



Guía de
Negocios
en España
2020

7




Marco jurídico e implicaciones fiscales del comercio electrónico en España

Las principales cuestiones legales y fiscales en España a tener en cuenta en relación con el comercio electrónico, la economía digital y la privacidad se comentan en este capítulo.

En España, al igual que en los países de su entorno, las actividades relacionadas con el comercio electrónico son objeto de una regulación específica. En las operaciones comerciales llevadas a cabo por medios telemáticos se deberá tener presente la legislación sobre ventas a distancia, publicidad, condiciones generales de contratación, firma electrónica, protección de datos, propiedad intelectual e industrial, así como la relativa a servicios de la sociedad de la información y comercio electrónico, entre otras. Igualmente, sin perjuicio de estas leyes especiales, también se deberá tener en consideración la normativa general sobre contratación civil y mercantil y, cuando se trate de comercio con

consumidores (*B2C*), la normativa específica de protección de consumidores y usuarios.

Por lo que respecta al plano fiscal, el comercio electrónico plantea cuestiones que difícilmente pueden afrontarse desde la perspectiva unilateral española. Por ello, las autoridades tributarias de España han preferido esperar a alcanzar un consenso sobre las medidas a adoptar a escala regional e incluso mundial. Dicho consenso se encuentra bastante avanzado en relación con el tratamiento en IVA del comercio *on-line*. Por lo que respecta a las cuestiones relativas a tributación directa, es previsible una interpretación coordinada y homogénea de los distintos criterios determinantes de la tributación del comercio electrónico, constituyendo un buen ejemplo de ello las modificaciones introducidas en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE.

1. Introducción 
2. Principios configuradores de la regulación 
3. Implicaciones fiscales en España del comercio electrónico 



7

Marco jurídico e implicaciones fiscales del comercio electrónico en España

1. Introducción



2. Principios configuradores
de la regulación



3. Implicaciones fiscales en España
del comercio electrónico



1. Introducción

Las actividades relacionadas con el comercio electrónico están sometidas a diversas disposiciones contenidas en la normativa española. Asimismo, un aspecto fundamental a la hora de abordar cualquier iniciativa en el ámbito de las transacciones electrónicas reside en el hecho de que las normas aplicables varían según el potencial destinatario de la oferta. Así, existe mayor campo para la autonomía de la voluntad entre las partes si la transacción económica tiene lugar entre empresas (*business to business*) y, en cambio, si la relación comercial se establece entre una empresa y un consumidor individual como destinatario final (*business to consumer*), esta autonomía es menor, al resultar de aplicación, entre otras, la normativa relativa a la protección del consumidor o la normativa de protección de datos personales.

En el plano fiscal, el comercio electrónico plantea cuestiones que difícilmente pueden afrontarse desde la perspectiva unilateral española. Quizás por ello, las autoridades tributarias no han considerado oportuno adoptar medidas unilaterales, prefiriendo esperar a alcanzar un consenso sobre las medidas a adoptar a escala regional e incluso mundial.



7

Marco jurídico e implicaciones fiscales del comercio electrónico en España

1. Introducción



2. Principios configuradores
de la regulación



3. Implicaciones fiscales en España
del comercio electrónico



2. Principios configuradores de la regulación

2.1 NORMATIVA CIVIL Y MERCANTIL

2.1.1 código Civil y Código de Comercio

En la contratación electrónica resulta de plena aplicación la normativa establecida por nuestro Código Civil en materia de obligaciones y contratos y el Código de Comercio.

Asimismo, interesa destacar la aplicación del Reglamento CE 593/2008, de 17 de junio de 2008, sobre la ley aplicable a las obligaciones contractuales (Roma I), el cual se aplica a las obligaciones contractuales en materia civil y mercantil en las situaciones que impliquen un conflicto de leyes.

2.1.2 Ventas a distancia

Igualmente aplicable en la realización de ventas electrónicas resultan las normas sobre ventas a distancia y otras relevantes en este ámbito:

1. Para operaciones en que el comprador es empresario o profesional, debe tenerse en cuenta la Ley 7/1996, de Ordenación del Comercio Minorista, en su capítulo referido a las Ventas a Distancia, el cual nos remite a lo establecido en el Título III del Libro II del Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias.
2. Para actividades de comercio electrónico dirigidas a consumidores será necesario cumplir con la normativa sobre protección al consumidor regulada en el citado Real Decreto Legislativo 1/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley General para la Defensa de los Consumidores y Usuarios y otras leyes complementarias.

Este texto define las ventas a distancia como aquellas celebradas sin la presencia física simultánea del comprador y del vendedor, transmitiéndose la propuesta de contratación del vendedor y la aceptación del comprador de forma exclusiva por un medio de comunicación a distancia de cualquier naturaleza y dentro de un sistema de contratación a distancia organizado por el vendedor.

Esta Ley determina el contenido mínimo exigible a las propuestas de contratación a distancia (tanto con consumidores como entre empresarios), que deberán incluir, entre otros:

- La identidad del vendedor.
- Las características especiales del producto, el precio, los gastos de transporte y, en su caso, el coste de la utilización de la técnica de comunicación a distancia si se calcula sobre una base distinta de la tarifa básica.
- La forma de pago y modalidades de entrega o ejecución.
- El plazo de validez de la oferta y, si procede, la duración mínima del contrato.
- La existencia de un derecho de desistimiento o resolución así como, en su caso, las circunstancias y condiciones en que el vendedor podría suministrar un producto de calidad y precio equivalentes.
- El procedimiento extrajudicial de solución de conflictos al que esté adherido, en su caso, el vendedor.
- Recordatorio de la existencia de una garantía legal, que dependerá del tipo de bienes o servicios.



- Indicación de los supuestos en los que el vendedor deberá asumir los costes de devolución de los bienes.

Esta norma regula, entre otras cuestiones que afectan a los consumidores, el régimen de condiciones y cláusulas abusivas de los contratos celebrados con consumidores, y el derecho de desistimiento que corresponde a los consumidores en las ventas a distancia (catorce días naturales).

3. Adicionalmente, si la comercialización a distancia entre consumidores tiene por objeto servicios financieros, debe tomarse en consideración la Ley 22/2007, de 11 de julio, sobre comercialización a distancia de servicios financieros destinados a los consumidores. La referida Ley regula de forma específica la protección al consumidor en la prestación de servicios financieros a distancia mediante, entre otras medidas, la obligación genérica de facilitar información exhaustiva al consumidor sobre el contrato con carácter previo a su celebración y reconociendo al consumidor un derecho específico de desistimiento del contrato celebrado a distancia.
4. Cuando para el desarrollo de la contratación se pretenda incorporar cláusulas predispuestas a una pluralidad de contratos, deberemos atender a la Ley 7/1998, sobre Condiciones Generales de la Contratación.
5. En caso de que el objeto de la actividad desarrollada consista en la venta de bienes de consumo, debe considerarse también las garantías en la venta de bienes de consumo contenidas en el mencionado Real Decreto Legislativo 1/2007, que establece las medidas tendentes a garantizar un nivel mínimo uniforme de protección de los consumidores. Dichas normas establecen una garantía gratuita a favor de los consumidores por un periodo de dos años para todos los bienes de consumo, y facilitar al consumidor distintas opciones para exigir el saneamiento cuando el bien adquirido no sea conforme con los términos del contrato, dándole la opción de exigir la reparación o la sustitución del bien.

2.1.3 Otras disposiciones relevantes

1. Conforme a lo previsto en la Ley 56/2007, las empresas que presten servicios al público en general de especial trascendencia económica y que tiene cierta dimensión están obligadas a facilitar a sus usuarios un medio de interlocución telemática que, mediante uso de certificados reconocidos de firma electrónica, les permita realizar, al menos, los trámites de: (a) contratación electrónica, modificación y finalización de contratos; (b) consulta de sus datos de cliente (incluyendo historial de facturación de al menos 3 últimos años) y el contrato suscrito, con las condiciones generales; (c) presentación de quejas, incidencias, sugerencias y reclamaciones (garantizando la constancia de su presentación y atención personal directa) y (d) ejercicio de los denominados derechos "ARCO" que prevé la normativa de protección de datos.

Esta obligación aplica a aquellas empresas que presten servicios al público en general de especial trascendencia económica siempre que agrupen a más de 100 trabajadores o cuyo volumen anual de operaciones (según la normativa del IVA) exceda de 6.010.121,04 €. Las empresas que la Ley 56/2007 incluye en esta categoría son las que operan en los siguientes sectores: (i) servicios de comunicaciones electrónicas a consumidores; (ii) servicios financieros destinados a consumidores (bancarios, de crédito o de pago, servicios de inversión, seguros privados, planes de pensiones y la mediación de seguros); (iii) suministro de agua a consumidores; (iv) suministro de gas al por menor; (v) suministro eléctrico a consumidores finales; (vi) agencia de viajes; (vii) transporte de viajeros por carretera, ferrocarril, por vía marítima, o por vía aérea; y (viii) comercio al por menor (aunque para éstas últimas solamente se exige que el medio de interlocución telemática permita lo previsto en las letras (c) y (d) anteriores).

2. Por su especial trascendencia en el comercio electrónico merece destacar también algunas normas relativas a los servicios de pago:

1. El "Real Decreto-Ley 19/2018, de 23 de noviembre, de servicios de pago y otras medidas urgentes en materia financiera" es la norma que transpone en España la "Directiva (UE) 2015/2366 de 25 de noviembre de 2015 sobre servicios de pago en el mercado interior (conocida como Directiva PSD2)". Este Real Decreto-Ley ha derogado la Ley 16/2009, de 13 de noviembre, de Servicios de Pago (LSP). La normativa de servicios de pago afecta principalmente a las operaciones de pago más utilizadas en el entorno del comercio electrónico: transferencias, domiciliaciones y tarjetas, estableciendo como regla general que el ordenante y el beneficiario de la operación han de asumir cada uno de los gastos cobrados por sus respectivos proveedores de servicios de pago. En todo caso, cuando se trate de operaciones con consumidores la normativa específica (Real Decreto Legislativo 1/2007) prohíbe que el empresario cobre al consumidor cargos por el uso de medios de pago que excedan del coste soportado por el empresario por el uso de tales medios de pago.

Por último, tanto el Real Decreto-Ley 19/2018 como la normativa de consumidores prevén para los contratos a distancia que, en caso de que el importe de una compra o de un servicio se haya cargado fraudulenta o indebidamente utilizando el número de una tarjeta de pago, el consumidor podrá pedir la inmediata anulación del cargo.

Como una de las grandes novedades del Real Decreto-Ley 19/2018, este regula los servicios de iniciación de pagos y los servicios de agregación de información de cuentas.

2. La regulación de las tasas de intercambio introducida por el Real Decreto-ley 8/2014, de 4 de julio y la Ley 18/2014, de 15 de octubre. Esta norma establece un régimen de límites máximos a las tasas de intercambio en operaciones con tarjeta en el entorno español (aplicándolas a TPVs situados en España),



mediante tarjeta de crédito o débito, con independencia del canal de comercialización utilizado (es decir, incluyendo TPVs físicos y virtuales), siempre que requieran la participación de proveedores de servicios de pago establecidos en España.

Las limitaciones, aplicables desde el 1 de septiembre de 2014, son las siguientes:

1. Tarjetas de débito: la tasa de intercambio por operación no puede exceder el 0,2% del valor de la operación, con un máximo de 7 céntimos de euro. Pero si el importe no excede de veinte euros, la tasa de intercambio no podrá exceder del 0,1% del valor de la operación.
2. Tarjetas de crédito: la tasa de intercambio por operación no puede exceder del 0,3% del valor de la operación. Pero si el importe no excede de veinte euros, la tasa de intercambio no podrá exceder del 0,2% del valor de la operación.

Estas limitaciones no afectan a operaciones realizadas mediante tarjetas de empresa ni a las retiradas de efectivo en cajeros automáticos. Además, los sistemas de tarjetas de pago tripartitos quedan excluidos de la aplicación de estas limitaciones, excepto en determinados casos que la norma identifica.

3. Merece destacarse, también, la Ley 29/2009, de 30 de diciembre, por la que se modifica el régimen legal de la competencia desleal y de la publicidad para la mejora de la protección de los consumidores y usuarios. En especial, debe destacarse la consideración como práctica desleal de la realización de propuestas comerciales no deseadas y reiteradas por teléfono, fax, correo electrónico u otros medios de comunicación a distancia, salvo que esté justificado legalmente para hacer cumplir una obligación contractual. Asimismo, el empresario o profesional deberá utilizar en estas comunicaciones

sistemas que permitan al consumidor dejar constancia de su oposición a seguir recibiendo propuestas comerciales de dicho empresario o profesional, para lo cual, en caso de realizarse telefónicamente, las llamadas deberán realizarse desde un número de teléfono identificable.

4. Por último, es conveniente tener en cuenta la normativa derivada de la Directiva (UE) 2016/1148 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 6 de julio de 2016, relativa a las medidas destinadas a garantizar un elevado nivel común de seguridad de las redes y sistemas de información en la Unión. En España, esa Directiva ha sido incorporada al derecho local por medio del Real Decreto-ley 12/2018, de 7 de septiembre, de seguridad de las redes y sistemas de información. Esta normativa es de aplicación a operadores de servicios esenciales y a prestadores de servicios digitales, tal como se definen en esa normativa (entendiéndose por servicios digitales los servicios de almacenamiento de información -*cloud computing*, los buscadores en línea y los mercados en línea -*marketplaces*-). En particular, estos *marketplaces* son una forma cada vez más habitual de desarrollar actividades de comercio electrónico. Dejamos simplemente apuntada esta legislación porque solo aplicará a determinado tipo de servicios, pero será importante que, en esos tres mencionados, se tenga en cuenta esta normativa, que implica la obligación de notificación previa y otras obligaciones en materia de seguridad de la información.

2.2 FACTURACIÓN ELECTRÓNICA

La Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido estipula en su artículo 88.2 que la repercusión del Impuesto deberá

efectuarse mediante factura en las condiciones y con los requisitos que se determinen reglamentariamente. El Real Decreto 1619/2012, de 30 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación deja constancia que la nueva regulación en materia de facturación supone un decidido impulso a la facturación electrónica, dando un mismo trato a la factura en papel y a la factura electrónica. Se establece una nueva definición de factura electrónica, como aquella factura que, cumpliendo los requisitos establecidos en el propio Real Decreto, haya sido expedida y recibida en formato electrónico.

Esta igualdad de trato entre la factura en papel y la electrónica amplía, por tanto, las posibilidades para que el sujeto pasivo pueda expedir facturas por vía electrónica sin necesidad de que la misma quede sujeta al empleo de una tecnología determinada.

En desarrollo de dicho Real Decreto, la Orden EHA/962/2007¹, establece y aclara determinadas obligaciones relacionadas con la facturación telemática. Así, se establece, entre otras cuestiones, que cualquier firma electrónica avanzada, basada en un certificado reconocido y generado mediante un sistema seguro de firma será plenamente válida para garantizar la autenticidad y origen de la factura.

Asimismo, la Orden aclara los requisitos exigibles a las facturas electrónicas recibidas desde el extranjero.

Desde 15 de enero de 2015 está en vigor (por aplicación de la Ley 25/2013, de 27 de diciembre, de impulso de la factura electrónica y creación del registro contable de facturas en el Sector Público) la obligación de emitir facturas en soporte electrónico que afecta a las empresas que operan en determinados sectores (según listado que se incluye en la norma) prestando servicios al público en general considerados "de especial trascendencia económica".

¹ Orden EHA/962/2007, de 10 de abril, por la que se desarrollan determinadas disposiciones sobre facturación telemática y conservación electrónica de facturas, contenidas en el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación.



Esta obligación de expedir factura electrónica aplica sea cual sea el canal de contratación utilizado (presencial o a distancia, electrónico o no), siempre que el cliente acepte recibirlas o lo haya solicitado expresamente. No obstante, las agencias de viaje, los servicios de transporte y las actividades de comercio al por menor sólo están obligadas a emitir factura electrónica cuando la contratación se haya llevado a cabo por medios electrónicos.

En todo caso, el destinatario de la factura es quien tiene la facultad de decidir si acepta o no la expedición y remisión de factura en soporte electrónico; en ausencia de tal aceptación, el empresario debería expedirla y remitírsela en soporte papel, e incluso puede revocar su consentimiento para volver a recibirlas en papel.

2.3 FIRMA ELECTRÓNICA

La Ley 59/2003, de 19 de diciembre, de firma electrónica, persigue promover un uso más generalizado de la firma electrónica como instrumento generador de confianza y seguridad en las comunicaciones telemáticas, contribuyendo al desarrollo del comercio electrónico y de la denominada Administración electrónica.

La “firma electrónica” viene definida por la Ley como el conjunto de datos en forma electrónica, consignados junto a otros o asociados con ellos, que pueden ser utilizados como medio de identificación del firmante. Como especie dentro del concepto de firma electrónica, se reconoce la “firma electrónica avanzada” como aquella que permite identificar al firmante y comprobar la integridad de los datos firmados, por estar vinculada al firmante de manera exclusiva y a los datos a los que se refiere, y por haber sido creada por medios que éste puede mantener bajo su exclusivo control.

Asimismo, la Ley incluye el concepto de “firma electrónica reconocida” definiéndola como aquella firma electrónica avanzada basada en un certificado reconocido y generada mediante un dispositivo seguro de creación de firma.

Además de las personas físicas, de conformidad con la Ley, las personas jurídicas también pueden actuar como firmantes. De esta manera, la Ley pretende difundir la utilización de medios telemáticos en la realización de pedidos o la emisión de facturas, salvaguardándose al mismo tiempo la seguridad jurídica de la entidad titular y de los terceros que se relacionen con ella. No obstante lo anterior, los certificados electrónicos de las personas jurídicas no alterarán la legislación civil y mercantil en lo establecido con relación a la figura del representante orgánico o voluntario.

Por otro lado, la Ley de firma electrónica regula la actividad de los prestadores de servicios de certificación, que expiden los certificados que vinculan unos datos de verificación de firma con un signatario determinado. Asimismo, se establece que la Administración disponga un servicio de difusión de información sobre los prestadores de servicios de certificación que operan en el mercado.

Adicionalmente, para poder prestar sus servicios, las entidades de certificación deberán contratar un seguro de responsabilidad civil por importe de, al menos, 3 millones de euros.

También merece destacarse la regulación que la Ley 59/2003 contiene al respecto del documento nacional de identidad electrónico, que se define como un certificado electrónico reconocido que pretende generalizar el uso de instrumentos seguros de comunicación electrónica con la finalidad de dotar a dicho documento de la misma integridad y autenticidad que la que actualmente rodea las comunicaciones a través de medios físicos.

El 28 de agosto de 2014 fue publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea el Reglamento Europeo de Firma Electrónica, que entró en vigor el 17 de septiembre del mismo año y resulta de aplicación obligatoria desde el día 1/7/2016. Con ello quedó **derogada la Directiva 1999/93/CE**. No ha habido una derogación expresa de la Ley nacional anterior, por lo que ambas normas conviven, siendo de aplicación el Reglamento Europeo en la medida que ambas normas entren en contradicción.

2.4 PROTECCIÓN DE DATOS DE CARÁCTER PERSONAL

Otro aspecto que puede tener implicaciones en la realización de actividades de comercio electrónico es el referido a los posibles tratamientos de datos personales que se pudieran derivar del desarrollo de este tipo de operaciones.

Actualmente, la norma que regula esta materia en España, como en el resto de la Unión Europea, es el Reglamento (UE) 2016/679 de 27 de abril de 2016 relativo a la protección de las personas físicas en lo que respecta al tratamiento de datos personales y a la libre circulación de estos datos y por el que se deroga la Directiva 95/46/CE (Reglamento general de protección de datos), conocido como RGPD.

En el marco del RGPD, que es de aplicación directa en España desde el 25 de mayo de 2018, se ha promulgado en España la Ley Orgánica 3/2018, de Protección de Datos Personales y garantía de derechos digitales (LOPD-gdd), que derogó la anterior Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, de Protección de Datos de Carácter Personal. La LOPD-gdd regula algunos aspectos del tratamiento de los datos de carácter personal de las personas físicas dentro de los márgenes de concreción que el RGPD permite en los Estados Miembros de la UE.

EL RGPD se aplica a los datos de carácter personal, entendidos como cualquier información concerniente a personas físicas, identificadas o identificables, no siendo extensiva, por tanto, su regulación a los datos que hagan referencia a personas jurídicas; sin embargo, a diferencia del anterior sistema, sí es de aplicación a los datos de empresarios individuales y de las personas de contacto en personas jurídicas.

La normativa sobre protección de datos de carácter personal gira en torno a los siguientes principios:

- Es necesario contar con una base legal para el tratamiento de los datos personales.



- El tratamiento de datos especialmente protegidos (aquellos que hagan referencia a la ideología, afiliación sindical, religión, creencias, origen racial, salud y vida sexual) se somete a limitaciones o, en algunos casos, prohibiciones.
- El interesado debe ser informado acerca de una serie de extremos con relación al tratamiento previsto de sus datos de carácter personal.
- Únicamente pueden ser objeto de tratamiento aquellos datos de carácter personal que resulten pertinentes, adecuados y no excesivos con relación a la finalidad que motivó su recogida.
- La comunicación de datos de carácter personal a un tercero requiere contar con una base legal suficiente.
- Cuando la comunicación de datos personales se dirija a un tercero, que en la Ley recibe la denominación de Encargado de Tratamiento, que preste un servicio que implique el acceso a tales datos, no se requiere el consentimiento del interesado, siendo necesario que la relación se regule en un contrato de prestación de servicios que incluya una serie de menciones establecidas por el RGPD.
- Se reconocen a los interesados los derechos de acceso, rectificación, cancelación y oposición al tratamiento de sus datos de carácter personal, así como otros derechos de nuevo cuño tales como el derecho a la portabilidad de los datos o el derecho a la limitación del tratamiento.
- Las sanciones por incumplimiento pueden ir hasta los 20.000.000 € o el 4% de la facturación anual global del grupo del infractor durante el ejercicio financiero anterior.

Otro aspecto destacable es el relativo a las comunicaciones de datos que impliquen un movimiento internacional de los datos de carácter personal, el cual se somete a limitaciones y a la obligación de mantener un nivel de seguridad equivalente al existente dentro de la UE, para lo cual es necesario recurrir a alguno de los medios establecidos en el propio RGPD inclu-

yendo, en algunos casos, la autorización previa del Director de la Agencia Española de Protección de Datos.

En relación con el ámbito sancionador, resulta relevante destacar la facultad del órgano sancionador, en determinados supuestos excepcionales, de no acordar la apertura del procedimiento sancionador y, en su lugar, apercibir al sujeto responsable de la infracción a fin de que, en el plazo establecido por el órgano sancionador, acredite la adopción de las medidas correctoras que en cada caso resulten pertinentes.

El Reglamento General de Protección de Datos basa su estructura normativa en la “responsabilidad proactiva” o *accountability*, que supone la obligación para el responsable del tratamiento de autoevaluar los tratamientos que realiza y los riesgos implícitos a cada uno de ellos, adoptando las medidas de seguridad más adecuadas en cada caso.

2.5 PROPIEDAD INTELECTUAL, INDUSTRIAL Y NOMBRES DE DOMINIO

2.5.1 Propiedad Intelectual

La protección jurídica de la propiedad intelectual tiene una importancia capital en la denominada “sociedad de la información”, en la medida en que los contenidos digitales protegidos por derechos de propiedad intelectual (derechos de autor, marcas, derechos de imagen) constituyen el verdadero valor añadido de la Red.

La [Ley de Propiedad Intelectual](#)² establece en su artículo 10 que son objeto de propiedad intelectual todas las creaciones originales literarias, artísticas o científicas expresadas por cualquier medio o soporte, tangible o intangible, actualmente conocido o que se invente en el futuro. Por ello, todas las creaciones originales son susceptibles de protección en este

ámbito, incluyendo los diseños gráficos de páginas web, la información contenida y los códigos fuente.

Los contenidos de las páginas web tendrán la protección que corresponda a la categoría de cada uno de ellos (gráfica, musical, obra literaria, audiovisual, base de datos, etc.) y, por tanto, el responsable de la página web deberá poseer los correspondientes derechos, bien como titular originario (obra colectiva bajo su dirección o desarrollada por empleados), bien como cesionario.

En la protección de la propiedad intelectual, el titular puede acudir tanto a medios civiles como penales. La Ley de Propiedad Intelectual reconoce al titular de los derechos de explotación la posibilidad de instar el cese de la actividad ilícita (v. gr., el cierre de una página donde se difunda ilícitamente una obra protegida) y de exigir una indemnización. La protección penal de la propiedad intelectual en internet se basa en el artículo 270 del [Código Penal](#), que castiga con pena de prisión o multa los delitos referidos a la propiedad intelectual.

La [Directiva 2001/29/CE](#) sobre la armonización de los derechos de autor en la sociedad de la información, fue transpuesta al Derecho español mediante la Ley 23/2006, que modificó la Ley de Propiedad Intelectual para armonizar con el resto de Estados Miembros de la Unión Europea los derechos patrimoniales de reproducción, distribución y comunicación pública, y las nuevas formas de puesta a disposición interactiva, adaptando el régimen de estos derechos a las nuevas formas de explotación existentes en la Sociedad de la Información. Desde fechas muy recientes, España se ha situado, además, a la vanguardia de los países europeos que han reforzado la protección de los derechos de propiedad intelectual en Internet. La Ley 21/2014, de 4 de noviembre amplía los poderes del órgano administrativo en el seno del Ministerio de Cultura y Deportes (la Sección Segunda de la Comisión de Propiedad Intelectual) y refuerza el procedimiento sumario de naturaleza

² 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.



Guía de Negocios en España 2020

mixta, administrativa y judicial, mediante el que se busca agilizar la represión de conductas vulneradoras de la propiedad intelectual en Internet y conseguir la retirada de contenidos ilícitos o, en casos flagrantes, el cierre de las páginas web vulneradoras y webs de enlaces. La reforma no persigue, sin embargo, a los particulares que intercambien archivos a través de redes *peer to peer*”.

Por último, cabe destacar la supresión, desde el 1 de enero de 2012 y consolidado con la Ley 21/2014, del régimen de compensación equitativa por copia privada que había venido existiendo en España (y que exigía la colaboración de fabricantes, distribuidores y minoristas de aparatos y soportes “idóneos para la reproducción” de obras protegidas por propiedad intelectual), y su sustitución por una nueva compensación económica que será retribuida directamente por el Estado.

2.5.2 Propiedad Industrial

En la realización de actividades de comercio electrónico se deberán considerar igualmente los aspectos relativos a la propiedad industrial. El artículo 4.4.c de la [Ley 24/2015, de Patentes](#), en vigor desde el 1 de abril de 2017, determina que los planes, reglas y métodos para el ejercicio de la actividad económica, así como los programas de ordenador, no son patentables.

2.5.3 Nombres de dominio

Otra cuestión fundamental a tener en cuenta es el registro y uso de nombres de dominio. A este respecto, se debe considerar la Orden ITC/1542/2005, por la que se aprobó el Plan Nacional de nombres de dominio de internet bajo el código de país correspondiente a España (“.es”). La función de asignación de nombres de dominio bajo el código “.es” es desempeñada por la entidad pública empresarial Red.es.

La [Orden ITC/1542/2005](#), siguiendo la tendencia internacional, simplificaba el sistema de asignación de nombres de dominio bajo “.es”, que pueden solicitarse directamente a la autoridad concedente o a través de un agente.

Así, los nombres de dominio de segundo nivel bajo el “.es” se asignan atendiendo a un criterio de prioridad temporal en la solicitud. Podrán solicitar esta asignación las personas físicas o jurídicas y las entidades sin personalidad que tengan intereses o mantengan vínculos con España. No obstante, no se asignarán aquellos que coincidan con algún dominio de primer nivel o que coincidan con nombres generalmente conocidos de términos de internet.

Adicionalmente se establece que en el tercer nivel podrán asignarse los nombres de dominio bajo los indicativos “.com.es”, “.nom.es”, “.org.es”, “.gob.es” y “.edu.es”. Las personas o entidades que pueden solicitar los nombres de dominio varían en función de los indicativos. Así, por ejemplo, sólo las Administraciones Públicas españolas y las entidades de Derecho Público pueden solicitar nombres de dominio bajo el indicativo “.gov.es”.

Asimismo, el vigente Plan Nacional establece que el derecho a utilizar un nombre de dominio bajo el código “.es” es transferible siempre que el adquirente cumpla los requisitos para ser titular del nombre de dominio y que dicha cesión se comunique a la autoridad de asignación. Además, la Orden ITC/1542/2005 implanta un organismo extrajudicial de mediación y arbitraje para la resolución de conflictos en la asignación de los nombres de dominio “.es”.

2.6 LSSI, LEY 34/2002 DE SERVICIOS DE LA SOCIEDAD DE LA INFORMACIÓN Y COMERCIO ELECTRÓNICO

La Ley 34/2002, de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico (LSSI), define como servicio de la sociedad de la información todo servicio prestado a título oneroso, a distancia, por vía electrónica y a petición individual del destinatario, comprendiendo también los no remunerados por los destinatarios, en la medida que constituyan una actividad económica para el prestador. En particular, son servicios de la sociedad de la información:

- La contratación de bienes y servicios por vía electrónica.
- La organización y gestión de subastas por medios electrónicos o de mercados y centros comerciales virtuales.
- La gestión de compras en la red por grupos de personas.
- El envío de comunicaciones comerciales.
- El suministro de información por vía telemática.
- El video bajo demanda, como servicio que el usuario puede seleccionar a través de la red y, en general, la distribución de contenidos previa petición individual.

La LSSI se aplica a los prestadores de servicios de la sociedad de la información establecidos en España. A este respecto, se entenderá que el prestador está establecido en España cuando su residencia o domicilio social se encuentre en territorio español, siempre que coincida con el lugar donde esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de sus negocios. En caso contrario, se atenderá al lugar en que se realice dicha gestión o dirección.

Igualmente, la LSSI será de aplicación a los servicios de prestadores residentes o domiciliados en otro Estado cuando sean ofrecidos a través de un establecimiento permanente situado en España.

En consecuencia, la utilización de medios tecnológicos situados en España, para la prestación o acceso al servicio, no servirá para determinar, por sí sola, el establecimiento en España del prestador.

No obstante lo anterior, las exigencias recogidas en la LSSI serán de aplicación a prestadores de servicios establecidos en otro Estado de Unión Europea o del Espacio Económico Europeo, cuando el destinatario de los servicios radique en España y los servicios afecten a:

- Derechos de propiedad intelectual o industrial.



- Emisión de publicidad por instituciones de inversión colectiva.
- Actividades de seguro directo.
- Obligaciones nacidas de contratos con consumidores.
- Licitud de comunicaciones comerciales por correo electrónico no solicitadas.

La LSSI establece el estatuto jurídico básico de los prestadores de servicios de la sociedad de la información y las actividades relacionadas con el comercio electrónico, que incluye:

- El establecimiento del principio de libre prestación de servicios y de ausencia de sujeción a autorización previa para la prestación de servicios de la sociedad de la información, salvo en determinados supuestos. La aplicación del principio de libre prestación de servicios de la sociedad de la información a prestadores establecidos en Estados no miembros del Espacio Económico Europeo se atenderá a los acuerdos internacionales que resulten de aplicación.
- La imposición de las siguientes obligaciones a los prestadores de servicios de la sociedad de la información:
 - Disponer de medios que permitan a los destinatarios de los servicios y a los órganos competentes, acceder, de forma fácil, directa y gratuita, a información identificativa del prestador (denominación social, domicilio, datos registrales, número de identificación fiscal...), sobre el precio del producto (indicando si incluye los impuestos aplicables y gastos de envío) así como acerca de los códigos de conducta a los que se haya adherido.
 - Cuando se trate de prestadores de servicios de intermediación, colaborar con los órganos competentes en la interrupción de la prestación de servicios de la sociedad de la información o en la retirada de contenidos.

Téngase en cuenta que en función de la prestación de servicios que lleven a cabo los prestadores de servi-

cios de intermediación (acceso a Internet, servicios de correo electrónico) estarán obligados a proporcionar determinada información como, por ejemplo, sobre medidas de seguridad implantadas, filtros de acceso a determinados colectivos o responsabilidades de los usuarios.

- La determinación de un régimen específico de responsabilidades para prestadores de servicios de la sociedad de la información, sin perjuicio de lo establecido en la legislación civil, penal y administrativa.
- El establecimiento de un régimen específico para el envío de comunicaciones comerciales por vía electrónica, sin perjuicio de la normativa vigente en materia comercial, de publicidad y de protección de datos de carácter personal. Así, se exige que las comunicaciones comerciales por vía electrónica sean claramente identificables, indicando la persona física o jurídica en nombre de la cual se realizan y expresando claramente las condiciones de acceso y participación, cuando se trate de descuentos, premios, regalos, concursos o juegos promocionales.

Por otro lado, se prohíbe el envío de comunicaciones publicitarias o promocionales por correo electrónico u otro medio de comunicación equivalente si previamente no hubieran sido solicitadas o expresamente autorizadas por sus destinatarios. Tal autorización expresa del destinatario no será necesaria cuando exista una relación contractual previa, siempre que el prestador hubiera obtenido de forma lícita los datos de contacto del destinatario y que las comunicaciones comerciales hagan referencia a productos o servicios de la propia empresa del prestador y que sean similares a los que inicialmente fueron objeto de contratación por el destinatario. En todo caso, el prestador deberá ofrecer al destinatario la posibilidad de oponerse al tratamiento de sus datos con fines promocionales mediante un procedimiento sencillo y gratuito, tanto en el momento de recogida de los datos como en cada una de las comunicaciones comerciales que le dirija. Cuando las comunicaciones hubieran sido remitidas por correo electrónico, dicho

medio deberá consistir necesariamente en la inclusión de una dirección electrónica válida donde pueda ejercitarse este derecho, quedando prohibido el envío de comunicaciones que no incluyan dicha dirección.

- Los prestadores de servicios podrán utilizar dispositivos de almacenamiento y recuperación de datos en equipos terminales de los destinatarios (las comúnmente denominadas *cookies*), a condición de que los mismos hayan dado su consentimiento después de que se les haya facilitado información clara y completa sobre su utilización.

Cuando sea técnicamente posible y eficaz, el consentimiento del destinatario para aceptar el tratamiento de los datos podrá facilitarse mediante el uso de los parámetros adecuados del navegador o de otras aplicaciones, siempre que aquél deba proceder a su configuración durante su instalación o actualización mediante una acción expresa a tal efecto.

Lo anterior no impedirá el posible almacenamiento o acceso de índole técnica al solo fin de efectuar la transmisión de una comunicación por una red de comunicaciones electrónicas o, en la medida que resulte estrictamente necesario, para la prestación de un servicio de la sociedad de la información expresamente solicitado por el destinatario.

La Agencia Española de Protección de Datos es el órgano competente para sancionar los prestadores de servicios de la sociedad de la información por el uso de las *cookies* sin el correspondiente consentimiento informado de los usuarios de un servicio de la sociedad de la información, pudiendo llegar dicha sanción al importe de 30.000 €.

- La regulación de la contratación por vía electrónica, reconociendo efectos a los contratos celebrados por dicha vía cuando concurren el consentimiento y demás requisitos necesarios para su validez, sin que sea necesario el previo acuerdo de las partes sobre la utilización de medios electrónicos. Asimismo, se establecen determinadas provisiones para la contratación por vía electrónica:



Guía de Negocios en España 2020




- Se considerará satisfecho el requisito por el que un documento deba constar por escrito, cuando se contenga en soporte electrónico.
- Se establece la admisión en juicio de documentos en soporte electrónico como prueba documental.
- La determinación de la ley aplicable a los contratos electrónicos se regirá por las normas de Derecho internacional privado.
- Se establecen una serie de obligaciones previas al inicio del procedimiento de contratación, que afectan a la información que se debe proporcionar sobre los trámites de la celebración del contrato, a la validez de las ofertas o propuestas de contratación y a la disponibilidad, en su caso, de las condiciones generales de contratación.
- El oferente se encuentra obligado a confirmar la recepción de la aceptación por medio de un acuse de recibo por correo electrónico en las veinticuatro horas siguientes a la recepción de la aceptación o por medio equivalente al utilizado en el procedimiento de contratación, que permita al destinatario archivar dicha confirmación.
- Los contratos celebrados por vía electrónica en los que intervenga un consumidor, se presumirán celebrados en el lugar en que éste tenga su residencia habitual. Cuando estos contratos se celebren entre empresarios o profesionales, se presumirán celebrados, en defecto de pacto, en el lugar en que esté establecido el prestador de servicios.

Cuando se trate de contratación con consumidores deberá tomarse en consideración el Texto Refundido de la Ley de Consumidores y Usuarios al que nos hemos referido con anterioridad, en particular en lo referente a la contratación a distancia.
- El reconocimiento de una acción de cesación contra las conductas contrarias a la LSSI que lesionen intereses colectivos o difusos de los consumidores y la potenciación de la solución extrajudicial de conflictos.
- El establecimiento de infracciones leves, graves o muy graves por incumplimiento de las obligaciones impuestas en la LSSI, a las que corresponden sanciones de hasta 600.000 €.



7

Marco jurídico e implicaciones fiscales del comercio electrónico en España

1. Introducción 
2. Principios configuradores de la regulación 
3. Implicaciones fiscales en España del comercio electrónico 

3. Implicaciones fiscales en España del comercio electrónico

3.1. PROBLEMÁTICA, PRINCIPIOS GENERALES E INICIATIVAS ADOPTADAS EN MATERIA TRIBUTARIA

Salvo por lo que se refiere a los compromisos adquiridos por España en el seno de la Unión Europea ("UE") en materia de IVA, hoy por hoy, no existe en España ningún régimen fiscal específico en vigor para el comercio de bienes y servicios realizado a través de Internet, por lo que son de aplicación los mismos impuestos y las mismas reglas que se aplican a otras formas de comercio. Este criterio concuerda con los principios enunciados por la Agencia Tributaria española en el Informe de la Comisión para el estudio del impacto del comercio electrónico en la fiscalidad española, elaborado por la Secretaría de Estado de Hacienda.

A continuación, se enumeran las normas fundamentales en materia de IVA emanados de la Comunidad Europea:

- La Directiva 2006/112/CEE, del Consejo, de 28 de noviembre, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. La Directiva 2008/8, de 12 de febrero, modificó la Directiva del Impuesto en relación con el lugar de realización de las prestaciones de servicios, en particular, introdujo reglas aplicables a los servicios de telecomunicación, radiodifusión y televisión y electrónicos con efectos 1 de enero de 2015. Por su parte, la Directiva 2017/2455, de 5 de diciembre, modificó también determinadas cuestiones referidas al comercio online de bienes y servicios. Parte de estas modificaciones entraron en vigor el pasado 1 de enero de 2019 (en el caso de las que afectan al comercio de servicios), por lo que ya se introdujeron los cambios oportunos en la normativa interna. No obstante otras medidas no entrarán en vigor hasta el 1 de enero de 2021 (en el caso de aquellas referidas principalmente a las ventas a

distancia de bienes) y quedan pendientes de transposición a la normativa española.

Asimismo, la Directiva 2019/1995, de 21 de noviembre de 2019, ha introducido modificaciones que también entrarán en vigor el 1 de enero de 2021, en relación con el tratamiento de ventas a distancias de bienes y a ciertas entregas nacionales de bienes.

- El Reglamento de Ejecución 282/2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112 relativas al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido. El referido Reglamento ha sido modificado por el Reglamento de Ejecución 1042/2013, de 7 de octubre, en lo relativo al lugar de realización de prestaciones de servicios. Asimismo, el Reglamento de Ejecución 282/2011 fue modificado por el Reglamento de Ejecución 2017/2459, de 5 de diciembre con objeto de introducir determinadas simplificaciones referidas al comercio online de servicios para pequeñas y medianas empresas. Estos cambios entraron en vigor el pasado 1 de enero de 2019.

Este Reglamento ha sido asimismo modificado por el Reglamento de Ejecución 2019/2026, de 21 de noviembre de 2019, introduciendo cambios que entrarán en vigor el 1 de enero de 2021, en relación con las entregas de bienes o prestaciones de servicios facilitadas por interfaces electrónicas y a los regímenes especiales aplicables a los sujetos pasivos que presten servicios a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos o que realicen ventas a distancia de bienes o determinadas entregas nacionales de bienes.

- Reglamento (UE) nº 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el



Guía de Negocios en España 2020

valor añadido, que refundió el Reglamento del Consejo de 7 de octubre de 2003 (1798/2003), relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento CEE nº 218/92, relativo a la cooperación administrativa en materia de imposición indirecta (IVA), en cuanto a medidas adicionales relativas al comercio electrónico. Por su parte, este Reglamento ha sido modificado por el Reglamento (UE) 2017/2454, para introducir determinadas modificaciones referidas a la transmisión de información y a la transferencia de dinero entre los Estados miembros como consecuencia de las novedades introducidas para el comercio online, con efectos desde el 1 de enero de 2021.

- El Reglamento 967/2012 del Consejo, de 9 de octubre de 2012, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución 282/2011 en lo que atañe a los regímenes especiales de los sujetos pasivos no establecidos que presten servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión, o por vía electrónica a personas que no tengan la condición de sujetos pasivos. Entre otras cuestiones este Reglamento regula la existencia a partir del 1 de enero de 2015 de una ventanilla única para los proveedores de servicios electrónicos, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión de la UE que permitirá a las empresas declarar y pagar el IVA en el Estado miembro donde estén establecidos en vez de hacerlo en el país del cliente.

El contenido de estas directivas y su transposición al ordenamiento español se analiza en el [apartado dedicado a la imposición indirecta del comercio electrónico](#).

Actualmente, los países miembros de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y del G20 están realizando una tarea de desarrollo e implementación de estándares internacionales en materia tributaria. Este trabajo tiene origen en las 15 medidas del Plan de Acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios (Plan de Acción BEPS) publicadas en 2013. La Acción 1 del mencionado proyecto (*Abordar los retos de la economía digital para*

la imposición, OCDE, 2015) se dirige a los actuales desafíos fiscales de la economía digital. En 2019, la OCDE, a través del llamado "Inclusive Framework on BEPS" reunido los días 28 y 29 de mayo de ese año, ha lanzado un nuevo documento con un programa de trabajo para alcanzar una solución de consenso en 2020 sobre los retos de la fiscalidad de la economía digital. Este documento contiene un Pilar I, centrado en la reforma de los principios de la fiscalidad internacional, y un Pilar II, dirigido a los retos pendientes de BEPS y que supuso la propuesta de dos posibles medidas, *An income inclusion rule* y un denominado *Tax on base eroding payments*, dirigidas ambas a permitir a unos Estados gravar ciertas rentas cuando el Estado con derecho inicialmente a hacerlo no hubiera ejercitado su soberanía fiscal de manera considerada suficiente. El nuevo documento asume los dos pilares y ofrece un abanico de opciones para analizar. En octubre de 2019, la OCDE publicó para consulta pública el documento *Secretarial Proposal for a Unified Approach under Pillar One*, con el fin de garantizar que las empresas multinacionales, incluidas las empresas digitales, paguen impuestos allí donde desarrollen actividades importantes para los consumidores y generen sus ganancias. Dicho sistema no se basaría en la presencia física (que carece de importancia en estos negocios), sino en la determinación del país de realización de las ventas, aunque preservando una

parte de la recaudación para los países desde los que dichos negocios desarrollan las actividades orientadas a la creación de valor.

La UE también se ha preocupado por la creciente economía digital de nuestros días. En este sentido, desde hace tiempo ha impulsado la Estrategia Europea *eEurope002* (ahora *eEurope2020*) en las que se fomenta el comercio electrónico. Asimismo, ha creado un grupo de expertos en materia tributaria de la economía digital cuyo primer informe tuvo lugar en mayo de 2015, titulado *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy*. En este informe se hace referencia, entre otros, al Plan de Acción BEPS así como, en materia tributaria, al Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

3.2. IMPOSICIÓN DIRECTA

A pesar de no haber diferencias, a día de hoy, en el tratamiento fiscal de las rentas obtenidas por medios electrónicos, en el siguiente cuadro se recogen las principales cuestiones que pueden ser objeto de controversia en materia de comercio electrónico:

PRINCIPALES CONTROVERSIAS EN MATERIA DE IMPOSICIÓN DIRECTA

a) Problemática del establecimiento permanente.

b) Calificación jurídica de las rentas generadas por la comercialización de bienes y servicios en la Red.

c) Determinación de la renta gravable y problemática sobre los precios de transferencia.

d) Aplicación del criterio de sede de dirección efectiva a efectos de determinar la residencia fiscal de los contribuyentes que realicen actividades de comercio electrónico.



Seguidamente se exponen las consideraciones más relevantes y los progresos alcanzados en el análisis de dichas cuestiones:

3.2.1 Problemática del establecimiento permanente

La cuestión que se plantea es si los elementos paradigmáticos del comercio electrónico como un servidor, una página web, etc, pueden considerarse un establecimiento permanente (EP) en el país donde esté situada una sociedad que venda una mercancía o preste un servicio a través de Internet.

En los comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE de noviembre de 2017 se mantienen los comentarios sobre el artículo 5 (relativo al concepto de establecimiento permanente) previstos para dar cabida a los elementos configuradores de las nuevas formas de comercio que se fijaron en los comentarios publicados en 2003. Teniendo en consideración las previsiones recogidas en estos comentarios en el siguiente cuadro se recogen los supuestos en los que, en términos generales, se puede entender que hay un EP y en los que no:

PUUEDE CONSTITUIR EP	NO PUEDE CONSTITUIR EP
Servidor	<i>Software.</i>
	Página web.
	<i>ISP (Internet Service Provider).</i>
	<i>Hosting.</i>

Seguidamente, se recogen los motivos que justifican la calificación de EP en cada uno de dichos supuestos:

- Un ordenador o servidor, puede constituir un EP, mientras que el *software* usado por ese ordenador, no lo puede constituir. La distinción es importante porque la entidad que opera el servidor en el cual se almacena la página web normalmente es diferente de la entidad que realiza el negocio a través de internet (contratos de *hosting*).

Para calificar un servidor como EP habrá que tener en cuenta las siguientes cuestiones:

- Un servidor constituirá lugar fijo de negocios sólo si es fijo y está situado en un determinado lugar durante un tiempo suficiente. Lo relevante es si se cambia de sitio y no si tiene posibilidad de moverse. El servidor usado en el comercio electrónico puede ser un establecimiento permanente con independencia de que exista o no personal operando con ese servidor, en el entendimiento de que dicho personal no es necesario para la realización de las operaciones asignadas al servidor.
- Resulta especialmente relevante para determinar si el servidor que una determinada empresa tiene instalado en un país constituye o no un EP, analizar si a través del mismo realiza actividades empresariales propias de su objeto social o por el contrario, sólo realiza actividades de carácter preparatorio o auxiliar (como por ejemplo, actividades publicitarias, de

estudio de mercados, obtención de información, interconexión entre proveedores y clientes y realización de copias de seguridad).

- La página web no constituye por sí misma una propiedad tangible, por lo que no puede entenderse como un "lugar de negocio", entendiéndose por tal unas instalaciones, equipos o maquinaria susceptibles de constituir un establecimiento permanente. Con carácter general, los *ISPs* no constituyen establecimientos permanentes de las empresas que llevan a cabo el negocio electrónico mediante páginas web, porque los *ISPs* no serán generalmente agentes dependientes de tales empresas no residentes.

3.2.2 Calificación jurídica de las rentas

La segunda de las cuestiones relevantes es la calificación de las rentas y, en particular, la posible consideración de que determinados bienes entregados *on-line* puedan, por el mero hecho de quedar protegidos por normas de propiedad intelectual o industrial (e.g. música, libros y, particularmente, *software*) ser calificados como generadores de cánones y, en consecuencia, sometidos a tributación en el país fuente de los mismos.

Los Comentarios del Modelo de Convenio de la OCDE califican como beneficio empresarial (y no como canon) la práctica totalidad de los pagos realizados por bienes intangibles entregados por medios electrónicos, al entender que el objeto de dichas transacciones lo constituyen copias de imágenes, sonidos o textos, no el derecho para su explotación comercial.

En un primer momento España introdujo una observación al Modelo de Convenio de 2003 manteniendo una postura matizada en relación con la adquisición de derechos sobre programas informáticos al considerar que el pago de estos derechos puede constituir un canon. En concreto, España consideraba que los pagos relacionados con los programas informáticos son cánones cuando no se transfiera la plena propiedad de éstos, tanto si los pagos se efectúan en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre un *software* para su explotación comercial, como si los mismos corresponden



a un *software* adquirido para uso empresarial o profesional cuando en este último caso se trate de un *software* que no sea absolutamente estándar sino adaptado de algún modo a las necesidades del cliente.

No obstante, los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE publicados en julio de 2008, determinaron de manera novedosa que los pagos realizados en virtud de contratos entre el propietario del derecho de autor sobre las aplicaciones informáticas (*software*) y un distribuidor intermediario no constituyen canon si los derechos adquiridos por el distribuidor se limitan a los necesarios para distribuir las copias por el intermediario comercial. Así, en la medida en que se considera que los distribuidores sólo pagan por la adquisición de copias de aplicaciones y no por explotar cualquier derecho sobre éstas (sin incluir el derecho a reproducir), los pagos por este tipo de contratos se califican como beneficio empresarial. Los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE publicados en diciembre de 2017 mantienen dicha postura.

A la vista del cambio introducido en los Comentarios al Modelo, España introdujo una matización en las observaciones publicada en julio de 2008 (que se mantiene en los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE publicados en diciembre de 2017), señalando que los pagos en contraprestación de la utilización de un derecho de autor sobre una aplicación (*software*) para su explotación comercial constituyen canon, excepto los pagos efectuados por el derecho de distribución de copias de aplicaciones (*software*) estándar, sin derecho de adaptación ni de reproducción.

Por tanto, y tal y como se reconoce por la Dirección General de Tributos en su Consulta Vinculante de 10 de noviembre de 2008 y otras posteriores, España considera que los pagos efectuados por el derecho a la distribución de las copias de un *software* estándar son un beneficio empresarial, sin perjuicio de que siga calificando como cánones los pagos realizados por ese derecho a la distribución si se refieren a un *software* adaptado. En cualquier caso, y tal y como se aclara en la Consulta Vinculante de 23 de noviembre de 2010, la transmisión junto con el derecho de distribución de otros derechos distintos, como la

licencia para adaptar el *software* que se distribuye, implicará la calificación como cánones de los pagos realizados.

Por otro lado, debe señalarse que el artículo 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, aprobado por el Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo, califica como canon, entre otros, las cantidades pagadas por el uso, o la concesión de uso de derechos sobre programas informáticos.

Asimismo, en algunos convenios para evitar la doble imposición suscritos por España, se califica expresamente como canon las rentas derivadas de la cesión de uso de *software*. En relación con esta cuestión procede destacar la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de marzo de 2010 que calificó la cesión de un *software* como la cesión de los derechos de explotación sobre una obra literaria, sin embargo, tal calificación estaba referida a un momento anterior a la entrada en vigor de la normativa española que contiene la enumeración específica de los conceptos que tienen la consideración de cánones. No obstante, la Audiencia Nacional en Sentencia de 22 de marzo de 2012 ha entendido que tal calificación no es posible después de la entrada en vigor de dicha norma. El Tribunal Supremo en Sentencia de 19 marzo 2013 ha confirmado que resulta improcedente la calificación como obras literarias después de la modificación normativa.

3.2.3 Determinación de la renta gravable y problemática sobre los precios de transferencia

La profusa utilización de redes intranet entre las distintas sociedades de grupos multinacionales y la movilidad extrema de las operaciones realizadas por redes informáticas provocan dificultades de una gran complejidad a la hora de aplicar la doctrina tradicional de valoración a mercado de las operaciones intra-grupo. A ello contribuye el incremento de operaciones entre compañías del grupo y las descargas de contenidos informáticos o de servicios gratuitas.

Por todo lo anterior, las autoridades fiscales de los distintos países de la OCDE (entre ellos España) abogan por el desarrollo de

sistemas de acuerdos previos de valoración de carácter bilateral o multilateral aplicando al comercio electrónico las Directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia. Cabe destacar en este sentido, la creación del Foro de la UE sobre precios de transferencia en el que, entre otras cuestiones, se están proponiendo medidas no legislativas que permitan una aplicación homogénea de dichas Directrices en el ámbito de la UE.

En materia *BEPS*, las Acciones 8 al 10 del Plan de Acción *BEPS* tienen por objeto último asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor. La implementación de las medidas del Plan de Acción *BEPS* han sido trasladadas a las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, publicadas en julio de 2017.

3.2.4 Aplicación del criterio de sede de dirección efectiva

Las peculiaridades del comercio electrónico (entre otras, la fácil deslocalización, el relativo anonimato y la movilidad de los sujetos intervinientes), hacen que las reglas tradicionales de tributación por la renta mundial basadas en criterios de residencia, domicilio o sede de dirección efectiva, resulten de difícil aplicación a los sujetos pasivos que realicen actividades de comercio electrónico.

En efecto, los parámetros establecidos en los convenios de doble imposición para distribuir la potestad tributaria de los estados en caso de conflicto (basados en su mayoría en el principio de "sede de dirección efectiva") quedan superados en el entorno del comercio electrónico, en la medida en que es posible que los distintos órganos de administración de una empresa se encuentren en distintas jurisdicciones y tengan una total movilidad a lo largo de un mismo ejercicio, por lo que resulta muy difícil determinar cuál es la sede de dirección efectiva, lo cual es susceptible de llevar a situaciones de doble imposición o de no imposición.

En el ámbito de la UE, en 2018 se han desarrollado dos propuestas de Directivas y una Recomendación dirigidas a



establecer un marco común de tributación de las empresas de servicios digitales en la UE. Dichas iniciativas legislativas ha quedado suspendidas a la espera de consensuar un acuerdo en la OCDE sobre la tributación de los servicios digitales.

En España, el Boletín Oficial de las Cortes Generales de 28 de febrero de 2020 recoge el inicio de la tramitación del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales (“IDSD”).

En la exposición de motivos se recuerda que la creación de este tributo por España tiene carácter transitorio, en tanto finalizan los trabajos en el seno de la OCDE para adaptar el sistema tributario internacional a la digitalización de la economía mediante de gravamen a los países o territorios de mercado cuando se participe en la actividad económica, sin necesidad de presencia física, creando un nuevo nexo al efecto”; en clara referencia a los pilares 1 y 2 de la OCDE.

El IDSD grava a las empresas cuya cifra neta de negocios global en el año natural anterior sea superior a 750 millones de euros y que obtengan ingresos en España (también en el año natural anterior) por un importe mínimo de 3 millones de euros procedentes de la prestación de servicios de publicidad en línea, de servicios de intermediación en línea o de la venta de datos generados a partir de información proporcionada por el usuario en interfaces digitales. El tipo de gravamen es del 3%, excluyéndose del impuesto las ventas de bienes o servicios entre los usuarios en el marco de un servicio de intermediación en línea y las ventas de bienes o servicios contratados en línea a través de la web del proveedor de esos bienes o servicios en la que el proveedor no actúe como intermediario. El impuesto se liquidará trimestralmente. En 2020 se retrasa la primera liquidación hasta el 20 de diciembre. En esa liquidación, previsiblemente (y en función de cómo vaya la tramitación parlamentaria), se declararán el segundo y el tercer trimestre de 2020. En la disposición transitoria única se establece que durante el período comprendido entre la entrada en vigor de la Ley y el 31 de diciembre siguiente, la determinación de si se supera el umbral de 3 millones de euros de ingresos en España se deberá realizar teniendo en cuenta los ingresos

existentes desde la entrada en vigor de la Ley hasta la finalización del plazo de liquidación, elevados al año.

3.3. IMPOSICIÓN INDIRECTA

Es en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA) donde se han adoptado las medidas legislativas coordinadas de mayor relevancia.

Las implicaciones en materia de imposición indirecta del comercio electrónico se concentran, fundamentalmente, en el ámbito del comercio *on-line*, término que se refiere al suministro de productos en formato digitalizado a través de la propia red (libros, programas de ordenador, fotografías, películas, música, etc.), que, en tiempo real, se descargan en el ordenador del usuario, tras haber conectado con la página web del proveedor y pagado el producto (por contraposición a los suministros *off-line* de entrega de los productos vendidos a través de la red usando medios de transporte convencionales). En el comercio *off-line* en la medida en que sigue existiendo entrega física resultan aplicables las modalidades tradicionales del impuesto.

Las principales cuestiones que se plantean en el ámbito de este impuesto en relación con el comercio electrónico (esencialmente en el ámbito del comercio *on-line*) son fundamentalmente las siguientes:

- La calificación del hecho imponible como entrega de bienes o como prestación de servicios y la aplicación de las consiguientes reglas de localización del hecho imponible.
- La determinación de los tipos de IVA aplicables a las distintas modalidades de comercio electrónico.
- La adaptación de las obligaciones formales y de gestión de este impuesto a la realidad del comercio electrónico y en particular, las obligaciones de facturación.
- Adicionalmente, son trasladables al ámbito de la imposición indirecta los problemas ya planteados en sede de imposición directa respecto a la determinación de la existencia de

un establecimiento permanente y de la sede de dirección efectiva. El Reglamento 282/2011 ha venido a concretar estos conceptos definiéndolos del siguiente modo:

- Sede de la actividad económica: Lugar en el que se ejercen las funciones de administración central de la empresa. Lo que debe entenderse como el lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales de gestión, el domicilio social o el lugar de reunión de la dirección. El precepto aclara que, si atendiendo a los criterios anteriores, no se pudiera concretar la sede el criterio que prevalece es el del lugar en el que se tomen las decisiones fundamentales de gestión. Asimismo, se aclara que una dirección postal no puede considerarse una sede de actividad económica.
- Establecimiento permanente: cualquier establecimiento distinto de la sede de actividad, con un grado de permanencia y estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que permiten recibir y utilizar servicios prestados para las necesidades propias de dicho establecimiento.

A continuación, se realiza una breve exposición en relación con cada una de estas cuestiones:

3.3.1 Calificación del hecho imponible como entregas de bienes o como prestaciones de servicios a efectos de la localización del hecho imponible

La Directiva 2002/38/CE partía de la consideración de que las transacciones realizadas por medios electrónicos tienen la consideración de prestaciones de servicios:

- Hay que entender que los servicios se prestan por vía electrónica cuando su transmisión sea enviada inicialmente y recibida en destino por medio de equipos de procesamiento electrónicos. 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 los servicios prestados tengan la consideración de servicios prestados por vía electrónica.



En relación con el concepto de servicio prestado por vía electrónica el artículo 7 del Reglamento 282/2011 vino a delimitar este concepto incluyendo un listado de servicios que deben reputarse prestados por vía y otros que quedarían excluidos. En este sentido el artículo 7 fijó que son servicios prestados por vía electrónica aquellos *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.*

El Reglamento de ejecución 1042/2013, al que nos referiremos posteriormente porque regula las novedades aplicables desde el 1 de enero de 2015, ha actualizado el listado de servicios prestados por vía electrónica conforme se detalla en el cuadro siguiente:

SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA	SERVICIOS NO PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA
<p>a. El suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.</p> <p>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.).</p> <p>f. Los servicios enumerados en el anexo I.</p>	<p>a. Los servicios de radiodifusión y televisión.</p> <p>b. Los servicios de telecomunicaciones.</p> <p>c. Las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica.</p> <p>d. Los <i>CD-ROM</i>, disquetes o soportes tangibles similares.</p> <p>e. El material impreso, como libros, boletines, periódicos o revistas.</p> <p>f. Los <i>CD</i> y casetes de audio.</p> <p>g. Las cintas de vídeo y <i>DVD</i>.</p> <p>h. Los juegos en <i>CD-ROM</i>.</p> <p>i. Los servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico.</p> <p>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.</p> <p>k. Los servicios de reparación física no conectados de equipos informáticos.</p> <p>l. Los servicios de almacenamiento de datos fuera de línea.</p> <p>m. Los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión.</p> <p>n. Los servicios de ayuda telefónica.</p> <p>o. Los servicios de enseñanza prestados exclusivamente por correspondencia, por ejemplo, por correo postal.</p> <p>p. Los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa, independientemente de cómo se hagan las pujas.</p> <p>q. Las entradas a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares reservadas en línea.</p> <p>r. El alojamiento, el alquiler de coches, los servicios de restaurante, el transporte de pasajeros o servicios similares reservados en línea.</p>

• Hasta 1 de enero de 2015, los servicios se entendían prestados en el territorio de aplicación del impuesto en los siguientes casos:

- El destinatario sea un empresario o profesional y radique su sede en España.
- Cuando el prestador esté establecido en España y el destinatario sea un no empresario con residencia en la Comunidad o domicilio indeterminable.
- Cuando los servicios sean prestados desde fuera de la Comunidad y el destinatario no sea empresario y esté domiciliado en España.
- Adicionalmente, los citados servicios se entenderán prestados en España cuando tengan por destinatario a un empresario o profesional, se consuman efectivamente en dicho territorio y no se hubiesen entendido prestados, conforme a las reglas antes mencionadas en la Comunidad, Canarias, Ceuta y Melilla.
- La Directiva 2006/112/CE dispone que a partir del 1 de enero de 2015 los servicios prestados por vía electrónica se gravan en el Estado miembro en el que el destinatario esté establecido independientemente de donde esté establecido el sujeto pasivo que preste esos servicios. Por lo que a partir de dicha fecha cuando el destinatario, incluidos los que no sean empresarios, esté establecido en España se entenderá prestado en el territorio de aplicación del Impuesto.

En este sentido, la localización de los servicios prestados por vía electrónica, puede resumirse de acuerdo con la siguiente tabla:



PRESTADOR	DESTINATARIO	LUGAR DE REALIZACIÓN
Comunitario / No comunitario.	Empresario establecido en España.	España.
Comunitario / No Comunitario.	Empresario no Comunitario y consumo efectivo en España.	España.
España.	No empresario, residente en la Comunidad.	España.
Comunitario.	No empresario, residente en España.	España.
No comunitario.	No empresario, con residencia o domicilio en España.	España (Aplicación del régimen especial).

- En cuanto a la determinación del sujeto pasivo, se opta por la plena aplicación de la actual normativa (artículo 84 LIVA) que establece:
 - Con carácter general, lo será el prestador de los servicios con independencia de dónde esté establecido.
 - Con carácter especial, y por aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, lo será el destinatario de los servicios y no el prestador, estando aquél obligado a liquidar él mismo el impuesto (en la medida en que el prestador sea un empresario no establecido a los efectos de IVA en España y el cliente receptor de los servicios sea un empresario o profesional establecido en España), sin perjuicio de las modificaciones que aplican a partir del 1 de enero de 2015.
 - Por otro lado, en aquellos supuestos en los que el prestador de los servicios no esté establecido en la UE y su cliente sea un consumidor final (transacciones *Business to Consumer B2C*) la regulación impone que el sujeto pasivo del impuesto sea el prestador de los mismos. No obstante, con el objeto de simplificar sus obligaciones, éste no habrá de registrarse (por medios electrónicos) más que en un sólo Estado miembro, si bien deberá repercutir el IVA correspondiente a cada una de las jurisdicciones donde radiquen sus clientes e ingresarlo

(también por medios telemáticos) en la Administración del Estado miembro donde esté registrado. Será posteriormente el Estado miembro donde se haya registrado el sujeto pasivo el que redistribuya la cantidad ingresada entre los restantes Estados miembros.

Los empresarios o profesionales no establecidos que se acojan en España a este régimen especial tendrán derecho a la devolución de las cuotas soportadas conforme al procedimiento de devolución para empresarios no establecidos, sin que les sea exigible la condición de reciprocidad de trato que recoge la norma con carácter general.

El Reglamento 282/2011 ha modificado este régimen especial, en concreto, ha establecido ciertas especificidades en materia de gestión en caso de exclusión del régimen, rectificación de declaraciones, imposibilidad de redondeo de cuotas, etc.

3.3.2 Régimen aplicable a partir del 1 de Enero de 2015

Como se ha avanzado anteriormente, la Directiva 2008/8/CE, en los términos concretados por el Reglamento 967/2012, introduce modificaciones específicas aplicables a los servicios electrónicos a partir del 1 de enero de 2015. Concretamente, a partir de esta fecha, los servicios prestados por vía electró-

nica por parte de un empresario establecido en la Comunidad a personas que no tengan la consideración de empresario y que estén establecidas o tengan su domicilio o residencia habitual en un Estado miembro de la Comunidad, se entenderán prestados en el lugar en que dicha persona destinataria de los servicios esté establecida o en el que tenga su domicilio o residencia habitual.

La Directiva 2017/2455 establece, con efectos 1 de enero de 2019, un umbral para la determinación del lugar de realización de estos servicios, de forma que cuando el importe total de este tipo de servicios prestados por el proveedor no exceda, en el año en curso o el precedente, de 10.000 €, los servicios prestados a consumidores finales se entenderán sujetos a IVA en el lugar de establecimiento del proveedor.

La normativa española, dispone que los empresarios o profesionales podrán optar voluntariamente por la tributación en destino, aunque no se haya superado el límite de los 10.000 €, teniendo esta opción una validez mínima de dos años naturales. Esta opción se ejercerá mediante la oportuna comunicación censal a través del modelo 036. Adicionalmente, tras la aprobación del Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, por el que se modifica, entre otros, el Reglamento de IVA, los sujetos pasivos que hagan uso de esta opción, deberán acreditar ante la Administración tributaria que los servicios prestados han sido declarados en otro Estado miembro. Asimismo, en caso de que los sujetos pasivos quieran prorrogar la opción ejercida, deberán reiterarlas transcurridos los dos años naturales, quedando, en caso contrario, automáticamente revocadas.

A los efectos de dar cumplimiento a la previsión anterior, el Reglamento de Ejecución 1042/2013 introdujo las modificaciones oportunas. De este modo, el Reglamento contiene disposiciones para:

- Definir y actualizar la lista de servicios que se ven afectados por las reglas que aquí se tratan y precisar quién es su prestador cuando intervienen varios empresarios (e.g. venta de aplicaciones).



- Delimitar el lugar de establecimiento del cliente (persona jurídica que no actúa como empresario).
- Precisar -pues ya existen algunas reglas al respecto en el Reglamento- cómo acreditar la condición de empresario del destinatario.
- Especificar el lugar de consumo efectivo de los servicios mediante presunciones en relación con el domicilio o residencia del cliente y pruebas exigibles, en su caso, para refutarlas.
- Establecer disposiciones transitorias.

Se aborda también la prestación de servicios a través de un portal o red de telecomunicaciones, tales como un mercado de aplicaciones, en relación con los cuales resulta en numerosas ocasiones controvertido quién debe reputarse prestador del servicio.

El Reglamento contiene una serie de disposiciones para definir la sede, establecimiento, domicilio o residencia habitual en función del tipo de cliente para concretar la aplicación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios que dependen de tales circunstancias.

Estas definiciones se mantienen, si bien se añade una regla específica para las personas jurídicas que no actúen como empresarios cuyo lugar de establecimiento será aquel en el que se realicen las funciones de administración central (sede) o donde radique un establecimiento permanente apto para recibir o utilizar los servicios.

En relación con la determinación de la ubicación del destinatario, las reglas de localización que resultan de aplicación desde 2015 son las prestaciones a quienes actúen como consumidores finales, es decir, las personas físicas o jurídicas que no actúen como empresarios.

A estos efectos, el prestador puede considerar que el destinatario es consumidor final mientras su cliente no le facilite un

número de identificación a efectos del IVA, pero, a diferencia de otras prestaciones de servicios, podrá considerarlo como tal consumidor final con independencia de que disponga de información que indique lo contrario.

En el caso de que las personas jurídicas dispongan de varios establecimientos o las personas físicas dispongan de un domicilio distinto de su residencia habitual el Reglamento establece que:

- Para las personas jurídicas no empresarios prevalece la "sede" en los términos definidos en el epígrafe precedente.
- Para las personas físicas, se dará prioridad a su residencia habitual (concepto que ya se encuentra definido en el Reglamento en su redacción vigente) a menos que se demuestre que el servicio se utiliza realmente en su domicilio.

Ahora bien, estas reglas no resultan lógicamente suficientes para cerrar la localización de los servicios cuando un mismo destinatario puede acceder a ellos desde diversos lugares y por medios diversos. Para tratar de cubrir los supuestos más frecuentes, se incluyen reglas específicas, tales como:

- Si los servicios se prestan requiriendo la presencia física del cliente (e.g. cibercafé, zona WIFI o cabina telefónica), será en dicha ubicación en la que se graven los servicios. Esta regla también se aplica en servicios prestados por establecimientos de hostelería cuando se presten en combinación con servicios de alojamiento.
- En el caso de que el servicio se preste a bordo de un buque, avión o tren, en el lugar de partida del transporte.
- El servicio prestado a través de una línea fija terrestre, en el domicilio del cliente en el que esté instalada.
- Si se presta a través de redes móviles, en el país identificado por el código del teléfono de la tarjeta *SIM*.
- Si el servicio necesita de una tarjeta o decodificador o si-

milar (sin prestarse a través de línea terrestre), donde esté instalado el dispositivo o, si se desconoce, al lugar donde se haya remitido la tarjeta.

En cualquier otro caso, en el lugar determinado por el prestador sobre la base de dos elementos de prueba de entre los siguientes: Dirección de facturación, Dirección IP, Datos bancarios (e.g. lugar de cuenta corriente), Código de móvil del país almacenado en la tarjeta *SIM*, Ubicación de la línea terrestre, Otra información comercial.

Con efectos a partir del 1 de enero de 2019, solo se exigen un elemento de prueba cuando el importe de estos servicios prestados por el proveedor no exceda de 100.000 €.

Las presunciones sobre la localización de la prestación del servicio descritas pueden refutar elementos de prueba enumerados en el punto precedente que determinen un lugar distinto de prestación.

Las Administraciones fiscales, pueden, por su parte, refutar cualquiera de las presunciones descritas cuando haya indicios de mala utilización o abuso por parte del prestador.

Finalmente, hay que hacer referencia al que se ha dado a llamar sistema de "mini ventanilla única" (*mini one stop shop*) similar al existente para prestaciones de servicios realizadas por empresarios no comunitarios de modo tal que se permita al sujeto pasivo del impuesto presentar en el Estado miembro de identificación una declaración única en la que se incluyan las operaciones dirigidas a consumidores finales de distintos Estados miembros. En España ya está disponible el modelo para darse de alta en el sistema.

3.3.3 Determinación de los tipos de iva aplicables a las distintas modalidades de comercio electrónico

Según el criterio mantenido por las autoridades fiscales españolas, será de aplicación en todos los casos el tipo impositivo general del 21%, al tratarse de una clase de servicios respecto del cual la Ley del IVA no prevé ninguna especialidad.



En este sentido procede destacar la Consulta de la DGT de 26 de marzo de 2010 así como la de 1 de julio 2011 que han aclarado que en la medida en que la Directiva no prevé la aplicación de tipos reducidos a los servicios electrónicos, sólo podrá aplicarse el tipo reducido a libros electrónicos cuando los mismos se incorporen a un soporte físico. Con ello se reitera la postura de la Administración española de no aplicar tipos reducidos a servicios electrónicos, aunque se refieran a bienes que cuando son entregados físicamente sí procede la aplicación de un tipo reducido.

En relación con esta cuestión procede destacar que la Comisión inició procedimientos contra aquellos Estados miembros, como Francia, que establecieron tipos reducidos a los libros electrónicos. De hecho, la Comisión Europea creó un Grupo de Expertos sobre el IVA en la economía digital. En concreto, dicho Grupo tenía por misión analizar la distorsión de tipos que se produce entre el libro electrónico y en papel y pretendía solucionar las distorsiones producidas por ese motivo. En relación con esta cuestión procede destacar que el Tribunal de Justicia de la UE en su Sentencia de 11 de septiembre de 2014, (Asunto C-219/13) ha concluido que no es contrario al Derecho de la Unión una normativa nacional que somete los libros impresos a un tipo reducido del IVA y los almacenados en otros soportes físicos, como un *CD*, un *CD-ROM* o una memoria *USB*, al tipo normal de dicho impuesto, siempre que se respete el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA.

Posteriormente, fruto del cambio en las reglas de localización de los servicios prestados por vía electrónica aplicables a partir de 1 de enero de 2015 (tributación en destino), el riesgo de distorsión de la competencia se ve limitado. Consecuentemente, la Comisión en su comunicación de 6 de mayo de 2015 sobre una Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa, contempla la necesidad de hacer coincidir los tipos de IVA aplicados a las publicaciones por vía electrónica con los tipos reducidos de IVA vigentes para las publicaciones suministradas por medio de soporte físico. Esta manifestación fue reiterada en la comunicación de la Comisión de 7 de abril de 2016 relativa a un plan de acción sobre el IVA.

Finalmente, la Directiva 2018/1713 del Consejo, de 6 de noviembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, introduce la posibilidad de que los Estados miembros hagan coincidir los tipos del IVA aplicado a las publicaciones con independencia de que se suministren por medio soporte físico o por vía electrónica. Adicionalmente, la inclusión de esta opción en la Directiva de IVA trae causa en la reciente sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, asunto C-390/15, en la que se considera que el suministro de publicaciones digitales por medio de soporte físico y de publicaciones digitales por vía electrónica son equivalentes a situaciones comparables.

3.3.4 Obligaciones formales y gestión de los tributos

En el ámbito de la gestión y obligaciones formales de los tributos, tanto la UE como la propia Administración fiscal española parten del principio de que no deben imponerse trabas a esta forma de comercio mediante el establecimiento de obligaciones formales que supongan menoscabo de la agilidad con la que deben desarrollarse las transacciones.

A este respecto, resultan especialmente relevantes las normas que ya se localizaban en el Reglamento CEE nº 1798/2003 relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido el cual prevé, entre otras cuestiones, que las personas físicas y jurídicas involucradas en la realización de transacciones intracomunitarias puedan tener acceso a las bases de datos de las administraciones tributarias de los Estados Miembros. Esta posibilidad de identificar la condición en la que actúa el destinatario de la operación (empresario / profesional o consumidor final) de modo fiable resulta de todo punto decisiva de cara a un adecuado tratamiento fiscal de cada transacción.

El Real Decreto 1619/2012 de facturación establece el régimen jurídico aplicable a las facturas electrónicas entendiendo por tales las que hayan sido expedidas y recibidas en formato electrónico sin necesidad de sujetarse al empleo de una tecnología determinada. Este Real Decreto sustituye al anterior Real Decreto 1496/2003 y ofrece un tratamiento

similar a las facturas en papel y electrónicas. Asimismo, se permite la conservación de las facturas por medios electrónicos siempre que dicha conservación asegure la legibilidad de las facturas en el formato original en que se hayan recibido, así como de los datos y mecanismos que garanticen la autenticidad de su origen y la integridad de su contenido.

Los requisitos que deben cumplir las facturas electrónicas se enumeran a continuación:

- Que el destinatario haya dado su consentimiento.
- Deben reflejar la realidad de las operaciones que documentan y garantizar esta certidumbre durante toda su vigencia.
- Debe garantizarse su autenticidad, integridad y legibilidad.

Estos extremos deben garantizarse por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y, en particular, mediante los "controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo", que deben permitir crear una pista de auditoría fiable que establezca la necesaria conexión entre la factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que la misma documenta.

En todo caso, la autenticidad del origen y la integridad del contenido quedarán garantizados mediante:

- El uso de firma electrónica avanzada basada bien en un certificado reconocido y creada mediante un dispositivo seguro de creación de firma o en un certificado reconocido.
- Un sistema *EDI* que prevea la utilización de procedimientos que garanticen la autenticidad del origen y la integridad de los datos.
- Otros medios que hayan sido comunicados con carácter previo a su utilización y validados por la Administración.



Guía de Negocios en España 2020

En relación a la expedición de las facturas, el Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, por el que se modifica, entre otros, el Reglamento de IVA, establece la normativa aplicable a la factura expedida por los sujetos pasivos acogidos a los regímenes especiales de ventanilla única para los servicios prestados por vía electrónica, de telecomunicaciones y de radiodifusión y televisión, que hasta la fecha era la del Estado miembro de consumo, y dispone que pasa a ser la normativa del Estado miembro de identificación. De esta forma, se evita que el sujeto pasivo quede sometido a diferentes regímenes normativos en materia de facturación.

En consonancia, el citado Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre, modifica el Reglamento de Facturación, y aclara que será aplicable la normativa en materia de facturación española cuando el prestador de los servicios electrónicos cuando sea España el Estado miembro de identificación.

Por otro lado, y en relación también con las obligaciones formales, debe señalarse que, a partir del 1 de julio de 2017, los empresarios o profesionales que deban presentar declaraciones mensuales (es decir, aquellos cuyo volumen de operaciones del año precedente hubiera excedido de 6.010.121,04 €; los autorizados a solicitar las devoluciones con carácter mensual, y quienes apliquen el Régimen Especial de Grupo de Entidades) deben también llevar los Libros Registro del impuesto a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria mediante el suministro electrónico de los registros de facturación e información adicional de relevancia fiscal (pero no las facturas en sí).

En este sistema (comúnmente denominado "SII"), los empresarios deberán reportar la información correspondiente a las facturas expedidas en un plazo de cuatro días naturales desde la expedición de la factura. Si son facturas expedidas por el destinatario o por un tercero, el plazo se amplía a ocho días naturales. En ambos casos, con el límite del día 16 del mes siguiente a aquel en que se hubiera producido el devengo del Impuesto correspondiente a la operación.

Las facturas recibidas también deben reportarse en un plazo de cuatro días naturales, si bien el cómputo se inicia en la fecha en que se produzca su registro contable de la factura. También se establece el límite del día 16 del mes siguiente al periodo de liquidación en que se incluyan las operaciones. Una regla análoga rige para las operaciones de importación.

En el cómputo de los plazos, se excluyen sábados, domingos y festivos nacionales.

Sin perjuicio de lo anterior, en el caso de los sujetos pasivos que apliquen el régimen especial de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión o de televisión y los prestados por vía electrónica, no será necesario el registro de las operaciones cogidas a este régimen especial en los libros registros del Impuesto sobre el Valor Añadido, sino que se llevará un registro específico que contendrá una serie de campos especiales:

- a. *El Estado miembro de consumo en el que se preste el servicio.*
- b. *El tipo de servicio prestado.*
- c. *La fecha de la prestación del servicio.*
- d. *La base imponible con indicación de la moneda utilizada.*
- e. *Cualquier aumento o reducción posterior de la base imponible.*
- f. *El tipo del Impuesto aplicado.*
- g. *El importe adeudado del Impuesto con indicación de la moneda utilizada.*
- h. *La fecha y el importe de los pagos recibidos.*
- i. *Cualquier anticipo recibido antes de la prestación del servicio.*
- j. *La información contenida en la factura, en caso de que se haya emitido.*
- k. *El nombre del cliente, siempre que se disponga del mismo.*
- l. *La información utilizada para determinar el lugar de establecimiento del cliente, o su domicilio o residencia habitual.*

