemente habría que tener en cuenta si la empresa dispone de establecimientos permanentes conforme al concepto clásico, debiendo tributar, no sólo en los Estados donde se produzcan ventas de servicios, sino también en los estados donde dispongan de instalaciones.

## **2. CREACIÓN DE UNA AGENCIA TRIBUTARIA INTERNACIONAL**

En los últimos años, la OCDE ha venido estudiando la posibilidad de establecer un punto de conexión a través de la denominada “presencia económica significativa” de una entidad en un Estado. Es evidente que la utilización de este criterio tampoco está exenta de dificultades, tanto en la definición de lo que debería valorarse para el establecimiento de dicha presencia (ventas, activos, número de clientes, etc.), como por el conflicto político por el trasvase de recursos de unas jurisdicciones a otras ya que, de adoptarse este criterio, saldrían beneficiadas las jurisdicciones importadoras, si bien desde el punto de vista de la técnica tributaria podría constituir una solución razonable.

No obstante, con el establecimiento de la presencia económica significativa como punto de conexión para la residencia fiscal de las empresas de comercio electrónico, se estaría vulnerando el principio de neutralidad respecto de las empresas tradicionales, cuya residencia fiscal se seguiría determinando con base en las normas clásicas relativas al criterio de “sede de dirección efectiva”. En este extremo, por tanto, hay abierto un debate sobre si debería establecerse este criterio exclusivamente a las empresas de comercio electrónico, a pesar de que se vulnere dicho principio puesto que, si se aplicara tanto a las empresas de comercio electrónico, como a las tradicionales, supondría una verdadera revolución en el comercio internacional, por el impacto en las economías de los países.

Otro problema prioritario para la fiscalidad directa en el comercio electrónico se plantea con el concepto de establecimiento permanente. Al igual que sucedía con el concepto de residencia fiscal, el principal conflicto que plantea la definición de la OCDE es que se refiere a un “lugar fijo” donde se realizan negocios, lo que entra en conflicto con la realidad del comercio electrónico donde las ubicaciones físicas no existen o son escasas.

Al margen de las medidas anti-elusión que ha planteado la OCDE a través de su informe BEPS, creemos que deberían solventarse previamente los problemas que presenta el concepto actual de establecimiento permanente aplicado al comercio electrónico, que a pesar de las últimas aclaraciones realizadas en los comentarios al MCOUDE, sigue planteando problemas, tanto por la definición de lo que se considera sede de dirección

efectiva, como por la situación de los servidores en la “nube” o, incluso, en los casos en los que se produce la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente mediante la articulación de contratos de comisión o de agentes independientes.

En el concepto de establecimiento permanente también se pone de manifiesto la falta de unidad de criterio respecto si debe prevalecer la presencia económica, o la presencia física. En el epígrafe correspondiente al nexo tributario, expondremos nuestro punto de vista al respecto.

Los obstáculos a la tributación en el Impuesto sobre Sociedades de diferentes jurisdicciones, con normas, tipos y obligaciones formales distintas podría solventarse mediante la creación de un organismo supranacional, una especie de Agencia Tributaria Internacional, que estableciera, en colaboración con los Estados, unos modelos sencillos del Impuesto sobre Sociedades, tanto para el comercio electrónico, como para el comercio tradicional transnacional, tanto desde el punto de vista de la liquidación del mismo, como de las obligaciones formales asociadas. Aunque esta idea puede parecer muy revolucionaria no se puede olvidar que otros ámbitos de Internet, como la asignación de los nombres de dominio, están bajo el control de una única entidad a escala mundial, el ICAAN. A semejanza del ICAAN, este organismo internacional recaudador recibiría las liquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de todas las empresas que comerciaron en jurisdicciones distintas, desglosando las ventas realizadas en cada país y tributando conforme a los tipos impositivos establecidos en cada Estado a través de una única declaración donde también se agregaran los costes mundiales; no olvidemos que las empresas multinacionales europeas ya están obligadas a presentar el desglose de las operaciones que realizan en cada Estado. Así, el organismo internacional recaudador, repartiría entre los Estados la recaudación obtenida por Impuesto sobre Sociedades y trasladaría a los mismos las declaraciones presentadas para su posterior control. Las funciones de este organismo internacional serían meramente recaudatorias, de tal modo que cada Estado controlaría, a través de las declaraciones e ingresos recibidos de cada empresa en dicho Estado si están tributando convenientemente. El organismo velaría porque el reparto se realizara convenientemente. Para el establecimiento del control de que todas las empresas tributan, en el momento de su

constitución, las empresas deberían informar en sus Estatutos de si tienen actividad internacional para que los Estados pudieran cotejar si dichas empresas han tributado ante el organismo recaudador internacional. De este modo se garantizaría que todas las operaciones de comercio electrónico quedan controladas y, al tiempo, el cumplimiento de las obligaciones en materia de Impuesto sobre Sociedades en todos los países del mundo, tanto de las empresas de comercio electrónico, como de las empresas tradicionales, no supondría una carga formal excesiva. Este organismo internacional también se encargaría de la recaudación de los impuestos indirectos.

En efecto, esta solución del organismo recaudador internacional también plantearía muchas ventajas en el ámbito de la fiscalidad indirecta ya que, tal y como hemos visto, los principales problemas que se presentan en la imposición indirecta respecto de la localización de las operaciones en el lugar de consumo, son: que en operaciones B2C las empresas tienen que registrarse en todos y cada uno de los Estados donde realizan transacciones y, en operaciones B2B, que los consumidores se verían sometidos a obligaciones de ingreso de los correspondientes impuestos indirectos derivados de sus compras. Con la pertinente colaboración de las entidades financieras en la recaudación, creemos que el establecimiento de esta Agencia Tributaria Internacional podría funcionar liberando de cargas a los administrados y consiguiendo una recaudación óptima de los ingresos tributarios por comercio electrónico y, de paso, de los de las empresas tradicionales que operan de manera multinacional.

Creemos que este modelo podría suponer una solución definitiva a la tributación de las empresas transnacionales: ante nuevos modelos de comercio creemos que deben idearse nuevas soluciones.

Se trataría de una especie de modelo parecido a la MOSS, pero a escala mundial, para cualquier impuesto y gestionado en términos de recaudación por un organismo supranacional; no existirían unas normas comunes de liquidación del Impuesto sobre Sociedades, sino que se respetarían, tanto las normas de determinación de la base imponible del Impuesto, como los tipos impositivos determinados por cada Estado, al igual, en el caso del IVA o de los impuestos sobre la ventas, de los tipos impositivos



establecidos por cada Estado. En definitiva, cabe destacar que cualquier solución en este sentido pasaría inevitablemente por una estrecha colaboración y un amplio consenso entre Administraciones tributarias. Puede parecer complicado, pero la rapidez en la adopción de las últimas iniciativas internacionales en materia de colaboración entre administraciones puede animar a explorar estas nuevas vías.

Alternativamente, otra opción más fácil de implementar sería el establecimiento de la retención en la fuente, tal y como se ha visto en epígrafes anteriores, exclusivamente para las operaciones de comercio electrónico. Se trataría de establecerlo con características diferentes según que las operaciones fueran de B2B o de B2C: en el primer caso la empresa adquirente sería la encargada de practicar la retención y, en el segundo, serían las entidades financieras quienes retendrían un importe sobre el pago, como comentaremos a continuación, que ingresarían en la correspondiente Administración tributaria. Quizá sea la solución más factible siempre y cuando se adoptara internacionalmente una definición clara de lo que se considera comercio electrónico, que no hiciera dudar a los operadores, ya fueran empresas en el caso del B2B o entidades financieras recaudadoras, en el caso del B2C, a qué tipo de operaciones deben practicar, o no, la retención. Esta solución también podría implementarse en el ámbito de la fiscalidad indirecta, practicándose retenciones del IVA a los pagadores e ingresándolas por la entidad financiera en la jurisdicción correspondiente. Sin embargo, creemos que, si en vez de esta opción se adoptara la de la creación de esa denominada Agencia Tributaria Internacional, además de solventarse el problema del comercio electrónico, se mejorarían notablemente las cargas formales tributarias derivadas de la internacionalización de empresas tradicionales, lo que sin duda impulsaría y facilitaría el comercio mundial global, no sólo el realizado a través de Internet.

### **3. COLABORACIÓN DE LAS ENTIDADES FINANCIERAS EN MATERIA DE RECAUDACIÓN INTERNACIONAL**

Las entidades financieras han sido unas de las empresas que más rápidamente se han adaptado a Internet. Desde los albores del comercio electrónico se generó un sistema de pagos internacionales a través de Internet que potenció y facilitó enormemente el desarrollo de este nuevo modelo de negocio.

Ya sea a través del dinero electrónico, de las tarjetas de crédito, de terminales de punto de venta virtuales (TPV) o de sistemas como *Paypal*, la realización de pagos a través de cualquier comercio del mundo que tenga página web es una realidad.

Nos encontramos, por tanto, ante un sector internacionalmente regulado, que ha sabido adaptarse de manera óptima al comercio electrónico y que, en cada jurisdicción, ya suelen tener firmados acuerdos como entidades colaboradoras de las Administraciones tributarias. Por tanto, creemos que se trata de las entidades idóneas para abordar una colaboración en la recaudación de los impuestos con los Estados.

En el ámbito de la fiscalidad directa algunos autores han propuesto este modelo para el establecimiento de una retención en los pagos, pero, aunque podría establecerse, no creemos que este mecanismo resulte necesario conforme al modelo que hemos expuesto ya que la retención no se ajustaría al importe finalmente debido que, como hemos señalado y recordaremos más adelante, dependerá de las ventas mundiales y no de las realizadas localmente en un Estado.

En el ámbito de la fiscalidad indirecta, sin embargo, si creemos que podrían realizar una función simplificadora. Si se pusiera en marcha la Agencia Tributaria Internacional, que recaudara los impuestos indirectos en las operaciones tanto de B2B como de B2C se evitarían las cargas burocráticas derivadas del registro de las empresas en los diferentes países y, a la vez, el problema del ingreso del impuesto por parte de los consumidores. Mediante un acuerdo con todas las entidades financieras mundiales que se encargarían de recaudar el IVA en los pagos de las operaciones, en función de los tipos vigentes en cada Estado, este organismo internacional recaudaría el impuesto indirecto que

correspondiera al Estado de localización del destinatario, ya fuera consumidor final o empresa y, consecuentemente, una vez presentadas las correspondientes liquidaciones, se abonaría o cargaría a dicho Estado el importe correspondiente a todas las operaciones.

El único problema que vemos es cómo establecer ese mecanismo de retención del IVA de las operaciones cuando el consumo efectivo no se realiza en el Estado de donde sea nacional el consumidor o donde la empresa esté situada; en estos casos excepcionales habría que articular algún procedimiento para que el destinatario informara de cuál va a ser el país de consumo, para que la entidad financiera conociera el tipo de IVA aplicable como retención.

#### **4. EQUIPARACIÓN DE LA FISCALIDAD DE LAS OPERACIONES ONLINE Y OFFLINE**

La observación del principio de neutralidad entre las operaciones *online* y *offline* es uno de los pocos puntos de consenso internacional desde los inicios de Internet. Es por tanto un activo a valorar y debería abordarse sin dilación una equiparación entre la fiscalidad de unas operaciones y otras, tanto desde el punto de vista de la fiscalidad directa, como de la indirecta.

A pesar del consenso en este extremo, son varios los problemas que no han hecho posible que, desde la aparición del comercio electrónico, se pudiera alcanzar una similitud en la tributación de unas y otras operaciones.

En relación al Impuesto sobre Sociedades, la dificultad para establecer la residencia fiscal de las empresas de comercio electrónico con criterios no adecuados, así como para determinar la existencia de establecimientos permanentes ha propiciado que las rentas obtenidas por dichas empresas no quedaran gravadas en muchos casos en sus Estados de residencia o donde tuvieran establecimientos permanentes, como sí sucede con las empresas tradicionales. La insistencia de los organismos internacionales en que había

que adaptar los conceptos clásicos de residencia fiscal y de establecimiento permanente a la realidad del comercio electrónico ha llevado *de facto* a una no imposición de muchas de las operaciones que realizan dichas empresas.

A pesar de que ha sido el método internacionalmente aceptado, con carácter general, no creemos que los beneficios de las empresas deban quedar gravados conforme al criterio de residencia fiscal puesto que entendemos que es más correcto que los beneficios queden gravados en la jurisdicción donde se producen. El principio de residencia fiscal ha llevado a que determinadas empresas, tanto de comercio tradicional, como de comercio electrónico, hayan situado sus sedes de dirección efectiva en países de baja tributación, desviando a allí sus beneficios para conseguir una menor tributación. La sede de dirección efectiva se puede elegir a conveniencia de la empresa y, por tanto, hoy en día en que las comunicaciones y los desplazamientos a lo largo del mundo son relativamente sencillos, creemos que hay que dar paso a nuevos criterios como el que proponemos de tributar por Impuesto sobre Sociedades donde se generen los beneficios, tanto para un tipo de empresas, como para otras. No obstante, debería seguir teniéndose en cuenta el concepto clásico de establecimiento permanente, tanto para unas empresas como para otras, porque tiene sentido que el Estado donde una empresa esté establecida físicamente con oficinas, fábricas o almacenes, recaude algo de lo que finalmente obtiene en sus ventas. Pero el seguir dando vueltas buscando qué se puede considerar establecimiento permanente fijo en el comercio electrónico no tiene mucho sentido. Si se quiere, se podría admitir a nuestro juicio que el único establecimiento permanente que siempre va a tener una empresa de comercio electrónico es una página web, pero lamentablemente, las páginas webs están abiertas a que cualquier ciudadano o empresa del mundo realice transacciones a través de ella y, en este sentido, la localización de este establecimiento permanente virtual en una determinada jurisdicción, ya sea por las visitas, por el nombre de dominio, por los idiomas que contenga, etc. no creemos que tenga mucho sentido. Creemos que las empresas de comercio electrónico tienen establecimientos permanentes virtuales en cualquier lugar del mundo, por lo que no creemos que la solución al problema sea el

establecimiento de una nueva definición de establecimiento permanente para el comercio electrónico.

Si tanto las empresas de comercio electrónico, como las de la economía tradicional dejan de tributar conforme al criterio de residencia fiscal, tributando en las diferentes jurisdicciones donde obtengan beneficios y donde dispongan de establecimientos permanentes, conforme a las disposiciones vigentes del MCOODE relativas a las instalaciones, oficinas, etc., todas tributarían por Impuesto sobre Sociedades en todos los países del mundo donde realizaran operaciones y, adicionalmente, en una proporción, en aquellos Estados donde dispusieran de un establecimiento permanente. El hecho de que algunas empresas de comercio electrónico no requieran la existencia de establecimientos permanentes según el criterio clásico para el desarrollo de sus actividades, no significa que se quiebre el principio de neutralidad respecto de las operaciones tradicionales. Si comparamos, por ejemplo, una empresa que vende fabrica muebles y los vende a través de tiendas físicas con otra que también los fabrica y vende a través de Internet, la tributación por ventas daría lugar a que ambas fueran neutrales. Ambas requerirían la existencia de las mismas fábricas y oficinas y la única diferencia sería que la tradicional tendría establecimientos permanentes clásicos con sus tiendas y la otra no. Pero al haber transformado su tributación en las jurisdicciones donde se produzcan las ventas, ambas tributarían del mismo modo: por las ventas realizadas, ya fuera en sus tiendas en un caso y a través de Internet en el otro, ya fuera por los establecimientos permanentes de que dispongan (fábricas, oficinas, etc.). Lo mismo pasaría en el caso de empresas que comerciaran con programas informáticos. Consideramos que, de este modo, se salvaguardaría la neutralidad en la medida en que, por sus operaciones de comercio electrónico tributarían como cualquier otra empresa, en función de los beneficios obtenidos en cada jurisdicción y, por la tenencia de establecimientos permanentes en otras jurisdicciones como lugares fijos, al igual que las empresas tradicionales.

En el ámbito de la fiscalidad indirecta, las razones por las que en la actualidad las operaciones *online* y *offline* no son neutrales es porque la localización de las mismas difiere, en el caso del B2C y por la existencia de diferentes tipos impositivos que gravan

de manera diferente cada tipo de operación. Por ello, el modo en que eliminaríamos cualquier distorsión a la neutralidad es estableciendo el lugar de realización de las operaciones en la jurisdicción de destino o consumo, tal y como vienen recomendando los organismos internacionales hace muchos años y, por supuesto, velando porque los Estados no establezcan tipos impositivos distintos a idénticas operaciones por el hecho de realizarse *online* u *offline*. El único obstáculo al establecimiento de la tributación en destino se produce, en el caso del comercio electrónico B2C, por la dificultad que supondría para el consumidor el ingreso del impuesto debido por cada una de las operaciones realizadas. Sin embargo, si la Agencia Tributaria Internacional a la que nos referíamos anteriormente, llegara a un acuerdo para que las entidades financieras retuvieran el pago del impuesto en los pagos que realizan los consumidores y, quizá, por simplificación también el que realizan las empresas, para, posteriormente, ingresarlo a la jurisdicción correspondiente, el problema quedaría resuelto y todas las operaciones mundiales podrían tributar en sus impuestos por ventas conforme a las reglas de localización en destino. Se realizaría así una liquidación automática de los impuestos sobre los pagos, que simplificaría enormemente la gestión de los impuestos indirectos ya que se eliminarían las cargas de gestión que actualmente deben soportar las empresas como intermediarios recaudadores del IVA de sus ventas para las diferentes Administraciones tributarias. Explorando un poco más la medida, se podría llegar a presentar una única declaración al año donde simplemente se liquidara el resultado de las operaciones realizadas en cada ejercicio.

## **5. REGULACIÓN DE LAS MONEDAS VIRTUALES**

En un escenario global de crecimiento exponencial de las operaciones realizadas con monedas virtuales, los problemas que se están planteando son de muy diversa índole: desprotección de los inversores, uso para actividades ilícitas, anonimato de los operadores, fiabilidad de las cotizaciones, desconocimiento de las consecuencias fiscales de su uso, mermas recaudatorias, diferencias de enfoque entre Estados, etc.

Sin embargo, a pesar de que todos estos problemas tienen su origen en la falta de normativa básica de las mismas, existe poca preocupación en los Estados por abordar su regulación para convertirlas, de algún modo, en divisas con características similares a las de curso legal. En este escenario, sin embargo, si se trasluce en los Estados una preocupación por el impacto en relación con la fiscalidad, la prevención del fraude y el blanqueo de capitales, si bien entendemos que sin una regulación que establezca las bases de operativa de las mismas y sin un consenso internacional en la naturaleza de las mismas, es muy difícil abordar tales problemas.

En efecto, aun en el caso de que se llegue a un consenso sobre el tratamiento fiscal de las operaciones con dichas monedas, la falta de una regulación básica que evite el anonimato de su uso va a hacer imposible abordar los problemas relativos a la opacidad de las operaciones o a su utilización para actividades ilícitas. A su vez, sin el establecimiento de un organismo regulador de los diferentes mercados donde se comercia con ellas será imposible dotar de seguridad a los inversores frente a estafas.

A pesar de que el enfoque realizado por el TJUE en relación a la calificación de las monedas virtuales a efectos de la imposición indirecta difiere al establecido en Estados Unidos, Australia o Canadá, podría constituir una buena base para acordar en el ámbito internacional el modo de tributación de las operaciones realizadas con bitcoins pues es evidente que, en la actualidad comercial o inversora, es equivalente el uso de estas monedas al de las monedas de curso legal.

Como hemos visto, el tratamiento fiscal es muy diverso. Incluso ciñéndonos a las interpretaciones que debemos aplicar en España, no existe un criterio unívoco: para el ICAC son activos intangibles o existencias, para la DGT son efectos comerciales, para la DGOJ son monedas equiparables al dinero y para el TJUE, cuya jurisprudencia es de directa aplicación, son medios de pago. La existencia de cuatro criterios diferentes evidencia la necesidad de abordar con carácter urgente esta cuestión, estableciendo un tratamiento unificado para todos los ámbitos.

Si a efectos de la Ley del Juego se considera que la moneda electrónica es similar al dinero, cabe plantearse si no debería ser idéntica consideración la realizada para la

aplicación de la Ley de Prevención de Blanqueo de Capitales y para la de la Ley de Prevención contra el fraude, por analogía. Si esto fuera así, por una parte, todas las entidades que operan con moneda virtual deberían cumplir con las obligaciones de información establecidas para la prevención del blanqueo de capitales y, por otra, no deberían poderse realizar pagos con moneda virtual por importe superior a los 2.500 euros. Sin embargo, este criterio choca frontalmente con la iniciativa de modificación de la Directiva sobre prevención de blanqueo que, como veíamos anteriormente, tan solo va a afectar a las agencias o plataformas de cambio de monedas virtuales, sin alcanzar a los comercios que acepten como medio de pago las criptomonedas.

Hace varios años que los planes de control tributario, que anualmente aprueba la Agencia Estatal de Administración Tributaria española, ya incluyen la investigación de los operadores que realizan transacciones ilícitas u opacas con base en las monedas virtuales, por lo que la Administración española parece consciente de los riesgos que se afronta con la utilización de estas monedas. Sin embargo, la actuación administrativa no debería ceñirse tan sólo a la búsqueda de las actividades ilícitas, sino que debería también impulsarse un escenario global de seguridad jurídica en el uso de estas monedas.

## **6. CUESTIONES ESPECÍFICAS DE LA FISCALIDAD DIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO**

Desde el punto de vista de la fiscalidad directa, los diferentes Estados no han atendido a que las empresas de comercio electrónico se mueven en un mercado global, tratando de regular localmente los beneficios que obtienen. Sin embargo, precisamente por esta característica global de las operaciones de comercio electrónico, los reguladores afrontan un nuevo reto que presenta muy diversos problemas. Por su parte, las empresas de comercio electrónico afrontan un escenario muy complejo en lo que se refiere a la tributación por el Impuesto sobre Sociedades de sus operaciones debido a



las diferentes regulaciones en esta materia y obligaciones formales. Algunas de ellas, fundamentalmente las empresas multinacionales, han aprovechado esta situación para desviar sus beneficios a territorios de baja o nula tributación, ya burlando las definiciones internacionalmente consensuadas de establecimiento permanente y, en algunos casos, aprovechándose de los mecanismos híbridos que supone la deslocalización de los gastos de las filiales a jurisdicciones donde dichos gastos son deducibles y los beneficios de las filiales a jurisdicciones donde no tributan. Otras empresas están obteniendo beneficios de la obtención de información con carácter gratuito de los gustos y preferencias de los consumidores, actividades de las que posteriormente obtienen ingresos y que, hoy en día, quedan al margen de la regulación tributaria. Otros modelos de negocio como el denominado micromecenazgo<sup>324</sup> o *crowdfunding* a través de Internet está dando lugar a que se realicen actividades que realmente son empresariales pero que, al ser realizadas directamente por consumidores, escapan fácilmente a la tributación.

Al tiempo que se están impulsando los trabajos sobre la cooperación, se están estudiando otras iniciativas que eviten la elusión fiscal internacional, como la reciente iniciativa BEPS, que trata de analizar los casos en los que se erosiona la base imponible de los impuestos directos a través de la planificación fiscal internacional: el objetivo es evitar la deslocalización de las bases imponibles hacia territorios de menor o nula tributación. Si bien éste es un problema grave para la recaudación de diferentes países, también es cierto que el conflicto tiene un difícil encaje con la cuestión de la competencia fiscal entre países: los Estados defienden la competencia fiscal y su soberanía tributaria, al tiempo que tratan de evitar que las empresas se aprovechen de ella. Resulta muy complicado dilucidar cuándo la transferencia de bases responde a motivos elusivos y cuándo responde a motivos de eficiencia organizativa, lo que está dando lugar a numerosos conflictos y, sobre todo, a una creciente inseguridad de las empresas que operan en Internet. Aunque, como decimos, no es una cuestión simple,

---

<sup>324</sup> M. RUIZ GARIJO (2017), "Reflexiones de urgencia sobre el impacto de la fiscalidad en la economía colaborativa". Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias, Director: I. MERINO JARA, Instituto de Estudios Fiscales.

deberían sentarse unas bases claras de cuándo se considera que la deslocalización de bases responde a motivos fraudulentos y cuándo no pues, en caso de no hacerse, se estará introduciendo a las empresas en una trampa a través de la competencia fiscal entre Estados.

Por otra parte, la proliferación de nuevas cargas formales de carácter informativo a las empresas debe respetar siempre el principio de proporcionalidad de las cargas, de tal modo que éstas no resulten excesivas para el objetivo que se persigue. En este sentido, la lucha contra el fraude no creemos que deba utilizarse de manera genérica como excusa para la imposición de cualquier nueva iniciativa de requerimientos de información a las empresas. No deberíamos olvidar que el fraude generalmente no proviene de las empresas registradas en las diferentes jurisdicciones, que soportan las nuevas obligaciones de suministro de información, sino de empresas opacas que no se encuentran registradas ni presentan declaraciones tributarias en ningún Estado. Por tanto, debería establecerse claramente la distinción entre las medidas destinadas al control de las actividades legales de las empresas registradas y entre aquellas aprobadas con el objetivo de combatir el fraude porque, en los últimos años, parece que el argumento de la “lucha contra el fraude” está a los Estados para el establecimiento de cualquier tipo de medida.

### **6.1. Nexo tributario en las operaciones de comercio electrónico**

En relación con la determinación de la residencia fiscal, el MCOCDE considera residente de un Estado contratante a toda persona que, en virtud de la legislación de ese Estado, esté sujeta a imposición en el mismo en razón a su domicilio, residencia, sede de dirección o cualquier otro criterio de naturaleza análoga.

Dentro de este concepto no se incluye a las personas físicas o jurídicas que estén sujetas a imposición en ese Estado exclusivamente por la renta que obtengan de fuentes situadas en el citado Estado o por el patrimonio situado en el mismo, lo que es conocido como principio de tributación de la renta mundial y que permite someter a tributación las rentas o el patrimonio obtenido en un territorio por las autoridades fiscales del

mismo, con independencia de que la persona física o jurídica cumpla los requisitos para ser considerada residente fiscal en dicho territorio.

Sin embargo, el MCOCDE no ofrece una solución clara a la determinación de la residencia fiscal en el contexto del comercio electrónico, para la aplicación a las operaciones de las normas tributarias de un país o de otro. Los conceptos que maneja la OCDE para la determinación de la residencia fiscal, entre el que destaca el criterio de “sede de dirección efectiva”, no son de fácil determinación en las empresas de comercio electrónico puesto que, con proliferación de las nuevas tecnologías para la comunicación electrónica, es difícil determinar el lugar físico donde se adoptan las decisiones en caso de que los miembros del consejo de administración se encuentren en diferentes países.

Tampoco otros criterios como la sede de registro solucionarían el problema en la medida en que las empresas podrían registrarse –artificialmente- en aquella jurisdicción que les ofreciera mayores ventajas fiscales.

Los conceptos basados en lugares físicos en los que se basan los criterios de la OCDE sobre residencia fiscal han quedado superados por el desarrollo de la tecnología y la regulación internacional no ofrece, hoy en día, una respuesta clara sobre cómo debe interpretarse el concepto de residencia fiscal. De hecho, podría defenderse que el concepto clásico de residencia fiscal es, en sí, una contradicción con el comercio electrónico.

La solución alternativa propuesta hace unos años por la OCDE consistente en el análisis casuístico, dejando que las autoridades competentes decidan sobre la cuestión de la residencia mediante la celebración de acuerdos amistosos, no parece tampoco una solución que responda a la agilidad del entorno del comercio electrónico.

El único punto insalvable creemos que se encuentra en la fiscalidad directa, derivado de las definiciones de establecimiento permanente que, como hemos visto, plantea numerosos problemas en el comercio electrónico.

Sin embargo, a nuestro juicio, el comercio electrónico es un modelo de negocio que poco tiene que ver con la economía tradicional: el mero hecho de su acceso a todos los mercados del mundo a través de Internet hace que hablemos de mercados diferentes y, consecuentemente, de negocios diferentes. No creemos necesario preservar la total neutralidad en negocios que nada tienen que ver, al menos en lo que se refiere al modo en que obtienen beneficios, al tipo de gastos que afrontan y al mercado al que se enfrentan, frente a los de una empresa tradicional. Dicho planteamiento también creemos que puede defenderse a la hora de delimitar qué actividades son de comercio electrónico y qué actividades, no. En efecto, existen diversas corrientes de pensamiento que consideran que la venta a través de Internet de bienes materiales debería ser tratada como la realizada por una empresa tradicional, frente a quienes defienden que empresas como Amazon deberían tener el mismo tratamiento fiscal que una empresa dedicada a la venta de bienes digitales que se descargan directamente desde una página web. En este extremo también creemos equivocada la asimilación de empresas que comercian con bienes a través de Internet con empresas tradicionales: un buen ejemplo lo tenemos con Amazon, en la medida que no existe un negocio similar tradicional y, por tanto, su tributación directa tampoco debe ser comparable al de cualquier empresa que venda productos a través de tiendas físicas. Como decíamos, a pesar de que los productos con los que se comercie a través de Internet sean materiales, nada tiene que ver el modelo de negocio de unas y otras.

Precisamente, la salvaguarda de la neutralidad entre operaciones tradicionales y electrónicas creemos que ha sido lo que ha llevado a que aún no se haya dado una solución óptima a la tributación de las empresas de comercio electrónico en el Impuesto sobre Sociedades. No obstante, es evidente que evitar la adopción de una solución para conseguir la neutralidad entre operaciones electrónicas y tradicionales, cuando cada Estado tiene unas normas distintas e idénticas operaciones tradicionales o electrónicas tributan de un modo distinto, dependiendo de la jurisdicción donde se realicen, no tiene mucho sentido.

Una vía posible para solucionar los retos que plantea la definición de establecimiento permanente en el ámbito del comercio electrónico sería la eliminación del concepto de

establecimiento permanente como medio para atribuir beneficios de una determinada empresa a un determinado Estado, cambiando el enfoque de tal modo que la asignación del beneficio se realizara en función de las ventas realizadas en cada jurisdicción, no sólo para las empresas de comercio electrónico, sino para todas. El hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades es la obtención del beneficio y, por ello, el criterio prioritario para asignar territorialmente la recaudación de dicho impuesto creemos que debiera ser el lugar donde se obtiene dicho beneficio, es decir, el lugar donde se realizan las ventas.

Este planteamiento, visto desde otro punto de vista, podría ser considerado como que es la página web la que constituye un lugar fijo de negocios, pero virtual y de ubicación territorial variable, que dependería del lugar desde el que se accediese a la misma, aunque la página no cambiara porque se acceda desde distintos lugares del mundo. Recordemos que este enfoque ya se propuso en la Comisión que estudió en España la fiscalidad del comercio electrónico, aunque bien es cierto que este planteamiento nunca lo hemos visto respaldado por las organizaciones internacionales.

Como hemos visto, uno de los principales escollos que se encuentran para la determinación de la existencia de la denominada “presencia económica significativa” es el establecimiento de un umbral de ventas a partir del cual se considera que dicha presencia existe. Sin embargo, creemos que no deberían establecerse umbrales y, por tanto, las operaciones deberían tributar en cada Estado desde que se realiza una venta, fuera cual fuera su importe. El establecimiento del umbral se explica por las dificultades de registro que supondría para las empresas tener que tributar y cumplir con sus obligaciones fiscales desde el primer beneficio obtenido en cada Estado. Sin embargo, los Estados vuelven a pecar, a nuestro juicio, de enfocar el tema bajo una perspectiva local, no global como es la realidad del comercio electrónico.

Por ello defendemos que debería considerarse una pequeña distinción entre las empresas que comercian en Internet con bienes digitales o que presten servicios a través de Internet de las que comercian con bienes materiales; esta distinción deriva de que las empresas que comercian con bienes materiales requieren, en algunos casos, almacenes logísticos situados estratégicamente, al igual que las empresas tradicionales.

Las empresas que comercian con bienes digitales o que prestan servicios deberían quedar sometidas a tributación exclusivamente, conforme a las ventas realizadas en cada Estado ya que, en ellas, carece de sentido que tributen en el Estado donde se han constituido por el Impuesto sobre Sociedades, si no han realizado ventas en dicho Estado; por ejemplo, carece de sentido que una empresa constituida en España que distribuye música a través de Internet tribute en España si no han obtenido beneficios en dicho país, ya que el único hecho que la une al Estado español es el haberse constituido conforme a las normas mercantiles españolas. Es evidente, que este tipo de empresas podrían constituirse conforme a las normas mercantiles de cualquier otro Estado y, por ello, sólo debieran estar sometidas al Impuesto sobre Sociedades de los Estados donde ejerzan su actividad. De este modo, el problema que se ha planteado con la forma de gravar el beneficio generado por los agentes o comisionistas desaparecería, ya que sólo se tendría en cuenta el volumen de ventas en cada jurisdicción.

Como decíamos anteriormente, las empresas de comercio electrónico que comercian con bienes materiales frecuentemente disponen de ubicaciones fijas en diferentes Estados; por tanto, dado que en cierto modo “utilizan” determinadas infraestructuras y personal en los países donde están establecidas, resultaría coherente que una parte de los beneficios que obtuvieran tributasen, en parte, conforme al concepto clásico de establecimiento permanente; en estos casos, por tanto, se requeriría un doble criterio, el de las ventas y el de la situación de los establecimientos permanentes. En estos casos, además, el establecimiento del mecanismo alternativo de retención en la fuente dejaría sin ingresos a aquellas jurisdicciones en las que existieran establecimientos permanentes y, sin embargo, no se realizaran ventas. Habría que establecer, por tanto, para el reparto de la tributación, qué componente de la cadena de valor de los productos vendidos supone la existencia de un establecimiento permanente. El hecho de que una empresa disponga de un almacén logístico en un estado no puede llevar a que todos los ingresos generados por la mercancía que transcurre por dicho almacén queden gravados donde el mismo está situado; lo mismo podríamos decir por la existencia de una fábrica de productos que se venden exclusivamente por Internet a otros países del mundo. De hecho, el establecimiento en paralelo de ambos criterios (ventas y establecimiento

permanente), podría dar lugar a una doble tributación de los beneficios en el Impuesto sobre Sociedades, por lo que se trata de un tema delicado de abordar. Quizá un modo de enfrentarlo sería mediante la declaración, no sólo de las ventas que cada empresa realiza en cada Estado, sino también de las superficies de establecimientos permanentes que cada empresa tiene en cada jurisdicción; de este modo, aquél organismo recaudador internacional al que nos referíamos en párrafos anteriores, podría asignar un porcentaje de las ventas totales a los Estados en los que las empresas dispusieran de establecimientos permanentes, en función de las superficies de éstos. La dificultad de este modelo sería la determinación del porcentaje de los beneficios que debería atribuirse en función de la existencia de establecimiento permanente; quizá debería realizarse un estudio internacional en profundidad sobre los costes en instalaciones físicas de las empresas de comercio electrónico para determinar qué porcentaje de la cadena de valor del producto suponen y, en consecuencia, determinar dicho porcentaje. Se descartarían otros factores como los costes de personal o el volumen de activos, que se han tenido en cuenta en otros modelos parecidos como la BICDIS debido a que el hecho de calcular los costes globales, ya se entienden reducidos del beneficio mundial y supone una simplificación evidente frente a aquellos modelos dado que la existencia de una amplia superficie generalmente implica la existencia de un amplio volumen de activos o de personal. Una vez determinado dicho porcentaje, se asignaría a cada Estado la parte correspondiente a la superficie de que dispongan en dicho Estado, respecto del total.

Por tanto, resulta necesario que, de una vez por todas, se adopten unas normas específicas para las empresas de comercio electrónico. En este sentido, como veíamos en el epígrafe anterior, el abandono del criterio de la “sede de dirección efectiva” para la determinación de la residencia fiscal de las empresas de comercio electrónico, debería ser el primer paso: las empresas de comercio electrónico “residen” en Internet y, consecuentemente, se podría llegar a defender que tienen residencia fiscal en tantos países del mundo como en los que operen, ya que en la mayoría de los casos (en todos, si hablamos de empresas que comercian con bienes digitales), no requieren de ningún establecimiento permanente, conforme al concepto clásico, si bien, tienen un

establecimiento permanente, que podríamos denominar “virtual” en cualquier país del mundo. En definitiva, creemos que el concepto de residencia en las empresas de comercio electrónico no tiene sentido a efectos fiscales y que deberían ser otros los criterios utilizados para el reparto de tributación de sus beneficios entre las diferentes jurisdicciones. Se trata de una nueva realidad económica que se debe afrontar con nuevos enfoques, no tratando de adaptar conceptos clásicos.

## **6.2. Normas internacionales sobre propiedad intelectual**

El principal problema que plantea el comercio electrónico respecto de la calificación de las operaciones y de las rentas obtenidas a efectos de la tributación directa es, como señalamos anteriormente, la diversidad de regulaciones sobre protección de los derechos de autor: en algunos Estados, la descarga de productos digitales tan sólo confiere los derechos de descarga, almacenamiento y ejecución del mismo, mientras que, en otros, confiere a quien los descarga el uso de los derechos de autor, facilitando que el mismo realice copias del contenido descargado. La OCDE considera que para determinar si los pagos constituyen, o no, cánones, debe analizarse cuál es el motivo esencial por el que se paga. En el caso de que se transmita en sentido amplio la propiedad intelectual, el pago se realiza a cambio de adquirir datos transmitidos en forma de señal digital y constituye esencialmente la remuneración de algo distinto al uso o la cesión de uso del derecho de autor y, en consecuencia, no corresponde a la definición de cánones o regalías y deberá, por tanto, clasificarse como beneficios empresariales o, en su caso, como ganancias de capital. Sin embargo, cuando el pago constituya esencialmente la remuneración de la cesión del derecho a utilizar un derecho de autor inherente a un producto digital que es descargado informáticamente con esa finalidad, las operaciones correspondientes darían lugar a regalías.

No obstante, a pesar de que el criterio OCDE parece claro en su aplicación, existen Estados que no comparten la interpretación OCDE, lo que produce distorsiones en el tratamiento que realiza cada país. En consecuencia, siguen existiendo problemas entorno a la calificación de las rentas que requerirían, por una parte, la armonización de



las normas sobre propiedad intelectual de los Estados y, por otra, el consenso internacional sobre las definiciones de cánones o regalías, en su aplicación a los productos susceptibles de descarga a través de Internet. Una vez más, este ámbito sólo podrá solventarse a través de una regulación internacional en materia de propiedad intelectual y un consenso entre los Estados sobre la forma en que deben tributar las cesiones de derechos y de propiedad intelectual e industrial de los productos digitales.

A tal efecto creemos que la clasificación que en páginas anteriores referíamos<sup>325</sup> podría resultar una base sobre la que partir, de tal modo que las transacciones que darían lugar a cánones o regalías serían las siguientes:

- Descarga electrónica de un producto digital que incluye la facultad de explotar económicamente los derechos de autor,
- *Know-how*;
- Suscripciones a webs interactivas;
- Adquisición parcial de contenidos derivados de la propiedad intelectual.

Y, por su parte, las transacciones que darían lugar a beneficios empresariales serían:

- Adquisición electrónica de productos tangibles;
- Adquisición electrónica de productos digitales;
- Actualizaciones y mejoras de productos digitales;
- Licencias temporales de software;
- Software de un solo uso;
- Alojamiento de aplicaciones;
- Proveedor de servicios de Internet;

---

<sup>325</sup> A. DELGADO GARCÍA, y R. OLIVER CUELLO (2002), “La fiscalidad en el comercio electrónico”, Información Fiscal, nº 49.

- Alojamiento de página web;
- Mantenimiento de software;
- Almacenamiento de información;
- Soporte técnico *online*;
- Acceso a información exclusiva;
- Publicidad;
- Acceso electrónico a asesoría profesional;
- Envío periódico de información;
- Centros comerciales virtuales;
- Subastas por Internet;
- Comisiones por tráfico;
- Difusión en webs de contenido audio-visual;
- Exhibición de contenido;
- Suscripción a web para descarga en red.

### **6.3. Los precios de transferencia y las obligaciones de documentación**

La determinación de los precios de transferencia en las operaciones de comercio electrónico sigue siendo otra cuestión sin resolver y de muy difícil solución ya que siempre resultará complicado determinar los precios de mercado, en la medida en que las transacciones realizadas sólo tengan lugar entre las diferentes empresas del grupo empresarial y nunca lleguen al mercado operaciones equiparables. A su vez, la posibilidad de que las Autoridades Tributarias, bajo el futuro marco de las Directrices sobre Precios de Transferencia de la OCDE, puedan poner en duda la racionalidad comercial de las transacciones intra-grupo, puede plantear un nuevo escenario de

inseguridad jurídica a los operadores multinacionales, en particular, a las empresas de comercio electrónico.

No cabe duda de que en esta materia se ha producido un avance con la consideración de la realidad económica de las operaciones con intangibles frente a lo estipulado en los contratos, pero quizá este ámbito requeriría para su correcto funcionamiento una especialización de los funcionarios de las Administraciones tributarias en materia de desarrollo de activos intangibles, para garantizar que las operaciones relacionadas con este tipo de activos son correctamente asignadas a cada filial del grupo empresarial que interviene en la generación de valor. A su vez sería recomendable la creación de una corte internacional de arbitraje en materia de comercio electrónico, formada por árbitros independientes que tuvieran una buena preparación en materia de valoración de intangibles.

Por otra parte, el endurecimiento previsto de las obligaciones de documentación de precios de transferencia introducirá nuevas cargas administrativas con el objetivo de subsanar el deficiente intercambio de información entre Administraciones tributarias, lo que parece contrario a los principios de simplicidad y de eficiencia en la fiscalidad del comercio electrónico, internacionalmente consensuado. No cabe duda de que a día de hoy es el único modo de que las Administraciones tributarias conozcan el desglose en la cadena de valor de los activos de las multinacionales, pero tampoco creemos que el esfuerzo en este sentido deba reclamarse exclusivamente a las empresas, sino que requeriría una máxima colaboración entre las Administraciones tributarias, por una parte, para compartir información que a veces se solicita a las empresas, cuando otras Administraciones tributarias disponen ya de ella y, por otra, para evitar que las empresas se vean inmersas en discusiones entre diferentes administraciones que, en la mayoría de los casos, dan lugar a dobles, triples o cuádruples dobles imposiciones, derivadas de la interpretación que cada Administración realiza de dónde se encuentra situada la generación de valor de los activos intangibles.

## **7. CUESTIONES ESPECÍFICAS DE LA FISCALIDAD INDIRECTA DEL COMERCIO ELECTRÓNICO**

Existe una mayor seguridad jurídica en el ámbito de la tributación indirecta del comercio electrónico que en el de la tributación directa, especialmente en la UE, debido a que los reguladores han afrontado con mayor celeridad la adaptación de las normas a la nueva realidad de Internet.

Sin embargo, aún encontramos problemas que podrían solventarse a través de las siguientes propuestas:

### **7.1. Localización de todas las operaciones en sede del destinatario**

Después de nuestro estudio, creemos que tanto las transacciones internacionales de servicios y bienes, tanto tangibles como intangibles deberían gravarse conforme a las normas del lugar de consumo, tanto si el comercio es B2B, como si fuera B2C.

En las transacciones B2B *online* u *offline*, la identidad del cliente quedaría siempre determinada en referencia al acuerdo comercial. Cuando el cliente posea establecimientos en diferentes jurisdicciones, la operación debería gravarse en la jurisdicción donde estuviera situado el establecimiento que va a utilizar el servicio o el bien. En operaciones *online*, la localización de la operación se realizaría conforme a la dirección IP del ordenador del cliente. En caso de que la utilización efectiva del bien o servicio se realizara en lugar distinto al de la situación del establecimiento permanente, en el caso del comercio *offline*, o al de la jurisdicción correspondiente a la dirección IP del ordenador desde el que se realiza la adquisición, la operación quedaría gravada en el Estado donde se realizara el consumo efectivo. En estos casos el cliente debería poder probar que el consumo efectivo no se ha realizado en el lugar donde está situado a través de un establecimiento permanente o donde está situado el ordenador desde el que ha realizado la transacción.

En el caso del B2C, para las transacciones *offline*, la localización se realizaría conforme a la jurisdicción de residencia habitual del cliente. Sólo en el caso de que el cliente

declarase que el servicio o el bien va a ser utilizado en otra jurisdicción, la operación quedaría gravada en la jurisdicción comunicada por el cliente. La Administración, no obstante, podría requerirle al cliente una prueba del consumo efectivo en la jurisdicción declarada.

En el caso del B2C, para las transacciones *online*, la localización se realizaría conforme a la jurisdicción correspondiente a la dirección IP del cliente y, al igual que sucedía en los casos anteriores, en caso de que el consumo efectivo del bien se realizara en otro Estado, debería comunicarlo en el momento de la adquisición y estar en condiciones de probar dicho consumo efectivo en un lugar distinto a donde esté situado el ordenador desde el que realizó la transacción.

Las transacciones de servicios y bienes intangibles relacionados con bienes inmuebles podrían seguir gravándose en la jurisdicción donde estuviera situado dicho bien, en la medida en que la utilización o consumo de dicho tipo de bienes siempre se tiene que realizar donde el mismo esté situado.

## **7.2. Establecimiento de un rango de tipos impositivos**

Tal y como hemos analizado en el Capítulo 3, en el contexto internacional los tipos de gravamen de los impuestos sobre las ventas o sobre el valor añadido varían en un intervalo entre el 0% y el 27%, lo que a todas luces resulta excesivo, en la medida en que supone una clara vulneración al principio de neutralidad el que una misma operación llegue a tributar un 27% adicional en función del Estado donde se entienda realizada.

Si tenemos en cuenta los tipos medios de gravamen de Europa (20,13%), África (15,7%), América (12,70%) y Asia/Oceanía (9,64%), el porcentaje promedio mundial de los impuestos sobre ventas resulta ser del 14,41%. De este modo, si tomamos ese tipo medio como base, se podría construir un intervalo de tipos de gravamen razonable sobre el que se debieran mover los legisladores de los Estados que oscilase 5 puntos por encima y por debajo, de tal modo que parecería razonable establecer, realizando una aproximación, un rango de entre el 9% y el 19%, de tal modo que la máxima diferencia

entre tipos para una misma operación pudiera ser de tan sólo 10 puntos, en vez de los 27 puntos que actualmente se pueden dar de diferencia entre operaciones similares.

Cabe destacar que esta propuesta afectaría, no sólo a las operaciones de comercio electrónico, sino a todas ya que, como se ha dicho, lo que se pretende es la equiparación de las operaciones realizadas *online* y *offline*.

En la medida en que la neutralidad total no se puede conseguir, pues supondría una renuncia de las jurisdicciones a su soberanía tributaria, sin embargo, creemos que esta aproximación en los tipos disuadiría a los operadores de la realización de movimientos elusivos a territorios con tipos impositivos son más reducidos.

## ÍNDICE DE GRÁFICOS Y TABLAS

- GRÁFICO 1.- Exportaciones de tecnologías de la información en 2016 (%)
- GRÁFICO 2.- Volumen de ventas de comercio electrónico minorista mundial
- TABLA 1.- Tipos efectivos al comercio electrónico en 2014
- TABLA 2.- Tipos efectivos en Estados Unidos del sector digital en 2014
- TABLA 3.- Tipos efectivos en Estados Unidos del sector turismo en 2014
- TABLA 4.- Tipos efectivos en Estados Unidos del sector de medios comunicación en 2014
- TABLA 5.- Tipos efectivos en Europa del sector digital en 2014
- TABLA 6.- Tipos efectivos en Europa del sector turismo en 2014
- TABLA 7.- Tipos efectivos en Europa del sector de medios comunicación en 2014
- TABLA 8.- Tipos efectivos en las economías emergentes del sector digital en 2014
- TABLA 9.- Tipos efectivos en las economías emergentes del sector turismo en 2014
- TABLA 10.- Tipos efectivos en las economías emergentes del sector de medios comunicación en 2014
- TABLA 11.- Nuevos suscriptores a *Netflix* en el segundo trimestre de 2014
- TABLA 12.- Facebook: usuarios, ingresos y margen comercial
- GRÁFICO 3.- Régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica en la Directiva 2002/38/CE
- GRÁFICO 4.- Régimen especial de los servicios prestados por vía electrónica en la Directiva 2008/8/CE
- TABLA 13.- Tipos efectivos de gravamen en el Impuesto sobre Sociedades 2017

- TABLA 14.- Umbrales de ventas a distancia en la Unión Europea
- TABLA 15.- Tipos estatales y locales del “*sales tax*” en Estados Unidos en 2016
- GRÁFICO 5.- Base imponible del *Sales tax* como porcentaje de la renta (1979-2012)
- GRÁFICO 6.- Efectos del régimen especial según el momento en que se realice el ejercicio de la opción cuando se inicien las operaciones con carácter previo al primer día del siguiente trimestre
- GRÁFICO 7.- Efectos temporales de la declaración de cese del régimen especial
- TABLA 16.- Tipos de IVA en Europa en 2017
- TABLA 17.- Tipos de IVA en África en 2017
- TABLA 18.- Tipos de IVA en América en 2017
- TABLA 19.- Tipos de IVA en Asia y Oceanía en 2017
- TABLA 20.- Obligación en la UE de emitir factura en B2C



## **NORMATIVA, JURISPRUDENCIA Y DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

### **1. NORMATIVA**

#### **1.1. Unión Europea**

- Directiva (UE) 2017/2455 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes, DOUE nº L 348, de 29/12/2017.
- Reglamento (UE) 2017/2454 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento (UE) nº 904/2010 relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido, DOUE nº L 348, de 29/12/2017.
- Reglamento de Ejecución (UE) 2017/2459 del Consejo, de 5 de diciembre de 2017, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, DOUE nº L 348, de 29/12/2017.
- Directiva (UE) 2016/1164 del Consejo, de 12 de julio de 2016, por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que inciden directamente en el funcionamiento del mercado interior, DOUE nº L 193, de 19/07/2016.
- Directiva (UE) 2016/881 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, DOUE nº L 146, de 03/06/2016.
- Directiva (UE) 2015/2376 del Consejo, de 8 de diciembre de 2015, que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad, DOUE nº L 332, de 18/12/2015.

- Comisión Europea (2013), “Decisión de la Comisión de 22 de octubre de 2013 por la que se constituye el grupo de expertos de la Comisión sobre tributación de la Economía Digital” [C (2013) 7082 final].
- Reglamento de Ejecución (UE) nº 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011, DOUE nº L 284, de 26/10/2013.
- Versiones consolidadas del Tratado de la Unión Europea y del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, DOUE nº C 326, de 26/10/2012.
- Reglamento de Ejecución (UE) nº 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, DOUE nº L 77, de 23/03/2011.
- Directiva 2011/16/UE del Consejo de 15 de febrero de 2011 relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad y por la que se deroga la Directiva 77/799/CEE, DOUE nº L 64, de 11/03/2011.
- Directiva 2010/24/EU del consejo, de 16 de marzo de 2010, sobre la asistencia mutua en materia de cobro de los créditos correspondientes a determinados impuestos, derechos y otras medidas, DOUE nº L 84, de 31/03/2010.
- Directiva 2009/110/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 16 de septiembre de 2009 sobre el acceso a la actividad de las entidades de dinero electrónico y su ejercicio, así como sobre la supervisión prudencial de dichas entidades, DOUE nº L 267, de 10/10/2009.
- Directiva 2008/8/CE del Consejo de 12 de febrero de 2008 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta al lugar de la prestación de servicios, DOUE nº L 44, de 20/02/2008.
- Directiva 2007/64/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 13 de noviembre de 2007, sobre servicios de pago en el mercado interior, por la que se modifican las

Directivas 97/7/CE, 2002/65/CE, 2005/60/CE y 2006/48/CE y por la que se deroga la Directiva 97/5/CE, DOUE nº L 319, de 05/12/2007.

- Directiva 2006/58/CE del Consejo de 27 de junio de 2006 por la que se modifica la Directiva 2002/38/CE en lo que se refiere al período de vigencia del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica, DOUE nº L 174, de 28/06/2006.
- Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, DOUE nº L 347, de 11/12/2006.
- Reglamento (CE) núm. 1777/2005 del Consejo, de 17 de octubre de 2005, por el que se establecen medidas de ejecución de la Directiva 77/388/CEE, relativa al sistema común del IVA, DOUE nº L 288, de 29/10/2005.
- Directiva 2003/48/CE del Consejo de 3 de junio de 2003 en materia de fiscalidad de los rendimientos del ahorro en forma de pago de intereses, DOUE nº L 157, de 26/06/2003.
- Reglamento (CE) núm. 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, DOUE nº L 264, de 15/10/2003.
- Directiva 2002/38/CE del Consejo, de 7 de mayo de 2002, por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica, DOUE nº L 128, de 15/05/2002.
- Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior, DOUE nº L 178, de 17/07/2000.

- Directiva 1999/93/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 13 de diciembre de 1999 por la que se establece un marco común para la firma electrónica, DOUE nº L 013, de 19/01/2000.
- Directiva 98/34/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, por la que se establece un procedimiento de información en materia de las normas y reglamentaciones técnicas y de las reglas relativas a los servicios de la sociedad de la información, DOUE nº L 204, de 21/07/1998.
- Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canjes de acciones realizados entre sociedades de diferentes Estados miembros, DOUE nº L 225, de 20/08/1990
- Directiva 90/435/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados Miembros diferentes, DOUE nº L 225, de 20/08/1990.
- Convenio 90/436/CEE sobre eliminación de la doble imposición en caso de rectificación de beneficios entre empresas asociadas, DOUE nº L 225, de 20/08/1990.
- Convenio sobre la ley aplicable a las obligaciones contractuales abierto a la firma en Roma el 19 de junio de 1980, DOUE nº L 266, de 9/10/1980.
- Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, DOUE nº L 145, de 13/06/1977.
- Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea de la Energía Atómica firmado en roma el 25 de marzo de 1957, BOE nº 1, de 1 de enero de 1986.

Propuestas normativas:

- Comisión Europea (2017), “Propuesta de Reglamento del Parlamento Europeo y del Consejo sobre el respeto de la vida privada y la protección de los datos personales en el sector de las comunicaciones electrónicas y por el que se deroga la Directiva 2002/58/CE” [COM (2017) 10 final].
- Comisión Europea (2016), “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes” [COM (2016) 757 final].
- Comisión Europea (2016), “Propuesta de Directiva del Consejo de modificación de la Directiva UE 2016/1164 sobre las asimetrías híbridas con terceros países” [COM (2016) 687 final].
- Comisión Europea (2016), “Propuesta de Directiva del Consejo sobre mecanismos de resolución de disputas sobre doble imposición en la Unión Europea” [COM (2016) 686 final].
- Comisión Europea (2016), “Propuesta de Directiva del Consejo sobre la Base Imponible Común del Impuesto sobre Sociedades” [COM (2016) 685 final].
- Comisión Europea (2016), “Propuesta de Directiva del Consejo sobre la Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades” [COM (2016) 683 final].
- Comisión Europea (2016), “Propuesta de Directiva de modificación de la Directiva de Prevención de Blanqueo de Capitales (EU) 2015/849, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, y por la que se modifica la Directiva 2009/101/CE” [COM (2016) 450 final].

- Comisión Europea (2016), “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se establecen normas contra las prácticas de elusión fiscal que afectan directamente al funcionamiento del mercado interior” [COM (2016) 26 final].
- Comisión Europea (2016), “Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad” [COM (2016) 25 final].
- Comisión Europea (2015), “Propuesta de Directiva del Consejo que modifica la Directiva 2011/16/UE en lo que respecta al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad” [COM (2015) 135 final].
- Comisión Europea (2011), “Propuesta de Directiva del Consejo relativa a una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades (BICCIS)” [COM (2011) 121 final].
- Comisión Europea (2006), “Propuesta de Directiva del Consejo por la que se modifica la Directiva 2002/38/CE en lo que se refiere al periodo de vigencia del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica” [COM (2006) 210 final].
- Comisión Europea (2001), “Propuesta de Directiva del Consejo, de 18 de julio de 2001, destinada a garantizar la imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses en la Comunidad” [COM (2001) 400 final], DOUE nº C 270E, de 25/09/2001.
- Comisión Europea (1998), “Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros” [COM/98/0067 final], DOUE nº C 123, de 22/04/1998.
- Comisión Europea (1998), “Propuesta de Directiva del Consejo destinada a garantizar un mínimo de imposición efectiva de los rendimientos del ahorro en forma de intereses dentro de la Comunidad” [COM (1998) 295 final], DOUE nº C 212, de 08/07/1998.

- Comisión Europea (1996), “Propuesta de Directiva del Consejo relativa a un régimen por el que las empresas asumen las pérdidas registradas por sus establecimientos permanentes y filiales situados en otros estados miembros” [COM (90) 595 final], DOUE nº C 53, de 28/02/1991.
- Comisión Europea (1975), “Proposal for a Directive of the Council concerning the harmonisation of systems of company taxation and of with holding taxes on dividends” [COM (75) 392 final], DOUE C 253, de 5/11/1975.

## **1.2. ESPAÑA**

- Ley 24/2015, de 24 de julio, de Patentes, BOE nº 177, de 25/07/2015.
- Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del Régimen Económico Fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, BOE nº 288, de 28/11/2014.
- Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, BOE nº 288, de 28/11/2014.
- Ley 7/2012, de 29 de octubre, de modificación de la normativa tributaria y presupuestaria y de adecuación de la normativa financiera para la intensificación de las actuaciones en la prevención y lucha contra el fraude, BOE nº 261, de 30/10/2012.
- Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego, BOE nº 127, de 28/05/2011.
- Ley 10/2010, de 28 de abril, de Prevención del Blanqueo de Capitales y de la Financiación del Terrorismo, BOE nº 103, de 29/04/2010.
- Ley 2/2010, de 1 de marzo, por la que se trasponen determinadas directivas en el ámbito de la imposición indirecta y se modifica la Ley del Impuesto sobre la Renta

de No Residentes para adaptarla a la normativa comunitaria, BOE nº 53, de 02/03/2010.

- Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, BOE nº 278, de 30/11/2007.
- Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, BOE nº 285, de 29/11/2006.
- Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, BOE nº 62, de 12/03/2004.
- Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, BOE nº 302, de 18/12/2003.
- Ley 53/2002, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, BOE nº 313, de 31/12/2002.
- Ley 34/2002, de 11 de julio, de servicios de la sociedad de la información y de comercio electrónico, BOE nº 166, de 12/07/2002.
- Ley 17/2001, de 7 de diciembre, de Marcas, BOE nº 294, de 08/12/2001.
- Real Decreto Legislativo 1/1996, de 12 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Propiedad Intelectual, regularizando, aclarando y armonizando las disposiciones legales vigentes sobre la materia, BOE nº 97, de 22/04/1996.
- Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, BOE nº 312, de 29/12/1992.
- Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio, BOE nº 136, de 01/01/1992.
- Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, BOE nº 190, de 09/08/1985.



- Real Decreto de 24 de julio de 1889, por el que se publica el Código Civil, BOE nº 206, de 25/07/1889.
- Real Decreto de 22 de agosto de 1885, por el que se publica el Código de Comercio, BOE nº 289, de 16/10/1885.

### **1.3. Estados Unidos**

- “United States Model Income Tax Convention of november 15, 2006”.
- “United States Model Technical Explanation accompanying the United States Model Income Tax Convention of november 15, 2006”.
- USC (1998), “Internet Tax Freedom Act”, 47 USC § 151 section 1004 (3).

## **2. JURISPRUDENCIA**

### **2.1. Unión Europea**

- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (2015), Sentencia “Skatteverket / David Hedqvist”, (C-264/14, EU:C:2015:718).
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (2015), Sentencia República Francesa y Reino de Bélgica (C-479/13, EU:C:2015:141).
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (2010), Sentencia MacDonald Resorts (C-270/09, EU:C:2010:780).
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (1998), Sentencia First National Bank of Chicago (C-172/96, EU:C:1998:354).
- Tribunal de Justicia de la Unión Europea (1996), Sentencia Argos Distributors (C-288/94, EU:C:1996:398).

### **2.2. España**

- Audiencia Provincial de Asturias (2015), Sentencia de 06/02/2015 (recurso nº 27/2015).
- Audiencia Nacional (2006), Sentencia de 18/05/2006 (recurso nº 440/2003).
- Audiencia Nacional (2002), Sentencia de 17/10/2002 (recurso nº 244/2000).
- Audiencia Nacional (2002), Sentencia de 11/11/2002 (recurso nº 998/1999).

### **2.3. Estados Unidos**

- U.S. Supreme Court (2014), “Direct Marketing Association contra Brohl” (134 S. Ct. 2901).
- U.S. Supreme Court (1994), “Quill Corp contra North Dakota” [504 US 298 (1992)]

## **3. DOCTRINA ADMINISTRATIVA**

### **3.1. España**

- Dirección General de Tributos (2017), Consulta vinculante V3317-17 de 28/12/2017.
- Dirección General de Tributos (2017), Consulta vinculante V3065-17 de 23/11/2017.
- Dirección General de Tributos (2017), Consulta vinculante V2908-17 de 13/11/2017.
- Dirección General de Tributos (2017), Consulta vinculante V2622-17 de 13/10/2017.
- Dirección General de Tributos (2017), Consulta vinculante V2545-17 de 09/10/2017.
- Dirección General de Tributos (2017), Consulta vinculante V2395-17 de 21/09/2017.
- Dirección General de Tributos (2017), Consulta vinculante V2269-17 de 08/09/2017.
- Dirección General de Tributos (2017), Consulta vinculante V2170-17 de 22/08/2017.
- Dirección General de Tributos (2017), Consulta vinculante V1458-17 de 07/06/2017.
- Dirección General de Tributos (2017), Consulta vinculante V0949-17 de 17/04/2017.
- Dirección General de Tributos (2016), Consulta vinculante V4219-16 de 03/10/2016.

- Dirección General de Tributos (2016), Consulta vinculante V3329-16 de 15/07/2016.
- Dirección General de Tributos (2015), Consulta vinculante V3493-15 de 12/11/2015.
- Dirección General de Tributos (2015), Consulta vinculante V3468-15 de 12/11/2015.
- Dirección General de Tributos (2015), Consulta vinculante V3347-15 de 29/10/2015.
- Dirección General de Tributos (2015), Consulta vinculante V2846-15, de 01/10/2015.
- Dirección General de Tributos (2015), Consulta vinculante V2603-15, de 08/09/2015.
- Dirección General de Tributos (2015), Consulta vinculante V1979-15, de 25/06/2015.
- Dirección General de Tributos (2015), Consulta vinculante V1029-15 de 30/03/2015.
- Dirección General de Tributos (2015), Consulta vinculante V1028-15 de 30/03/2015.
- Dirección General de Tributos (2015), Consulta vinculante V0183-15, de 20/01/2015.
- Dirección General de Tributos (2014), Consulta vinculante V2722-14, de 10/10/2014.
- Dirección General de Tributos (2014), Consulta vinculante V2350-14, de 09/09/2014.
- Dirección General de Ordenación del Juego (2014), Consulta nº SUG/00239, de 15/04/ 2014.
- Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (2014), Consulta 38-14, de 05/03/2014.
- Dirección General de Tributos (2013), Consulta vinculante V2831-13 de 26/09/2013.
- Dirección General de Tributos (2013), Consulta vinculante V2228-13 de 08/07/2013.
- Dirección General de Tributos (2013), Consulta vinculante V1906-13 de 10/06/2013.
- Dirección General de Tributos (2013), Consulta vinculante V1434-13 de 25/04/2013.
- Dirección General de Tributos (2012), Consulta vinculante V2477-12 de 18/12/2012.
- Dirección General de Tributos (2012), Consulta vinculante V2597-12 de 28/12/2012.
- Dirección General de Tributos (1998), Consulta vinculante 893/1998 de 26/05/1998.



## COMUNICACIONES, ESTUDIOS E INFORMES OFICIALES

### 1. UNIÓN EUROPEA

- Comisión Europea (2017), “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo: Un sistema impositivo justo y eficaz en la Unión Europea para el Mercado Único Digital” [COM (2017) 547 final].
- Comisión Europea (2017), “Public consultation on FinTech: a more competitive and innovative European financial sector”.
- DGTAXUD (2017), “Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report”.
- Comisión Europea (2016), “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Establecimiento de un sistema de imposición a las sociedades equitativo, competitivo y estable en la Unión Europea” [COM (2016) 682 final].
- Comisión Europea (2016), “Recomendación de la Comisión de 28.1.2016 sobre la aplicación de medidas contra los abusos en detrimento de los convenios fiscales” [C (2016) 271 final].
- Comisión Europea (2016), “Comunicación al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo relativa a un Plan de Acción sobre el IVA” [COM (2016) 148 final].
- Comisión Europea (2016), “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Estrategia exterior para una imposición efectiva” [COM (2016) 24 final].
- Comisión Europea (2016), “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo. Paquete de lucha contra la elusión fiscal: próximos pasos para lograr una imposición efectiva y una mayor transparencia fiscal en la UE” [COM (2016) 23 final].
- Comisión Europea (2015), “Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators. Working paper nº 61”.

- Comisión Europea (2015), “Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo y al Consejo sobre la transparencia fiscal para luchar contra la evasión y la elusión fiscales” [COM (2015) 136 final].
- Comisión Europea (2014), “Commission Expert Group on taxation of the digital economy Report”.
- BCE (2014), “Directrices definitivas sobre la seguridad de los pagos por Internet”.
- BCE (2013), “Recommendations for the security of Internet payments”.
- DGTAXUD (2013), “Notas explicativas sobre los cambios del IVA en la UE relativos al lugar de prestación de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y electrónicos que entrarán en vigor en 2015”, abril 2013.
- DGTAXUD (2013), “Guía de la miniventanilla única de IVA”, abril 2013.
- DGTAXUD (2010), “A retrospective evaluation of elements of the EU VAT system” [TAXUD/2010/DE/328].
- Comisión Europea (2006), “Informe de la Comisión al Consejo sobre la Directiva 2002/38/CE del Consejo, por la que se modifica y se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica”.
- Comisión Europea (2001), “Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social - Hacia un mercado interior sin obstáculos fiscales - Una estrategia destinada a dotar a las empresas de una base imponible consolidada del impuesto sobre sociedades para sus actividades a escala Comunitaria” [COM (2001) 582 final].
- Comisión Europea (2001), “Company Taxation in the internal market” [SEC (2001) 1681].

- Comisión Europea (1998), “Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo y al Comité Económico y Social - Comercio electrónico y fiscalidad indirecta” [COM (98) 374 final].
- Resolución del Consejo y de los representantes de los gobiernos de los Estados miembros, reunidos en el seno del Consejo de 1 de diciembre de 1997 relativa a un Código de conducta sobre la fiscalidad de las empresas, DOUE n° C 002, de 06/01/1998.
- Comisión Europea (1997), “Comunicación de la Comisión al Consejo, al Parlamento Europeo, al Comité Económico y Social y al Comité de las Regiones - Iniciativa europea de comercio electrónico” [COM (97) 157 final].
- Comisión Europea (1996), “La fiscalidad en la unión europea - Informe sobre la evolución de los sistemas tributarios” [COM (96) 546 final], DOUE nº C 296, 29/09/1997.
- Comisión Europea (1996), “La fiscalidad en la Unión Europea - Documento de debate para la reunión informal de los Ministros ECOFIN” [SEC (96) 487 final].
- Comisión Europea (1990), “Orientaciones en materia de fiscalidad de las empresas” [SEC (90) 601].
- Comisión Europea (1980), “Report from the Commission to the Council on the scope for convergence of tax systems in the Community” [COM (80) 139 final], DOUE Suplemento 1/80.
- Comisión Europea (1970), “Rapport au Conseil et à la Commission concernant la réalisation par étapes de L' Union Economique et Monetaire dans la Communauté”, Luxemburgo, 8 octubre 1970.
- Comité Fiscal y Financiero de la CEE (1965), “Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea”, Edición Española de la comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, Madrid 1965.

## **2. ESPAÑA**

- “Informe de la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española”, Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española, Secretaría de Estado de Hacienda, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, octubre 2000.

## **3. ORGANIZACIÓN DE LAS NACIONES UNIDAS**

- ONU (2016), “Directrices para la protección del consumidor”.
- UNCTAD (2015), “Proyecto de Resolución para la consideración de la Asamblea General - Protección al Consumidor”.
- ONU (2013), “Convención Modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo”.
- ONU (2013), “Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo”,
- ONU (2008), “Convención de las Naciones Unidas sobre los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías”.
- ONU (2005), “Convención de las Naciones Unidas sobre la Utilización de las Comunicaciones Electrónicas en los Contratos Internacionales”.
- CNUDMI (2001), “Ley Modelo de la CNUDMI sobre las Firmas Electrónicas”.
- CNUDMI (1996), “Ley Modelo de la CNUDMI sobre Comercio Electrónico y Guía para su incorporación al derecho interno”.
- CNUDMI (1987), “Guía Jurídica de la CNUDMI sobre Transferencias Electrónicas de Fondos”.
- ONU (1985), “Directrices para la protección del consumidor”.



- CNUDMI (1980), “Convención de las Naciones Unidas sobre los Contratos de Compraventa Internacional de Mercaderías”.

#### **4. ORGANIZACIÓN MUNDIAL DEL COMERCIO**

- OMC (1998), “Programa de Trabajo de la OMC sobre Comercio Electrónico”.
- OMC (1998), “Estudio especial sobre el comercio electrónico y el papel de la OMC”.
- OMC (1996), “Declaración Ministerial sobre el Comercio de Productos de Tecnología de la Información”.
- OMC (1994), “Acuerdo sobre Subvenciones y Medidas Compensatorias”.

#### **5. ORGANIZACIÓN PARA LA COOPERACIÓN Y EL DESARROLLO ECONÓMICO**

- OCDE (2017), “OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2017), “Convención multilateral para aplicar las medidas relacionadas con los tratados fiscales para prevenir la erosión de las bases imponibles y el traslado de beneficios”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2016), “Diseñar normas de transparencia fiscal internacional eficaces, Acción 3 - Informe final 2015”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2016), “Impedir la exclusión fraudulenta del estatus de establecimiento permanente, Acción 7 – Informe final 2015”, OECD Publishing, Paris.
- OECD (2016), “Garantizar que los resultados de los precios de transferencia estén en línea con la creación de valor, Acciones 8 a 10 – Informes finales 2015”, OECD Publishing, Paris.

- OCDE (2016), “Documentación sobre precios de transferencia e informe país por país, Acción 13 - Informe final 2015”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2015), “International VAT/GST Guidelines”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2015), “BEPS Actions”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2015), “Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2014), “International VAT/GST Guidelines – Drafts for discussion”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2014), “BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2014), “Public Discussion Draft - BEPS Action 1: Address the tax challenges of the digital economy”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2014), “Discussion Drafts for Public Consultation: International VAT/GST guidelines - Guidelines on place of taxation for business-to-consumer supplies of services and intangibles - Provisions on supporting the guidelines in practice”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2013), “Working Party on the Information Economy, Electronic and mobile commerce”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2013), “Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2013), “Request for Input Regarding Work on Tax Challenges of the Digital Economy”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2013), “Lucha contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2013), “Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios”, OECD Publishing, Paris.

- OCDE (2010), “Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y sobre el Patrimonio”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2010), “Implementing the Tax Transparency Standards - Handbook for Assessors and Jurisdictions”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2010), “Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y Administraciones tributarias”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2010), “Convención sobre Asistencia Administrativa Mutua en Materia Fiscal”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2009), “A Progress Report on the Jurisdictions Surveyed by the OECD Global Forum in Implementing the Internationally Agreed Tax Standard”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2005), “E-commerce: Transfer Pricing and Business Profits Taxation”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2003), “Consumption Tax Guidance Series”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2003), “Place of Effective Management Concept: Suggestions for Changes to the OECD Model Tax Convention”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2002), “Measuring the information economy 2002”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2002), “Acuerdo sobre Intercambio de Información en Materia Tributaria”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2001), “Tax treaty characterisation issues arising from e-commerce”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2001), “Commerce électronique et fiscalité: mise en oeuvre des conditions cadres d’Ottawa sur la fiscalité” y un resumen en castellano en 2003 con el título “Implantación del marco tributario de la Conferencia de Ottawa – Informe de 2003”, OCDE/Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

- OCDE (2001), “Caracterización de las transacciones en el comercio electrónico”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2001), “Attribution of Profit to a Permanent Establishment Involved in Electronic Commerce Transactions”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2001), “Guidelines on Consumption Taxation of Cross-Border Services and Intangible Property in the Context of E-commerce”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (2000), “Clarification on the application of the Permanent Establishment in e-commerce: changes to the commentary on the model tax convention on article 5”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (1999), “Electronic commerce: application of the existing Permanent Establishment definition”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (1998), “Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (1998), “Harmful Tax Competition. An Emerging Global Issue”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (1980), “Directrices de la OCDE sobre protección de la privacidad y flujos transfronterizos de datos personales”, OECD Publishing, Paris.
- OCDE (1979), “Precios de Transferencia y Empresas Multinacionales”, OECD Publishing, Paris.

## **6. FONDO MONETARIO INTERNACIONAL**

- Fondo Monetario Internacional (2016), “Virtual Currencies and Beyond: Initial Considerations.”

## **7. REINO UNIDO**

- Her Majesty's Revenue & Customs (2014), "Revenue and Customs Brief 9: Bitcoin and other cryptocurrencies".

## **8. ESTADOS UNIDOS**

- Treasury Inspector General for Tax Administration (2016), "As the use of virtual currencies in taxable transactions becomes more common, additional actions are needed to ensure taxpayer compliance", nº referencia: 2016-30-083.
- FTA - Federation of Tax Administrations (2016), "State & Local Sales Tax Rates".
- FinCEN (2014), "Request for Administrative Ruling on the Application of FinCEN's Regulations to a Virtual Currency Payment System" [FIN-2014-R012].
- Internal Revenue Service (2014), "IRS Virtual Currency Guidance", Notice 2014-21.
- Government Accountability Office (2013), "Virtual economies and currencies: additional IRS guidance could reduce tax compliance risks", Report to the Committee on Finance, U.S. Senate, GAO-13-516.
- FinCEN (2013), "Application of FinCEN's Regulations to persons administering, exchanging, or using virtual currencies", FIN-2013-G001.
- FTA - Federation of Tax Administrations (2013), "2013 State & Local Revenues as a Percentage of Total Revenues".

## **9. OTROS**

- Digital Tax Index 2017 (2017), PWC, ZEW y Universidad de Mannheim.



## BIBLIOGRAFÍA

- M.E. SÁNCHEZ LÓPEZ (2017), “El intercambio automático de información frente a la planificación fiscal agresiva en la era Post-BEPS”, Thomson Reuters Aranzadi.
- S. MORENO GONZALEZ (2018) (Dir.), “Tendencias y desafíos fiscales de la economía digital”, Thomson Reuters Aranzadi.
- M. RUIZ GARIJO (2017), “Reflexiones de urgencia sobre el impacto de la fiscalidad en la economía colaborativa”. Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias, Director: I. MERINO JARA, Instituto de Estudios Fiscales.
- S. MORENO GONZÁLEZ (2017), “Tax Rulings: Intercambio de información y ayudas de Estado en el contexto post-BEPS”, Tirant lo Blanch.
- J.A. GÓMEZ REQUENA, y S. MORENO GONZÁLEZ (2017), “Adapting the concept of PE to the context of digital commerce: from fixity to significant digital economic presence”, Intertax, vol. 45, nº 11.
- S. MORENO GONZÁLEZ (2017), “Ayudas de Estado y tax rulings: ¿Un instrumento adecuado para dar respuesta a los problemas BEPS?”, Revista Española de Derecho Financiero, nº 175.
- J.A. GÓMEZ REQUENA, y S. MORENO GONZÁLEZ (2017), “Los libros electrónicos y el tipo reducido de IVA desde la perspectiva de la neutralidad fiscal (STJUE de 7 marzo de 2017, asunto C-390/15: RPO)”, La ley Unión Europea, nº49.
- A. DELGADO GARCÍA (2016), “La tributación en el IVA de los servicios prestados por vía electrónica, Revista española de derecho financiero, nº 169, págs. 65-88, Civitas.
- R. ALAMO CERRILLO (2016), “La economía digital y el comercio electrónico. Su incidencia en el sistema tributario”, Dykinson, Colección Fiscalidad.
- S. MORENO GONZÁLEZ (2016), “La exclusión de las publicaciones digitales suministradas electrónicamente del tipo reducido del IVA ¿Es compatible con el principio de igualdad de trato?”, Revista CESCO de Derecho de Consumo, nº 19.

- G. PATÓN GARCÍA (2016), “La posición del legislador español ante el proyecto BEPS y los avances del plan de acción de la Unión Europea”, Instituto de Estudios Fiscales, Documento de Trabajo nº 20/2016, Madrid.
- S. MORENO GONZÁLEZ (2016), “State Aid and Tax Competition: Comments on the European Commission’s Decisions on Transfer Pricing Rulings”, European State Aid Law Quarterly, nº 4.
- J. RAMOS PRIETO (2016), “Acción 1. La crisis de la noción de establecimiento permanente: un paradigma de los desafíos que afronta la tributación de los beneficios de las empresas multinacionales en el contexto de la economía digital”, en “Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE. Comentarios a las Acciones 1, 2, 5, 6, 8, 13 y 15”, Thomson Reuters Aranzadi.
- G. PATÓN GARCÍA (2016), “Acción 13. Documentación de precios de transferencia”, en “Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudio sobre el plan BEPS de la OCDE. Comentarios a las Acciones 1, 2, 5, 6, 8, 13 y 15”, Thomson Reuters Aranzadi.
- J.M. MARTÍN RODRIGUEZ (2016), “Acción 8. El “nuevo” Capítulo VI de las Transfer Pricing Guidelines de la OCDE: precios de transferencia de intangibles”. Erosión de la base imponible y traslado de beneficios: estudios sobre el Plan BEPS de la OCDE, Thomson Reuters Aranzadi.
- C. GARCÍA NOVOA (2015), “Base erosion and profit shifting (BEPS) y sus implicaciones en los ordenamientos domésticos”, Nueva fiscalidad, nº. 3, págs. 45-78.
- Y. BRAUNER y A. BAEZ (2015), “Withholding taxes in the service of BEPS Action 1: Address the Tax Challenges of the Digital Economy”, International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD), 2 febrero 2015.
- J.C. PEDROSA LÓPEZ (2015), “El instrumento esencial en la fiscalidad Internacional: los convenios de doble imposición. Diferencias y semejanzas entre el modelo de



convenio para eliminar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal de la OCDE, ONU y Comunidad Andina, Actualidad Jurídica Iberoamericana, nº 3, agosto 2015.

- R. KATZ (2015), "The impact of taxation on the digital economy", Borrador para debate presentado en el 15º Simposio Mundial para Organismos Reguladores que se celebró en Libreville (Gabón) del 9 al 11 de junio de 2015, organizado por la Unión Internacional de Telecomunicaciones (UIT), el organismo especializado de las Naciones Unidas para las Tecnologías de la Información y la Comunicación.
- D.R. AGRAWAL y W.F. FOX (2015), "Sales taxes in an e-commerce generation".
- R. KATZ (2015), "Creación y transferencia de valor en el eco-sistema digital", El eco-sistema digital y el desarrollo industrial de América Latina, CEPAL, Fundación Telefónica, AHCJET, CAF.
- S. ROTHMAN (2014), "El bitcoin versus el dinero electrónico", Reseña Consultative Group to Assist the Poor.
- A. GARCÍA HEREDIA (2014), "Fiscalidad de los cánones en el comercio electrónico", Revista de los Estudios de Derecho y Ciencia Política IDP nº 18 (Junio, 2014), Universitat Oberta de Catalunya.
- W.F. FOX, L. LUNA y G. SCHAUR (2014), "Destination Taxation and Evasion: Evidence from U.S. Inter-state Commodity Flows", Journal of Accounting and Economics, 57.
- E. SÁNCHEZ SERENA (2014), «La fiscalidad indirecta del comercio electrónico online». En: Ana María Delgado García (coord.). «Tributos en la sociedad de la información», IDP, Revista de Internet, Derecho y Política. nº 18, Universitat Oberta de Catalunya.
- A. FERDELIN (2014), "Argentina's "Netflix tax" isn't surprising", London School of Economics.
- S. SCHECHNER (2014), "How Google's French Tax structure works", Wall Street Journal, 8 Octubre.

- S. MORENO GONZALEZ (2013), “Nuevas tendencias en materia de intercambio internacional de información tributaria: hacia un mayor y más efectivo intercambio automático de información entre Administraciones tributarias”, Encuentro de derecho financiero y tributario (2.a ed.) “Las medidas de lucha contra el fraude fiscal” (2.a parte). Fraude fiscal: dimensión internacional, Coordinación: C GARCÍA-HERRERA BLANCO, Instituto de Estudios Fiscales, Documento de trabajo nº 17/2013.
- JINYAN LI (2013), “Tributación de los no residentes sobre los beneficios empresariales”, Capítulo V del Manual de las Naciones Unidas en temas específicos sobre la administración de convenios de doble tributación para países en desarrollo.
- R. ALAMO CERRILLO y M.G. LAGOS RODRIGUEZ (2013), “La neutralidad en las operaciones comerciales electrónicas”, Instituto de Estudios Fiscales, Documento de trabajo nº 1/2013.
- M. SIOTA ALVAREZ (2013), “La residencia fiscal en el Impuesto sobre Sociedades”, Crónica Tributaria nº 149/2013.
- J.L. DE JUAN PEÑALOSA (2013), “Estudio introductorio” en Residencia fiscal y otros aspectos conflictivos. La armonización de la imposición directa, P. CHICO DE LA CÁMARA (Director), Aranzadi.
- L.M. URIBE (2013), “Principio de eficiencia tributaria y neutralidad: incidencias teóricas y prácticas desde el IVA”, Revista de Derecho Público nº 30 Enero - Junio de 2013, Universidad de los Andes - Facultad de Derecho, Colombia.
- P. CUBILES SÁNCHEZ-POBRE (2013), “El régimen especial aplicable a los servicios prestados por vía electrónica. Regulación vigente y modificaciones previstas en la Directiva 2008/8/CE, de 12 de febrero”, Quincena Fiscal Aranzadi nº 7/2013, Editorial Aranzadi, SA, Pamplona.
- R. OLIVER CUELLO (2012), “Internet y Tributos”, Librería Bosch.

- A. MERCHÁN MURILLO (2012), “La firma electrónica: problemas en su reconocimiento transfronterizo”, Revista de Contratación Electrónica Nº 117, Enero 2012.
- M. JIMENEZ (2012), “Google, Apple y Microsoft pagan impuestos mínimos fuera de EE.UU.” El País, 30 de enero.
- J.A. GARCÍA PÉREZ (2012), “Consideraciones sobre precios de transferencia de propiedad intangible”. Trabajo presentado al XIV Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2012. Instituto de Estudios Fiscales, Cuadernos de Formación, Colaboración 7/14, Volumen 17/2014.
- J.J. MARTOS GARCÍA (2011), “La necesaria revisión del régimen jurídico de la factura electrónica como consecuencia de la Directiva 2010/45/UE”. Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia, nº 22, 2011, págs. 13 a 28
- J.J. MARTOS GARCÍA (2011), “La integridad del contenido y la autenticidad de origen en la transmisión o puesta a disposición de la factura”. Revista de Internet, Derecho y Política nº12 de 2011. Universidad Oberta de Cataluña, pgs. 85 a 94.
- L. KLEINROCK (2011), “The Day the Infant Internet Uttered its First Words”, University of California (UCLA).
- R. POZA CID y M.I. PRIETO CUADRADO (2011), “La Base Imponible Común Consolidada del Impuesto sobre Sociedades (BICIS)”, Trabajo presentado al VIII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2007, Instituto de Estudios Fiscales, Cuadernos de Formación, Colaboración 13/12, Volumen 15/2012, Madrid.
- R. POZA CID y M. SANTAELLA VALLEJO (2010), “La coordinación de la fiscalidad directa en la Unión Europea”, Crónica Tributaria nº 137/2010 pags. 199-219, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.

- A. RODRIGUEZ RODRIGUEZ (2010), “Residencia de las personas físicas: aspectos prácticos”, Trabajo presentado al XII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2010, Instituto de Estudios Fiscales, Cuadernos de Formación, Colaboración 40/10, Volumen 11/2010.
- L. ESTEVE GONZÁLEZ (2010), “La protección internacional de la propiedad intelectual (derechos de autor y conexos) en el contexto digital: QuoVadis”, UAIPIT.
- J. CALVO VERGEZ (2010), “La aplicación del IVA en el ámbito del comercio electrónico”, Crónica Tributaria nº 135/2010.
- W. ROURA PECH (2009), “Eficacia y Eficiencia”, Revista Contaduría Pública, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Mexico.
- S. L. FELDSTEIN DE CÁRDENAS Y L.B. SCOTTI (2008), “Contratación electrónica internacional una mirada desde el derecho internacional privado”.
- C. RUIZ MAFÉ y S. SANZ BLAS (2007), “La compra a través de medios directos: beneficios y limitaciones desde la óptica del consumidor”, Revista ESIC Market Enero-Abril 2007.
- F. CARBAJO VASCO y M.D. MERCADAL MARTÍN (2007), “El fenómeno del comercio electrónico y su incidencia en la fiscalidad directa”, Trabajo presentado al VIII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2007, Instituto de Estudios Fiscales, Cuadernos de Formación, Colaboración 18/08, Volumen 6/2008, Madrid.
- A. ALVES PORTELLA (2007), “Controle Tributário do Comércio Eletrônico”, Editora Forum, Brasil.
- R. POMP y M.O. LUCAS MAS (2007), “La tributación multiestatal de sociedades en Estados Unidos (Una introducción al modelo de articulación entre sistemas tributarios estatales del mercado norteamericano)”, Crónica Tributaria nº 122/2007.

- C. GARCÍA NOVOA (2007), “El proyecto de Ley de Prevención del Fraude (I)”, Quincena Fiscal Aranzadi nº 3 2007.
- J. CALVO BUEZAS (2007), “El concepto de establecimiento permanente y el comercio electrónico”, Trabajo presentado al VIII Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el segundo semestre de 2007, Cuadernos de Formación, Colaboración 17/08, Volumen 6/2008, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- M.B. GRANIZO, D. MURILLO Y A. TRIGO (2006), “El concepto de canon en la jurisprudencia española”, Trabajo presentado al VI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2006, Cuadernos de Formación, Colaboración 08/07, Volumen 3/2007, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- A. CID-HARGUINDEY ROMERO y B. GARCÍA-ROZADO GONZÁLEZ (2006), “La Base Imponible Común Consolidada: un proyecto de futuro en la Unión Europea”, Trabajo presentado al VI Curso de Alta Especialización en Fiscalidad Internacional celebrado en la Escuela de la Hacienda Pública del Instituto de Estudios Fiscales en el primer semestre de 2006, Instituto de Estudios Fiscales, Cuadernos de Formación, Colaboración 03/07, Volumen 3/2007, Madrid.
- M. ARIAS POU (2006), “Manual práctico de comercio electrónico”, La Ley, Madrid.
- F.J. NUÑEZ (2005), “Precios de transferencia y comercio electrónico en España. Evidencia empírica”, Revista Galega de Economía, vol. 15, nº 2. (2006).
- A. CARVIN (2005), “Tim Berners-Lee: Weaving a Semantic Web”, Digital divide network.
- O. RÍMOLA CASTILLO (2005), “Algunas particularidades tributarias relativas al comercio electrónico”, Contribuciones a la Economía, ISSN 16968360.
- A. GUIADO MORENO (2004), “La Formación y Perfección del Contrato en Internet”, Marcial Pons, Madrid.

- C. LIMA MARQUES (2004), "Confiança no Comércio Eletrônico e a Proteção do Consumidor", Editora Revista dos Tribunais, Sao Paulo.
- J.M. DE BUNES IBARRA y F.J. SÁNCHEZ GALLARDO (2003), "La Directiva 2002/38/CE, de 7 de mayo, sobre tributación en el IVA de ciertas prestaciones de servicios efectuadas por vía electrónica", Impuestos nº 2, 2003.
- J.J. MARTOS GARCÍA (2002), "Perspectivas en torno a la tributación indirecta del comercio electrónico: Comentario a la ponencia de Scott A. Taylor. Un impuesto ideal sobre el consumo en el comercio electrónico en una economía global", Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad de Granada, nº 5, 2002, págs. 777-787.
- M.A. MORENO NAVARRETE (2002), "DERECHO-e Derecho del Comercio Electrónico", Marcial Pons.
- M. LUTTER (2002), "Concepciones, éxitos y tareas futuras de la armonización europea del Derecho de sociedades". Noticias de la Unión Europea, nº 210.
- D. CARBAJO VASCO (2002), "Los precios de transferencia y el comercio electrónico. Algunas reflexiones", Notitya 22/2002, PYA Consultores Madrid.
- A. DELGADO GARCÍA, y R. OLIVER CUELLO (2002), "La fiscalidad en el comercio electrónico", Información Fiscal, nº 49.
- E. FERNÁNDEZ RODRIGUEZ y S. ÁLVAREZ GARCÍA (2002), "Evolución de la armonización comunitaria del impuesto sobre sociedades en materia contable y fiscal", Instituto de Estudios Fiscales, Documento de trabajo nº 17/02.
- R. CUBILLOS VELANDIA y E. RINCÓN CÁRDENAS (2002), "Introducción Jurídica al Comercio Electrónico", Ediciones Jurídicas Gustavo Ibañez, Medellín.
- L.M. CAZORLA PRIETO y P. CHICO DE LA CÁMARA (2001), "La tributación del comercio electrónico", Revista del Instituto de Estudios Económicos Nº 1-2 de 2001.
- R. HAUBEN (2001), "From the ARPANET to the Internet", Columbia University.

- C. GARCÍA NOVOA (2001), “Consideraciones sobre la Tributación del Comercio Electrónico (y II)”, Quincena Fiscal Aranzadi nº 16/2001 (Doctrina), Editorial Aranzadi, SA, Pamplona.
- A. FERNANDEZ-ALBOR BALTAR (2001), “Aspectos fundamentales de la contratación electrónica”, Comercio electrónico en Internet, coord. por A. TATO PLAZA, A. FERNÁNDEZ-ALBOR BALTAR, Marcial Pons, Madrid.
- A. DOMÍNGUEZ LUELMO (2001), “La contratación electrónica y la defensa del consumidor”, El comercio electrónico, J.A. ECHEBARRÍA SÁENZ (coord.), Edisofer S.L., Madrid.
- R. GARCÍA DEL POYO (2001), “Aspectos mercantiles y fiscales del comercio electrónico”, Derecho del comercio electrónico (Primeras Jornadas celebradas en la Universidad Carlos III de Madrid), I. RAMOS HERRANZ (coord.) / R. ILLESCAS ORTIZ (dir.).
- DAVARA & DAVARA Asesores Jurídicos (2001), “Factbook de Comercio Electrónico”, Aranzadi, Elcano (Navarra),
- A.R. DEL ÁGUILA OBRA (2000), “Comercio Electrónico y Estrategia Empresarial”.
- P.M. DE LA GARZA GOROSTIETA (2000), “Internet y comercio electrónico”, Internet el Medio Inteligente, México.
- J. HORTALÁ I VALLVÉ, F. ROCCATAGIATA, P. VALENTE (2000), “La fiscalidad del comercio electrónico”, Editorial CISS, Bilbao.
- R. MATEU DE ROS CEREZO (2000), “El consentimiento y el proceso de contratación electrónica”, Derecho de Internet, contratación electrónica y firma digital, Aranzadi, Pamplona.
- K. KELLY (1999), “Nuevas reglas para la nueva economía”, Ediciones Granica, Mexico.
- R.J. JIJENA LEIVA (1999), “Comercio Electrónico y Derecho”, Ponencia Universidad de Chile.

- A.I. PIAGGI (1999), "El comercio electrónico y el nuevo escenario de los negocios", La Ley.
- C. PALADELLA SALORT (1999), "El derecho en la era digital. Aspectos jurídicos de las nuevas tecnologías de la información y de las comunicaciones", CENIT y Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires, Capítulo 1.
- C. SHAPIRO y H.R. VARIAN (1998), "Information Rules: A Strategic Guide to the Network Economy", Harvard Business School Press, USA.
- L. SOETE y K. KAMP (1997), "The "BIT TAX": the case for further research", University of Maastrich, Netherland.
- W.B. ARTHUR (1996), "Increasing Returns and the New World of Business," Harvard Business Review, July 1996.
- S. R. HARRIS y E. GERICH (1996), "Retiring the NSFNET Backbone Service: Chronicling the End of an Era", ConneXions, Vol. 10, Nº 4.
- J. F. DUE y J.L. MIKESSELL (1994), "Sales Taxation: State and Local Structure and Administration", Segunda Edición. The Urban Institute Press, Washington DC.
- T. BERNERS-LEE (1993/1994), "A Brief History of the Web", World Wide Web Consortium.
- M. ANDREESSEN y E. BINA (1993), "Mosaic Web Browser History", National Center for Supercomputing Applications.
- A.J. MARTÍN JIMÉNEZ (1992), "Informe del Comité de Expertos Independientes sobre la Imposición de Sociedades", Instituto de Estudios Fiscales, Hacienda Pública Española, Monografía 2/1992.
- J.F. CORONA RAMÓN (1992), "Evolución de la armonización fiscal comunitaria en materia del Impuesto sobre Sociedades", Hacienda Pública Española, Monografía 2/1992.



- J.C.R. LICKLIDER (1960), "Man-Computer Symbiosis", Massachusetts Institute of Technology.



## ANEXO

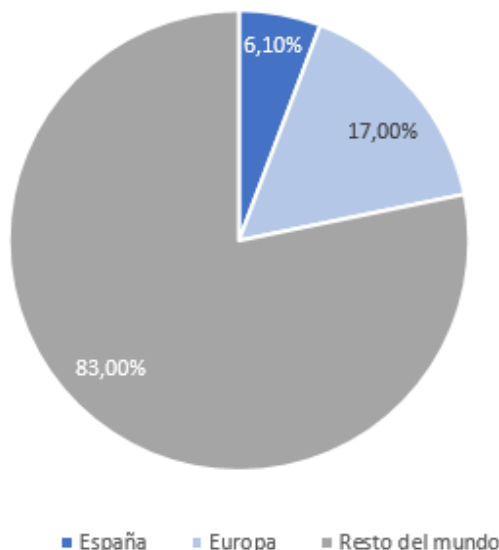
# Datos de comercio electrónico en España<sup>326</sup>

---

<sup>326</sup> FUENTES: Comisión Nacional de los Mercados y de la Competencia (CNMC), Datos de comercio electrónico disponibles en el portal CNMCData, Base de datos Comtrade de las Naciones Unidas e Internetworldstats.com.

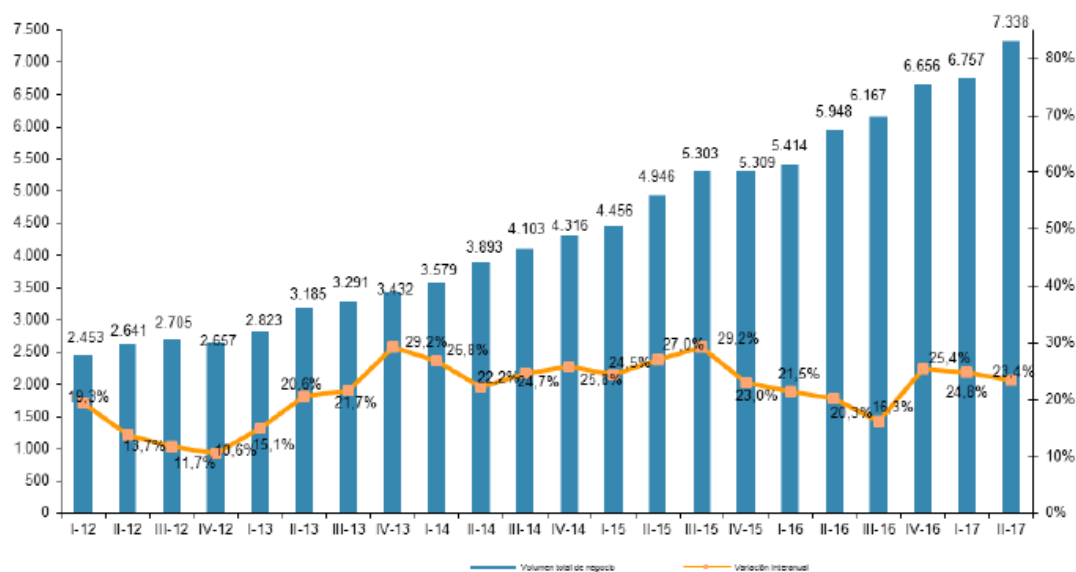
## 1. USUARIOS DE INTERNET

Datos 2T/2017	Población	Usuarios de Internet	Penetración	% Mundial
España	46.070.146	40.148.353	87,1 %	6,1 %
Europa	822.710.362	659.634.487	80,2 %	17,0 %
Resto del mundo	6.696.318.608	3.225.933.132	48,2 %	83,0 %
TOTAL	7.519.028.970	3.885.567.619	51,7 %	100,0 %



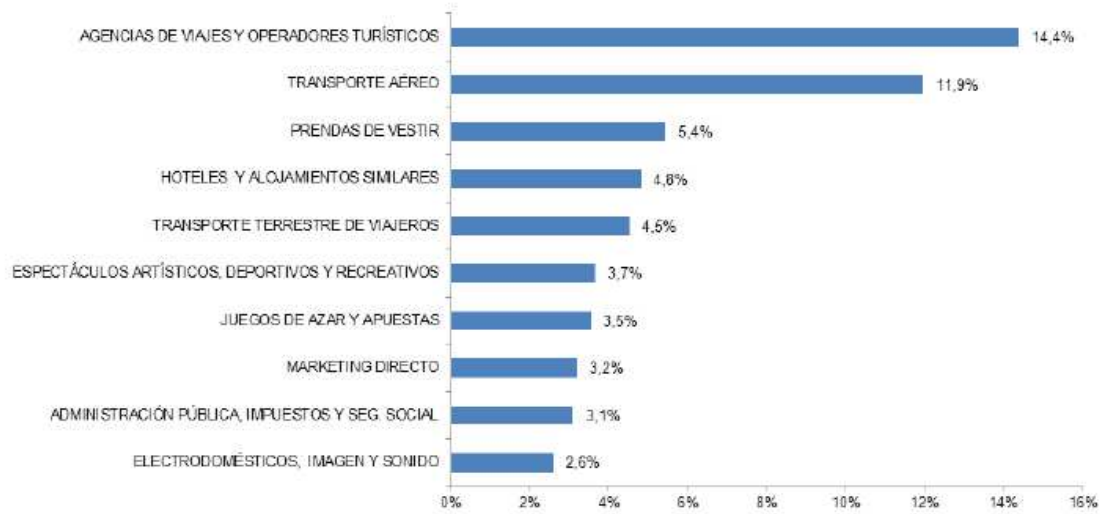
## 2. VOLUMEN DE NEGOCIO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO EN ESPAÑA

EVOLUCIÓN TRIMESTRAL DEL VOLUMEN DE NEGOCIO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO Y VARIACIÓN INTERANUAL (millones de euros y porcentaje)



Fuente: CNMC

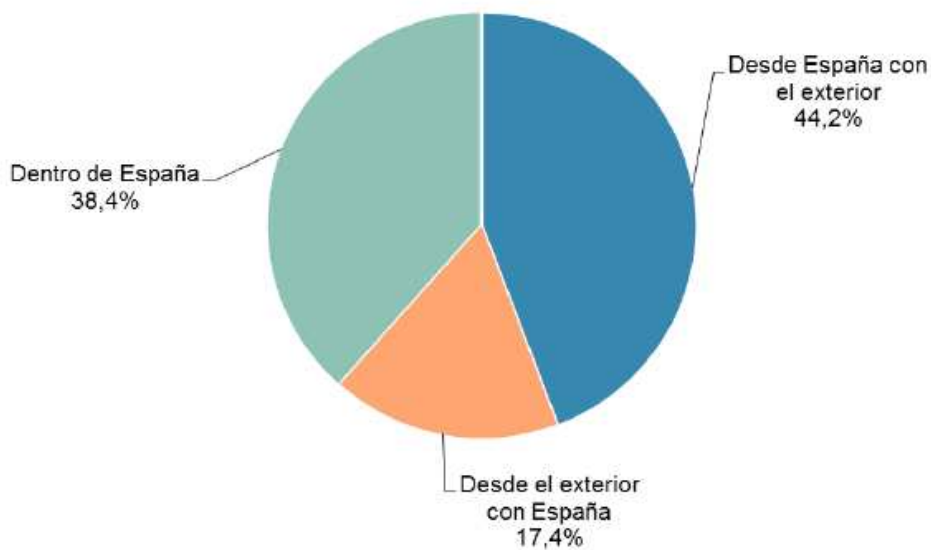
**LAS DIEZ RAMAS DE ACTIVIDAD CON MAYOR PORCENTAJE DE VOLUMEN DE NEGOCIO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO (II-17, porcentaje)**



Fuente: CNMC

	VOLUMEN DE NEGOCIO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO SEGÚN ORIGEN/DESTINO			
	3T/2016	4T/2016	1T/2017	2T/2017
Desde España con el exterior	2.633.637.715	3.104.375.948	3.014.749.864	3.244.738.508
Desde el exterior con España	982.977.816	863.183.862	1.108.365.999	1.276.267.753
Dentro de España	2.550.180.827	2.688.351.694	2.633.810.071	2.817.100.757
Total	6.166.796.358	6.655.911.504	6.756.925.934	7.338.107.017

**VOLUMEN DE NEGOCIO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO SEGMENTADO GEOGRÁFICAMENTE (II-17, porcentaje)**



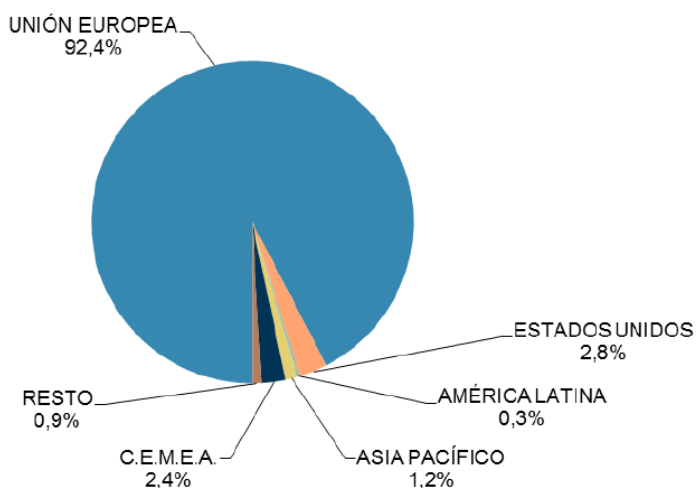
Fuente: CNMC

## 2.1. Volumen de negocio desde España al exterior

VOLUMEN DE NEGOCIO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO DESDE ESPAÑA AL EXTERIOR				
	3T/2016	4T/2016	1T/2017	2T/2017
Unión Europea	2.443.862.978	2.898.632.213	2.803.595.104	2.997.876.036
Estados Unidos	90.591.080	94.605.309	90.297.722	91.829.121
América Latina	13.887.862	12.714.318	8.940.890	8.942.546
Asia Pacífico	35.453.508	38.410.456	37.555.547	38.447.134
C.E.M.E.A.*	42.502.235	50.239.363	62.819.686	77.258.172
Resto	7.340.052	9.774.289	11.540.914	30.385.499
<b>Total</b>	<b>2.633.637.715</b>	<b>3.104.375.948</b>	<b>3.014.749.864</b>	<b>3.244.738.508</b>

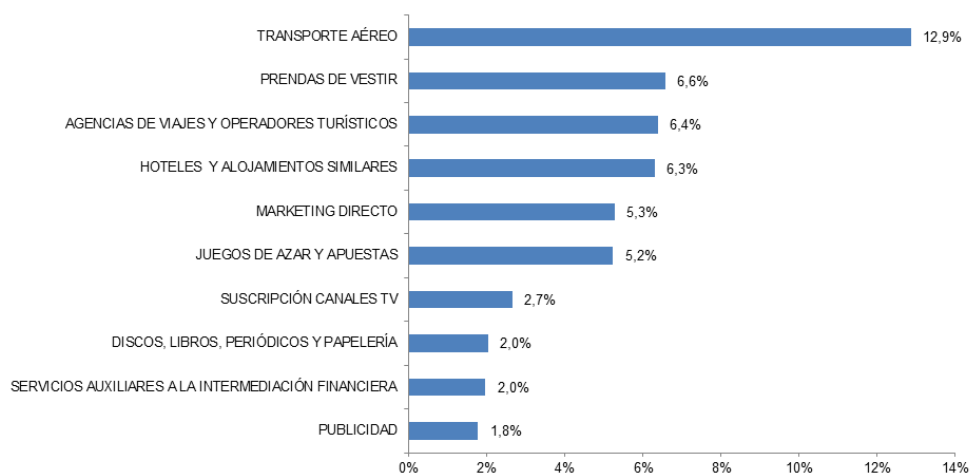
\*Europa Central Oriente Medio y África

VOLUMEN DE NEGOCIO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO DESDE ESPAÑA CON EL EXTERIOR POR ÁREAS GEOGRÁFICAS (II-17, porcentaje)



Fuente: CNMC

LAS DIEZ RAMAS DE ACTIVIDAD CON MAYOR PORCENTAJE DE VOLUMEN DE NEGOCIO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO DESDE ESPAÑA CON EL EXTERIOR (II-17, porcentaje)



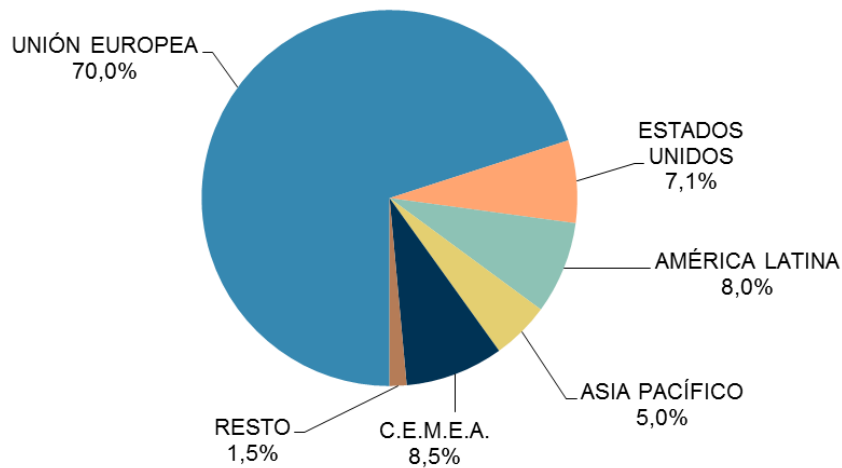
Fuente: CNMC

## 2.2. Volumen de negocio desde el exterior a España

VOLUMEN DE NEGOCIO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO DESDE EL EXTERIOR A ESPAÑA				
	3T/2016	4T/2016	1T/2017	2T/2017
Unión Europea	740.653.575	624.514.761	785.306.194	893.751.312
Estados Unidos	56.355.123	57.421.355	77.870.138	90.763.000
América Latina	58.326.318	63.194.799	81.060.661	101.498.927
Asia Pacífico	38.982.638	40.539.216	55.181.766	63.740.613
C.E.M.E.A.*	74.787.086	64.282.565	91.698.438	107.899.977
Resto	13.873.076	13.231.166	17.248.802	18.613.924
<b>Total</b>	<b>982.977.816</b>	<b>863.183.862</b>	<b>1.108.365.999</b>	<b>1.276.267.753</b>

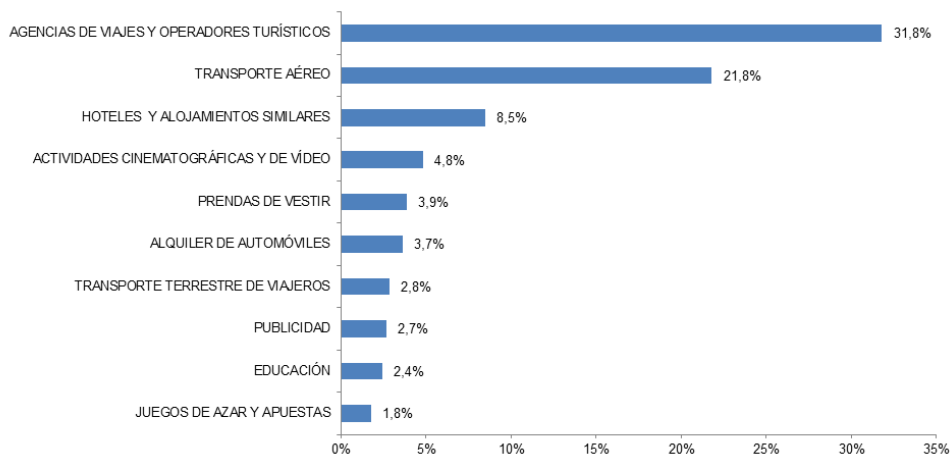
\*Europa Central Oriente Medio y África

DISTRIBUCIÓN DEL VOLUMEN DE NEGOCIO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO DESDE EL EXTERIOR CON ESPAÑA POR ÁREAS GEOGRÁFICAS (II-17, porcentaje)



Fuente: CNMC

LAS DIEZ RAMAS DE ACTIVIDAD CON MAYOR PORCENTAJE DE VOLUMEN DE NEGOCIO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO DESDE EL EXTERIOR CON ESPAÑA (II-17, porcentaje)



Fuente: CNMC

### 2.3. Volumen de negocio dentro de España

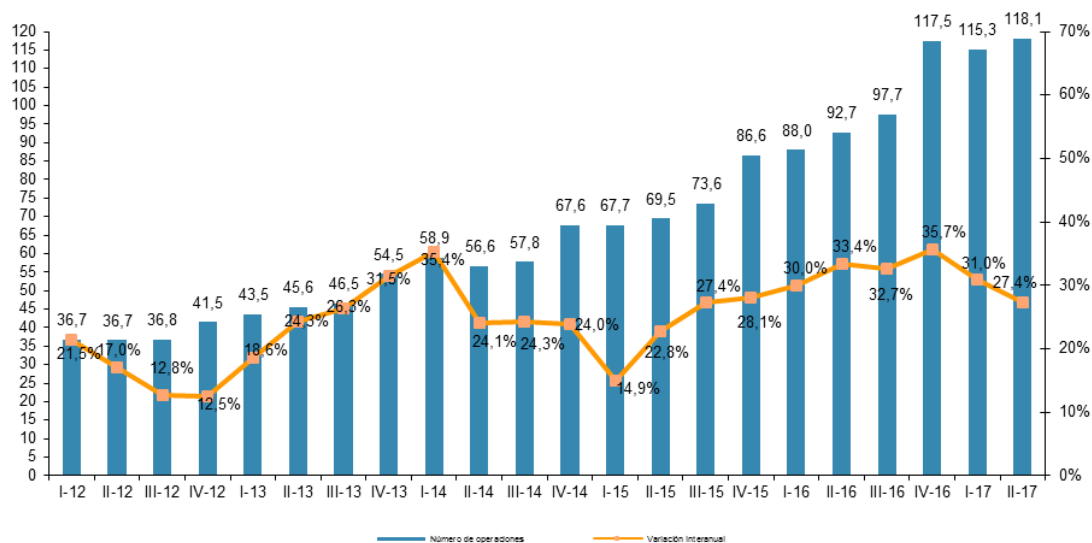
LAS DIEZ RAMAS DE ACTIVIDAD CON MAYOR PORCENTAJE DE VOLUMEN DE NEGOCIO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO DENTRO DE ESPAÑA (II-17, porcentaje)



Fuente: CNMC

### 3. NÚMERO DE TRANSACCIONES DE COMERCIO ELECTRÓNICO EN ESPAÑA

EVOLUCIÓN TRIMESTRAL DEL NÚMERO DE TRANSACCIONES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO Y VARIACIÓN INTERANUAL (millones de transacciones y porcentaje)



Fuente: CNMC



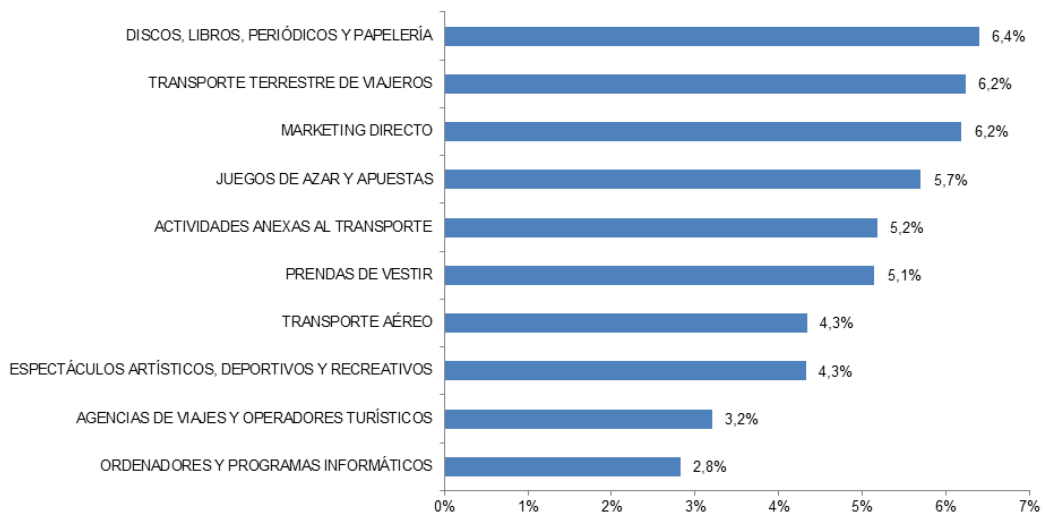
### 3.1. Número de transacciones por ramas de actividad

TRANSACCIONES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO POR RAMAS DE ACTIVIDAD				
	3T/2016	4T/2016	1T/2017	4T/2017
<b>Total</b>	<b>97.667.264</b>	<b>117.486.829</b>	<b>115.254.385</b>	<b>118.077.706</b>
Actividades anexas al transporte	4.791.175	5.414.684	6.837.896	6.115.164
Actividades cinematográficas y de vídeo	1.490.376	1.408.230	1.196.533	1.854.931
Actividades deportivas y recreativas	508.440	497.204	619.297	486.798
Administración pública, impuestos y seg. Social	2.463.814	2.320.179	2.217.183	2.786.296
Agencias de viajes y operadores turísticos	3.815.630	3.089.923	3.510.471	3.780.093
Alquiler de aeronaves	1.198	1.065	1.016	1.376
Alquiler de automóviles	1.493.331	931.190	1.090.622	1.279.716
Alquiler de efectos personales y enseres domésticos	84	137	586	424
Alquiler de medios de navegación	14.543	3.202	4.187	12.375
Arquitectura e ingeniería	30.550	35.297	33.730	34.321
Artículos de regalo	948.970	2.316.834	1.714.797	1.721.326
Artículos médicos y ortopédicos	1.073	1.079	1.124	1.132
Asociacionismo y beneficencia	790.272	845.960	765.325	660.488
Bebidas	56.766	98.140	82.751	81.353
Bibliotecas, museos y patrimonio cultural	345.098	204.437	183.386	279.619
Bienes de segunda mano	176.452	221.497	139.540	91.395
Calzado y artículos de cuero	794.796	976.976	912.612	942.696
Carburantes para automoción	32.805	37.664	42.198	87.914
Componentes y equipos electrónicos	29.647	34.126	41.098	38.071
Construcción de inmuebles y obras de ingeniería civil	1.776	3.891	873	744
Descargas de aplicaciones y contenidos y otros servicios de gestión	898.530	821.628	689.498	717.553
Discos, libros, periódicos y papelería	6.974.488	7.530.090	7.540.381	7.557.867
Educación	625.267	635.859	713.128	660.455
Electrodomésticos, imagen y sonido	942.329	1.849.463	1.568.595	1.415.248
Energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado	40.814	48.051	84.567	141.326
Ensayos y análisis técnicos	364	333	457	474
Equipos de telecomunicaciones y recargas telefónicas	2.718.800	2.968.461	2.757.844	2.781.567
Equipos y mobiliario de oficina	4.354	5.663	6.066	5.651
Espectáculos artísticos, deportivos y recreativos	4.731.012	6.913.909	6.534.954	5.109.836
Ferretería, pinturas y vidrio	172.764	214.626	254.033	287.890
Floristerías	1.015	891	1.167	1.365

<b>TRANSACCIONES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO POR RAMAS DE ACTIVIDAD</b>				
	<b>3T/2016</b>	<b>4T/2016</b>	<b>1T/2017</b>	<b>4T/2017</b>
Galerías de arte comerciales	127.883	173.622	164.385	167.710
Grandes almacenes	1.086.998	1.121.108	785.963	810.282
Hipermercados, supermercados y tiendas de alimentación	1.741.579	2.089.636	2.242.906	2.244.013
Hoteles y alojamientos similares	990.324	691.412	911.507	1.108.278
Instalaciones de edificios y obras	4.122	2.654	2.771	4.992
Intermediación financiera	212.271	228.258	453.678	485.488
Intermediarios de comercio	176.041	166.527	158.602	139.580
Juegos de azar y apuestas	4.807.797	6.080.223	6.114.928	6.734.911
Juguetes y artículos de deporte	909.166	1.584.087	1.251.856	1.226.353
Lavanderías y tintorerías	1.246	1.651	1.634	1.874
Madera, materiales de construcción y aparatos sanitarios	260	217	255	309
Manipulación y depósito de mercancías	379	367	368	442
Mantenimiento físico corporal	34.451	22.442	20.420	25.477
Mantenimiento y reparación de vehículos de motor	63.759	69.840	83.885	99.511
Marketing directo	7.973.518	9.534.978	7.687.460	7.308.059
Materias primas y productos semielaborados	4.364	4.746	5.460	6.151
Metales y minerales metálicos	56	31	26	58
Muebles, iluminación y hogar	169.894	228.067	208.856	253.224
Óptica, fotografía y precisión	330.271	354.320	356.242	389.405
Ordenadores y programas informáticos	3.353.285	3.675.769	3.477.869	3.340.531
Otra reparación	210.988	206.482	203.821	223.753
Otro comercio especializado en alimentación	117.949	163.863	161.720	153.449
Otro comercio no especializado	148.287	181.477	167.421	156.355
Otros artículos de uso doméstico	12.400	12.018	11.701	12.716
Otros servicios personales	432.657	456.101	304.486	342.043
Panadería, confitería y pastelería	4.600	7.118	7.425	7.957
Parques de atracciones y parques temáticos	84.418	31.269	17.048	69.620
Peluquería y tratamientos de belleza	82.975	128.010	147.876	133.637
Perfumería, cosméticos y artículos de tocador	617.879	896.538	734.222	772.683
Pompas fúnebres	2.029	2.167	2.398	2.011
Prendas de vestir	4.817.100	6.810.581	6.519.565	6.080.427
Productos de tabaco	2.742	3.368	3.875	5.302
Productos farmacéuticos	468.793	541.315	617.962	704.414
Productos químicos	137.710	136.173	120.037	110.001
Publicidad	1.786.354	2.526.642	2.543.916	2.681.507
Relojería, joyería y platería	84.133	134.525	112.325	126.093
Reparación de aparatos domésticos eléctricos	100.832	86.969	98.351	97.590

TRANSACCIONES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO POR RAMAS DE ACTIVIDAD				
	3T/2016	4T/2016	1T/2017	4T/2017
Reparación de calzado y otros artículos de cuero	246	500	397	618
Repuestos y accesorios de vehículos de motor	405.363	443.333	466.626	493.077
Restaurantes	1.547.134	2.105.369	2.271.234	2.435.692
Seguros y planes de pensiones	551.761	469.543	487.286	523.459
Selección y colocación de personal	5.974	6.428	6.979	7.451
Semillas, flores, plantas y animales de compañía	510.778	569.633	655.406	707.452
Servicios auxiliares a la intermediación financiera	197.731	203.693	197.764	242.297
Servicios de jardinería	1.140	1.475	1.825	1.709
Servicios de fotografía y reprografía	48.793	60.625	46.356	46.449
Servicios de investigación	356	604	613	513
Servicios de limpieza	1.630	1.835	1.922	2.098
Servicios informáticos	325.218	417.857	449.567	452.721
Servicios inmobiliarios	62.017	43.939	60.667	75.844
Servicios postales y paquetería	96.014	106.458	96.423	101.929
Servicios sanitarios	50.903	67.213	77.984	74.902
Servicios sociales	3.057	3.908	3.855	4.430
Servicios veterinarios	2.896	905	875	6.079
Suscripción canales tv	1.507.436	1.618.275	1.891.944	2.452.502
Transporte aéreo	4.304.286	4.014.654	4.609.846	5.129.233
Transporte marítimo	199.647	89.886	84.690	183.805
Transporte terrestre de mercancías	33.135	42.395	47.564	77.802
Transporte terrestre de viajeros	4.709.897	5.643.343	5.883.721	7.369.273
Vehículos de motor	30.349	30.252	15.021	17.396
Ventas genéricas por Internet	64.864	55.196	43.170	42.585
Otros	17.010.596	23.704.250	22.603.515	22.666.720

**LAS DIEZ RAMAS DE ACTIVIDAD CON MAYOR PORCENTAJE DE TRANSACCIONES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO (II-17, porcentaje)**

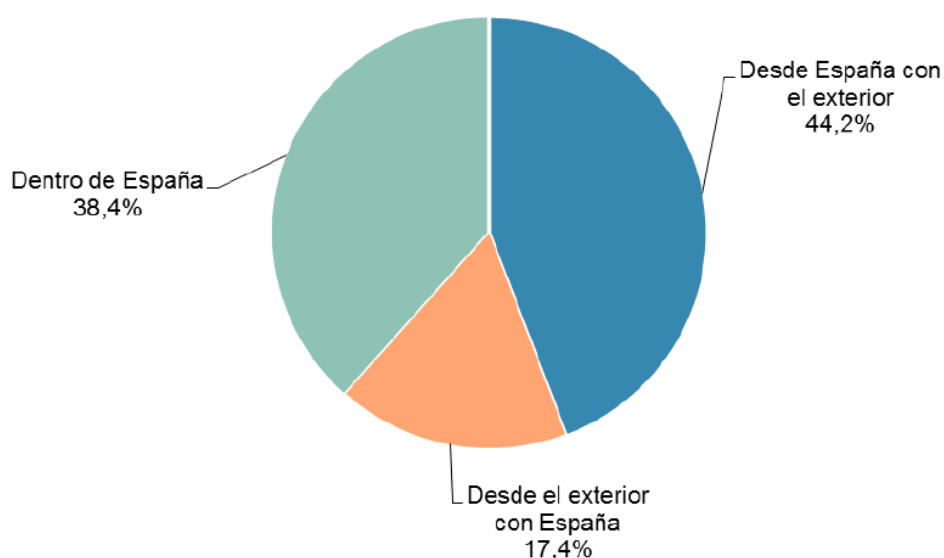


Fuente: CNMC

### 3.2. Número de transacciones por origen/destino

NÚMERO DE TRANSACCIONES DE COMERCIO ELECTRÓNICO SEGÚN ORIGEN/DESTINO				
	3T/2016	4T/2016	1T/2017	2T/2017
Desde España con el exterior	54.812.979	68.109.387	64.384.001	65.942.655
Desde el exterior con España	7.344.425	6.807.742	7.516.477	9.181.513
Dentro de España	35.509.860	42.569.700	43.353.907	42.953.538
Total	97.667.264	117.486.829	115.254.385	118.077.706

VOLUMEN DE NEGOCIO DEL COMERCIO ELECTRÓNICO SEGMENTADO GEOGRÁFICAMENTE (II-17, porcentaje)



Fuente: CNMC

NÚMERO DE TRANSACCIONES DE COMERCIO ELECTRÓNICO DESDE ESPAÑA AL EXTERIOR				
	3T/2016	4T/2016	1T/2017	2T/2017
Unión Europea	51.928.040	64.640.172	61.063.532	62.235.495
Estados Unidos	1.624.481	1.810.592	1.421.102	1.440.529
América Latina	161.021	148.525	96.544	93.929
Asia Pacífico	389.186	481.827	523.319	516.883
C.E.M.E.A.*	582.587	901.321	1.115.839	1.340.544
Resto	127.664	126.950	163.665	315.275
Total	54.812.979	68.109.387	64.384.001	65.942.655

\*Europa Central Oriente Medio y África

<b>NÚMERO DE TRANSACCIONES DE COMERCIO ELECTRÓNICO DESDE EL EXTERIOR A ESPAÑA</b>				
	<b>3T/2016</b>	<b>4T/2016</b>	<b>1T/2017</b>	<b>2T/2017</b>
Unión Europea	5.384.507	5.008.188	5.480.922	6.471.447
Estados Unidos	610.767	581.235	591.328	709.406
América Latina	547.653	511.379	612.721	986.805
Asia Pacífico	304.659	279.292	341.215	400.057
C.E.M.E.A.*	389.133	325.963	389.040	479.945
Resto	107.706	101.685	101.251	133.853
<b>Total</b>	<b>7.344.425</b>	<b>6.807.742</b>	<b>7.516.477</b>	<b>9.181.513</b>

\*Europa Central Oriente Medio y África

### 3.3. Número de transacciones por ramas de actividad y por origen/destino

#### 3.3.1. Desde España al exterior

<b>TRANSACCIONES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO POR RAMAS DE ACTIVIDAD DESDE ESPAÑA AL EXTERIOR</b>				
	<b>3T/2016</b>	<b>4T/2016</b>	<b>1T/2017</b>	<b>2T/2017</b>
<b>Total</b>	<b>54.812.979</b>	<b>68.109.387</b>	<b>64.384.001</b>	<b>65.942.655</b>
Actividades anexas al transporte	640.467	678.158	446.579	478.638
Actividades cinematográficas y de vídeo	1.025.275	1.099.863	900.958	953.420
Actividades deportivas y recreativas	18.094	23.232	27.504	29.050
Administración pública, impuestos y seg. Social	573.712	220.483	254.775	284.123
Agencias de viajes y operadores turísticos	712.368	610.972	729.605	804.081
Alquiler de aeronaves	128	139	127	155
Alquiler de automóviles	632.195	663.245	747.311	807.718
Alquiler de efectos personales y enseres domésticos	84	137	586	424
Alquiler de medios de navegación	4.162	2.288	2.617	5.691
Arquitectura e ingeniería	1.236	1.413	1.231	1.227
Artículos de regalo	116.441	1.069.243	633.507	722.134
Artículos médicos y ortopédicos	1.073	1.079	1.124	1.132
Asociacionismo y beneficencia	115.656	123.896	107.988	169.241
Bebidas	50.552	84.160	72.786	72.781
Bibliotecas, museos y patrimonio cultural	92.075	53.481	47.398	65.696
Bienes de segunda mano	176.452	221.497	139.540	91.395
Calzado y artículos de cuero	484.590	643.155	613.198	556.794
Carburantes para automoción	11.234	11.888	11.721	14.113
Componentes y equipos electrónicos	29.647	34.126	41.098	38.071
Construcción de inmuebles y obras de ingeniería civil	971	799	873	744
Descargas de aplicaciones y contenidos y otros servicios de gestión	898.528	821.628	689.498	717.553
Discos, libros, periódicos y papelería	5.945.358	6.405.759	6.583.660	6.725.777
Educación	156.007	178.186	182.046	171.054
Electrodomésticos, imagen y sonido	71.058	656.316	595.984	559.520

<b>TRANSACCIONES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO POR RAMAS DE ACTIVIDAD DESDE ESPAÑA AL EXTERIOR</b>				
	<b>3T/2016</b>	<b>4T/2016</b>	<b>1T/2017</b>	<b>2T/2017</b>
Energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado	12.447	11.436	9.593	10.253
Ensayos y análisis técnicos	364	333	457	474
Equipos de telecomunicaciones y recargas telefónicas	1.073.382	1.204.775	1.248.511	1.216.501
Equipos y mobiliario de oficina	4.354	5.663	6.066	5.651
Espectáculos artísticos, deportivos y recreativos	233.508	218.373	359.195	418.271
Ferretería, pinturas y vidrio	45.561	81.803	106.460	119.233
Floristerías	1.015	889	1.167	1.323
Galerías de arte comerciales	51.172	73.147	73.241	77.783
Grandes almacenes	815.057	675.121	380.870	505.811
Hipermercados, supermercados y tiendas de alimentación	795.287	900.794	1.032.210	1.133.994
Hoteles y alojamientos similares	667.248	453.295	566.031	709.403
Instalaciones de edificios y obras	4.122	2.654	2.771	4.992
Intermediación financiera	134.082	168.907	181.997	205.072
Intermediarios de comercio	176.041	166.527	158.602	139.580
Juegos de azar y apuestas	3.106.572	3.795.833	4.073.422	4.205.914
Juguetes y artículos de deporte	389.239	718.576	526.911	551.554
Lavanderías y tintorerías	893	1.246	954	587
Madera, materiales de construcción y aparatos sanitarios	260	217	255	309
Manipulación y depósito de mercancías	379	367	368	442
Mantenimiento físico corporal	9.617	11.895	9.396	8.313
Mantenimiento y reparación de vehículos de motor	11.505	16.074	16.734	18.347
Marketing directo	6.547.657	8.144.294	6.327.199	6.566.720
Materias primas y productos semielaborados	4.364	4.746	5.460	6.151
Metales y minerales metálicos	56	31	26	58
Muebles, iluminación y hogar	57.181	66.202	66.349	72.135
Óptica, fotografía y precisión	202.486	210.628	211.517	217.761
Ordenadores y programas informáticos	2.932.975	3.170.897	2.969.480	2.795.470
Otra reparación	210.988	206.482	203.821	223.753
Otro comercio especializado en alimentación	48	64	60	58
Otro comercio no especializado	148.287	181.477	167.421	156.355
Otros artículos de uso doméstico	12.400	12.018	11.701	12.716
Otros servicios personales	96.585	72.499	72.547	80.331
Panadería, confitería y pastelería	1.082	899	297	338
Parques de atracciones y parques temáticos	25.101	6.020	6.245	10.333
Peluquería y tratamientos de belleza	5.564	7.043	7.448	7.699
Perfumería, cosméticos y artículos de tocador	227.349	319.815	267.746	292.377
Pompas fúnebres	20	19	14	12
Prendas de vestir	2.618.523	3.559.580	3.358.597	3.271.070
Productos de tabaco	1.916	2.201	2.213	2.468
Productos farmacéuticos	38.199	43.933	45.712	44.386
Productos químicos	137.710	136.173	120.037	110.001
Publicidad	393.422	936.252	877.753	884.012

<b>TRANSACCIONES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO POR RAMAS DE ACTIVIDAD DESDE ESPAÑA AL EXTERIOR</b>				
	<b>3T/2016</b>	<b>4T/2016</b>	<b>1T/2017</b>	<b>2T/2017</b>
Relojería, joyería y platería	49.670	71.971	57.779	70.397
Reparación de aparatos domésticos eléctricos	100.832	86.969	98.351	97.590
Reparación de calzado y otros artículos de cuero	46	78	103	162
Repuestos y accesorios de vehículos de motor	262.730	288.262	297.843	316.542
Restaurantes	119.661	105.878	76.921	81.945
Seguros y planes de pensiones	70.727	89.440	104.128	108.040
Selección y colocación de personal	5.974	6.428	6.979	7.451
Semillas, flores, plantas y animales de compañía	313.196	359.150	386.388	415.359
Servicios auxiliares a la intermediación financiera	188.829	183.629	170.265	175.678
Servicios de jardinería	1.140	1.475	1.825	1.709
Servicios de fotografía y reprografía	42.991	60.625	46.356	46.144
Servicios de investigación	356	604	613	513
Servicios de limpieza	1.630	1.835	1.922	2.098
Servicios informáticos	325.218	417.857	449.567	452.721
Servicios inmobiliarios	27.804	19.326	25.178	34.118
Servicios postales y paquetería	93.472	103.920	93.053	95.446
Servicios sanitarios	22.984	26.563	29.132	28.328
Servicios sociales	3.057	3.908	3.855	4.430
Servicios veterinarios	818	905	875	738
Suscripción canales tv	1.041.299	1.149.021	1.160.705	1.334.673
Transporte aéreo	1.996.256	2.109.583	2.318.404	2.372.867
Transporte marítimo	18.932	9.750	8.339	14.303
Transporte terrestre de mercancías	6.715	11.796	14.624	36.289
Transporte terrestre de viajeros	718.476	903.586	881.449	1.281.844
Vehículos de motor	20.504	17.247	15.021	17.396
Ventas genéricas por Internet	2.370	6.437	7.393	6.877
Otros	16.425.911	22.878.803	21.818.365	21.580.454

### 3.3.2. Desde el exterior a España

<b>TRANSACCIONES DE COMERCIO ELECTRÓNICO POR RAMAS DE ACTIVIDAD DESDE EL EXTERIOR A ESPAÑA</b>				
	<b>3T/2016</b>	<b>4T/2016</b>	<b>1T/2017</b>	<b>2T/2017</b>
<b>Total</b>	<b>7.344.425</b>	<b>6.807.742</b>	<b>7.516.477</b>	<b>9.181.513</b>
Actividades anexas al transporte	78.844	74.945	95.489	94.384
Actividades cinematográficas y de vídeo	84.554	76.814	51.672	643.944
Actividades deportivas y recreativas	25.148	29.255	36.338	19.953
Administración pública, impuestos y seg. Social	86.719	88.449	84.187	91.246
Agencias de viajes y operadores turísticos	1.153.438	949.094	1.132.669	1.310.021
Alquiler de aeronaves	206	80	105	10
Alquiler de automóviles	490.489	161.755	220.575	296.209
Alquiler de medios de navegación	2.814	339	683	2.691
Arquitectura e ingeniería	2.886	3.127	3.036	3.015
Artículos de regalo	134.558	134.406	113.142	120.277
Asociacionismo y beneficencia	334.450	222.170	217.022	9.131

<b>TRANSACCIONES DE COMERCIO ELECTRÓNICO POR RAMAS DE ACTIVIDAD DESDE EL EXTERIOR A ESPAÑA</b>				
	<b>3T/2016</b>	<b>4T/2016</b>	<b>1T/2017</b>	<b>2T/2017</b>
Bebidas	2.017	2.021	1.421	143
Bibliotecas, museos y patrimonio cultural	115.887	61.207	58.720	128.233
Calzado y artículos de cuero	39.049	39.429	36.162	48.963
Carburantes para automoción	1.481	1.730	1.867	2.382
Discos, libros, periódicos y papelería	142.323	169.543	160.869	87.448
Educación	69.406	69.128	82.191	87.548
Electrodomésticos, imagen y sonido	75.175	91.860	55.240	58.760
Energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado	1.774	1.563	8.167	15.385
Equipos de telecomunicaciones y recargas telefónicas	127.788	181.788	127.950	128.074
Espectáculos artísticos, deportivos y recreativos	556.340	569.576	637.792	188.332
Ferretería, pinturas y vidrio	16.367	21.279	26.825	32.556
Galerías de arte comerciales	10.475	19.036	17.824	22.880
Grandes almacenes	13.868	17.353	17.661	14.322
Hipermercados, supermercados y tiendas de alimentación	96.110	116.141	105.804	106.715
Hoteles y alojamientos similares	166.602	127.004	195.796	204.730
Intermediación financiera	8.995	10.328	10.310	11.244
Juegos de azar y apuestas	97.769	116.647	113.876	489.773
Juguetes y artículos de deporte	66.422	62.678	58.296	72.173
Lavanderías y tintorerías	20	21	74	126
Mantenimiento físico corporal	1.267	1.230	1.733	9.972
Mantenimiento y reparación de vehículos de motor	2.803	3.078	3.227	3.853
Marketing directo	158.853	41.193	34.140	155.696
Muebles, iluminación y hogar	12.732	14.037	12.504	3.593
Óptica, fotografía y precisión	20.761	15.710	20.530	34.270
Ordenadores y programas informáticos	26.262	36.263	27.718	22.256
Otro comercio especializado en alimentación	3.694	3.839	3.732	1.861
Otros servicios personales	325.263	375.879	224.581	237.473
Panadería, confitería y pastelería	96	393	1.397	188
Parques de atracciones y parques temáticos	19.734	6.865	5.293	24.277
Peluquería y tratamientos de belleza	5.605	8.516	10.678	2.753
Perfumería, cosméticos y artículos de tocador	36.523	49.911	44.118	56.162
Pompas fúnebres	82	75	77	61
Prendas de vestir	471.630	694.970	629.315	596.824
Productos de tabaco	329	314	383	306
Productos farmacéuticos	31.071	38.013	45.277	61.502
Publicidad	271.031	288.428	369.424	372.365
Relojería, joyería y platería	4.324	7.619	7.233	8.232
Reparación de calzado y otros artículos de cuero	6	14	10	26



<b>TRANSACCIONES DE COMERCIO ELECTRÓNICO POR RAMAS DE ACTIVIDAD DESDE EL EXTERIOR A ESPAÑA</b>				
	<b>3T/2016</b>	<b>4T/2016</b>	<b>1T/2017</b>	<b>2T/2017</b>
Repuestos y accesorios de vehículos de motor	27.154	30.391	35.102	37.933
Restaurantes	48.043	68.991	91.902	104.791
Seguros y planes de pensiones	19.084	17.147	18.737	20.591
Semillas, flores, plantas y animales de compañía	49.352	50.030	74.076	71.775
Servicios auxiliares a la intermediación financiera	1.485	2.026	3.094	5.115
Servicios inmobiliarios	21.744	13.834	25.111	28.933
Servicios postales y paquetería	132	149	253	308
Servicios sanitarios	3.797	5.926	7.477	5.790
Servicios veterinarios	74	0	0	5.341
Suscripción canales tv	175.490	138.306	221.950	354.094
Transporte aéreo	1.172.376	833.240	1.229.829	1.585.163
Transporte marítimo	23.108	7.239	8.312	28.215
Transporte terrestre de mercancías	3.633	2.529	2.060	4.187
Transporte terrestre de viajeros	330.635	540.781	588.648	978.093
Ventas genéricas por internet	3.276	3.904	5.123	3.910
Otros	71.002	88.136	91.670	64.630

### 3.3.3. Dentro de España

<b>TRANSACCIONES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO POR RAMAS DE ACTIVIDAD DENTRO DE ESPAÑA</b>				
	<b>3T/2016</b>	<b>4T/2016</b>	<b>1T/2017</b>	<b>2T/2017</b>
<b>Total</b>	<b>35.509.860</b>	<b>42.569.700</b>	<b>43.353.907</b>	<b>42.953.538</b>
Actividades anexas al transporte	4.072.669	4.664.673	6.295.828	5.542.142
Actividades cinematográficas y de vídeo	380.547	231.553	243.903	257.567
Actividades deportivas y recreativas	465.198	444.717	555.455	437.795
Administración pública, impuestos y seg. Social	1.803.383	2.011.247	1.878.221	2.410.927
Agencias de viajes y operadores turísticos	1.949.824	1.529.907	1.648.197	1.665.991
Alquiler de aeronaves	864	846	784	1.211
Alquiler de automóviles	370.647	106.190	122.736	175.789
Alquiler de medios de navegación	7.567	575	887	3.993
Arquitectura e ingeniería	26.428	30.757	29.463	30.079
Artículos de regalo	677.129	1.058.682	968.148	878.915
Asociacionismo y beneficencia	340.166	499.894	440.315	482.116
Bebidas	4.197	11.959	8.544	8.429
Bibliotecas, museos y patrimonio cultural	137.136	89.749	77.268	85.690
Calzado y artículos de cuero	271.157	294.392	263.252	336.939
Carburantes para automoción	20.090	24.046	28.610	71.419
Discos, libros, periódicos y papelería	886.807	954.788	795.852	744.642
Educación	399.854	388.545	448.891	401.853
Electrodomésticos, imagen y sonido	816.983	1.159.321	917.371	796.968
Energía eléctrica, gas, vapor y aire acondicionado	26.593	35.052	66.807	115.688
Equipos de telecomunicaciones y recargas telefónicas	1.517.630	1.581.898	1.381.383	1.436.992

<b>TRANSACCIONES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO POR RAMAS DE ACTIVIDAD DENTRO DE ESPAÑA</b>				
	<b>3T/2016</b>	<b>4T/2016</b>	<b>1T/2017</b>	<b>2T/2017</b>
Espectáculos artísticos, deportivos y recreativos	3.941.164	6.125.960	5.537.967	4.503.233
Ferretería, pinturas y vidrio	110.836	111.544	120.748	136.101
Floristerías	0	2	0	41
Galerías de arte comerciales	66.236	81.439	73.320	67.047
Grandes almacenes	258.073	428.634	387.432	290.149
Hipermercados, supermercados y tiendas de alimentación	855.927	1.080.849	1.104.892	1.003.304
Hoteles y alojamientos similares	156.474	111.113	149.680	194.145
Intermediación financiera	162.700	218.946	261.371	269.172
Juegos de azar y apuestas	1.603.456	2.167.743	1.927.630	2.039.224
Juguetes y artículos de deporte	453.505	802.833	666.649	602.626
Lavanderías y tintorerías	333	384	606	1.161
Mantenimiento físico corporal	23.567	9.317	9.291	7.192
Mantenimiento y reparación de vehículos de motor	49.451	50.688	63.924	77.311
Marketing directo	1.267.008	1.349.491	1.326.121	585.643
Muebles, iluminación y hogar	99.981	147.828	130.003	177.496
Óptica, fotografía y precisión	107.024	127.982	124.195	137.374
Ordenadores y programas informáticos	394.048	468.609	480.671	522.805
Otro comercio especializado en alimentación	114.207	159.960	157.928	151.530
Otros servicios personales	10.809	7.723	7.358	24.239
Panadería, confitería y pastelería	3.422	5.826	5.731	7.431
Parques de atracciones y parques temáticos	39.583	18.384	5.510	35.010
Peluquería y tratamientos de belleza	71.806	112.451	129.750	123.185
Perfumería, cosméticos y artículos de tocador	354.007	526.812	422.358	424.144
Pompas fúnebres	1.927	2.073	2.307	1.938
Prendas de vestir	1.726.947	2.556.031	2.531.653	2.212.533
Productos de tabaco	497	853	1.279	2.528
Productos farmacéuticos	399.523	459.369	526.973	598.526
Publicidad	1.121.901	1.301.962	1.296.739	1.425.130
Relojería, joyería y platería	30.139	54.935	47.313	47.464
Reparación de calzado y otros artículos de cuero	194	408	284	430
Repuestos y accesorios de vehículos de motor	115.479	124.680	133.681	138.602
Restaurantes	1.379.430	1.930.500	2.102.411	2.248.956
Seguros y planes de pensiones	471.795	375.961	364.421	394.828
Semillas, flores, plantas y animales de compañía	148.230	160.453	194.942	220.318
Servicios auxiliares a la intermediación financiera	7.417	18.038	24.405	61.504
Servicios inmobiliarios	12.469	10.779	10.378	12.793
Servicios postales y paquetería	2.410	2.389	3.117	6.175
Servicios sanitarios	24.122	34.724	41.375	40.784
Suscripción canales tv	290.647	330.948	509.289	763.735

<b>TRANSACCIONES DEL COMERCIO ELECTRÓNICO POR RAMAS DE ACTIVIDAD DENTRO DE ESPAÑA</b>				
	<b>3T/2016</b>	<b>4T/2016</b>	<b>1T/2017</b>	<b>2T/2017</b>
Transporte aéreo	1.043.308	901.908	1.061.613	1.171.203
Transporte marítimo	157.607	72.897	68.039	141.287
Transporte terrestre de mercancías	22.787	28.070	30.880	37.326
Transporte terrestre de viajeros	3.660.786	4.198.976	4.413.624	5.109.336
Ventas genéricas por internet	59.218	44.855	30.654	31.798
Otros	506.733	725.582	693.480	1.021.636

#### 4. EXPORTACIONES DE PRODUCTOS DE ALTA TECNOLOGÍA



<b>EXPORTACIONES ESPAÑOLAS DE PRODUCTOS DE ALTA TECNOLOGÍA (% de las exportaciones de productos manufacturados)</b>	
<b>Año</b>	<b>%</b>
1988	7
1989	7
1990	7
1991	8
1992	7
1993	8
1994	8
1995	7
1996	8
1997	7
1998	7

<b>EXPORTACIONES ESPAÑOLAS DE PRODUCTOS DE ALTA TECNOLOGÍA (% de las exportaciones de productos manufacturados)</b>	
<b>Año</b>	<b>%</b>
1999	8
2000	8
2001	8
2002	7
2003	7
2004	7
2005	7
2006	6
2007	5
2008	5
2009	6
2010	6
2011	6
2012	7
2013	8
2014	7
2015	7
2016	7