GUÍA DE NEGOCIOS EN ESPAÑA /2023

GARRIGUES ICEX INVESTIN SPAIN

GUÍA DE NEGOCIOS EN ESPAÑA /2023

Esta obra tiene carácter exclusivamente informativo y su contenido no podrá ser invocado en apoyo de ninguna reclamación en curso.

El ICEX no asume la responsabilidad de la información, opinión o acción basada en dicho contenido, con independencia de que haya realizado todos los esfuerzos posibles para asegurar la exactitud de la información que contienen sus páginas.

Esta publicación ha sido redactada por el despacho Garrigues en febrero de 2023, basándose en una investigación realizada por esta misma Firma, a petición del ICEX.

Esta guía es correcta, a nuestro leal saber y entender. No obstante, ha sido redactada como guía general, por lo que es necesario solicitar asesoramiento profesional específico antes de emprender ninguna acción.

Madrid, Junio 2023

© **Garrigues**

© **ICEX España Exportación e Inversiones, E.P.E.**

Pº de la Castellana, 278
28046 Madrid
Tel: 902 34 90 00
Fax: 914 31 61 28

icex@icex.es
desarrollo@investinspain.org

www.icex.es
www.investinspain.org

Administración General del Estado (AGE)
http://administracion.gob.es

Catálogo de publicaciones de la AGE
http://cpage.mpr.gob.es

NIPO (PDF): 114230291

Diseño, maquetación y realización
Intelligenia, S.A.

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

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, 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 su parte, cuestiones como la ciberseguridad y la identificación electrónica (firma electrónica) son cada vez más importantes.

Por lo que respecta al plano fiscal, el comercio electrónico plantea cuestiones respecto de las cuales habría que 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 su parte, y en lo que respecta al Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales, si bien España ha creado este tributo, habrá que esperar a una interpretación coordinada y homogénea de los distintos criterios determinantes de la tributación del comercio electrónico a nivel internacional.

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.

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 ("**TRLGDCU**") .

2. Para actividades de comercio electrónico dirigidas a consumidores será necesario cumplir con la normativa sobre protección al consumidor regulada en el citado TRLGDCU.

   Este texto define las ventas a distancia como aquellas celebradas sin la presencia física simultanea 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, incluido su nombre comercial.
   - Las características principales 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 dirección completa del establecimiento del empresario, número de teléfono y dirección de correo electrónico, y de cualquier otro medio que ponga el empresario a disposición de los consumidores o usuarios.
   - Cuando proceda, que el precio se ha personalizado sobre la base de una toma de decisiones automatizadas.
   - 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 TRLGDCU, que establece las medidas tendentes a garantizar un nivel mínimo uniforme de protección de los consumidores. Dichas normas exigen al empresario establecer una garantía gratuita a favor de los consumidores por un periodo de tres años para todos los bienes de consumo (adquiridos por primera vez) y dos años en el caso de contenidos o servicios digitales[1], así como, facilitar al consumidor distintas opciones para, cuando el bien adquirido no sea conforme con los términos del contrato, ponerlo en conformidad, dándole la opción de elegir entre exigir la reparación o la sustitución del bien.

2.1.3 OTRAS DISPOSICIONES RELEVANTES

1. Conforme a lo previsto en la Ley 56/2007, de 28 de diciembre, de Medidas de Impulso de la Sociedad de la Información, las empresas que presten servicios al público en general de especial trascendencia económica y que tengan 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 el historial de facturación de al menos los 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 derechos 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:

   a. 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.

1 De acuerdo con el art. 16.7 del Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, por el que se modifica, entre otros, el art. 120 del TRLGDCU: el plazo de manifestación de la falta de conformidad en el caso del contrato de compraventa de bienes se modifica de dos a tres años, con efectos para los bienes comprados con posterioridad al 1 de enero de 2022.

7.

Marco jurídico e implicaciones fiscales del comercio electrónico en España

Debido al volumen y a la importancia de los datos que pueden intercambiarse con motivo de las transacciones económicas realizadas en un entorno de comercio electrónico, resulta especialmente relevante la protección de los datos personales que estas puedan contener. En este sentido, resulta relevante tener en cuenta las Directrices 6/2020 sobre la interacción de la Segunda Directiva sobre servicios de pago y el Reglamento general de protección de datos, adoptadas por el Comité Europeo de Protección de Datos ("EDPB"), el 15 de diciembre de 2020.

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.

b. 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:

   i. 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.

   ii. 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. 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 el cual, a su vez, ha sido desarrollada por el Real Decreto 43/2021, de 26 de enero. Esta normativa es de aplicación a operadores de servicios esenciales y a prestadores de servicios digitales, tal como se definen en ella (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.

   Cabe destacar que la citada Directiva (UE) 2016/1148 ha sido recientemente derogada por la Directiva (UE) 2022/2555, de 14 de diciembre de 2022 relativa a las medidas destinadas a garantizar un elevado nivel común de ciberseguridad en toda la Unión (Directiva NIS 2).

   Los objetivos principales de esta nueva Directiva son: eliminar las divergencias que han surgido entre la regulación nacional de ciberseguridad de los Estados miembros y su aplicación, concretamente mediante la definición de normas mínimas relativas al funcionamiento de un marco regulador coordinado, el establecimiento de mecanismos para que las autoridades competentes de cada Estado miembro cooperen de manera eficaz, la actualización de la lista de sectores y actividades sujetos a la obligaciones de ciberseguridad, y la disponibilidad de vías de recurso y medidas de ejecución eficaces para garantizar el cumplimiento efectivo de dichas obligaciones. Sin embargo, aunque esta Directiva ha entrado en vigor el día 16 de enero de 2023, la fecha prevista como límite para su transposición será el 17 de octubre de 2024, por lo que hasta que se apruebe su transposición en España, seguirá siendo de aplicación lo establecido en el Real Decreto-ley 12/2018.

Dejamos simplemente apuntada esta legislación porque, aunque solo aplica a determinados tipos de prestadores de servicios, resulta muy importante su cumplimiento, especialmente respecto a los sujetos obligados del Real Decreto-ley 12/2018, y aquellos otros que recoja la norma que transponga la Directiva NIS 2, de acuerdo con las nuevas actividades y criterios para determinar si una entidad es sujeto obligado que incluye la Directiva en su ámbito de aplicación.

Todo sujeto obligado deberá tener en cuenta esta normativa, que, entre otros, implica la obligación de notificación previa a las autoridades competentes y el cumplimiento de otras obligaciones en materia de seguridad de la información (como, por ejemplo: medidas de gobernanza, políticas de organización interna y la exigencia de un mayor control sobre los subcontratistas), pudiendo suponer su incumplimiento la imposición de elevadas sanciones (hasta 10 millones de euros o un máximo de, al menos el 2% del volumen de negocios anual total a nivel mundial de la empresa a la que pertenece la entidad esencial durante el ejercicio financiero anterior, optándose por la de mayor cuantía).

5. Por último, resulta importante destacar el Reglamento (UE) 2022/2554, de 14 de diciembre de 2022 sobre resiliencia operativa digital del sector financiero ("DORA"), que entró en vigor el 16 de enero de 2023 y cuya fecha de aplicación obligatoria en todos los Estados Miembros será el 17 de enero de 2025.

   La resiliencia operativa digital se define como la capacidad de una entidad financiera para construir, asegurar y revisar su integridad y fiabilidad operativas asegurando, directa o indirectamente mediante el uso de servicios prestados por proveedores terceros de servicios de TIC, toda la gama de capacidades relacionadas con las TIC necesarias para preservar la seguridad de las redes y los sistemas de información que utiliza una entidad financiera[2] y que sustentan la prestación continuada de servicios financieros y su calidad, incluso en caso de perturbaciones.

En este sentido, el objeto del Reglamento DORA es establecer unos requisitos uniformes para la seguridad de las redes y sistemas de información: (i) que sean aplicables a entidades financieras (p.ej.: sobre gestión del riesgo TIC, notificación de incidentes graves TIC y de pagos, pruebas de resiliencia operativa digital); (ii) requisitos sobre acuerdos contractuales con proveedores TIC; (iii) normas para el marco de supervisión de proveedores terceros esenciales TIC; y (iv) normas sobre cooperación entre autoridades.

Por todo ello, esta norma contiene importantes exigencias organizativas, de análisis y técnicas, para las entidades obligadas a su cumplimiento. Así, se establece la responsabilidad del máximo órgano de dirección de la organización para definir, aprobar y supervisar un marco de gestión y gobernanza sobre la organización para cumplir con la gestión del riesgo TIC y las obligaciones previstas en la norma.

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/962/2007[3], 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 el 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".

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.

2 El ámbito de aplicación del Reglamento DORA incluye una amplia lista de entidades, como, por ejemplo: entidades de crédito, de pago, proveedores de servicios de información sobre cuentas, entidades de dinero electrónico, empresas de servicios de inversión y proveedores de terceros de servicios TIC.

3 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.

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

El 28 de agosto de 2014 fue publicado en el Diario Oficial de la Unión Europea el Reglamento (UE) n.º 910/2014 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 23 de julio de 2014, relativo a la identificación electrónica y los servicios de confianza para las transacciones electrónicas en el mercado interior y por el que se deroga la Directiva 1999/93/CE, que entró en vigor el 17 de septiembre del mismo año y resulta de aplicación obligatoria desde el día 1/7/2016 (conocido como Reglamento e-IDAS). En el ámbito nacional, la Ley 6/2020, de 11 de noviembre, reguladora de determinados aspectos de los servicios electrónicos de confianza, establece regulación específica que complementa el contenido del Reglamento e-IDAS. En el Reglamento 910/2014 se definen los siguientes conceptos:

- Firma electrónica: Los datos en formato electrónico anejos a otros datos electrónicos o asociados de manera lógica con ellos que utiliza el firmante para firmar.
- Firma electrónica avanzada: La firma electrónica que cumple los requisitos contemplados en el artículo 26 del Reglamento 910/2014.
- Firma electrónica cualificada: Una firma electrónica avanzada que se crea mediante un dispositivo cualificado de creación de firmas electrónicas y que se basa en un certificado cualificado de firma electrónica.
- Certificado de firma electrónica: Una declaración electrónica que vincula los datos de validación de una firma con una persona física y confirma, al menos, el nombre o el seudónimo de esa persona.
- Certificado cualificado de firma electrónica: Un certificado de firma electrónica que ha sido expedido por un prestador cualificado de servicios de confianza y que cumple los requisitos establecidos en el anexo I del Reglamento 910/2014.
- Sello electrónico: Datos en formato electrónico anejos a otros datos en formato electrónico, o asociados de manera lógica con ellos, para garantizar el origen y la integridad de estos últimos.
- Sello electrónico avanzado: Un sello electrónico que cumple los requisitos contemplados en el artículo 36 del Reglamento 910/2014.
- Certificado de sello electrónico: Una declaración electrónica que vincula los datos de validación de un sello con una persona jurídica y confirma el nombre de esa persona.
- Certificado cualificado de sello electrónico: Un certificado de sellos electrónicos que ha sido expedido por un prestador cualificado de servicios de confianza y que cumple los requisitos establecidos en el anexo III del Reglamento 910/2014.

En el esquema del Reglamento e-IDAS, "no se denegarán efectos jurídicos ni admisibilidad como prueba en procedimientos judiciales a una firma electrónica por el mero hecho de ser una firma electrónica o porque no cumpla los requisitos de la firma electrónica cualificada", es decir, que cualquier firma electrónica, del tipo que sea, tiene efectos jurídicos y es admisible como prueba, si bien, tal como establece el propio Reglamento, únicamente la firma electrónica cualificada tendrá un efecto jurídico equivalente al de una firma manuscrita.

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 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, de las incluidas en el artículo 6 del RGPD, 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 encuentra prohibido, salvo para cuando concurran ciertas circunstancias recogidas en el artículo 9.2 del RGPD.

- 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 artículo 28 del RGPD (contrato de encargo del tratamiento de datos).

- Se reconocen a los interesados los derechos de acceso, rectificación, supresión, limitación del tratamiento, portabilidad, oposición y a no ser objeto de una decisión basada únicamente en el tratamiento automatizado, incluida la elaboración de perfiles, que produzca efectos jurídicos en ellos.

- 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 incluyendo, 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. Este principio, se encuentra estrechamente relacionado con el concepto de protección de datos desde el diseño y por defecto, o "Privacy by Design and by Default", que obliga a los responsables del tratamiento a evaluar dichos riesgos de los tratamientos y aplicar las medidas técnicas y organizativas apropiadas, no solo durante el tratamiento, sino también desde el momento del diseño de dicho tratamiento, así como a garantizar que por defecto solo se traten los datos necesarios para los fines específicos del tratamiento.

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[4] 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 paí-

4 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.

ses 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 Deporte (la Sección Segunda de la Comisión de Propiedad Intelectual) y refuerza el procedimiento sumario de naturaleza 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.

7.

Marco jurídico e implicaciones fiscales del comercio electrónico 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 atendrá 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 servicios 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 concurran 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:
  - 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 €.

2.7 REGLAMENTO DE PLATAFORMAS

Como norma europea de creciente relevancia también conviene citar el Reglamento (UE) 2019/1150 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 20 de junio de 2019, "sobre el fomento de la equidad y la transparencia para los usuarios profesionales de servicios de intermediación en línea", conocido como P2B. Esta norma aplica a los servicios de intermediación en línea (comúnmente conocidos como "*Marketplace*") y a los servicios de motores de búsqueda.

Esta norma impone determinadas obligaciones a los prestadores de servicios de intermediación en línea, tales como la inclusión en los términos y condiciones de información sobre los parámetros de clasificación, descripción clara y transparente de los términos y condiciones y de los bienes y servicios auxiliares, limitaciones en lo que se refiere a la finalización de los contratos o inclusión de sistemas internos de tramitación de reclamaciones.

2.8 REGLAMENTO DE SERVICIOS DIGITALES Y REGLAMENTO DE MERCADOS DIGITALES

En el marco de la actividad legislativa de la Unión Europea relacionado con la Agenda Digital para la creación de un espacio digital más seguro, se ha aprobado recientemente un paquete de medidas destinadas ello. Entre dichas medidas, resulta importante destacar:

- El Reglamento (UE) 2022/2065 de 19 de octubre de 2022, relativo a un mercado único de servicios digitales ("Digital Service Act" o "DSA").

  Este Reglamento, aprobado el 4 de octubre de 2022 y que no entrará en vigor hasta el 17 de febrero de 2024 (a excepción de algunas obligaciones que son aplicables desde la publicación de la norma), establece obligaciones a los prestadores de servicios digitales para evitar el contenido ilícito en Internet, a la vez que trata de garantizar la salvaguarda de los derechos de sus usuarios. Aunque la DSA modifica en parte la Directiva 2000/31/CE, mantiene la exclusión de responsabilidad de los prestadores de servicios intermediarios, pero les impone más obligaciones de transparencia, informa-

ción, diseño de sus servicios y de implementación de procedimientos con el fin de aumentar la diligencia en la retirada de los contenidos que alojan.

Como sujetos obligados a esta norma, destacan: los servicios de intermediación en línea, los servicios de alojamiento de datos, las plataformas en línea (incluyendo redes sociales y marketplaces) y los motores de búsqueda. En este sentido, cabe destacar que, las plataformas y motores de búsqueda que cuenten con un número de usuarios superior al 10% de la población de la Unión Europea, tendrán que cumplir con obligaciones adicionales.

- El Reglamento (UE) 2022/1925, de 14 de septiembre de 2022, sobre mercados disputables y equitativos en el sector digital ("Digital Markets Act" o "DMA").

  Este Reglamento, aplicable desde el 2 de mayo de 2023, tiene como objetivo garantizar que las grandes plataformas digitales no lleven a cabo conductas contrarias a las normas de competencia y evitar prácticas desleales, como, por ejemplo: favorecer los servicios ofrecidos por ellas mismas, impedir que los profesionales que utilicen sus servicios impacten a los consumidores, o impedir la instalación de aplicaciones de fuentes distintas a las del propio prestador de servicios.

  Para ser considerado sujeto obligado a esta norma deben cumplirse una serie de condiciones, entre las que se deberán analizar y tener en cuenta: el volumen de negocios anual en el Espacio Económico Europeo de la plataforma, que sus servicios sean utilizados como intermediación entre un determinado volumen de usuarios finales y profesionales, y la plataforma mantenga esta posición durante un determinado periodo en el tiempo.

  Las sanciones que puede imponer la Comisión a los sujetos obligados por infracciones de la DMA podrán alcanzar el 10% del volumen mundial de una compañía y hasta el 20% si se apreciaran reincidencias.

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. INICIATIVAS ADOPTADAS EN MATERIA TRIBUTARIA, PROBLEMÁTICA Y PRINCIPIOS GENERALES

En relación con el comercio electrónico, el 16 de enero de 2021 entró en vigor la Ley 4/2020, de 15 de octubre, del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales ("IDSD"), que grava la prestación de determinados servicios digitales en los que intervienen usuarios situados en territorio español. Como se explicará con mayor detalle en el apartado de fiscalidad directa, se trata de una medida adoptada por España de forma unilateral y transitoria, atendiendo una disposición provisional en vigor hasta que pueda implementarse una solución adoptada a nivel internacional.

En materia de IVA, España ha adquirido compromisos en el seno de la Unión Europea ("UE").

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 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.

  Por último, otras medidas entraron en vigor el 1 de julio de 2021 (en el caso de aquellas referidas principalmente a las ventas a distancia de bienes) y han sido transpuestas en la normativa española mediante el Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril.

  Asimismo, la Directiva 2019/1995, de 21 de noviembre de 2019, introdujo modificaciones que entraron en vigor el 1 de julio 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 entraron en vigor el 1 de julio 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 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 disposiciones a nivel de la UE y su transposición al ordenamiento español se analiza en el apartado dedicado a la imposición indirecta del comercio electrónico.

En la actualidad, en el seno de la OCDE y de la Unión Europea, se están realizando trabajos encaminados a adaptar el sistema tributario internacional a la digitalización de la economía mediante la reasignación de los derechos de gravamen a los países o territorios de mercado cuando se participe en la actividad económica, sin necesidad de presencia física, determinación de umbrales de tributación mínima, entre otras cuestiones.

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 fomentaba el comercio electrónico. Recientemente se ha iniciado el período de consultas sobre una iniciativa para la implementación de una tasa digital armonizada (*digital levy*).

Finalmente, cabe resaltar que el pasado 30 de diciembre de 2022 el Consejo de Ministros aprobó el Proyecto de Ley por el que se modifica la Ley General Tributaria con el objetivo de hacer efectiva la trasposición de la Directiva UE 2021/514 -conocida como DAC 7-, relativa a la cooperación en el ámbito de la fiscalidad, que tiene como principal novedad la obligación de intercambiar información obtenida a través de los operadores de plataformas digitales con los otros países de la UE.

Con esta trasposición se mejora la cooperación administrativa en la Unión Europea y se amplía dicha colaboración a nuevos ámbitos, con el objetivo de abordar los desafíos que plantea la digitalización de la economía y ayudar a las administraciones tributarias a recaudar los impuestos de una forma mejor y más eficiente. En este sentido, se establece una nueva obligación de información respecto de los operadores de las plataformas digitales.

De esta forma, la futura norma no sólo traspondrá la DAC 7, como se preveía en el texto inicial, sino que implementará, en un contexto de fortalecimiento de la cooperación internacional entre autoridades tributarias, el Acuerdo Multilateral entre Autoridades Competentes para el intercambio automático de información sobre la renta obtenida a través de plataformas digitales en el ámbito de la OCDE, que ya fue suscrito por España.

3.2. IMPOSICIÓN DIRECTA

En el siguiente cuadro se recogen las principales cuestiones que pueden ser objeto de controversia en materia de comercio electrónico en el tratamiento fiscal de las rentas obtenidas por medios electrónicos:

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 publicados en diciembre de 2017 se mantienen los comentarios sobre el artículo 5 (relativo al concepto de EP) 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:

PUEDE CONSTITUIR EP	NO PUEDE CONSTITUIR EP
Servidor	*Software*.
	Página web.
	ISP (Internet Service Provider).
	Hosting.

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 EP 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", entendiendo por tal unas instalaciones, equipos o maquinaria susceptibles de constituir un EP. Con carácter general, los *ISP*s no constituyen EP de las empresas que llevan a cabo el negocio electrónico mediante páginas web, porque los *ISP*s 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 de la 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 trasfiera 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 de la OCDE, España introdujo una matización en las observaciones publicadas 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 ("DGT") 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. Esta cuestión se observa igualmente, en el caso de un contrato tipo *"cloud base software distribution agreement"*, a partir de la consulta V2039-15 de 1 de julio, donde la DGT resuelve sobre la calificación diferenciada entre beneficio empresarial o canon siguiendo acuerdos de este tipo. 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, reflejando un criterio que sigue reforzándose en sentencias dictadas por este Alto Tribunal (entre las más recientes, la STS 2189/2016 de 11 de octubre).

Finalmente, es relevante hacer mención a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 18 de junio de 2021 en la que estableció que los pagos efectuados por la cesión del uso de derechos sobre programas informáticos en los que se permite al cliente modificar el software cedido (con acceso al código fuente) no pueden calificar como beneficio empresarial, sino que constituyen cánones. La Sala llegó a esta conclusión afirmando que no solamente hay dos tipos de software: el estandarizado y el hecho a medida. También existe un tipo de software llamado "adaptable" y que, por su definición, se puede considerar como un software "no estándar".

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.

A partir de la propuesta inicial de las Acciones 8 al 10 del Plan de Acción BEPS, que tienen por objeto último asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación de valor, la implementación de estas medidas han sido inicialmente atendidas en julio de 2017 por las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias, que han sido recientemente actualizadas en enero de 2022.

Sobre esta nueva versión, contemplamos tres puntos principales en los que se ha desarrollado esta actualización:

- Orientación revisada del método de la distribución del resultado.
- Orientación para las administraciones tributarias sobre la aplicación del enfoque de intangibles de difícil valoración.
- Guía de precios de transferencia sobre transacciones financieras.

Nos centramos en el segundo punto, que atiende los esfuerzos encaminados por la OCDE desde el informe publicado en junio de 2018 sobre esta cuestión, ahora incluidos en el Anexo II al capítulo VI de las Directrices de 2022. En esta nueva publicación, resalta la orientación sobre el criterio ex ante de fijación de precios y ex post en cuanto a la fiabilidad de la evidencia sobre resultados financieros que informan sobre transacciones que sigan el *arm's length principle*, proporcionando ejemplos que buscan ilustrar la práctica de los ajustes que podrían realizarse frente a este tipo de intangibles.

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 tradiciona-

les 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[5].

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 concentraban hasta ahora, 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).

No obstante, con efectos 1 de julio de 2021 entraron en vigor las disposiciones comunitarias relativas al comercio *off-line* intracomunitario de bienes (ventas a distancia) a las que también nos referiremos en el presente Capítulo.

Además, se plantean otras cuestiones relevantes en el ámbito de este impuesto en relación con el comercio electrónico (esencialmente en el ámbito del comercio online) son fundamentalmente las siguientes:

- 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 SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA

3.3.1.1 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*.

5 Con carácter general, podemos hacer especial mención a la Resolución de 26 de enero de 2022, de la Dirección General de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se aprueban las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero de 2022.

Esta disposición desarrolla en el punto A4 "control de actividades económicas", del apartado segundo "controles de tributos internos", dentro del epígrafe III sobre "la investigación y las actuaciones de comprobación del fraude tributario y aduanero", las distintas actuaciones que se prevén realizar durante este ejercicio 2022, en cuanto a (i) comercio electrónico, (ii) prohibición de software de doble uso, (iii) monedas virtuales, y (iv) otros trabajos virtuales que se desarrollarán igualmente en el apartado de imposición indirecta.

7.

Marco jurídico e implicaciones fiscales del comercio electrónico en España

El Reglamento de ejecución 1042/2013, al que nos referiremos posteriormente porque reguló las modificaciones que entraron en vigor el 1 de enero de 2015, actualizó el listado de servicios prestados por vía electrónica conforme se detalle en el cuadro siguiente:

SERVICIOS PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA	SERVICIOS NO PRESTADOS POR VÍA ELECTRÓNICA
a. El suministro de productos digitalizados en general, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones. b. Los servicios consistentes en ofrecer o apoyar la presencia de empresas o particulares en una red electrónica, como un sitio o una página web. c. Los servicios generados automáticamente desde un ordenador, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una introducción de datos específicos efectuada por el cliente. d. La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o servicio en un sitio de Internet que funcione como un mercado en línea, en el que los compradores potenciales realicen sus ofertas por medios automatizados y la realización de una venta se comunique a las partes mediante un correo electrónico generado automáticamente por ordenador. e. Los paquetes de servicios de Internet relacionados con la información y en los que el componente de telecomunicaciones sea una parte secundaria y subordinada (es decir, paquetes de servicios que vayan más allá del simple acceso a Internet y que incluyan otros elementos como páginas de contenido con vínculos a noticias, información meteorológica o turística, espacios de juego, albergue de sitios, acceso a debates en línea, etc.). f. Los servicios enumerados en el anexo I.	a. Los servicios de radiodifusión y televisión. b. Los servicios de telecomunicaciones. c. Las mercancías cuyo pedido o tramitación se efectúe por vía electrónica. d. Los *CD-ROM*, disquetes o soportes tangibles similares. e. El material impreso, como libros, boletines, periódicos o revistas. f. Los *CD* y casetes de audio. g. Las cintas de vídeo y *DVD*. h. Los juegos en *CD-ROM*. i. Los servicios de profesionales, tales como abogados y consultores financieros, que asesoren a sus clientes por correo electrónico. j. Los servicios de enseñanza en los que el contenido del curso sea impartido por un profesor por Internet o a través de una red electrónica, es decir, por conexión remota. k. Los servicios de reparación física no conectados de equipos informáticos. l. Los servicios de almacenamiento de datos fuera de línea. m. Los servicios de publicidad, como los incluidos en periódicos, carteles o por televisión. n. Los servicios de ayuda telefónica. o. Los servicios de enseñanza prestados exclusivamente por correspondencia, por ejemplo, por correo postal. p. Los servicios convencionales de subastas que dependan de la intervención humana directa, independientemente de cómo se hagan las pujas. q. Las entradas a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares reservadas en línea. r. El alojamiento, el alquiler de coches, los servicios de restaurante, el transporte de pasajeros o servicios similares reservados en línea.

3.3.1.2 Lugar de realización de los servicios prestados por vía electrónica

La Directiva 2006/112/CE dispone que a partir del 1 de enero de 2015 los servicios prestados por vía electrónica se graven en el Estado miembro en el que el destinatario esté establecido independientemente de dónde esté establecido el sujeto pasivo que preste esos servicios. Por lo tanto, a partir de dicha fecha cuando el destinatario esté establecido en España se entenderá prestado en el territorio de aplicación del Impuesto. Esta regla general aplica tanto para destinatarios que tengan la condición de empresarios o profesionales como para destinatarios que no tengan tal consideración.

No obstante lo anterior, la Directiva 2017/2455 estableció, 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. Téngase en cuenta que, con efectos 1 de julio de 2021 se tienen también en cuentas las ventas a distancia intracomunitarias a efectos del cómputo de este límite de 10.000 €.

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 EP 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 similar (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 €, ni en el año en curso ni en el precedente.

Las presunciones sobre la localización de la prestación del servicio descritas pueden refutarse por el prestador si concurren tres de los 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.

Por último, se prevé una regla de uso o utilización efectiva contenida en el artículo 70.2. de la Ley del IVA que resultaba de aplicación a los servicios electrónicos prestados tanto a particulares como a empresarios o profesionales. Esta regla de cierre implicaba que quedaran sujetos al IVA español los servicios electrónicos cuando, conforme a las reglas generales de localización, no se entiendan realizados en la Comunidad, Islas Canarias, Ceuta o Melilla pero su uso o explotación efectivas se realizaran en dicho territorio.

Desde 1 de enero de 2023, dicha regla ha sido modificada por la Ley 31/2022, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2023, eliminando su aplicación a los servicios prestados por vía electrónica.

3.3.1.3 Regímenes especiales aplicables a los servicios electrónicos

La Directiva 2002/38 creó un régimen especial aplicable a los servicios electrónicos que fueran prestados por empresarios o profesionales que no estuvieran establecidos en la UE a consumidores finales de la UE (Régimen exterior de la Unión). Este régimen especial se extendió, desde 1 de enero de 2015, a los servicios prestados a particulares por operadores establecidos en la UE pero no en el Estado miembro de consumo (Régimen de la Unión).

Los referidos regímenes, optativos para los empresarios que presten los referidos servicios, tienen por objeto simplificar sus obligaciones de modo que los empresarios no deberán 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.

A estos efectos, se creó lo que se ha dado a llamar sistema de "mini ventanilla única" (*mini one stop shop)* 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.

Asimismo, el Reglamento 282/2011 establece ciertas especificidades en materia de gestión en caso de exclusión del régimen, rectificación de declaraciones, imposibilidad de redondeo de cuotas, etc.

Pasamos a continuación a apuntar las principales características de cada uno de los regímenes:

- Régimen exterior de la Unión:
  Pueden acogerse a este régimen los empresarios o profesionales que no estén establecidos en la Comunidad y que presten servicios electrónicos a consumidores finales de la UE.

  A estos efectos, el empresario deberá identificarse en un Estado miembro ("EM de identificación") en el que deberá cumplir con las obligaciones del régimen. En el caso de que el Estado miembro de identificación sea España, deberán presentarse las correspondientes declaraciones de inicio, modificación o cese de las operaciones comprendidas en el régimen – modelo 035-, presentar por vía electrónica la declaración del Impuesto, ingresar el IVA correspondiente, llevanza de un registro de operaciones incluidas en el régimen, etc.

  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.
- Régimen de la Unión:
  Pueden acogerse a este régimen los empresarios que presten servicios electrónicos y estén establecidos en la UE, pero no en el Estado miembro de consumo.

  En este caso, el Estado miembro de identificación será el lugar en el que tenga la sede de su actividad o, si este estuviera fuera de la Comunidad, el lugar en el que tenga un establecimiento permanente. En caso de que existiera más de un establecimiento permanente, el empresario optará por un Estado miembro.

Cuando sea España el Estado miembro de identificación deberá presentarse en dicho territorio las correspondientes declaraciones de inicio, modificación o cese de las operaciones comprendidas en el régimen especial – modelo 034-, presentar la declaración del Impuesto por estos servicios, ingresar el Impuesto, llevanza de un registro de operaciones incluidas en el régimen, etc.

Nótese que los empresarios establecidos en un Estado miembro no pueden acogerse a estos regímenes especiales respecto de los servicios tecnológicos prestados en su propio Estado miembro de establecimiento.

La deducción de las cuotas soportadas para la prestación de los servicios tecnológicos podrá efectuarse bien a través del procedimiento general o bien a través del procedimiento previsto para empresarios establecidos en otro Estado miembro de la UE.

A estos efectos, si España es el Estado miembro de identificación, la deducción de las cuotas soportadas en dicho territorio deberá practicarse en las declaraciones del régimen general del Impuesto.

Si España es el Estado miembro de consumo, la deducción se materializará mediante el procedimiento para no establecidos previsto en el artículo 119 de la Ley del IVA.

3.3.2 EL NUEVO TRATAMIENTO APLICABLE A LAS VENTAS A DISTANCIA DE BIENES Y A CIERTAS ENTREGAS NACIONALES DE BIENES Y NUEVOS REGÍMENES DE VENTANILLA ÚNICA.

Como anticipábamos, con efectos 1 de julio de 2021 entró en vigor un paquete de medidas comunitarias – recogidas en las Directivas 2017/2455 y 2019/1995 – que resultarán de aplicación principalmente a las ventas a distancia de bienes, así como a determinadas importaciones y que permitirán el ingreso del Impuesto en el Estado miembro de identificación a través de la "ventanilla única".

Estas medidas comunitarias se transpusieron a la normativa española durante el año 2021[6]. Pasamos a continuación a exponer las principales modificaciones que se han introducido en el marco del comercio electrónico off-line:

- Con carácter general, las **ventas a distancia** efectuadas desde un Estado miembro a otro para destinatarios que no actúen como empresarios o profesionales se entenderán sujetas en el Estado miembro de destino.

  No obstante, la tributación tendrá lugar en el Estado miembro de origen si se cumplen los siguientes requisitos:

  - El vendedor esté establecido en un solo Estado miembro.

  - El importe total de las ventas a distancia no exceda de 10.000 € anuales, incluyéndose en este cómputo también las prestaciones de servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y los prestados por vía electrónica.

  En cualquier caso, la norma permitirá optar voluntariamente por la tributación en el Estado miembro de destino.

- Se introdujo un régimen especial de ventanilla única –"Régimen de la Unión"- para simplificar la autoliquidación del IVA y su ingreso, similar al ya existente para los servicios digitales a la que nos hemos referido anteriormente. A estos efectos se previó la presentación de una sola declaración trimestral en el Estado miembro de identificación, que incluya todas las ventas de bienes intracomunitarias a distancia.

- Se añadió un nuevo **régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de terceros territorios** – "Régimen de importación"-, que no estén sujetas a impuestos especiales y cuyo valor intrínseco no exceda de 150 €, valor a partir del cual es exigible una declaración completa en aduana en el momento de la importación.

  Por virtud de este régimen, con carácter general se prevé que el lugar de entrega sea el Estado miembro de destino de los bienes y que la importación de los bienes esté exenta para evitar la doble imposición. Asimismo, se prevé un sistema de ventanilla única con una declaración mensual en el Estado Miembro de identificación.

  Por último, se eliminaron las franquicias (exenciones) en el IVA en las importaciones de bienes de escaso valor, que estaban fijadas en 22 €, por lo que desde el 1 de julio de 2021 las importaciones, cualquier que sea su valor, estarán sujetas al IVA y no exentas.

- En determinados casos, **se hace responsable del pago del IVA a los titulares de la interfaz electrónica** (considerando que intermedia en nombre propio en la venta).

  En particular, se establece que un empresario que facilite determinadas ventas a través del uso de interfaces electrónicas (mercado en línea, plataforma, portal o medios similares) ha recibido y entregado él mismo los bienes, en los siguientes supuestos:

  a. Ventas a distancia de bienes importados en envíos con un valor intrínseco que no exceda de 150 €.

  b. Entrega de bienes dentro de la Comunidad por empresarios no establecidos en la Comunidad a particulares.

6 Nos referimos, en concreto, al Real Decreto-ley 7/2021, de 27 de abril, de transposición de directivas de la Unión Europea en las materias de competencia, prevención del blanqueo de capitales, entidades de crédito, telecomunicaciones, medidas tributarias, prevención y reparación de daños medioambientales, desplazamiento de trabajadores en la prestación de servicios transnacionales y defensa de los consumidores; al Real Decreto 424/2021, de 15 de junio, por el que se han modificado, entre otros, el Reglamento del IVA (Real Decreto 1624/1992) y el Reglamento de Facturación (Real Decreto 1619/2012).

De esta forma, cuando se considere que la interfaz ha facilitado la venta, se producirán dos entregas de bienes: (i) la efectuada por el proveedor de los bienes al empresario que facilita la venta a través de la interfaz electrónica y (ii) la entrega llevada a cabo por este último al particular.

3.3.3 NUEVOS REGÍMENES APLICABLES A LOS SERVICIOS PRESTADOS POR SUJETOS PASIVOS NO ESTABLECIDOS EN EL ESTADO MIEMBRO DE CONSUMO

Además de los regímenes de ventanilla única a los que nos hemos referido en los apartados anteriores, la Directiva 2017/2455 contempla la posibilidad de que, desde 1 de julio de 2021, se incluyan en el Régimen de la Unión los servicios prestados por empresarios o profesionales establecidos en la Comunidad, pero no en el Estado miembro de consumo, a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales actuando como tales, previa identificación al efecto en el Estado miembro de su elección.

De igual modo, quedarían englobados en el Régimen Exterior de la Unión los servicios prestados por sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad que presten servicios a destinatarios que no tengan la condición de empresarios o profesionales de la UE.

3.3.4 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.

No obstante, en el caso de los libros, periódicos y revistas electrónicos, a partir del 23 de abril de 2020, la normativa establece la aplicación del tipo superreducido (4%) cuando no contengan única o fundamentalmente publicidad y no consistan íntegra o predominantemente en contenidos de vídeo o música audible, así como los elementos complementarios que se entreguen conjuntamente con aquellos mediante precio único.

3.3.5 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.

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.

Además, con la entrada en vigor el 1 de julio de 2021 de las disposiciones contenidas en la Directiva 2017/2455, se elimina la obligación de expedir factura en las ventas a distancia que hasta la fecha debía hacerse conforme a las obligaciones de facturación del Estado de destino de las mercancías.

Por otro lado, y en relación también con las obligaciones formales, debe señalarse que, desde el 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.

3.3.6 IMPUESTO SOBRE DETERMINADOS SERVICIOS DIGITALES

En la exposición de motivos de la Ley que aprueba el IDSD 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 la "reasignación de los derechos 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 tal y como señala la Orden de 9 de junio de 2021 por la que se aprueba el Modelo de autoliquidación (i.e., Modelo 490) para ingresar el referido Impuesto.

7.

Marco jurídico e implicaciones fiscales del comercio electrónico en España

En la disposición transitoria única se establece que, durante el año 2021, se tendrá en cuenta el importe total de los ingresos derivados de servicios digitales sujetos desde el 16 de enero de 2021 hasta la finalización del plazo de liquidación, elevados al año.

Siguiendo fines aclaratorios, la DGT ha intentado aportar mayor seguridad jurídica en la interpretación sobre los elementos y criterios relacionados con este impuesto, mediante su Resolución de 25 de junio de 2021, atendiendo los siguientes conceptos:

- Servicios de publicidad en línea.
- Servicios de intermediación en línea.
- Supuesto general de no sujección.
- Devengo y base imponible.

Asimismo, la Agencia Tributaria ha puesto a disposición de los contribuyentes un banco de preguntas frecuentes actualizado a 24 de marzo de 2022.

GUÍA DE NEGOCIOS EN ESPAÑA /2023

Junio 2023 / NIPO (PDF): 114230291

GOBIERNO DE ESPAÑA
MINISTERIO DE INDUSTRIA, COMERCIO Y TURISMO
ICEX
INVEST IN SPAIN
GARRIGUES