



FACULTAD DE CIENCIAS SOCIALES Y JURÍDICAS

GRADO EN DERECHO

TRABAJO DE FIN DE GRADO

CURSO ACADÉMICO 2016-2020

‘ECONOMÍA DIGITAL Y LOS RETOS DE SU CONTROL TRIBUTARIO’

Profesor tutor: Rubén Antonio Jiménez Ros

Alumno: Alicia García Hilger.

En este trabajo vamos a tratar de ordenar y comprender los aspectos más importantes del comercio electrónico en materia de tributación.

El objetivo es realizar un análisis exhaustivo de los distintos puntos donde el comercio electrónico está teniendo más incidencia estos días y, de que manera está afectando a la tributación y a la fiscalidad de los distintos países, en especial, de España.

A lo largo de los apartados, se van a ir observando los cambios producidos desde el inicio de esta nueva forma de comercio hasta ahora, y de qué manera las autoridades tributarias se han tenido que ir adaptando a esta nueva realidad con la mayor brevedad y eficacia posible.

Además de analizar la normativa vigente, hablaremos de determinadas modalidades de negocio que sólo existen en la red y que tienen un gran protagonismo en este sector. Nos estamos refiriendo al juego online, a las criptomonedas, a las plataformas de transacción, etc. Todos estos modelos de negocio y recaudación son especialmente importantes, puesto que son grandes recaudadores de dinero, pero a su vez, son el principal objetivo del fraude fiscal en materia de e-commerce.

Los estados nacionales no disponen de una completa información sobre el dinero que se genera en este tipo de plataformas y actividades online, y, por tanto, ello puede dar lugar a que exista una pérdida real de gran parte de este tipo de transacciones.

Una vez que analicemos el comercio online desde una perspectiva jurídica, debemos analizar también cuáles son los mecanismos que tiene la propia Agencia Tributaria para obtener información, gestionar y acceder a este tipo de datos con la finalidad de conseguir un menor fraude fiscal a través de la red.

Para concluir, haremos un resumen sobre todo lo que se ha ido analizando a lo largo del trabajo y con el que llegaremos a ofrecer nuestras propias conclusiones acerca de esta nueva era digital y de los problemas fiscales que está generando, pero que cada vez más, parece que van teniendo solución.

ÍNDICE.

1. **El comercio electrónico y su incidencia tributaria (pág.4)**
 - 1.1.Aspectos preliminares
 - a) Marco legal (pág.4)
 - b) Fiscalidad del comercio electrónico (pág.6)
 - 1.2.Incidencia del comercio electrónico en la imposición directa (pág.8)
 - a) Problemática en materia de fiscalidad digital (pág.9)
 - b) Internacionalización del comercio (pág.17)
 - 1.3.Incidencia en la imposición indirecta (pág.20)
2. **Las plataformas de transacciones on-line y su incidencia tributaria (pág.36)**
3. **El juego online y su incidencia tributaria (pág.44)**
4. **Las criptomonedas y su incidencia tributaria.(pág. 52)**
5. **Los mecanismos de control de la Administración Tributaria y la economía digital. (pág.63)**
 - 5.1.El suministro de información y la captación de datos como mecanismo de selección de contribuyentes y de desincentivo para el fraude (art. 93 LGT) (pág.65)
 - 5.2.Facultades de los órganos de gestión tributaria y sus limitaciones para el control de la economía digital. (pág.68)
 - 5.3.Facultades de los órganos de inspección y sus limitaciones para el control de la economía digital. (pág. 71)
6. **Conclusiones (pág. 74)**
7. **Análisis. (pág. 77)**
8. **Bibliografía (pág.79)**

1. El comercio electrónico y su incidencia tributaria.

1.1. Introducción.

No hay duda de que estamos ante una nueva revolución tecnológica y social, y por tanto, también jurídica, que va a modificar la conciencia del mundo empresarial y de los particulares.

La nueva era de la información ha encontrado en Internet un canal de flujo hecho a medida, más rápido, barato y cada vez más extenso y eficiente.

En un principio cuando se hablaba de comercio electrónico era entendido como la compra electrónica, y, actualmente se ha extendido de tal manera que abarca todos los aspectos de los procesos de mercado y empresas habilitado por internet y las tecnologías de la world wide web (www).

El comercio electrónico en Internet va dirigido especialmente al consumidor, con lo cual, es necesario tener en cuenta los aspectos jurídicos y tributarios de la transacción, tanto en la fase de preparación de la oferta, como en la de aceptación.

Internet no deja de ser un mundo sin reglas, un mercado en el que el comercio no puede expandirse por la falta actual de normas que sirvan de protección. Son necesarios una serie de requisitos fundamentales para que el comercio electrónico funcione en Internet:

1. Necesidad de reglas relacionadas con la propiedad, a efectos de identificar los objetos del intercambio.
2. Un sistema de pago seguro.
3. Mecanismos que permitan castigar las infracciones a dichas reglas.

A pesar de la inseguridad jurídica que se deriva, Internet ofrece un verdadero canal de distribución de información y, por tanto, un instrumento por el que se pueden realizar negocios jurídicos válidos caracterizados por la falta de control por cualquier empresa, siendo un punto de entrada para nuevas empresas; la flexibilidad y rapidez de cambio de información pudiendo ser modificada en cualquier momento y llegar a los clientes y compradores de la misma forma y, por último, caracterizado también por el coste.

Marco Legal

La sensación global es que el nacimiento del comercio electrónico está generando y va a generar aún en mayor medida unas enormes necesidades normativas en ambos ámbitos.

La comunidad internacional, y dentro de ella la UE, ha realizado varias iniciativas legislativas, aún que no están completamente desarrolladas.

Se debe construir sobre las bases jurídicas y tributarias actuales, en un entorno de negocios debe haber un cambio y una adaptación del marco normativo, que puede ser mayor o menor dependiendo del aspecto a regular.

El comercio electrónico en España está regulado en la Ley 34/2002, de servicios de la sociedad de la información y del comercio electrónico, siendo la norma reguladora del comercio electrónico y de otros servicios de internet cuando sean parte de una actividad económica.

En ella se establecen determinadas obligaciones de información para aquellas empresas que realicen comercio electrónico y, asimismo, se regula la actividad publicitaria por vía electrónica. Estas obligaciones de información se ven ampliadas para aquellas empresas que celebren contratos por vía electrónica, con la finalidad de reducir la inseguridad jurídica de la operación.¹

Además de esta, hay otras normas que regulan la actividad comercian en Internet, tales como:

- Ley 7/1996, de 15 de enero, de Ordenación del Comercio Minorista.²
- Ley 7/1998, de 13 de abril, de Condiciones Generales de la Contratación.³
- 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.⁴
- Además de la normativa reguladora que podemos encontrar en la página web del Ministerio de Asuntos Económicos y Transformación Digital, en el apartado de Legislación.⁵

A nivel europeo, encontramos la Directiva 2000/31/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2000, relativa a determinados aspectos jurídicos de los servicios de la sociedad de la información, en particular el comercio electrónico en el mercado interior.⁶

-
- ¹ <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2002-13758>
 - ² <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1996-1072>
 - ³ <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1998-8789>
 - ⁴ <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2007-20555>
 - ⁵ <https://avancedigital.gob.es/es-es/Legislacion/Paginas/Legislacion.aspx>
 - ⁶ <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2000-81295>

La fiscalidad en el comercio electrónico

‘El comercio electrónico se encuentra todavía en una fase inicial, de expansión y constante evolución’.

En materia tributaria existen ya diversos problemas y las soluciones planteadas siguen en un periodo de adaptación que servirán de guía a las futuras reformas.

Los principales problemas del comercio electrónico desde una perspectiva fiscal se basan en la disminución de recaudación. Las organizaciones internacionales y supranacionales, la UE y los Estados ya han manifestado su preocupación ante el empleo de las nuevas tecnologías y la bajada de recaudación de tributos que esto supone, debido a la dificultad de calificación de las rentas obtenidas y de las operaciones que se llevan a cabo en el comercio electrónico; la dificultad para localizar las actividades comerciales en un entorno telemático y a los problemas que tiene la Administración Tributaria para llevar a cabo el control adecuado de las transacciones comerciales electrónicas y combatir el fraude en este campo.

Este problema afecta tanto a la imposición directa, impuestos sobre renta personal sobre las personas físicas, el IRPF; a las rentas societarias con el Impuesto de Sociedades, así como a la imposición indirecta, afectando al IVA, además del ITPF o los Impuestos Aduaneros.

Se han planteado varias soluciones tales como la posibilidad de crear un impuesto específico que regule el comercio en la red, fundamentado en aspectos como el uso, acceso, la descarga de programas a través de internet. Se trata del llamado ‘bit tax’, un tributo de compleja recaudación, donde el sujeto pasivo sería el usuario de Internet, y los servidores de la red harían el papel como retenedores, estando constituida la base imponible por el número de bits utilizados en cada transacción telemática.

Esta propuesta fue rechazada puesto que podía dar lugar a situaciones injustas, ya que, no guarda relación con la capacidad económica de los sujetos. La decisión que se ha venido llevando a cabo es la de adaptar los impuestos existentes, sin tener que crear unos nuevos.

La economía digital ha dado grandes beneficios a ciudadanos y a empresas, sin embargo, el aumento de las actividades digitales y de nuevos modelos empresariales es cada vez un desafío mayor para los sistemas fiscales existentes.

La UE está intentando adaptar los sistemas fiscales de los Estados Miembros, además de trabajar para encaminar las soluciones que se plantean de ámbito mundial en el seno de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

‘La digitalización ha modificado profundamente el modo de funcionamiento de las empresas, lo que nos obliga a adaptar nuestras normas, en particular en el ámbito de la fiscalidad. Se trata de un problema mundial que requiere una solución mundial.’

- Zdravko Marić, ministro de Hacienda de Croacia, Presidencia Croata del Consejo, 21 de enero de 2020.

La normativa fiscal que se ha ido creando ha sido en base a empresas que se encontraban físicamente presentes en un país. Con el auge de las tecnologías la situación se ha ido transformando de tal manera que numerosas empresas digitales tienen clientes en un país sin tener presencia física en el mismo.

Como consecuencia de que las normas fiscales se hayan concebido presuponiendo la presencia física, los beneficios procedentes de las actividades digitales se gravan con frecuencia en el país en el que se encuentran los usuarios y los consumidores.

En 2017 nos fuimos encaminando a una normativa adaptada a la era digital, abogando la UE por ‘un sistema tributario eficaz y justo que se adapte a la era digital’.

El Consejo adoptó unas conclusiones tituladas ‘Responder a los desafíos de la Imposición de los beneficios de la economía digital’, donde se destaca la necesidad de garantizar que las normas fiscales internacionales se adaptasen tanto al sector digital como a los demás sectores más tradicionales de la economía.⁷

En 2018, la Comisión Europea presentó dos propuestas legislativas destinada a reformar las normas relativas al impuesto sobre sociedades para que los beneficios se graven en caso de que las empresas tengan una presencia digital significativa; además de desarrollar un impuesto provisional sobre los ingresos de los servicios digitales.⁸ El Impuesto sobre los servicios digitales se ha creado como medida provisional, que se mantendrá hasta que se consiga una solución estructural a largo plazo, acordada en el marco de la OCDE.

El impuesto se aplicaría a los ingresos procedentes de actividades en las que los usuarios realizan una función principal en la creación de valor y que no están debidamente plasmados en las normas fiscales actuales.

Este impuesto se aplicará para ingresos procedentes de la venta de publicidad personalizada en línea, de las actividades de intermediación digital que permiten interactuar a los usuarios y que facilitan la venta de bienes y servicios entre ellos; así como la venta de datos generados a partir de información del usuario.

Los Estados Miembros en los que se encuentren los usuarios son los que van a recaudar estos ingresos fiscales.

Los trabajos relativos al impuesto sobre los servicios digitales se han ido desarrollando desde marzo de 2018, a raíz de un debate en el Consejo de Asuntos

- ⁷ <https://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15175-2017-INIT/es/pdf>

8

- <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7419-2018-INIT/es/pdf>

- <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-7420-2018-INIT/es/pdf>

Económicos y Financieros de marzo de 2019 y a falta de una solución unánime sobre la propuesta, el Consejo decidió seguir un planteamiento bilateral, por un lado, el Consejo y los Estados Miembros seguirían trabajando conjuntamente para alcanzar un acuerdo sobre una solución mundial en el ámbito de la OCDE en 2020 y, si al final de 2020 hubiera indicios de que dicho acuerdo necesita más tiempo, el Consejo podrá volver a discutir un planteamiento a escala de la UE.⁹

1.2 Incidencia del comercio electrónico en la imposición directa.

Actualmente en España no hay ningún régimen fiscal específico para el comercio de bienes y servicios realizado a través de Internet. Es por este motivo por el cual son de aplicación los mismos impuestos que se aplican para el resto de las formas de comercio.

Los impuestos directos que se vienen aplicando para el desarrollo del comercio electrónico son los que utilizamos en las transacciones tradicionales, es decir, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y el Impuesto de Sociedades (IS).

En este ámbito de aplicación surgen determinadas controversias a la hora de aplicar estos impuestos a las operaciones relacionadas con el e-commerce, la renta sujeta a gravamen es una de las cuestiones a regular en la aplicación de estos impuestos al comercio electrónico.

La entrega de bienes o las prestaciones de servicios a través de la red también conllevan una serie de dificultades para saber de manera exacta la renta que va a ser el objeto de gravamen del impuesto en concreto, siendo de vital importancia en los casos de bienes que son inmateriales.

Para determinar que Estado tiene competencia en materia de gravamen sobre una actividad concreta y con el fin de evitar la doble imposición, es decir, que esta actividad quede gravada en dos distintos Estados simultáneamente, o que no sea gravada en ninguno de los dos, existen diversas opciones:

La primera se denomina la teoría de la fuente, donde el Estado donde se produce la renta es aquel que grava la operación.

Existe también la teoría de la residencia habitual, donde es el Estado donde reside el destinatario de la operación donde se grava la operación.

Cualquiera de estas aplicaciones en materia de comercio electrónico resulta complicada, esto es por la propia naturaleza de la red, ya que permite que una misma persona pueda operar en diversos Estados y a la vez. Además, es mucho más sencillo la ocultación de identificación de las distintas partes objeto de las transacciones debido a la gran facilidad que nos presenta la red para ocultar, falsear o realizar actividades de manera anónima.

- ⁹ <https://www.consilium.europa.eu/es/meetings/ecofin/2019/03/12/>

Como consecuencia de esta situación, los Estados deben revisar su normativa fiscal en estas cuestiones para adaptar estos conceptos a la nueva realidad virtual.

En España, en lo referido a la imposición directa, una empresa se verá sujeta al pago del Impuesto de Sociedades por las rentas obtenidas, donde se incluirán las actividades realizadas por medio del comercio electrónico que realice la propia sociedad, lo mismo pasa con los autónomos que tendrán que estar sujetas las actividades electrónicas a través del IRPF. Si nos encontramos ante la situación de no tener la residencia habitual en España, quedarán las actividades sujetas al IRNR, dependiendo de si existe un establecimiento permanente en España o no.

Como veremos a continuación, la clave para determinar si determinadas rentas deben ser gravadas en el territorio muchas veces va a depender exclusivamente de la presencia de un establecimiento permanente dentro del mismo. Esto es debido a que, a pesar de que la sociedad no sea constituida conforme a la normativa española, las rentas generadas dentro del territorio podrán tributar en el Impuesto de Renta de No Residentes mediante establecimiento permanente.

La problemática en materia de fiscalidad digital

A pesar de que no existan diferencias en cuanto al tratamiento fiscal de las rentas que se obtienen por medios electrónicos y las que se obtienen por los medios tradicionales, debemos recopilar las principales controversias que se han ido dando en materia de e-commerce.

a) La determinación del establecimiento permanente

El punto de partida de esta cuestión se trata de saber si los elementos del comercio electrónico tales como una página web o un servidor pueden ser considerados como un establecimiento permanente en el Estado donde se encuentra situada una empresa que realice actividades a través de Internet.

En el art. 5 del Modelo de Convenio de la OCDE, relativo al concepto de establecimiento permanente¹⁰ se recogen determinados comentarios donde se regula que se puede entender por un EP y que no.

En estos comentarios nos encontramos con que sí podemos considerar un EP un ordenador, a diferencia de los que no se pueden considerar un EP, tales como un software, una página web, un ISP o un Hosting.¹¹

¹⁰ (Modelo Convenio tributario OCDE) <http://www.gerens.cl/gerens/ModeloConvenioTributario.pdf>

¹¹ Hosting, conocido en español como alojamiento web, es el servicio que provee a los usuarios de Internet un sistema que permite almacenar información, imágenes, vídeo o cualquier contenido accesible vía web.

En el caso de los ordenadores, se pueden constituir un EP, mientras que el software que está siendo utilizado por ese ordenador no se va a poder considerar un EP. Es importante diferenciarlo porque la entidad que opera el ordenador en el cual se almacena la página web por norma general es distinto de la entidad que realiza el negocio a través de la red (los contratos de ‘hosting’).

En orden a determinar un Establecimiento Permanente se deben tener en cuenta determinados aspectos.

El primero de ellos es saber que un servidor u ordenador va a constituir un lugar fijo de negocios solamente si es fijo y está en un lugar concreto durante el tiempo suficiente. Lo importante es si se mueve de lugar y no si tiene la posibilidad de hacerlo.

El ordenador que va a ser usado para el e-commerce puede ser un EP independientemente de que exista o no personal que opere con ese ordenador.

También es muy importante tener en cuenta a la hora de determinar si el ordenador que una determinada sociedad tiene instalado en un Estado se considera o no un EP; el análisis sobre si realiza actividades empresariales que sean propias de su objeto social a través del mismo o, si realiza de manera exclusiva actividades de carácter accesorio o auxiliar, tales como actividades relacionadas con la publicidad, con el estudio de mercados, información obtenida, realización de copias de seguridad, etc.

Se debe tener en cuenta además que una página web en sí misma no puede ser considerada una propiedad tangible, por tanto, no podemos encuadrarla como un ‘lugar de negocio’, el cual es entendido como unas instalaciones, equipos o maquinaria que son susceptibles de formar un EP.

Los ISPs¹² no se consideran establecimientos permanentes de las sociedades o empresas que realizan actividades económicas a través de paginas web debido a que los ISPs no son, por norma general, agentes dependientes de estas empresas.

b) Calificación jurídica de las rentas

La determinación jurídica de las rentas es el segundo aspecto para tener en cuenta, más concretamente la consideración de que determinados bienes entregados por la red puedan ser considerados como generadores de cánones debido al hecho de estar protegidos por normas de propiedad industrial o intelectual y, como consecuencia, puedan estar sometidos a tributar en el país fuente de estos.

¹² ISP, ,son las siglas que responden a la figura de proveedor de servicios de Internet , por las siglas en inglés de Internet service provider.

Dentro del Modelo de Convenio de la OCDE en los comentarios se califica como beneficio empresarial y no como ‘canon’ lo relativo a los pagos realizados por bienes intangibles que son recibidos por medios electrónicos, ya que se entiende que el objeto de estas transacciones lo determinan las copias de las sonidos, imágenes o textos y no el derecho de explotación comercial como tal.

En el año 2003, España introdujo un apunte al Modelo de Convenio relativo a la adquisición de derechos sobre programas informáticos, manteniendo una postura ‘matizada’, considerando que el pago de estos sí puede considerarse como un canon.

España entendía que los pagos realizados a través de programas informáticos son cánones cuando la propiedad de los mismos no sea transferida, tanto si se realizan a modo de contraprestación por el uso de un derecho de autor sobre un software con fines de explotación comercial, como si los cánones corresponden a un software con fines empresariales o profesionales cuando se trate de un software que no sea estándar, sino que se haya adaptado de manera considerable a las exigencias del cliente.

Sin embargo, en el Modelo de Convenio de la OCDE en 2008, se determinó que los pagos que sean efectuados en virtud de contratos entre el propietario de los derechos de autor del software, y un distribuidor que realice el papel de intermediario no podrán ser considerados como cánones si los derechos que son adquiridos por el distribuidor están limitados siendo los necesarios para el reparto de las copias por el intermediario comercial.

Por tanto, si consideramos que los distribuidores pagan exclusivamente por la adquisición de copias y no por la explotación de los derechos que recaen sobre éstas, debemos encuadrar los pagos como beneficios empresariales, siendo esta misma postura la que se mantiene en el año 2017.

En base a la postura que mantenía el Modelo de Convenio de la OCDE, España introdujo un matiz en sus observaciones, apuntando que los pagos realizados en concepto de contraprestación por el uso de un derecho de autor sobre un software con fines de explotación comercial serán constituidos como canon, a excepción de los pagos realizados por el derecho de distribución de las copias de aplicaciones estándar, sin derecho de adaptación ni de reproducción.

Es por este motivo, tal y como se reconoce por la Dirección General de Tributos en su consulta Vinculante del 10 de noviembre de 2008¹³, España considera que los pagos realizados por el derecho a la distribución de las copias de un software estándar son considerados beneficios empresariales,

¹³(Consulta vinculante V-2117,10-11-2008) <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas>

sin perjuicio de que se mantenga la calificación de canon al pago realizado por ese derecho a la distribución si estamos ante un software adaptado.

En la Consulta Vinculante del 23 de noviembre de 2010, se realiza una aclaración determinando que la transmisión junto con el derecho de distribución de otros derechos implicará que se califiquen como cánones de pagos efectuados.¹⁴

Se debe mencionar además el art. 13 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Renta de No Residentes, aprobada por el Real Decreto Legislativo 5/2004 de 5 de marzo, que califica como canon a las cantidades percibidas por el uso o la concesión de uso de derecho sobre programas informáticos.¹⁵

Junto con esto, encontramos diversos convenios para evitar la doble imposición a los que está suscrita España, donde se califica de manera expresa como canon a las rentas que son derivadas de la cesión del uso de software, pudiendo resaltar la Sentencia del Tribunal Supremo del 25 de Marzo de 2010¹⁶ que calificó la cesión de un software como la cesión de derecho de explicación sobre una obra literaria, aunque esta calificación se realizó anteriormente a la entrada en vigor de la normativa española donde se enumeran los conceptos considerados como cánones. Aún con todo, la Audiencia Nacional en la Sentencia del 22 de marzo de 2012¹⁷ ha resuelto que tal calificación no es posible tras la entrada en vigor de la normativa. El Tribunal Supremo en la Sentencia del 19 de marzo de 2013¹⁸ confirmó que no resulta procedente calificarlo como obras literarias tras la modificación de la normativa.

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

El uso excesivo de las redes entre las distintas empresas de grupos multinacionales y la extrema movilidad y rapidez de las operaciones que se llevan a cabo a través de la red provocan controversias muy complejas a la hora de aplicar la doctrina tradicional de valoración de mercado de las operaciones intra-grupo. A esto le ayuda el aumento de operaciones entre compañías del grupo y las descargas de contenidos informáticos o de servicio gratuito.

¹⁴ (Consulta vinculante V2531-10, 23-11-2010) <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas>

¹⁵ <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2004-4527#a13>

¹⁶ (Roj STS 1861/2010, Nº Recurso: 9090/2004) <http://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp#>

¹⁷ (Roj: SAN 1416/2012, Nº Recurso 905/2010) <http://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp#>

¹⁸ (Roj: STS 1479/2013, Nº Recurso 4486/2011) <http://www.poderjudicial.es/search/indexAN.jsp#>

Ante esta situación, las distintas autoridades fiscales de los países de la OCDE, entre los que se encuentra España, apuestan por el desarrollo de sistemas de acuerdos previos de valoración de carácter bilateral o multilateral aplicando al e-commerce las directrices de la OCDE en materia de precios de transferencia.

Se debe hacer una mención a la creación del Foro de la UE sobre precios de transferencia en el que, entre otras materias, se están planteando medidas no legislativas que proporcionen una aplicación homogénea de dichas Directrices en el ámbito de la Unión Europea.

Se debe mencionar la materia sobre BEPS, las acciones 8 al 10 del Plan de Acción BEPS tienen como finalidad última asegurar que los resultados de los precios de transferencia están en línea con la creación del valor. La propuesta de medidas del Plan de Acción BEPS han sido trasladadas a las Directrices de la OCDE para que se puedan aplicar en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias.¹⁹

d) Aplicación del criterio de ‘sede de dirección efectiva’

Las características que envuelven al comercio electrónico, como la fácil deslocalización, el anonimato y la rapidez y movilidad de los sujetos, suponen una gran dificultad para aplicar las normas tradicionales de tributación por la renta mundial basadas en criterios de residencia a los sujetos que realizan actividades en las redes electrónicas.

Los criterios establecidos en los convenios de doble imposición para organizar la potestad tributaria de los estados en caso de que haya conflicto, los cuales se basan por norma general en el criterio de ‘sede de dirección efectiva’ pueden resultar de muy costosa aplicación en materia de comercio electrónico cuando nos encontramos ante la situación de que los distintos órganos de administración de una empresa se sitúen en diferentes jurisdicciones y tengan una movilidad total a lo largo del mismo ejercicio, puesto que va a resultar muy complicado saber cuál será la sede de dirección efectiva y cuya consecuencia no es otra que situaciones de doble imposición o de no imposición.

Es por esto por lo que en el ámbito de la UE se han elaborado Directivas y Recomendaciones enfocadas a crear un marco común de tributación de las empresas de servicios digitales en la Unión Europea, quedando pendientes a la espera de llegar a un acuerdo en la OCDE sobre la tributación de los servicios electrónicos.

¹⁹ (Base Erosion and Profit Shifting) Término que designa en la fiscalidad internacional, las estrategias de planificación fiscal que son utilizadas por las empresas multinacionales para aprovecharse de las controversias, lagunas, etc.

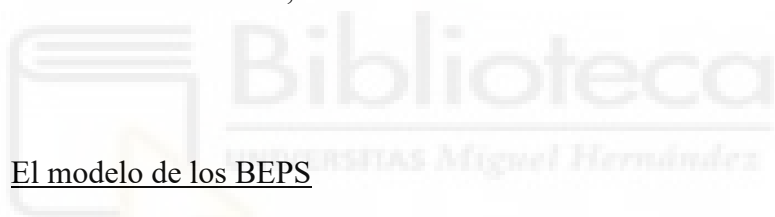
Además de esta figura, existen sujetos que realizan actividades a través de sociedades mercantiles, donde nos encontramos con el Impuesto de Sociedades, Ley 27/2014²⁰. Con carácter general, las sociedades determinan sus rendimientos gravados por el método de estimación directa a partir del resultado contable.

Una vez que hemos analizado los distintos problemas que pueden surgir en la fiscalidad digital, debemos centrarnos en las ideas clave y las posibles medidas para hacerle frente.

Tenemos claro que partimos de una base que gira entorno a la posible deslocalización de las empresas a través de la red. Se ha resaltado la importancia del Establecimiento permanente, y la determinación de que se va a poder considerar o no un E.P, entre los distintos problemas de fiscalidad electrónica.

Ahora bien, podemos hablar ahora de las medidas o soluciones que se están dando a nivel internacional y a nivel comunitario.

Se ha mencionado a lo largo del trabajo de una manera muy superficial las medidas denominadas como BEPS, pero ahora las vamos a analizar de una manera más extensa y, además mencionaremos también a nivel comunitario las B.I.C, en concreto la B.I. armonizada comunitaria.



El modelo de los BEPS

Las siglas BEPS corresponden a 'Base Erosion and Profit Shifting' lo que se denomina como al informe a la erosión de la base imponible y al traslado de beneficios propiciados por la existencia de lagunas o mecanismos no deseados... este informe es actualmente el máximo exponente en cuanto a los distintos procesos planteados para tratar de solucionar la situación de ineficacia desde la vertiente tributaria.

El origen de las BEPS surge ante la presión social en torno al supuesto pago reducido de impuestos, de forma muy especial, por parte de determinadas multinacionales.

Se ha creado una concienciación del problema que se suscita por parte de las multinacionales afectadas que a hecho que las Instituciones y estados tengan que reaccionar para hacer frente al problema de la deslocalización de rentas que se está produciendo con la consiguiente pérdida de soberanía fiscal y con la recaudación.

²⁰ Ley 27/2014 del Impuesto de Sociedades, <https://www.boe.es/buscar/pdf/2014/BOE-A-2014-12328-consolidado.pdf>

Todo ello ha sido la consecuencia de que se creara un cambio en la estrategia global contra lo que se ha denominado planificación fiscal agresiva.

La OCDE elaboró el Plan de Acción publicado el 19 de julio de 2013, donde fijó un programa de trabajo para tres años junto con la colaboración de las Administraciones tributarias de los Estados miembros.

El modelo BEPS se estructura en tres fases:

La primera es formular las acciones que integran el plan, la segunda elaborar un informe para cada acción, fijando unos plazos para ello y la tercera trata de la incorporación de los resultados obtenidos a los ordenamientos internos de los distintos países; ahora bien, en la medida que este modelo va a condicionar el poder legislativo de los Estados que acojan estos resultados, en unos casos el resultado se limitara a elaborar un informe identificativo de problemas y en otros casos se emitirán recomendaciones para el diseño de normas internas.

En definitiva, son reglas que pretenden corregir el problema de la fiscalidad internacional.

Esta acción está encaminada a construir reglas que impidan la erosión de bases y el traslado de beneficios mediante movimientos de intangibles entre miembros de un grupo.

El proyecto BEPS es muy importante para los países en desarrollo porque dependen en mayor medida de los ingresos por impuestos societarios, sobre todo las de las empresas multinacionales.

Estas medidas que se desarrollan proporcionan a los países las herramientas que necesitan para asegurar que se graven las ganancias donde se esté llevando a cabo la actividad económica y donde se crea valor, y a la vez dotan de una mayor seguridad a las empresas a través de la prevención de conflictos relativos a la aplicación de las normas fiscales internacionales y la normalización de las obligaciones de los contribuyentes, siendo el objetivo, en definitiva, fortalecer el compromiso y la participación de los países en desarrollo.

Base Imponible Consolidada Común del Impuesto sobre Sociedades

Se trata de una iniciativa legislativa renovada para establecer una base imponible consolidada común del impuesto de sociedades en la Unión Europea.

En 2013, los ministros de la UE acordaron establecer primero la base imponible común del impuesto sobre sociedades y proceder después a su consolidación.

La Comisión Europea reanudó sus trabajos sobre la propuesta y la dividió en dos directivas:

Por un lado, la Directiva destinada a establecer una base imponible común del impuesto sobre sociedades (BICIS) y por otro, la Directiva destinada a establecer una base imponible consolidada común del impuesto sobre sociedades. (BICCIS)

El objetivo de la Directiva BICIS es conseguir un conjunto único de normas para el cálculo de la base imponible del impuesto de sociedades en el mercado comunitario.

Esto nos llevara a una reducción en los gastos administrativos y un aumento en la seguridad jurídica e las empresas, al uniformizar el cálculo de sus beneficios imponibles en todos los países de la UE, además de ayudar a los estados miembros a luchar con la ya antes mencionada planificación fiscal agresiva.

El proyecto de Directiva BICCIS crea normas técnicas para la consolidación de beneficios y la distribución de la base imponible consolidada entre los correspondientes Estados miembros.

El objetivo de la base imponible consolidada común del impuesto de sociedades se basa en reducir los costes administrativos de la empresa. Las empresas de la UE tienen que cumplir los requisitos de diferentes regímenes nacionales de tributación de las sociedades, lo que puede llevar a una carga administrativa alta y un obstáculo a la inversión transfronteriza en la UE. Además, se centra en la ayuda a los Estados miembros a combatir la planificación fiscal agresiva, de manera que luchan ante las diferencias entre los regímenes del impuesto sobre sociedades de un Estado a otro de la UE, consiguiendo crea condiciones favorables para que las empresas transnacionales apliquen estrategias de planificación fiscal consistentes en transferir sus beneficios a territorios de menor tributación. Esta actividad, conocida como ‘traslado de beneficios’ va en detrimento del presupuesto de los Estados y favorece la erosión de sus bases imponibles. Y, por último, para garantizar la competencia leal entre empresas, ya que la planificación fiscal agresiva, al ser empleada principalmente por empresas multinacionales, incide de manera muy negativa en la posición en la que se encuentran las pequeñas y medianas empresas.

En definitiva, estas son las medidas que presentan las posibles soluciones ante la problemática que surge a raíz del auge del comercio electrónico y de la facilidad que existen para la deslocalización tanto de empresas como de beneficios obtenidos a través de la red y que se diluyen y no se declaran en los correspondientes estados donde se generan.

La internacionalización del comercio

Cuando hablamos del régimen fiscal de personas físicas partimos siempre de la base de la tributación en el IRPF como perceptor de rendimientos de actividades económicas previsto en el art. 27 de la Ley 35/2006.

En el régimen de estimación directa la Ley establece la medición directa e inmediata de la cantidad elegida como base y, por tanto, de la realidad que se mide, que no es otra que la renta del sujeto persona física. Es el método que se utiliza como norma general para la cuantificación del tributo, basándose en que se adapta a la realidad de los ingresos y gastos y es el más adecuado con las exigencias del principio de capacidad contributiva.

Para comprender como se han debido ir adaptando las normas fiscales a la situación económica de nuestro tiempo debemos partir de la progresión de internacionalización que ha ido surgiendo hasta nuestros días. El título V de la Ley 14/2013²¹, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, dentro del apartado de internacionalización de la empresa española hace referencia al llamado fenómeno de la internacionalización. En esta Ley ya se hace referencia a la importancia que tiene el fomento de la salida al exterior de los emprendedores como factor de crecimiento económico, además de resaltar que aquellas empresas que están internacionalizadas presentan mayores ganancias de productividad, una mejora en la gestión, mayor capacidad de acceso a la financiación y mayor capacidad para crecer y fomentar el empleo.

El artículo 50 de esta misma Ley establece una estrategia de fomento de internacionalización definida como ‘el conjunto de actuaciones que desarrolla el sector público, junto con el sector privado, para facilitar y reforzar la dimensión internacional de la economía española y fomentar la presencia exterior de las empresas y de los emprendedores como factores de estabilidad, crecimiento y generación de empleo’. En su artículo 51 se habla de un Plan Estratégico de Internacionalización de la Economía Española, donde se tiene como fin mejorar la competitividad y llegar al auge máximo de la contribución del sector exterior con el fin de mejorar el crecimiento y la creación de empleo.

Cuando hablamos de la internacionalización de la actividad económica estamos refiriéndonos a un procedimiento de degradación continua de la territorialidad de esta, a favor de una dimensión más globalizada.

El término globalización lo podemos entender como una iniciativa encaminada hacia la mundialización e interdependencia de la economía que viene dado por diversos factores, entre ellos, la multiplicación exponencial del número de operaciones económicas internacionales y transfronterizas que están relacionadas a la globalización de los mercados

²¹ Ley 14/2013 de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2013-10074

con la generalización de la libre circulación de capitales y la libertad de establecimiento.

Este proceso de globalización tiene un factor muy relevante en el proceso, tratándose de la progresiva implantación de las nuevas tecnologías, lo que nos ha llevado a una manera distinta y novedosa de actuar en el mercado, impulsado por la digitalización de la economía y por el auge y expansión del comercio electrónico.

Estamos ante una realidad donde día a día es posible concretar transacciones comerciales a través de la red, donde aparecen numerosas ventajas a las que los distintos operadores económicos no están habituados. Esto podría implicar algo definido como la relativización del tamaño de los operadores económicos, siendo la red una gran oportunidad para pequeñas y medianas empresas. En las redes existe la posibilidad de contactar directamente con el consumidor final, lo que nos lleva a un menor importe de costes para todos los operadores económicos y, a su vez, un gran aumento en las condiciones de competitividad para empresas de pequeño y mediano tamaño.

Es conveniente comprender con que distintas formas se ponen de manifiesto la internacionalización de las empresas. Debemos distinguir entre una internacionalización sin presencia física en el extranjero, donde nos encontramos ante una exportación de bienes o servicios, y una internacionalización donde la empresa que realiza la actividad económica en el exterior tiene en el extranjero una presencia de manera continuada, pudiendo ser a través de una filial o a través de un establecimiento permanente como ya se ha mencionado anteriormente. Sea cual sea la opción que se escoja, desde el punto de vista fiscal va a haber una renta percibida en el extranjero, como consecuencia de los pagos que han sido recibidos por clientes que estén en el extranjero. Estamos ante lo que se ha denominado un ‘hecho imponible de alcance internacional’²², en el que un sujeto que reside en un determinado Estado recibe rentas de otro. Ante esta situación es importante la existencia de los llamados Convenios de Doble Imposición (CDI).

Cuando las operaciones comerciales se llevan a cabo a través de la implantación de una filial, las operaciones entre la empresa y su subsidiaria tendrán la condición de operaciones vinculadas. El aumento de este tipo de operaciones tiene mucho que ver con la aplicación del principio de residencia y de la regla de la renta mundial (worldwide income) en la tributación de entidades con forma de sociedad. En el gravamen internacional de las empresas, la renta mundial aparece matizada por el principio de independencia, el cual es un elemento esencial en la regla de la empresa separada y por el cual las filiales tributan en el Estado donde están radicadas excluyéndose una consolidación

²² Saínz de Bujanda, F. denomina así a este tipo de hechos imposables internacionales para referirse a aquellos supuestos de hecho que se dan cuando un sujeto tiene dos puntos de conexión, la residencia en su país y territorialidad con el Estado de donde provienen parte de sus rentas. Sistema de Derecho Financiero Introducción.

tributaria mundial de los grupos de sociedades. Este principio corrompe las exigencias de neutralidad en la exportación de capitales, por tanto, la renta de la filial va a ser gravada en el Estado de la fuente como beneficio y en Estado de residencia como dividendo.

El reparto del poder tributario para gravar rendimientos de las empresas no es una cuestión novedosa, sino que lleva planteándose desde hace ya tiempo. En base a esta incertidumbre que se ha vivido en materia del reparto del poder tributario en la tributación de las rentas de empresas internacionalizadas, cada entidad integrante de un grupo multinacional debe ser sometida a gravamen de manera independiente y separada como unidad imponible en el Estado que le reconoce una vinculación personal. Esta vinculación está manifestada a través de la existencia de una filial, o a través de un establecimiento permanente.

Una filial es una entidad con plena personalidad jurídica independiente pero cuyo capital está subordinado a una matriz de otra sociedad del grupo, por tanto, una filial constituida en otro país es un sujeto independiente que tributa en el Estado de constitución. Tributa por toda la renta mundial en el Estado donde radique la sociedad, pero sólo por la renta que le es imputable a la sociedad constituida en el país en cuestión.

Esta manera de llevar a cabo la tributación, basada en la regla de empresa separada, supone el descarte de la tributación unitaria. El modelo del unitary taxation, aplicado en Estados Unidos, para la distribución de la base gravable de empresas que operan varios estados de la Unión. Además de rechazar la tributación consolidada (global home taxation) donde el sujeto pasivo es el grupo de sociedades y la base que es gravada es la determinada por la ley del impuesto sobre beneficios del Estado en el que reside la sociedad dominante. En este caso, la recaudación se reparte entre los diversos Estados miembros en los que residen sociedades del grupo mediante un procedimiento específico. Este procedimiento determinado de tributación del grupo multinacional, donde también cabría mencionar el proyecto europeo Common Consolidated Corporate Tax (CCCBT), impulsado en 2018, rechazan la toma en consideración de las operaciones intra-grupo, que pasarán a ser neutrales a la hora de valorar el beneficio global de todo el conglomerado económico.

Sin embargo, es evidente que las dificultades para establecer una fórmula de global taxation no permiten, hoy, plantear estas opciones como alternativas reales, y esto es debido a que el principio 'worldwide income' no se traduce en una consolidación fiscal mundial.

1.3 La incidencia electrónica en la imposición indirecta

Debemos comenzar, con el fin de realizar un análisis correcto sobre la tributación indirecta en materia de comercio electrónico, delimitando su concepto, de manera breve a modo de recordatorio, puesto que ya se ha mencionado anteriormente.

Con ‘comercio electrónico’ como ya hemos comentado otras veces, nos referimos a la entrega de bienes o prestaciones de servicios que se realizan a través de la red. El comercio que se centra en operaciones en las que Internet es el medio de comunicación entre un proveedor y sus consumidores o clientes, sin necesidad de que exista un desplazamiento del cliente a las instalaciones del proveedor como sucede en el comercio tradicional.

Para comenzar a delimitar el concepto de e-commerce y sus implicaciones en materia de imposición directa, es decir, en el ámbito del Impuesto del valor añadido (IVA), debemos mencionar la intervención humana en este tipo de operaciones, siendo este uno de los aspectos más relevantes para que podamos situarnos en el ámbito del comercio electrónico, especialmente en cuanto a las prestaciones de servicios online.

Las prestaciones de servicios podrán ser calificadas como servicios prestados por vía electrónica siempre que en su prestación no exista una intervención humana, o que esta intervención sea mínima.

El criterio de intervención humana se deberá evaluar en función de la relación entre el proveedor y el consumidor en base a la relación con la prestación del servicio en cuestión. Si se plantea de esta forma, la existencia de una intervención humana con relación a una actividad administrativa o accesorio que sirva para poder prestar el servicio correctamente no tiene por que impedir que los servicios puedan ser entendidos como prestados por vía electrónica.

En cuanto a las entregas de bienes, son aquellas operaciones donde el canal de comunicación entre el proveedor y sus consumidores es la red en todas sus variantes, es decir, páginas web, plataformas, redes sociales, etc. Este canal de comunicación deber ser el medio que pone en contacto al proveedor y al consumidor.

Ya hemos comentado que el comercio electrónico está suponiendo una verdadera revolución en cuanto al ámbito de las transacciones económicas. La venta de artículos o las prestaciones de servicios se pueden realizar de infinitas maneras. Las ventajas que facilita el comercio electrónico son cada día mas grandes, mejorando los canales de distribución de las empresas y alterando la forma en la que las empresas y sus consumidores se comunican. Esta revolución presidida por la red en cuanto a los factores económicos va a repercutir en los factores tributarios respecto al IVA.

Las implicaciones en materia de imposición indirecta se diferencian entre, el comercio denominado 'online' y el 'offline'.

Antes de comenzar a tratar las principales cuestiones en relación con el IVA en materia de e-commerce, vamos a hacer mención a la regulación nacional de este impuesto, que la encontramos en la Ley del IVA, y a los distintos aspectos donde se regula el comercio electrónico en esta ley distinguiendo entre el régimen de ventas a distancia y el concepto de prestación de servicios vía electrónica en el IVA.

Régimen Especial de Tributación de IVA en las ventas a distancia

Cuando un empresario vende a un particular de otro estado de la Unión Europea, como es el caso que ocurre en el comercio online, siempre y cuando el transporte de las mercancías las realice la empresa española vendedora, estamos ante las llamadas 'ventas a distancia'. Vamos a analizar como se desarrolla el régimen especial de tributación el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Cuando se cumplen los requisitos que acabamos de mencionar, un comprador particular de otro estado miembro y transporte realizado por la empresa española ocurre lo siguiente:

Cuando en el año precedente no se hayan llegado a determinados umbrales, a las referidas ventas a distancia se le aplicará el IVA de Estado miembro de origen. Si en ese año se han superado dichos umbrales, se aplicará el IVA de destino. Si el año en curso se supera el umbral, no se modifica la localización de las entregas anteriores (que se localizaban en origen), salvo que el vendedor opte, por lo contrario. No obstante, se modificará igualmente la localización de la entrega mediante la cual se ha sobrepasado el límite y de las entregas posteriores de ese año y de las realizadas en el año siguiente.

Cada estado miembro establece su umbral de ventas. En España, el umbral de ventas está establecido en 35.000 euros.

En cada año se comienza aplicando el IVA que corresponda en función del volumen de ventas del año precedente. De esta manera, cuando una persona de Italia ha vendido en el año X una cantidad de 64.000 euros con destino a españoles, deberá aplicar el IVA español en el año X desde que haya superado el límite de 35.000 y en el año X+1 para todas las ventas con destino en España. Por lo tanto, una vez superado el umbral deberá repercutir IVA tipo español los siguientes años, desde la primera venta.

Las ventas a distancia efectuadas por un empresario español a particular de otro estado miembro tributan en nuestro territorio cuando el volumen total no exceda de los establecidos en el estado de miembro de destino. Algunos ejemplos de umbrales en la UE pueden ser Alemania, con una cantidad de 100 mil euros o Reino Unido con un umbral de 70.000 libras.

Este régimen no se aplica a los medios de transporte nuevos, a los objetos de instalación o montaje, a los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Los productos que estén sujetos al Impuesto Especial de Fabricación pueden ser objeto de ventas a distancia, pero siempre van a tributar en destino, independientemente de la opción que puedan realizar.

Las empresas pueden optar por la tributación en destino de todas las ventas efectuadas para un mismo estado miembro, aunque e volumen de ventas no haya superado el umbral establecido. La tributación y el ejercicio de la opción debe comunicarse mediante la correspondiente declaración censal de alta y modificación en el mes de diciembre anterior al que surta efecto o antes del inicio de operaciones si es inicio de actividad. La opción va a producir efectos como mínimo, para dos años naturales con la posibilidad de renovarse.

El régimen de ventas a distancia que acabamos de explicar de forma sintética se encuentra regulado en el artículo 68 de La Ley del IVA.²³

Las prestaciones y adquisiciones intracomunitarias de servicios en el Impuesto sobre el Valor Añadido

El concepto de prestación de servicios en la regulación estatal tiene un carácter residual, calificándose como tales aquellas operaciones sujetas al IVA que no constituyen otro hecho imponible del IVA. Se encuentran reguladas en los artículos 69 y 79 de LIVA.

Prestaciones intracomunitarias de servicios son aquellos servicios prestados por un empresario o una empresa que está establecido en el territorio de aplicación del impuesto (TAI), para destinatarios que sean empresarios, profesionales o personas jurídicas con NIF/IVA de otros estados miembros t que estén sujetos al impuesto en ese otro estado, siendo sujeto pasivo el destinatario por lo que se denomina ‘inversión del sujeto pasivo’.

Adquisiciones intracomunitarias de servicios son aquellas prestaciones de servicios sujetas y no exentas en el territorio de aplicación del impuesto

²³ Art. 68 apartado. Tres y siguientes –Se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto las entregas de bienes cuya expedición o transporte se inicie en otro Estado miembro con destino al mencionado territorio cuando...

...Cuando el adquirente no consuma efectivamente el total o parte de dichos bienes, los no consumidos se considerarán usados o consumidos en el territorio de aplicación del Impuesto cuando el adquirente tenga en este territorio la sede de su actividad económica o posea un establecimiento permanente o, en su defecto, su domicilio, siempre que las entregas hubieran tenido por destinatarios a dicha sede, establecimiento permanente o domicilio.

que sean prestadas por un empresario o profesional establecido en un país de la UE pero fuera del territorio de aplicación del impuesto.

Estas prestaciones y adquisiciones intracomunitarias de servicios no constituyen en sí un hecho imponible diferente a efectos del IVA, ya que corresponden al concepto general. Así como tampoco se benefician de ninguna exención, como sucede con las entregas intracomunitarias de bienes.

Por otro lado, los empresarios que efectúen o reciban estos servicios deben inscribirse en un registro específico, que es el mismo en el que se deben inscribir aquellos que efectúen entregas y adquisiciones intracomunitarias de bienes.²⁴

Esto puede servirnos de guía para situarnos a la hora de analizar como se regulan las operaciones relacionadas con el comercio electrónico en la imposición indirecta en el ámbito nacional. Más adelante expondremos las distintas Directivas que se han llevado a cabo por la UE en materia de IVA que son necesarias para la explicación y para que veamos las distintas novedades que se han implantado en relación con este impuesto y que tienen una gran importancia puesto que van a suponer grandes cambios en la regulación.



Ahora sí, es momento de exponer las principales cuestiones que se ponen de manifiesto en el ámbito del IVA en materia de e-commerce.

A) La calificación del hecho imponible como entrega de bienes o prestación de servicios y la aplicación de las reglas de localización del hecho imponible.

²⁴ Art. 69 LIVA : Uno. Las prestaciones de servicios se entenderán realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto, sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado siguiente de este artículo y en los artículos 70 y 72 de esta Ley...

...5.º Servicios de radiodifusión y televisión: aquellos servicios consistentes en el suministro de contenidos de audio y audiovisuales, tales como los programas de radio o de televisión suministrados al público a través de las redes de comunicaciones por un prestador de servicios de comunicación, que actúe bajo su propia responsabilidad editorial, para ser escuchados o vistos simultáneamente siguiendo un horario de programación.

Art. 79 LIVA: Uno. Se entenderán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los siguientes servicios:

1.º Los relacionados con bienes inmuebles que radiquen en el citado territorio.

Se considerarán relacionados con bienes inmuebles, entre otros

...Dos. Asimismo, se considerarán prestados en el territorio de aplicación del Impuesto los servicios que se enumeran a continuación cuando, conforme a las reglas de localización aplicables a estos servicios, no se entiendan realizados en la Comunidad, pero su utilización o explotación efectivas se realicen en dicho..

Debemos comenzar mencionando la Directiva 2002/38/CE²⁵, que partía de la concepción de que las transacciones que se realizan a través de la red deben ser consideradas prestaciones de servicios.

Con respecto a las prestaciones de servicios, debemos entender que se prestan por vía electrónica cuando la transmisión sea enviada y recibida por medio de un procedimiento electrónico exclusivamente. Con esta definición, podemos entender que la simple manifestación o trato de que se pueda dar en un medio electrónico tal como un correo entre proveedor y consumidor no van a implicar, en sí mismo, que los servicios que se estén realizando vayan a tener la consideración de servicios prestados como comercio electrónico.

En relación con el concepto de prestación de servicios por vía electrónica, el artículo 7 del Reglamento 282/2011²⁶ se manifestó delimitando este concepto incluyendo una lista de servicios que podrán considerarse prestados por vía electrónica y otros que quedarán excluidos. Dicho artículo determinó que *'son servicios prestados por vía electrónica aquellos prestados a través de Internet o de una red electrónica que, por su naturaleza, estén básicamente automatizados y requieran una intervención humana mínima, y que no tengan viabilidad al margen de la tecnología de la información.'*

El Reglamento de ejecución 1042/2013²⁷ actualizó el listado de servicios diferenciando entre servicios prestados por vía electrónica y servicios no prestados por vía electrónica.

- Servicios prestados por vía electrónica:
 - a) El reparto de productos digitalizados, incluidos los programas informáticos, sus modificaciones y sus actualizaciones
 - b) Los servicios para el apoyo de la presencia de empresas o particulares en la red electrónica, como puede ser la realización de una página web

²⁵ Directiva 2002/38/CE por la que se modifica temporalmente la Directiva 77/388/CEE respecto del régimen del impuesto sobre el valor añadido aplicable a los servicios de radiodifusión y de televisión y a algunos servicios prestados por vía electrónica. <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2002-80848>

²⁶ Reglamento de Ejecución UE Nº 282/2011 por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, <https://www.boe.es/doue/2011/077/L00001-00022.pdf>

²⁷ Reglamento de Ejecución UE Nº 1042/2013 por el que se modifica el Reglamento de Ejecución UE nº 282/2011 en lo relativo al lugar de la realización de las prestaciones de servicios, <https://www.boe.es/doue/2013/284/L00001-00009.pdf>

- c) Los servicios realizados desde un servidor, a través de Internet o de una red electrónica, en respuesta a una base de datos introducida específicamente por el cliente o consumidor.
 - d) La concesión, a título oneroso, del derecho a comercializar un bien o a realizar un servicio a través de la red que funciones como un mercado en línea, donde los compradores realicen sus ofertas por medios automatizados y la formalización de una venta se comunique a través de un correo electrónico que se haya generado de manera automática por un ordenador.
 - e) Los paquetes de servicios de internet que tengan relación con la información y donde el componente de telecomunicaciones actúe de manera secundaria y subordinada.
- Servicios no prestados por vía electrónica
- a) Los servicios de radio y televisión
 - b) Los servicios de telecomunicaciones
 - c) La mercancía cuyo pedido o tramitación se realiza por medio de vías electrónicas
 - d) El material impreso
 - e) Los CD y casetes de audio
 - f) Los DVD
 - g) Los juegos en CD-ROM
 - h) Los servicios profesionales, tales como abogados y consultores financieros que realicen el ejercicio de su actividad profesional por medio de correos electrónicos.
 - i) Los servicios de enseñanza donde el contenido sea impartido por un profesor a través de la red
 - j) Los servicios de reparación física no conectados de equipos informáticos
 - k) Los servicios de publicidad
 - l) Los servicios de ayuda telefónica
 - m) Los servicios de enseñanza prestados por correo electrónico
 - n) Los servicios de subasta realizados de manera convencional, que dependan de la intervención humana de manera directa, independientemente de como se realicen las pujas
 - o) La venta de entradas a eventos culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos o similares que estén reservadas en línea
 - p) El alojamiento, arrendamiento de vehículos, servicios de hostelería o traslado de pasajeros que estén reservados en línea.

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

1. Cuando el destinatario sea un empresario o profesional y radique su sede en España
2. Cuando el prestador de los servicios se encuentre establecido en España y el destinatario sea un no empresario y con residencia indeterminable

3. Cuando los servicios fueran prestados desde fuera de las 19 Comunidades y el destinatario no sea empresario ni esté domiciliado en España
4. Se entenderán prestados los servicios realizados en España cuando tengan por destinatario a un empresario o profesional, se consuman en dicho territorio y no se entiendan prestados en las Comunidades de Canarias, Ceuta y Melilla.

La Directiva 2006/112/CE²⁸ afirma que a partir del 1 de enero de 2012 los servicios prestados por vía electrónica se van a gravar en el Estado miembro en el que el destinatario esté establecido independientemente de donde se encuentre el sujeto pasivo que realizará los servicios. Es por eso, que, a partir de esta fecha, el destinatario que esté establecido en España, incluidos los que no sean empresarios, y reciban servicios, se entenderá que estos están prestados en el territorio de aplicación del Impuesto.

De esta manera podemos entender las diferentes situaciones donde se entiende que el lugar de realización es España, tales como cuando el destinatario sea un empresario establecido en España, independientemente de si el prestador es comunitario o no; cuando el destinatario sea un empresario no comunitario y realice un consumo efectivo en España, independientemente de si el prestador es comunitario o no; cuando el prestador resida en España y el destinatario no sea un empresario pero resida en la Comunidad; cuando el prestador sea comunitario y el destinatarios no sea empresarios pero resida en España; cuando el prestador no sea comunitario y el destinatario no sea empresario y tenga su residencia o domicilio en España , en este caso le será de aplicación el régimen especial.

En cuanto a la determinación del sujeto pasivo, debemos hacer mención a la aplicación del artículo 84 de la LIVA²⁹ que establece que con carácter general, se entiende que será el que realice los servicios con independencia de dónde esté establecido. Con carácter especial, y por aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, lo será el destinatario de los servicios y no el prestador, estando aquél obligado a liquidar él mismo el impuesto, sin perjuicio de las modificaciones que van a surgir a partir del 1 de enero de 2015.

Se debe tener en cuenta también a aquellos supuestos en los que el prestador de los servicios no se encuentre establecido en la Unión Europea y su cliente sea un consumidor final, las llamadas transacciones B2C, ‘business to consumer’, para estos casos la regulación impone que el sujeto pasivo del impuesto sea el prestador de los servicios. Sin embargo, con motivo de facilitar el procedimiento, el prestador no tiene que registrarse, por medios electrónicos, mas que en un solo Estado Miembro, debiendo repercutir el IVA correspondiente a casa una de las jurisdicciones donde radiquen sus clientes e ingresarlo, por medios electrónicos, en la Administración del Estado miembro donde se encuentre registrado. El Estado miembro donde esté registrado será el encargado de redistribuir la cantidad ingresada en los restantes estados miembros.

²⁸ Directiva 2006/112/CE del Consejo relativa al sistema común del impuesto sobre valor añadido, <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2006-82505>

²⁹ Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido , <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-1992-28740#a84>

Los empresarios o profesionales que no estén 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 se recoge la norma con carácter general.

El Reglamento 282/2011 ha modificado este régimen especial, en concreto, se han establecido determinadas especificaciones en materia de gestión en caso de exclusión del régimen, rectificación de declaraciones, etc.

B) Régimen aplicable a partir del 1 de enero de 2015

La Directiva 2008/8/CE, en los términos que se concretan por el Reglamento 967/2012³⁰, introduce determinadas modificaciones específicas que son aplicables a partir del 1 de enero de 2015. A partir de esa fecha, los servicios que son prestados por vía electrónica por parte de un empresario que se encuentre establecido en la Comunidad a clientes que no sean empresarios y que tengan su domicilio en un Estado miembro, se entenderán prestados en el lugar donde el destinatario de los servicios tenga su residencia habitual.

La Directiva 2017/2455³¹ establece, con efectos a fecha 1 de enero de 2019, un baremo para la determinación del lugar de realización de estos servicios, de tal manera que cuando el importe total de este tipo de servicios prestados por el proveedor no supere, en el año en curso, los 10.000 euros, los servicios prestados a consumidores finales se van a entender sujetos al IVA en el lugar de establecimiento del proveedor.

La normativa española establece que los empresarios o profesionales van a poder optar de manera voluntaria por la tributación en destino, independientemente de que se haya superado el límite de la cantidad de 10.000 euros, siendo esta opción válida durante un periodo mínimo de dos años naturales. Esta opción se realizará mediante el modelo censal 036. Además, una vez aprobado el Real Decreto 1512/2018, de 28 de diciembre³², por el que se modifica, entre otros el Reglamento del IVA, los sujetos que hagan uso de esta opción, deberán acreditar

³⁰ <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-9866&tn=1&p=20140930>

³¹ Directiva UE 2017/2455 por la que se modifican la Directiva 2006/112/CE y la Directiva 2009/132/CE en lo referente a determinadas obligaciones respecto del impuesto sobre el valor añadido para las prestaciones de servicios y las ventas a distancia de bienes , <https://www.boe.es/doue/2017/348/L00007-00022.pdf>

³² Real Decreto 1512/2018, <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-2018-17995>

ante la Administración tributaria que los servicios han sido declarados en otros Estado miembro.

En el caso de que los sujetos pasivos deseen prorrogar la opción ejercida, deberán reiterarlo una vez transcurrido los dos años naturales, quedando, de lo contrario, revocadas de manera automática.

Con el fin de poder dar cumplimiento a lo dicho anteriormente, el Reglamento de Ejecución 1042/2013ⁱ introdujo diversas modificaciones, conteniendo disposiciones para definir y actualizar la lista de servicios que se verán afectados por las reglas, con el fin de precisar quien es el prestador cuando intervienen varios sujetos; delimitar el lugar de establecimiento del cliente, que no actúa como empresario; determinar de manera específica como acreditar la condición de empresario del destinatario; precisar el lugar de consumidor efectivo de los servicios a base de presunciones en relación con el domicilio del cliente y demás pruebas que puedan ser exigibles, y establecer disposiciones transitorias.

Se contempla también la prestación de servicios a través de una red de telecomunicaciones, como en el caso de un mercado de aplicaciones, puesto que son numerosas las ocasiones en las que resulta verdaderamente complicado determinar quien debe considerarse prestador del servicio.

El Reglamento contiene una serie de disposiciones para definir la sede, establecimiento, domicilio o residencia habitual dependiendo del tipo de cliente con el objetivo de concretar la aplicación de las reglas de localización de las prestaciones de servicios que estén adheridas a estas circunstancias.

Estas definiciones continúan, pero con el añadido de una regla específica para personas jurídicas que no actúen como empresarios y donde se entenderá que su lugar de establecimiento será aquel donde se realicen las funciones de la administración central, es decir en su sede, o donde radique un establecimiento permanente que sea válido para recibir o utilizar los servicios.

En relación con la ubicación del destinatario, las reglas para determinar la localización que resultan de aplicación desde 2015 son las prestaciones a quienes actúen como consumidores finales.

Dicho esto, el empresario puede entender que el destinatario se trata de un consumidor final siempre que su cliente no le ponga a su disposición un número de identificación a efectos del IVA, sin embargo, a diferencia de otras prestaciones de servicios, si podrá considerarlo como consumidor final con independencia de que exista información que indique lo contrario.

Cuando estemos ante la situación de que dichas personas jurídicas dispongan de varios establecimientos o las personas físicas tengan un

domicilio diferente del de su residencia habitual, el Reglamento establece que para las personas jurídicas no empresarios prevalece la ‘sede’ en los términos definidos y para las personas físicas, tiene prioridad su residencia habitual a menos que se pueda acreditar que el servicio se utiliza realmente en su domicilio.

Se introducen también especificaciones para tratar de hacer frente a los supuestos más frecuentes, incluyendo reglas más específicas como para cuando los servicios que se prestan requieren la presencia física de un cliente, será en ese determinado lugar donde se graven los servicios; cuando se trate de un servicio prestado a bordo de un avión, tren o buque, el lugar de partida será el del transporte; en el caso de un servicio prestado a través de una línea fija terrestre, será el domicilio del cliente en que esté instalada; si hablamos de un servicio prestado a través de redes móviles, el lugar donde se grave será en el país donde se identifique el código del teléfono de la tarjeta SIM; si el servicio necesita una tarjeta o algo similar, donde estuviera situado o instalado el dispositivo y, en caso de que se desconozca, recurriremos al lugar donde se haya remitido la tarjeta.

En cualquiera otro caso, en el lugar determinado por el prestador de los servicios en base a dos elementos de prueba que se encuentren dentro de los siguientes, como pueden ser la dirección de facturación, la dirección IP, datos bancarios, código del teléfono móvil en la tarjeta SIM o ubicación de la línea terrestre.

A partir del 1 de enero de 2019 los elementos exigidos como medio de prueba serán solamente dos cuando el importe de estos servicios prestados por el proveedor no exceda de los 100.000 euros.

Las conjeturas sobre localización de la prestación del servicio descritas anteriormente pueden acreditarse por el prestador si se dan tres de los elementos de prueba en un punto donde se determine un lugar distinto de la prestación.

Las Administraciones fiscales, pueden por su parte, comprobar cualquiera de las presunciones descritas cuando existan indicios o pruebas de que se haya utilizado de manera errónea o de mala fe, existiendo un abuso por parte del prestador de los servicios.

Debemos incluir en la explicación el llamado sistema de ‘mini ventanilla única’ traducido del inglés ‘mini one stop shop’, el cual es muy parecido al que existe para servicios realizados por empresarios no comunitarios de tal manera que se permite al sujeto pasivo del impuesto presentar en el Estado miembro de identificación una sola declaración donde se podrán incluir las operaciones dirigidas a consumidores finales de distintos Estados miembros. En España actualmente ya está el modelo para darse de alta en el sistema.

C) Clasificación de los tipos de IVA que se aplican en las distintas modalidades del e-commerce.

Las autoridades fiscales españolas mantienen el criterio de aplicación en todos los casos del tipo de impositivo del 21% de manera general, tratándose el comercio electrónico de un servicio del cual la Ley del IVA no ha previsto ninguna especificidad.

Podemos destacar la Consulta de la DGT del 26 de marzo de 2010³³, así como la del 1 de julio de 2011³⁴ donde se aclara que en la medida en que la Directa no ha previsto la aplicación de los tipos reducidos a los servicios electrónicos, sólo podrán ser de aplicaciones los tipos reducidos a los libros electrónicos cuando estén incorporados a un soporte físico. Con estas dos consultas podemos reafirmar la postura de la Administración española de no aplicar los tipos reducidos a los servicios prestados en la red, aunque encontremos la excepción de bienes que al ser entregados físicamente sí sería procedente la aplicación de un tipo reducido.

Como consecuencia del cambio en las reglas de localización de los servicios prestados por vía electrónica a partir del año 2015 donde cobra mayor importancia la tributación en destino, el riesgo de percepción de la competencia se ve limitado. La Comisión en su comunicación del 6 de Mayo de 2015 sobre Estrategia para el Mercado Único Digital de Europa, hace hincapié en la necesidad de hacer coincidir los tipos reducidos de IVA vigentes para las publicaciones suministradas por medio de soporte físico. Manifestación que además fue reiterada en la comunicación de la Comisión del 7 de abril de 2016 relativa a un plan de acción sobre el IVA.

La Directiva 2018/1713 del Consejo, del 6 de noviembre de 2018³⁵, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, introduce la oportunidad de que los Estados miembros hagan coincidir los tipos de IVA aplicado a las publicaciones, independientemente de que se suministren por medio de soporte físico o por medios electrónicos. La inclusión de esta opción en la Directiva de IVA se trae a colación en la siguiente sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asunto C-390/15)³⁶, en la que entiende que el suministro de publicaciones digitales por medio de soporte físico y por vía electrónica son iguales en situaciones equivalentes.

³³ N° Consulta V0598-10 con fecha 26/03/2010, <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas>

³⁴ N° Consulta V1698-11 con fecha 01/07/2011, <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas>

³⁵ Directiva UE 2018/1713 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo relativo a los tipos del impuesto sobre el valor añadido aplicados a los libros, los periódicos y las revistas , <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas>

³⁶ Sentencia del Tribunal de Justicia , asunto C-390/15 <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=188625&pageIndex=0&doclang=ES&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=7190502>

D) Imposiciones formales y gestión de tributos

En materia de gestión y obligaciones formales en los tributos, tanto en la Unión Europea como en la Administración tributaria de nuestro país parten de la premisa de que no se deben imponer trabas a esta nueva forma de comercio mediante el establecimiento de determinadas obligaciones formales que provoquen una menor agilidad en el desarrollo de las transacciones.

En cuanto a este aspecto se refiere, son de especial mención las normas que se localizaban ya en el Reglamento CEE nº1798/2003³⁷ relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del IVA donde se establece, entre otras cuestiones, que las personas físicas y jurídicas que estén relacionadas con la realización de transacciones intracomunitarias puedan tener acceso a las bases de datos de las administraciones tributarias de los Estados Miembros. Esta posibilidad de conocer las condiciones en la que opera el destinatario de la operación de un modo seguro resulta determinante de cara a un correcto tratamiento fiscal de cada transacción.

El Real Decreto 1619/2012 de facturación establece el régimen jurídico aplicable a las facturas electrónicas entendiéndose por tales las que hayan sido expedidas y recibidas en formato electrónico y sin la necesidad de una tecnología específica. Este Real Decreto deroga el anterior RD 1496/2003 y ofrece una solución parecida a las facturas tradicionales en papel y a las electrónicas. De igual forma, se autoriza la conservación de las facturas por medios electrónicos siempre que dicha conservación proporcione la legibilidad de las facturas en el formato original en que se hayan recibido, además de los datos y operaciones que aseguren la autenticidad de su origen y la veracidad de su contenido.

Dichas facturas electrónicas deberán cumplir una serie de requisitos tales como que el destinatario haya dado su consentimiento; que plasmen la realidad de las operaciones que documentan y aseguren esa misma formalidad durante toda su vigencia y que se garantice su autenticidad, integridad y legibilidad.

Estas condiciones se deberán garantizar por cualquier medio de prueba que sea válido en Derecho, especialmente mediante los '*controles de gestión usuales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo*', que deben aprobar la creación de una pista de auditoría segura que establezca la necesaria conexión entre la factura y la entrega de bienes o prestación de servicios que se documenta en la misma. Esta

³⁷ Reglamento CE Nº 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, <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=DOUE-L-2003-81680>

autenticidad sobre el contenido y su integridad quedarán asegurados mediante los siguientes aspectos:

1. La utilización de la firma electrónica mediante un certificado acreditado y que haya sido creada mediante un mecanismo seguro de creación de firma.
2. Un sistema EDI que contemple el uso de procedimientos que garanticen la veracidad del origen y la integridad de los datos.
3. Otros medios que hayan sido notificados con anterioridad a su utilización y formalmente aceptados por la Administración.

El Real Decreto 1515/2018 del 28 de diciembre, por el que se modifica, entre otros, el Reglamento del IVA, como ya se ha mencionado anteriormente, establece la normativa de aplicación en materia de facturas expedidas por los sujetos pasivos que se acogen a los regímenes especiales de ventanilla única para los servicios prestados por la red, vía telecomunicaciones, por radio fusión y televisión, que hasta entonces era la del Estado miembro de consumo y pasará a ser la normativa del Estado miembro de identificación. De esta manera, se va a evitar que el sujeto pasivo quede sujeto a diferentes regímenes normativos en materia de facturación.

Por consiguiente, el Real Decreto 1512/2018 reforma el Reglamento de Facturación, y afirma que será de aplicación la normativa en materia de facturación española cuando el prestador del servicio electrónico se encuentre en el caso de que sea España el Estado miembro de identificación.

Por añadidura, y en relación con las obligaciones formales, se debe destacar que, a partir del 1 de julio de 2017, los empresarios o profesionales que tengan la obligación de presentar declaraciones mensuales deben además llevar los Libros de Registro del Impuesto a través de la sede electrónica de la Agencia Estatal de Administración Tributaria por medio del suministro electrónico de los registros de facturación e información de relevancia fiscal.

Este sistema, al que se le denomina ‘SII’³⁸ funciona de manera que los empresarios deberán presentar la información correspondiente a las facturas expedidas en el plazo de 4 días naturales desde la fecha de expedición de la factura. En el caso de que sean facturas expedidas por el destinatario o un tercero, el plazo se ampliará 4 días más, siendo para los dos casos el límite del día 16 del mes siguiente al de la fecha donde se haya producido el devengo del Impuesto que tenga relación con la operación.

Las facturas recibidas también se deben presentar en un plazo de 4 días naturales, contando en este caso, a partir de la fecha en la que se lleve

³⁸ El Nuevo Suministro Inmediato de Información del IVA (SII) , https://www.agenciatributaria.es/static_files/AEAT/Contenidos_Comunes/Diversos/Novedades/2015/Noviembre/Suministro_informacion_IVA.pdf

a cabo el registro contable de la factura, con el mismo límite del día 16 al mes siguiente del periodo de liquidación.

No obstante, en el caso de los sujetos que se acojan al régimen especial de servicios, no tendrán la obligación del registro de las operaciones a las que se aplique este régimen especial en los libros registro del IVA, sino que se deberá llevar a un registro específico con una serie de campos especiales, tales como el Estado miembro de consumo donde se preste el servicio; el tipo de servicio prestado, la fecha de la prestación; la base imponible y la moneda que se ha utilizado, así como cualquier aumento o reducción que sea de aplicación posteriormente en la base imponible; el tipo del Impuesto aplicado o la fecha y el importe de los pagos recibidos, entre otros.

El futuro del IVA en la fiscalidad del comercio electrónico

Es importante dedicar un apartado a la nueva directiva europea sobre IVA para el 2021, cuyo objetivo es facilitar y regular el comercio electrónico entre los países miembros. Una de las modificaciones a destacar es que hará que los e-commerces tengan que tributar el IVA en el país de destino del producto.

El año 2021 marcará una diferencia en el comercio electrónico español y europeo puesto que entrará en vigor la Directiva de la Unión Europea 2017/2455 aprobada en 2017 y que va a modificar la perspectiva de trabajo en los negocios de venta de productos y realización de servicios por internet. La normativa va a cambiar el tratamiento que hacen del IVA estos negocios, ya que venden el producto o servicio desde un país que tiene un tipo impositivo diferente al del Estado por el que el producto o servicio final es adquirido.

La normativa europea se pondrá en marcha para facilitar ese intercambio de IVA entre los países intracomunitarios. Para conseguir este resultado y obtener *'el gran cambio del IVA en el comercio electrónico, las ventas del e-commerce, en líneas generales, deberán tributar en el país de destino de los bienes'* como ha manifestado Fernando Matesanz, experto fiscal y especializado en IVA.

Actualmente los negocios que realizan operaciones por internet a otros países gravan sus bienes en el país de origen, lo que puede ocasionar un riesgo de que se generalicen las ventas en los países que tengan los tipos impositivos más bajos y que como consecuencia se desplace la demanda, y a su vez, la recaudación hacia estos Estados.

Pues bien, como hemos dicho anteriormente la situación del comercio electrónico va a transformarse a partir del día 1 de enero de 2021 cuando se entre en vigor la normativa europea y se adapte el funcionamiento del IVA de la era digital. La normativa determina que los comercios de la red tendrán que empezar a tributar sus ventas por

destino y no por origen, lo harán a través del sistema de ventanilla única, ya mencionado en apartados anteriores, como un modelo más específico de la Agencia Tributaria.

La Directiva 2017/2455 también regula las ventas a distancia de los bienes que son importados por terceros, que está pensada por ejemplo para el comercio con China y Estados Unidos. Estos vendedores tendrán que elegir el país que quieran entre los distintos Estados miembros de la Unión Europea, registrarse y declarar el IVA asociado a todas sus ventas, teniendo exenta la importación. Este régimen especial afecta a los bienes que tengan un valor exclusivo de 150 euros, es una cantidad baja, pero es que la realidad es que la mayoría de la mercancía tiene un valor inferior.

El IVA de las operaciones comerciales no afecta de igual manera a los bienes que a los servicios. Debemos tener en cuenta que se considera servicio todo lo que no es tangible, incluyendo las aplicaciones (apps) o la música. Los negocios que realicen prestaciones de servicios por la red tributan, como venimos comentando en párrafos anteriores, desde el 1 de enero de 2015 en el lugar de consumo, estando casi todos los lugares de negocios en Luxemburgo, ya que tenía un 15% como tipo impositivo de IVA y a las empresas les interesaba situarse ahí.

Con la nueva normativa se forma el sistema de mini ventanilla con el objetivo de que los proveedores de servicios puedan liquidar el IVA asociado a las ventas de cada país, siendo objeto de controversia por diversos Estados ya que se vieron obligados a cumplir la normativa de todos los Estados miembros. Finalmente se consiguió una modificación por la que se fijó la cantidad de 10.000 euros para que las compañías de servicios online puedan seguir tributando en origen cuando sus ingresos estén por debajo de esta cantidad.

Para concluir con el primer punto clave de este trabajo, en lo que se refiere al comercio electrónico en la imposición directa e indirecta, podemos sacar en claro una serie de conclusiones básicas.

En cuanto a la imposición directa, ya hemos visto que es un poco más complicado debido a que no se distinguen las rentas y eso nos lleva al principal problema basado en la deslocalización de las empresas y por tanto de los rendimientos obtenidos. Las distintas soluciones expuestas en la normativa quizá se queden, hoy por hoy, bastante atrás, necesitando de medidas a las que nos hemos referido como podrían ser el modelo de BEPS. Son problemas que surgen especialmente en materia del Impuesto de las Sociedades, puesto que en el caso del IRPF lo podemos resumir simplemente diciendo que en el IRPF surge la misma problemática que hemos visto en materia del IS para aquellos que ejercen actividades económicas, siendo el IRNR también aplicable a personas físicas que ejercen actividades económicas y, por tanto, siendo todo lo señalado anteriormente aplicable, excepto las medidas planteadas referidas a las Bases Imponibles. Por último, en cuanto a la imposición indirecta ya hemos visto que para el caso del IVA existe una mayor regulación tanto a nivel nacional como a nivel comunitario, donde a lo

largo del trabajo se han ido analizando las distintas normativas nacionales y las Directivas comunitarias.



2. Las plataformas de transacciones online y su incidencia tributaria.

Podemos comenzar preguntándonos qué es una plataforma de pago y como funciona, pues bien, las plataformas de pago se definen como un proveedor de servicios que permite pagos a negocios de comercio electrónico y ofrece una operación segura entre la tienda en la red y el comprador final. Las plataformas de pago online tienen un objetivo claro, conectar a cualquier comercio con medios de pago online y offline.

Es un concepto muy similar a la pasarela de pago tradicional que permite realizar transacciones con una tarjeta de crédito o débito en tiendas online o establecimientos tradicionales. Esta pasarela de pago ampara los datos en las tarjetas mediante el cifrado de información confidencial que contiene, esto asegura que la transacción se produzca siempre en un entorno seguro entre el cliente y el comerciante.

Algunos ejemplos de estas plataformas de pago pueden ser Amazon, Paypal, Wepay o Dwolla entre otras. Ahora bien, ¿Existe alguna implicación fiscal para estas plataformas de transacciones online?

Los impuestos que pagan de las plataformas de e-commerce vienen generando polémica desde que plataformas como Amazon empezaron a expandirse por Europa. El aumento del comercio electrónico ha llevado a los países a estudiar un cambio en la fiscalidad que se aplica a las plataformas.

Todas las plataformas de ecommerce pagan la tasa directa que grava a las empresas, independientemente de si existe tienda física o lo hacen a través de la red.

¿Qué sucede con las plataformas como Wallapop, Vibbo o Ebay?

La responsabilidad tributaria en los casos de venta online de productos de segunda mano se está revisando y se están llevando a cabo medidas con respecto a este asunto. Cualquier tipo de actividad de compraventa ya sea física u online esta sujeta a impuestos y a normativas específicas. El problema radica en las medidas de control de este tipo de transacciones a través del mundo de Internet.

Las ventas de productos online entre particulares estarán sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales debiendo tributar al 4% las compras que se efectúen.

La medida es de directa aplicación tanto para quienes vendan o compren bienes personales o de segunda mano en plataformas como Amazon, Wallapop o Milanuncios, entre otras.

Dichas transacciones se deben declarar en el modelo 600 de la Agencia tributaria y sus tipos varían entre el 4% y el 8%.

‘La venta de artículos a través de plataformas como Wallapop o Ebay queda gravada por el impuesto de transmisiones patrimoniales y, en caso de que haya plusvalía, tienen que computar en el IRPF’ así lo manifestó el ex Ministro de Hacienda Cristóbal Montoro, en base a lo establecido por la Agencia Tributaria.

Hacienda se centró en los bienes que eran vendidos por un precio mayor al de su obtención, es decir, en aquellas operaciones donde existe un beneficio. Es por esto por lo que se hicieron las recomendaciones de guardar aquellos documentos que acreditaran la propiedad del bien, además de las pruebas de la operación comercial donde se pudiese comprobar el valor original del producto.

¿Qué pasa en los casos de plataformas de venta de ropa en los que no se suele guardar un ticket de compra, donde se pagó en efectivo en el momento de la adquisición?

Para estos casos Hacienda establece que el IVA solo se gravará en los casos en los que la venta sea producto de una operación empresarial, es decir, no está sujeta al IVA la venta de objetos personales o familiares que se encuentren al margen de una actividad empresarial, siempre que no supongan un beneficio por una venta a un precio mayor que el original, puesto que en ese caso sí deberán tributar por la ganancia obtenida.

Las ventas de bienes de segunda mano de forma online son de gran costosa localización para la Agencia Tributaria, es por esto por lo que se les pedirán bases de datos a las plataformas de comercio electrónico con motivo de la investigación de estas transacciones.

Como ya hemos mencionado, dicho impuesto supondrá el 4% por producto adquirido, independientemente del importe.

Podemos poner de ejemplo el caso de Wallapop, donde se realizó una consulta vinculante a la Dirección General de Tributos el 22 de agosto de 2017 ³⁹ en materia de este asunto. En esta consulta se plantea como tributa una persona física que vende objetos personales a través de esta página web. La DGT establece que, en este caso, el operador es un particular donde realiza ventas de segunda mano de modo ocasional, independientemente de que sea a través de un medio digital, ya que no tiene la consideración de empresario en los términos establecidos por la legislación. Es por eso por lo que determinan que estas ventas no quedan sujetas al IVA puesto que se están produciendo al margen y de manera independiente de la realización de una actividad empresarial o profesional.

De acuerdo con este criterio, cada operación de venta tributará por el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas, de forma que se deberá autoliquidar en base al valor original de los bienes transmitidos, que serán gravado al tipo del 4%.

³⁹ Consulta V2170-17 con fecha 22/08/2017 , <https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas>

Plataformas digitales y tributación de los servicios

El recurso de la utilización de plataformas digitales como instrumentos para recaudar impuestos sobre estos servicios a través de internet están empezando a dar sus frutos, incluso en materia de IVA.

Se utilizan las Plataformas Digitales de prestación de servicios para someter a imposición a estos servicios en las jurisdicciones donde se encuentran los usuarios, siendo de esta manera posible aprovechar el auge tecnológico de las plataformas digitales y su expansión mundial sin tener la necesidad de un nexo común para poder someterlos a una tributación efectiva.

Se plantea la posibilidad de utilizar la propia plataforma como agente recaudador o que sirva de ayuda en materia de sujeción del IVA, finalidad que deriva en varias opciones como ha contemplado la OCDE.

Esto conlleva nuevas miras para la Administración tributaria de cada Estado, debiendo establecer un registro adecuado de las Plataformas con el fin de ejercer un determinado control y regulación sobre los sistemas de pago, ayudar en materia de facturación electrónica y propiciar datos actualizados por cada Administración a la plataforma sobre las distintas normativas sobre impuestos que estén vigentes en cada jurisdicción y sus respectivas modificaciones en los tipos de gravamen.

Además, aparecer alternativas de Política Fiscal que se deben tener en cuenta a la hora de estructurar el régimen fiscal correspondiente, como puede ser el caso de plantearse si se deben extender o no la responsabilidad tributaria a las Plataformas que operan exclusivamente con proveedores domésticos o si se deben limitar a los proveedores que no sean residentes.

Una de las variedades también sobre el alcance de la responsabilidad es si se debe dirigir solo para las prestaciones de servicios o si también se deben incluir las entregas de bienes y, en ese caso, como se deberá distribuir en materia de Aduanas y sus normativas propias, siendo de especial importancia en referencia al material complejo de mercancías bajo valor, que se encuentran generalmente exentas de IVA por razones de simplificación y que, no obstante, están generando graves distorsiones de comercio debido al uso de Plataformas y de e-commerce.

Con el objetivo de ofrecer una mejora en el control y la recaudación fiscal a través de las Plataformas, se les puede convertir en obligados a suministrar información tributaria tanto sobre las operaciones donde actúen como intermediarios entre sujetos, como en relación con los compradores y vendedores que interactúan a través de estas, de manera parecida al modelo 179 realizado en España.

Se trata de transformar estas plataformas en proveedores de información tributaria, admitiendo varias modalidades dependiendo de como se obtenga la información por parte de las Administraciones Tributarias y el tipo de información que se obtenga dependiendo de la trascendencia en materia tributaria que se les requiera.

Se tiene en cuenta como posible régimen fiscal para gravar el IVA de estas transacciones un modelo de 'educación e información' de los proveedores por parte de las Plataformas en materia de sus obligaciones tributarias dependiendo de cada Administración de los distintos territorios donde presenten sus servicios o entreguen la mercancía.

Este ámbito es uno de los más complejos a la hora de analizar sustancialmente el origen de la naturaleza del tributo y determinar la capacidad económica gravada.

En este apartado será conveniente hablar sobre la naturaleza del *Impuesto sobre Servicios Digitales* propuesto por la Comisión Europea. Aunque esta iniciativa no fue aprobada, ha servido de base para la introducción de estos impuestos unilaterales en algunos Estados, como España o Francia.

Los objetivos a los que se intenta llegar mediante la propuesta de Impuestos sobre Servicios Digitales se basan en el desajuste entre el lugar donde tributan los beneficios y el lugar donde se crea el valor de estos en los modelos de la economía digital.

Como bloques principales de objetivos podemos resumir en primer lugar la garantía de un funcionamiento correcto del mercado único; aumentar la recaudación, consiguiendo que las bases imponibles nacionales no se erosionen; garantizar la justicia social y la igualdad de condiciones para las empresas que operan en la Unión Europea y por último, hacer frente a la planificación fiscal agresiva y llenar las lagunas existentes en las normas internacionales que permiten que algunas empresas digitales evadan impuestos en los países en los que operan y crean valor.

Es debido a que esta propuesta por la Comisión y por diferentes Estados miembros, es de gran importancia en la economía digital y guarda una especial relación con las plataformas de intermediación online, por lo que vamos a dedicar le un apartado para realizar un breve análisis sobre este impuesto.

El impuesto sobre determinados servicios digitales, propuesto por la Comisión Europea, junto con el Proyecto de ley español y su impacto en las plataformas de pago online.

En primer lugar, ¿de que se trata el DST?

El impuesto sobre Determinados Servicios Digitales es un tributo de naturaleza indirecta que grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las prestaciones de determinados servicios digitales en que exista intervención de usuarios situados en el territorio de aplicación del Impuesto.

Este impuesto sobre los servicios digitales grava los ingresos generados por prestaciones de servicios que adquieren valor a partir de los datos y de la interacción de los usuarios. El artículo 5 del Proyecto de Ley español determina como hecho imponible sujeto a este impuesto la prestación de los servicios digitales en el territorio de aplicación de este que sean realizadas por los

contribuyentes de este impuesto⁴⁰. La localización de estas prestaciones no se determina mediante la ubicación de las partes que interviene en la transacción en cuestión, sino que recae en la situación del usuario de estas. La configuración, se basa en la concepción de que determinados servicios permiten una participación de los usuarios que fomenta la creación de valor de una empresa. Esta aportación supone un rendimiento mayor para los prestadores, que podrán monetizar los datos que se obtienen a través de ella, pero que no estaría tributando en el Estado donde se genera, estando este impuesto especialmente dirigido a los servicios que pueden ser prestados y conseguir una cantidad importante de usuarios en un territorio sin necesidad de presencia física en el mismo.

Los servicios sujetos al impuesto son entre otros, la inclusión en una interfaz digital de publicidad dirigida a los usuarios (publicidad en línea dirigida); la puesta a disposición de los usuarios de una plataforma electrónica que les permita localizar a otros usuarios e interactuar con ellos, favoreciendo entregas de bienes y prestaciones de servicios entre sí (intermediación online); la transmisión de datos de usuarios obtenidos de su actividad en las plataformas digitales. Debido a la gran cantidad de negocios que encajan en estas categorías, las propuestas delimitan su alcance mediante algunas exclusiones.

Respecto a las plataformas de intermediación, se excluye del impuesto el beneficio obtenido de las transacciones subyacentes en las que participa, además de las ventas directas que se realicen de sus productos a los destinatarios finales.⁴¹ Esta limitación puede tener consecuencias importantes en concepto de neutralidad debido a que cuando un consumidor acuda a una plataforma de intermediación de gran envergadura, como pueden ser Amazon o Ebay, a comprar un producto, aquellos que venda la propia plataforma no van a suponer un coste por DST, mientras que los de terceros sí. Si tenemos en cuenta la capacidad de estas empresas de trasladar el coste económico de sus impuestos a sus clientes, debido a la posición dominante en la que se sitúan en el mercado, podemos analizar que se estaría llegando, en principio de manera involuntaria, a determinados elementos que podrían alterar la elección del consumidor.

Además, se han recopilado una serie de servicios que no van a estar sujetos al impuesto como pueden ser los servicios de comunicación o de pago o actividades de suministro de contenido digital, Whatsapp, Paypal, Netflix o Spotify como ejemplo de estos servicios respectivamente.⁴² No encajan tampoco en el ámbito de aplicación del impuesto los servicios financieros de entidades reguladas. Sin embargo, sí se aplicará el gravamen a los servicios de plataformas de financiación

⁴⁰ http://www.congreso.es/public_oficiales/L14/CONG/BOCG/A/BOCG-14-A-1-1.PDF

⁴¹ El apartado 13. De la Propuesta de Directiva establece que, para determinar si una plataforma electrónica está vendiendo productos o servicios por cuenta propia o si está realizando servicios de intermediación para otros operadores, se debe tener en cuenta la sustancia jurídica y económica de la operación.

⁴² Se debe tener en cuenta que no solo las empresas que realizan los servicios por vía electrónica estarían en posición de obtener una rentabilidad de los datos de los usuarios. Existen otros modelos de negocio, como las empresas del sector automovilístico que operan con los datos de los GPS, encontrarían en la venta de los datos de sus clientes una fuente adicional de ingresos, que sin embargo, no estaría sujeta a este impuesto.

distintos de la inversión y el crédito que constituya una intermediación, hablamos de métodos de microfinanciación⁴³ basados en financiación de donación y recompensa, o cuando la plataforma ofrezca un servicio basado en la inclusión de la publicidad.

Tampoco estarán sujetas las prestaciones de servicios que se encuentren, debido a la naturaleza de éste, dentro del hecho imponible pero que se suministren a entidades del mismo grupo, siendo un ejemplo Google ofreciendo publicidad de Youtube. En el caso del proyecto de Ley Español, esta no sujeción tiene como requisito que el porcentaje de vinculación, directo o indirecto, de las entidades sea del 100%.

El DST es un impuesto que se calcula de manera proporcional, donde se aplica un gravamen del 3% a la base imponible, estando compuesto por la proporción de ingresos imponibles que se hayan obtenido por un sujeto pasivo durante un periodo impositivo y que se hayan considerado obtenidos en ese Estado miembro.⁴⁴ Por tanto, la cuota tributaria de este impuesto no depende del número de servicios digitales que se hayan prestado de manera efectivas a personas de un territorio en concreto. La base imponible del impuesto se calculará en base a los ingresos obtenidos del sujeto pasivo por cada uno de los servicios gravados por el DST, a los que se les aplicará una regla o nexo de localización para determinar en que medida están vinculados en un Estado.

Los criterios que vinculan los ingresos con un territorio son distintos en función del tipo de servicio digital que esté siendo prestado, aunque con el nexo común de la presencia de los usuarios finales del servicio. Tanto la propuesta, como el Proyecto de Ley, recuerdan expresamente que la vinculación de los ingresos a un territorio es independiente de que los usuarios presentes en este hayan realizado contribución alguna a la generación de dichos ingresos.

En el caso de la intermediación online se distingue en función de si se facilita una operación de entrega de bienes o prestación de servicios implícita entre los usuarios. Si ha existido, se entiende localizado el servicio en el territorio donde se encuentre el dispositivo del usuario cuando accede a la plataforma y concluye la transacción intermediada. La base imponible será el resultado de aplicar a los ingresos totales por estas actividades la proporción que resulte del número de usuarios que hayan concluido transacciones desde un territorio. Así lo ha planteado la propuesta por la Comisión Europea, mientras que el Proyecto de Ley español no hace referencia al número de operaciones concluidas, sino que se centra en la proporción que representa el número de usuarios en territorio español respecto del total de usuarios que intervienen en el servicio. El proyecto de Directiva también señala que el lugar donde se realice la operación implícita y donde se realice el pago no tienen relevancia para esta localización del servicio.

En el caso de que la plataforma no proporcione un servicio de intermediación con operaciones subyacentes, se tendrá en cuenta el número de usuarios existentes en

⁴³ El crowdfunding o micro-mecenazgo, es una red de financiación colectiva, normalmente online, que a través de donaciones económicas o de otro tipo, consiguen financiar un determinado proyecto a cambio de recompensas, participaciones de forma altruista.

⁴⁴ Art. 6 Propuesta Directiva DST, EL art. 10.1 del Proyecto de Ley español que define la base imponible del impuesto como:

un Estado que tengan una cuenta dicha plataforma y la hayan utilizado desde un dispositivo ubicado en un país respecto del total de suscripciones.

El impuesto sobre determinados servicios digitales se trata de un impuesto instantáneo, el cual se devenga cada vez que se presta un servicio gravado. Se establece una regla de devengo anticipado cuando se generen pagos anticipados a la propia realización del hecho imponible.

Una vez que se ha determinado la base imponible total que corresponde a un Estado, será de aplicación el tipo de gravamen del 3%, siendo dicho producto la cuota tributaria a pagar. La elección de ese porcentaje de tipo de gravamen es una consecuencia de la búsqueda de un equilibrio entre la recaudación de los distintos márgenes de beneficios de las empresas afectadas.

Por último, se ha de mencionar la importancia que tiene en la configuración de este impuesto lo relativo a la potencial doble imposición que se puede dar y las soluciones que nos encontramos. La Comisión Europea afirma que espera que los Estados Miembros permitan que el gravamen satisfecho por el DST pueda ser considerado como un gasto que se pueda deducir de la base imponible del impuesto de sociedades en cada territorio, con independencia de que ambos impuestos se paguen en el mismo Estado miembro o en Estados miembros diferentes. Los efectos de esta consideración como gasto deducible del IS afectan sólo al Estado de residencia o del Establecimiento permanente desde el que lo suministre la prestadora de servicios y, como ya hemos dicho anteriormente, este impuesto está pensado para aquellas empresas que puedan prestar servicios sin necesidad de establecimiento permanente en el Estado del Mercado. Es decir, la Comisión, aunque afirma que estos impuestos deberían recaer económicamente sobre la transacción específica y no sobre la capacidad económica del que presta el servicio, pretende que el país de residencia de la empresa permita un gasto deducible de este tributo, incluso cuando vayan a ser exigidos por otras jurisdicciones.

Para poner fin a este apartado sobre plataformas de transacciones comerciales, debemos sacar en claro el impulso de la creación de valor que genera crecimiento económico en el Mercado único gracias a estas plataformas de intermediación digitales. Es por eso, por lo que resulta fundamental que se cree una regulación que fomente su crecimiento a la vez que reduce la confusión normativa y la creación de normas sectoriales que se contradicen a nivel nacional.

La economía colaborativa se hace valer en el mercado en línea de plataformas de intermediarios digitales a través de las cuales se ofrecen bienes, productos y servicios muy distintos. En la actualidad la actividad de estos proveedores tiene a extender en el tiempo, se ha generalizado la contraprestación en dinero y se han introducido en este mercado servicios de gran profesionalidad por parte de quienes los ofrecen. Por otro lado, se observa como las plataformas digitales conviven y les facilitan los servicios de conexión a los usuarios con empresas que ofrecen servicios subyacentes, ejercen un control sobre los participante y además, las hay que llevan a cabo la gestión de la propia transacción, facilitando servicios para la cobertura de ciertos riesgos de la contratación o de la propia actividad o servicio. Por este motivo resulta cada vez más difícil la tarea de

distinguir la naturaleza de cada una. El mercado desarrolla y ofrece diversas herramientas de monitoreo de la reputación en línea, que pueden ser integradas en las plataformas, tanto para dar a conocer la opinión de los usuarios, como para la elaboración de estadísticas, el rastreo de datos en la red que hagan crear un perfil reputacional e incluso que permita identificar cualquier ataque de forma oportuna.

Esta nueva realidad exige fijar un cuadro normativo ordenado que dote al mercado único de claridad y seguridad jurídica. Su marco jurídico regulador como mínimo debería establecer criterios objetivos claros que permitan fijar los principios rectores a la escala de la Unión que arrojen luz en el modo de aplicar la normativa existente y marcar unas bases y pautas a seguir sobre la futura normativa reguladora a nivel interno en cada país miembro.

Resulta, por tanto, esencial determinar el régimen de responsabilidad de las plataformas y otros operadores participantes respecto de terceros, con el fin de promover un comportamiento responsable y dotar de seguridad jurídica y certeza al sistema. Es por ello oportuno ordenar el acervo normativo de la Unión Europea al que quedan sometidas estas plataformas digitales, así como garantizar su cumplimiento para generar confianza y que todos los agentes y empresas puedan competir en condiciones de igualdad. Y, por último, dada la naturaleza transfronteriza de estas plataformas, requiere que se lleve a cabo la creación de mecanismos o estrategias de auto-cumplimiento como herramientas reputacionales u otras medidas que propicien la cooperación entre plataformas y autoridades nacionales.



3. El juego online y su incidencia tributaria

En España, a lo largo de estos últimos años, se han implantado gran cantidad de empresas de juego y ha aumentado el número de jugadores online de juegos de azar, en especial en materia de apuestas deportivas.

Sucede, en muchas ocasiones, que las ganancias obtenidas por el jugador no se declaran debido o bien al desconocimiento o a la astucia del jugador. Ante esta problemática que cada vez es mayor, la Agencia Estatal Tributaria ha creado campañas para perseguir este tipo de rendimientos no declarados por el contribuyente.

En primer lugar, debemos saber cómo se declaran las ganancias de los juegos online:

Las ganancias correspondientes al juego online se deben declarar en la Renta (IRPF) como ganancias patrimoniales no derivadas de transmisiones y, de la misma manera que las subvenciones y las ayudas no exentas, tributan en la base general del IRPF, al igual que los rendimientos del trabajo o rendimientos de capital inmobiliario.

La segunda pregunta que nos debemos hacer trata sobre cuándo se deben declarar las ganancias de juego online:

Se debe tener en cuenta que sólo estarán exentas de tributar las ganancias del juego que sumadas al resto de rendimientos del contribuyente en el ejercicio en curso no superen la cantidad de 1000 euros anuales junto con los otros rendimientos objeto de tributación, por lo que solo deben ser declaradas las ganancias que obtiene el contribuyente, como en su caso, pérdidas patrimoniales en cuantía inferior a 500 euros, en tributación individual o conjunta, tal y como se establece en el art. 96.2 Ley 35/2006, de 28 de noviembre de 2006.⁴⁵

⁴⁵ Art. 96. 2 Ley 35/2006 :*No obstante, no tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan rentas procedentes exclusivamente de las siguientes fuentes, en tributación individual o conjunta[...c) Rentas inmobiliarias imputadas en virtud del artículo 85 de esta Ley, rendimientos íntegros del capital mobiliario no sujetos a retención derivados de letras del Tesoro y subvenciones para la adquisición de viviendas de protección oficial o de precio tasado y demás ganancias patrimoniales derivadas de ayudas públicas, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales.*

En ningún caso tendrán que declarar los contribuyentes que obtengan exclusivamente rendimientos íntegros del trabajo, de capital o de actividades económicas, así como ganancias patrimoniales, con el límite conjunto de 1.000 euros anuales y pérdidas patrimoniales de cuantía inferior a 500 euros.

De tal manera que, si obtengo 200 euros de apuestas online, pero tengo rendimientos del trabajo en el ejercicio en curso que superan los 850 euros, estaré obligado a declarar las ganancias derivadas del juego online.

¿Es posible deducirse las pérdidas del juego?

Desde el 01/01/2012, cuando se modifica el apartado 5 del artículo 33 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se van a poder deducir las pérdidas de juego.⁴⁶ No obstante, sólo puedes deducirte las pérdidas hasta el límite de las ganancias obtenidas, es decir, si se pierde más de lo que se ha ganado y el global tiene un resultado negativo, no se puede decir el exceso que se ha perdido.

Por otro lado, es interesante mencionar la consulta vinculante V2853-14, donde se establece que las pérdidas derivadas de la participación en las loterías y apuestas organizadas por la Sociedad Estatal de Loterías y Apuestas del Estado no podrán computarse a efectos de obtener una minoración en la determinación de las ganancias obtenidas del juego.

¿Es posible compensarse las pérdidas generadas en un ejercicio con las ganancias de otro?

La respuesta es que los rendimientos de las apuestas deportivas no son compensables.

Otra cuestión que plantear sería si la empresa o casa de apuestas tuviese obligación de emitir algún certificado al contribuyente:

Podemos contestar también tomando como referencia la consulta vinculante V036-13, donde nos dice que la normativa del IRPF no recoge ninguna obligación de manera expresa de emitir certificados por parte de las casas de apuestas y a nombre del jugador, a efectos de la realización de su declaración del impuesto.

¿Donde debo tributar por mis apuestas online?

En el caso de las apuestas, se le aplicará al contribuyente la fiscalidad del país donde tribute y no la del país donde está registrada la casa de apuestas. Por lo tanto, un ciudadano residente en España deberá tributar por todas sus rentas mundiales.

¿Cómo conoce Hacienda los datos de lo que se ha ganado?

⁴⁶ Art. 33.5 Ley 35/2006. *No se computarán como pérdidas patrimoniales las siguientes: d) Las debidas a pérdidas en el juego obtenidas en el período impositivo que excedan de las ganancias obtenidas en el juego en el mismo período.*

En ningún caso se computarán las pérdidas derivadas de la participación en los juegos a los que se refiere la disposición adicional trigésima tercera de esta Ley.

Pues bien, desde el 1 de enero de 2016, las empresas de apuestas deportivas tienen la obligación de notificar las ganancias pagadas al contribuyente en el modelo 190 correspondiente.

En los supuestos en los que la ganancia tributaria generada sea descubierta por la Agencia Tributaria y el jugador no haya declarado su importe, la agencia le reclamará las cantidades dejadas de ingresar además de la sanción correspondiente. Estas sanciones se imponen a causa de la negligencia, sin entrar en la existencia de dolo o fraude y la cuantía mínima parte del 50%. Sin embargo, en el supuesto que el contribuyente muestre conformidad con la sanción, se le podrá aplicar una rebaja del 30%, y en el caso de que se pague tanto la deuda exigida como la sanción en el periodo voluntario de pago, el contribuyente tendrá un descuento del 25% de la sanción.

A modo de justificante es importante guardar, principalmente, los justificantes o resguardos del juego donde aparezcan las pérdidas que uno pretende compensar durante un plazo de al menos 5 años.



Los jugadores online deberían declarar todo el dinero que obtienen por apuestas o juegos de azar. Todo, así lo resalta un portavoz del Ministerio de Hacienda *'Debe señalarse en la declaración como una ganancia patrimonial'*. Tanto si se trata de un premio obtenido en el bingo de la localidad como si se gana un coche en un concurso de televisión, se debe tributar por ello. Siempre ha sido de esta manera, lo que ha cambiado es la forma de declararlo, mientras que antes un contribuyente debía pagar los impuestos de todo el premio, ahora puede deducirse la cantidad de las pérdidas, como hemos visto anteriormente en la regulación de la normativa pertinente, y de esta manera pagar sólo por lo que finalmente se embolsó en un mismo juego. Se deben introducir estos datos en la casilla de *'otras ganancias patrimoniales imputables no derivadas de la transmisión'*, como se explica en la Agencia Tributaria. El problema con el que nos encontramos es que se deberá demostrar, con documentos, tanto las pérdidas como las ganancias, y esos documentos no existen.

¿Cómo se pueden demostrar las pérdidas en el juego? Según ha señalado en una entrevista digital con los lectores de el periódico nacional EL PAÍS Ángeles Fernández, exdirectora de gestión tributaria de la Agencia Tributaria, *'el contribuyente podrá acreditar las pérdidas a través de la documentación que le aporte el ordenador a estos efectos'*. A lo que se está queriendo referir es que el jugador deberá pedir al dueño de los juegos o apuestas, ya sea en un casino, en un bingo o en una casa de apuestas que le proporcionen un justificante, y como podemos imaginar, eso es muy difícil por no decir imposible. La Agencia

tributaria no puede ir en busca de lo que la cantidad que se juega cada individuo en estos centros de juegos y apuestas. Como ya han declarado varios empresarios del juego, es imposible aportarles un recibo de lo que pierden.

En empresas de este sector, como pueden ser Cirsa o Egasa, insisten en que esa normativa cuadra con el juego online, pero son bastante escépticos con la posibilidad de tener que justificar pérdidas para jugadores de sus salones. En ambos casos señalan que la manera que se plantea para hacerlo es cuanto menos dificultosa, ya que ¿cuál es la manera de justificar que cantidad se ha gastado alguien en una máquina tragaperras o en una mesa de juego?

La situación es polémica, por un lado, debido a que se debe tener en cuenta que la norma es retroactiva, es decir, los jugadores de las salas físicas que quieran compensar las ganancias con las pérdidas deberán presentar una documentación que no existía. Por otro lado, Hacienda no ha definido tampoco un modelo concreto de justificante para demostrar estas pérdidas. El ministerio señaló ‘Tendrá que ser algo similar a un recibo’. Sin embargo, la Agencia tributaria advierte que, si no se justifica de manera correcta y suficiente, no se admitirá la declaración de la pérdida.

Los juegos de Lotería Nacional, de la Cruz Roja o de la ONCE son los únicos que tienen de manera exclusiva su propia regulación de impuestos y que, por ende, quedan al margen de esta problemática. La cuestión de este asunto como ha señalado en varias ocasiones Hacienda es que la normativa está pensada para los juegos online y, trasladarlo al juego offline o presencial crea situaciones complejas e injustas.

En el caso del juego online, el motivo de regular las pérdidas es sencillo, en ese ámbito no es posible escapar de Hacienda, debido a que cada operación podrá ser rastreada puesto que siempre se realiza a través de una tarjeta bancaria y un número de cuenta. Se ha llevado a cabo una regulación de las empresas de apuestas online que operan en España, que hasta entonces estaban radicadas en otros países. Para no perjudicar a los jugadores virtuales, se ha revisado la tributación, y es posible pagar impuestos por las ganancias netas obtenidas, al igual que sucede en otros Estados. Es una reclamación que, por ejemplo, los jugadores del póquer online llevaban años realizando.

José María Mollinedo, exsecretario general de Gestha (Sindicato de Inspectores Técnicos de Hacienda) ve como un error de base la compensación de pérdidas sobre ganancias, debido a que el juego no es una actividad productiva, que genere un valor para la economía. La nueva medida, observa, que se trata de una manera de atraer a nuevos usuarios junto con un posible foco de problemas asociados al juego. ‘Solo se puede entender como respuestas a las exigencias de las patronales de juegos online’ indica. El sindicato considera que la regulación es insuficiente, además de ineficaz para la modalidad presencial como los bingos o los casinos, que para que fuera viable, debería venir acompañada de nuevas formas de control.

Sin embargo, aunque en el campo online sí existe manera de demostrar las pérdidas obtenidas a través del rastreo de la tarjeta de crédito, los usuarios de este sector consideran que esta regulación sobre el IRPF es bastante mejorable. Perico Núñez de Cela, asesor fiscal de la Asociación de Usuarios de Juegos Online,

admite que se ofrecen algunas ventajas, pero también señala el perjuicio que ya ha provocado a raíz de la Ley del Juego 2012, que limitó a los jugadores online al mercado español, y que como consecuencia ha llevado a unos cuantos profesionales del póquer a trasladarse en busca de políticas fiscales más atractivas como pueden ser Reino Unido y Portugal.

El negocio online se concentra principalmente en la actividad del juego en España. En el año 2018 se generaron unos márgenes cercanos a los 8.500 millones de euros. Las apuestas online, los casinos virtuales y el póquer online registraron un aumento de actividad de doble dígito e impulsaron el negocio. El margen de negocio del juego online, que se calcula en base a la diferencia en el dinero ingresado y el dinero dedicado a premios ronda los 560 millones de euros, un porcentaje que va creciendo cada vez más con respecto al ejercicio anterior de cada año.

Tras la desaparición de la Fundación Codere⁴⁷, que elaboraba el trabajo más exhaustivo sobre el juego, este sector ha ido perdiendo transparencia en los últimos años. De la actividad online, el 55'5% del negocio procedía de apuestas que también han aumentado su crecimiento, los casinos en la web han ganado un 47% más frente al póquer online. Sin embargo, si hay algo a lo que dedicarle especial atención es a la multitud de webs cerradas por Hacienda por realizar actividad de juego ilegales a lo largo de estos últimos años. Los operadores online están superando la cifra de los 29 millones de euros en España al mes en publicidad, bonos y campañas de afiliación. En este sector se hace énfasis en que la actividad de juego va de la mano con la marcha de una economía creciente y baja en periodos de crisis, en contra de lo que se suele pensar.

Es importante destacar el papel que juegan las apuestas deportivas en este sector, puesto que han ido creciendo durante los últimos años de manera exponencial y sin un control suficiente por parte de las autoridades. Este acceso a las apuestas a través de la red, al alcance de cualquier trae una serie de graves problemas con difícil solución, entre ellos, el incremento de apuestas deportivas por parte de menores, el amaño en los partidos o deportes de manera fraudulenta, o la no recaudación por parte de la Agencia tributaria, ya sea debido al desconocimiento o a la 'astucia' de cada jugador, como ya hemos mencionado al principio de este apartado. A pesar de que todos estos problemas guardan relación, en este trabajo nos vamos a centrar en el problema que tiene Hacienda para regular y controlar las cantidades percibidas por los usuarios y los operadores de apuestas a través de la red.

⁴⁷ La Fundación Codere es una organización sin ánimo de lucro que desde hace una década sirve como espacio de debate e investigación y promueve iniciativas para transmitir a la sociedad una imagen fiel de la industria, creó el Anuario del Juego en España 2016/2017, un estudio completo que trataba sobre la industria del juego española, donde recogía las distintas tendencias registradas en este mercado, entre ellas, la notable evolución de las apuestas deportivas.

La corrupción en nuestra sociedad tiene su reflejo también en el sector deportivo y dentro de los problemas que ello conlleva, las apuestas juegan un papel importante, donde se consiguen enormes beneficios económicos expandido en sobremanera a través de internet.

Las apuestas deportivas ilegítimas pueden ofrecer una cantidad golosa de dividendos. Los amaños de apuestas ilegales han estado presentes en todos los deportes, un gran ejemplo pueden ser las apuestas en el boxeo, pero el ganador en la actualidad es el fútbol.

En España también juega un papel importante la actividad lúdica en el deporte, por lo que puede llevar a ocasionar que se enfrentan dos partes al objeto de la búsqueda de un determinado resultado. Partiendo de esa base, es posible montar un gran número de juegos de azar, estableciendo el resultado como objeto de la apuesta y construir así un sistema de juego que puede generar un potente beneficio económico. De esta manera, el deporte no se va a constituir como objeto directo de un negocio o actividad económica, sin embargo si tomamos como base sus resultados, lo situamos al margen del mismo, pero muy relacionado con él, un negocio basado en el azar, consiguiendo que dichas apuestas deportivas sean el elemento determinante en la financiación del deporte moderno.

En España, el elemento característico, en lo que a las apuestas se refiere, es el de la quiniela o apuesta deportivo-benéfica. Estos boletos han generado durante mucho tiempo una importante financiación del deporte, contribuyendo a financiar la competición, además de ser el aliciente semanal para el consumidor de apuestas deportivas, consiguiendo cifras desorbitadas que circulan en torno al deporte y que tienen su causa en él. No obstante, como ya hemos mencionado anteriormente, el mundo de las apuestas se ha adentrado en el mercado a través de Internet, haciendo que la red se haya convertido en un verdadero mercado común, pudiéndose realizar cualquier tipo de operación, en general, y apuestas, en particular, desde cualquier rincón del mundo. La presencia de juegos de azar a través de la red ha creado un mecanismo de desarrollo donde se ha instaurado y afianzado el espacio de apuestas online, creando multitud de dominios desde los que apostar en lo que a lo deportivo se refiere. Esta situación, nos ha llevado al protagonismo que la corrupción ha tenido en el deporte, ya que estas apuestas serán uno de los alicientes para el impulso al soborno en el deporte a través de los amaños de partidos.

Ya sabemos que a nivel de usuario o jugador debemos incluir nuestras ganancias en las apuestas o juegos de azar como cualquier otro ingreso que forma parte de nuestra renta. Sin embargo, debemos llegar a comprender el papel que juegan las empresas y operadores deportivos de estas casas de apuestas, se trata de ver que estrategia fiscal siguen.

Los operadores de juego online en España deben estar radicados en la Unión Europea. Es por este motivo, que muchos de ellos tomaron la decisión de situarse en Gibraltar puesto que pagan una menor cantidad de impuestos. Sin embargo, debido a la salida del Reino Unido de la UE con el Brexit, va a obligarles a tener

que situarse en otro punto de la Unión Europea. Para captar empresas, el Gobierno convirtió Ceuta y Melilla en zonas de tributación baja para el juego mediante un cambio en la normativa que se incorporó a los Presupuestos Generales del Estado de 2018. El ejecutivo ha mantenido la creación de este paraíso fiscal, además, el acuerdo de Presupuestos de 2019 entre el PSOE y Podemos no se ha opuesto tampoco, no obstante, se ha incluido un apartado sobre el establecimiento de límites publicitarios al juego y la lucha contra la ludopatía.

El problema que nos encontramos es que las empresas que estaban situadas en Gibraltar tienen un objetivo distinto, se trata de Malta. De momento, el incentivo fiscal creado en torno a Ceuta y Melilla no está teniendo éxito puesto que Malta además de ofrecer unos impuestos bajos, también ha creado un entorno de desarrolladores de software y clima empresarial.

El juego online pagaba hasta ahora el 25% del margen operativo, de la diferencia entre los ingresos y los premios repartidos. Los PGE de 2018 plantearon una rebaja de este gravamen al 20%, además de incluir una bonificación del 50% para Ceuta y Melilla, donde el impuesto al juego es del 10%. La finalidad de esta medida es atraer operadores de Gibraltar. En España las licencias de juego online las concede el Estado, a diferencia del juego presencial, que es gestionado por las comunidades autónomas. Desde 2011, se han abierto tres convocatorias para la concesión de estas licencias, las dos primeras duran un mes y la tercera dura un año y se cierra en diciembre.

Entre los operadores online hay empresas españolas como Cirsa o Codere, pero el negocio está dominado por empresas extranjeras como 888, Bwin, William Hill o Pokerstars, en la mayor parte de los casos situados en Gibraltar.

Expertos en derecho especializados en juego online consideran que quizá aún es pronto para determinar como un fracaso las rebajas fiscales de estas comunidades autónomas, puesto que consideran que es una medida muy atractiva y que ha despertado mucho interés en el sector, pero que se deben tener en cuenta otros factores como pueden ser los costes de traslado de personal directivo.

La competencia se centra en Malta debido a su 'tradición empresarial', debido a que es más sencillo encontrar personal especializado, además del atractivo del régimen fiscal que ya hemos mencionado antes. De momento no ha dado sus frutos ni ha provocado ningún efecto hacia Ceuta y Melilla en el sector online. Será una cuestión de observar los movimientos de estas empresas a lo largo de los próximos ejercicios, o quizá añadir otro tipo de incentivos fiscales basados no sólo en una baja fiscalidad, sino también en una mayor facilidad para estos operadores para realizar los cambios y trasladar la empresa y el personal directivo con mayor sencillez y rapidez con tal de que sea más atractivo el destino.

En conclusión, el mundo del juego y el azar a través de la red se compone de los mismos elementos de base que todos los negocios basados en el comercio electrónico. Por una parte, desde una perspectiva particular del consumidor, la rapidez con la que se tiene acceso a este tipo de operaciones y el desconocimiento de sus actuaciones, a pesar de que con la Ley del Juego, este ámbito está cada vez

más controlado, y, por otra parte, a nivel empresarial se trata de un juego entre operadores y Estados donde las reglas giran en torno al atractivo fiscal para pagar menos por un lado, y a una mayor recaudación y, por tanto, un beneficio mayor obtenido gracias a este sector.



4. Las criptomonedas y su incidencia tributaria

Para poder dedicar un apartado de este trabajo a las criptomonedas, debemos empezar por el principio, es decir, por la raíz, que no es otra que la llamada tecnología *blockchain*.

La tecnología *blockchain* es una de las tecnologías que más controversias y debates ha creado en los últimos años. Su aplicación más popular son lo que conocemos como ‘criptomonedas’, sin embargo, existen muchos otros campos en los que se está haciendo uso de esta tecnología. Esta tecnología es una de las grandes innovaciones en los últimos años, a pesar de ser todo lo contrario a una tecnología reciente, puesto que sus orígenes teóricos surgen en los años ochenta y es al final de los años noventa cuando se comienza a desarrollar materialmente.

En 1998, Nick Szabo describió un sistema descentralizado de pagos que consistía en el uso de técnicas criptográficas con el fin de facilitar la generación de unidades de valor virtual de forma estructurada, sistema que hoy en día se conoce como *proof of work*.

En 2008, Satoshi Nakamoto, planteó una solución técnica para llevar a cabo transacciones entre dos agentes sin necesidad de contar con una autoridad que interviniese como validadora de la transacción, poniendo de título a su trabajo, *Bitcoin : a Peer to Peer electronic cash system*, siendo en 2009 cuando el sistema propuesto por Nakamoto se materializó y nació la *RED BITCOIN*, que fue la primera red *blockchain*.

Es importante puntualizar que la *blockchain* no es sinónimo de Bitcoin, puesto que *blockchain* como tal es mucho más, siendo una tecnología con aplicaciones descritas, y materializadas ya, en cantidad de campos que van más allá de las monedas virtuales.

Para poder entender correctamente esta tecnología innovadora debemos comenzar por entender cómo funciona:

Tal y como nosotros lo conocemos, las empresas e instituciones llevan utilizando desde siempre libros con el fin de, a través de asientos y anotaciones, llevar un registro de transacciones o movimientos. Los titulares de esos libros, bien pueden ser empresas privadas, administraciones públicas, entidades bancarias, etc. Recopilan información relevante con la potestad de consultarla. Es por este motivo, por el que pueden actuar como intermediarios cuando otros sujetos interesados necesitan esa información para realizar transacciones, puesto que, al no ser información pública, no pueden conocerla de otra forma. Siguiendo este esquema, el titular de la información se concierte en el símbolo de ‘autoridad’, se ha definido entre expertos de este sector como ‘un intermediario en quien todos los usuarios confían, que tiene un control total sobre el sistema e interviene en todas las transacciones’. No debemos situar esta autoridad de la misma manera que situamos a una entidad de crédito o a una autoridad u otra regulada en particular. Se utiliza este término para distinguir, en los conceptos sobre esta

tecnología, al poseedor de la información en el sistema tradicional basado en la confianza, el llamado sistema ‘centralizado’.

La tecnología blockchain tiene por objeto dar un cambio a este sistema a través de un protocolo informático de código abierto⁴⁸, consiste en el traslado de bases de datos de forma descentralizada o distribuida sin necesidad de contar con una ‘autoridad central’ o una entidad poseedora de la información. La tecnología blockchain actúa como *distributed ledger technology* o *DLT*, lo que conocemos como tecnología de red o registro distribuido, permite crear redes para compartir libros registros de transacciones electrónicas muy parecidas a los libros de contabilidad. La clave la encontramos en el hecho de que estos libros están distribuidos entre los participantes de la red, que son los encargados, entre todos, de su llevanza.

En este tipo de redes, cada uno de los usuarios desde un dispositivo u ordenador, tiene una copia original del libro registro y, por consiguiente, cada uno de ellos es capaz de determinar si las operaciones planteadas por el resto de los operadores de la red se puede llevar a cabo o no. Entendemos, por tanto, que la llevanza de libros registro distribuidos se realiza por los propios usuarios de la red blockchain sobre la que se ha creado la base de datos en cuestión y que, por tanto, todas las transacciones realizadas en esta red son aprobadas y validadas por los propios usuarios, que tienen capacidad para verificarlas mediante el cotejo de su propia copia del libro registro. Esta aprobación se debe llevar a cabo de manera consensuada, se realiza una votación y la mayoría de los usuarios deberá estar de acuerdo con la actualización del libro registro, como, por ejemplo, la incorporación de nuevas transacciones, que una vez se acuerda la inclusión, se actualiza el libro registros y la nueva versión se vuelve firme, sin necesidad de intervención o validación de información ninguna.

En el libro registros, las transacciones son agrupadas en bloques, que son como ‘packs’ de información sobre las últimas transacciones realizadas en un espacio de tiempo determinado. Estos bloques se van añadiendo de manera sucesiva al libro registros en la red a medida que se van creando. Cuando un bloque de información se suma al libro registro queda vinculado, sin posibilidad de vuelta atrás, al bloque aprobado anteriormente, por tanto, se produce una cadena entre ellos y, de ahí es de donde proviene el nombre de blockchain, es decir, cadena de bloques. Esta cadena o mejor dicho, vinculación es posible gracias al sistema criptográfica que transforma las redes blockchain en registros casi inalterables.

Los encargados de validar las transacciones, la creación de los bloques y, finalmente, su incorporación al registro, son los usuarios o nodos validadores. Estos usuarios de la red cotejan su versión del libro registros con las transacciones propuestas por los usuarios con el fin de, en primer lugar, comprobar que el usuario emisor y el receptor tienen cuentas reales y, en segundo lugar, comprobar que el emisor tiene disponibilidad para mover aquello que quiere transferir. Si todo es correcto, se incluirá en un bloque y, una vez que el bloque llega al máximo de transacciones propuestas, el usuario validador lo someterá a la aprobación del

⁴⁸ El código abierto es un modelo de desarrollo de software basado en la colaboración abierta. Se enfoca más en los beneficios prácticos(acceso al código fuente) que en cuestiones éticas o de libertad que tanto se destacan en el software libre.

resto de los usuarios validadores, que realizarán la aprobación utilizando el mismo método y criterio.

Si la mayoría de los validadores no acepta el contenido, esa parte no será incorporada al registro, ya que una vez que se añade, no se puede borrar de ninguna manera. La consecuencia de esto último es que mientras que, en el sistema tradicional, la destrucción del mismo requiere un ataque al intermediario, en el sistema de cadenas de bloques es necesario un ataque simultáneo a un porcentaje significativo de copias del libro registro, que al encontrarse guardadas físicamente en cada uno de los ordenadores de los usuarios, su alteración es extremadamente compleja.

Veamos como funciona un ejemplo de este tipo de sistema descentralizado a través de los llamados bitcoins que tanto nos suenan pero que no somos capaces de entender.

A continuación, vamos a ver algunas de las características del blockchain y los tipos de redes

Podemos deducir, a raíz de lo anterior, que tres de las características de la tecnología blockchain son muy relevantes en el planteamiento de las cuestiones jurídicas que suscitan las aplicaciones de esta tecnología.

a) La transparencia:

Es clave puesto que todos los usuarios de las redes blockchain tienen acceso directo al libro de registro, y, por tanto, todos tienen la información sobre las transacciones que se realizan en el grupo. Además, en alguna de las redes, no en todas, los usuarios que no son parte de la red pueden también consultar la información de la cadena de bloques, como puede suceder con las redes Bitcoin. Es importante recalcar que se tratan de protocolos informáticos de código abierto, lo que implica que el diseño de la programación sea completamente libre.

Esta característica no implica que podamos conocer al autor de las transacciones. En algunos tipos de redes los usuarios no necesitan identificarse de manera personal para acceder y operar con la red. Las transacciones son visibles, pero están vinculadas a un código. Esta característica ha tenido como consecuencias como que se hayan vinculado algunas de estas redes a actividades ilícitas por la característica del anonimato en la actuación que permiten en ciertos casos.

b) Irrevocabilidad:

Una de las características más importantes a destacar de esta cadena de bloques es que una vez que la información se incorpora a una red blockchain, en general y con pocas excepciones, no es posible eliminarla de allí. Lo que se traduce en que la información pertenece a todos los usuarios, por lo que es imposible eliminarla de la red. Los datos incorporados a la cadena de bloques se distribuyen a todos y cada uno de los usuarios que intervienen en ella.

c) Inmutabilidad:

Como consecuencia del encadenamiento en sucesión de los bloques basado en la criptografía, lo que se conoce como hash⁴⁹, el contenido de la cadena de bloques es inalterable. Si un usuario quisiera cambiar el contenido de las cadenas de bloques alterando una transacción ya realizada e incluido en un bloque, provocaría que el contenido de su versión del libro registro cambiase, una variación que sería muy fácilmente identificable por el resto de los usuarios. Por este motivo, a la hora de aprobar una nueva transacción, los usuarios no aceptarían su versión del registro porque el contenido sería diferente al resto.

Estas son las características principales de las redes blockchain, sin embargo, existen otros parámetros que se han tenido en consideración a la hora de configurar este tipo de redes, dependiendo de la función a la que esté destinada cada una. En concreto podemos distinguir entre redes blockchain públicas o privadas:

- 1) Públicas: En este caso no se les exige a los usuarios el cumplimiento de ningún requisito para poder unirse a estas, así como tampoco se da una jerarquía entre los usuarios, con lo cual, cualquiera puede pasar a ser un usuario validador si quisiese. El contenido de la cadena de bloques es transparente y visible para todos los usuarios, incluso como se ha dicho anteriormente, hay ocasiones en las que son visibles para aquellos que no son usuarios de la red. Estas redes, debido a que no existe restricción alguna o permiso para acceder y participar, son las denominadas '*permissionless*'.

Para evitar el fraude, los usuarios validadores deberán realizar operaciones de verificación, además de resolver ciertos problemas criptográficos antes de poder añadir un nuevo bloque a la cadena. Es debido a la difícil tarea de los usuarios validadores que deben realizar, además de tener que poner a disposición de la red su poder computacional, con los gastos de energía y la necesaria infraestructura que todo ello conlleva, por lo que reciben una compensación por realizar esta tarea. En muchas ocasiones en las redes públicas, este incentivo o compensación consiste en una pequeña comisión al primer usuario validador que consigue descifrar el problema criptográfico. Estas actuaciones son también conocidas como actividades de '*minería*'.

- 2) Privadas: se trata de un grupo reducido de usuarios que tiene el poder de acceder, comprobar y añadir transacciones al libro registro, además de decidir que nuevos usuarios podrán acceder a la red y bajo que requisitos. Los nuevos usuarios de estas redes tendrán que cumplir una serie de requisitos para acceder a la red. Existe la jerarquía entre usuarios, por lo

⁴⁹ Una función criptográfica hash, conocida como 'hash' es un algoritmo matemático que transforma cualquier bloque arbitrario de datos en una nueva serie de caracteres con una longitud fija. Independientemente de la longitud de los datos de entrada, el valor hash de salida tendrá siempre la misma longitud.

que no se podrá convertir cualquiera en usuario validador o tener acceso a la información sobre los usuarios. En las redes privadas los usuarios validadores son usuarios de ‘confianza’ es decir, son aquellos en los que todos los demás confían y que no dependen de los incentivos para hacer las tareas de validación. Lo que conocemos como ‘*proof of work*’, basado en el sistema de redes públicas, ahora pasa a ser ‘*proof of authority*’ con el sistema de redes privadas. El proceso de validación de transacciones es más rápido que el de las públicas y consume menos energía. Las redes privadas pueden dividirse en diferentes niveles o grados de apertura, pueden variar entre grupos cerrados en las que los requisitos exigidos se cumplen rigurosamente o redes que podrían considerarse públicas por su modo de funcionamiento, pero mantienen los requisitos de acceso y utilización, por lo que no son ni públicas ni privadas puras. Entre unas y otras existe una amplia gama de combinaciones, que, en materia de configuración y régimen contractual, pueden resolver muchas cuestiones jurídicas que plantea el modo de funcionamiento de esta tecnología.

Una vez hemos desarrollado el concepto y el funcionamiento de la tecnología blockchain, debemos hablar de sus aplicaciones. Es aquí donde cobra un papel importante la criptomoneda.

4.1 Las criptomonedas

El Banco Central Europea definió las monedas virtuales como ‘*un tipo de dinero digital y no regulado, normalmente emitido y controlado por sus desarrolladores, y usado y aceptado entre los miembros de una concreta comunidad virtual.*’ Una vez aprobada la Directiva del Parlamento Europea y del Consejo por la que se modifica la Directiva (UE) 2015/849, relativa a la prevención de la utilización del sistema financiero para el blanqueo de capitales o la financiación del terrorismo, se ha llegado a un concepto de criptomoneda descrita como ‘*una representación digital de valor no emitida ni garantizada por un banco central ni por una autoridad pública, no necesariamente asociada a una moneda establecida legalmente, que no posee el estatuto jurídico de moneda o dinero, pero aceptada por personas físicas o jurídicas como medio de cambio y que puede transferirse, almacenarse y negociarse por medios electrónicos.*’

Las criptomonedas se han ido creando, distribuyendo e intercambiando sobre tecnología blockchain. Son algo parecido a apuntes en un libro registro digital y compartido entre los usuarios de la red, que son los que le atribuyen un valor.

A pesar de que cada día existen más criptomonedas y van creándose cada semana, las más extendidas son el *Bitcoin (BTC)* y el *ether (ETH)*. Las redes de estas dos criptomonedas tienen cosas en común pero también existen ciertos aspectos que las distinguen:

1) Bitcoin:

El bitcoin es una red creada en 2009 y programada para finalizar la emisión de bitcoins cuando se alcance la cifra de 21 millones de BTC emitidos. Esta red está diseñada para funcionar como un medio de pago entre aquellos que voluntariamente deciden aceptarlo como tal.

2) Ethereum:

Es una red creada en 2015 y, aunque esta vez, la emisión de Ether es ilimitada, la emisión anual sí que lo está a 18 millones de unidades. La principal diferencia con los Bitcoins es que esta red permite realizar transacciones más sofisticadas que el simple pago, al admitir que operen sobre su estructura los denominados *Smart contracts*.

Esta nueva tecnología ha sido también trasladada al Sector Público, donde son muchas las iniciativas planteadas para mejorar la eficiencia en procesos guiados a través de la tecnología blockchain por el interés público. Así, dentro de la Unión Europea, Estonia tiene como objetivo liderar el proceso de transformación digital y trabaja para que la cadena de bloques ayude a la ciudadanía a realizar el mayor número de gestiones a través de su identidad digital. En Reino Unido, el Bank of England, tiene la intención de renovar su actual sistema de compensación RTGS⁵⁰ con el fin de hacerlo compatible con la tecnología DLT. Suecia, por otro lado, trabaja en la forma de llevar a cabo transacciones inmobiliarias de manera íntegra a través de blockchain. Países como Ghana, Kenia o Nigeria se acaban de adentrar en las redes blockchain para gestionar sus registros de propiedad y combatir de mejor manera problemas como la corrupción, la existencia de áreas indocumentadas, las dificultades para conservar la totalidad de los registros físicos o el acceso limitado de los registros públicos. Además, diversos estados como pueden ser Canadá o Japón han puesto sobre la mesa la idea de una posible emisión de monedas virtuales de curso legal (Central Bank Digital Currency o BDC). En el caso de Japón, se esperaba que su moneda virtual, el '*J-coin*' fuera lanzada a tiempo para los Juegos Olímpicos de Tokio 2020.

Es evidente la potencia de esta nueva tecnología que se encuentra en crecimiento pero que cada vez está queriendo ser más desarrollada y explotada con el fin de sacar el mayor rendimiento posible. Es por este motivo por lo que ante la gran diversidad de aplicaciones y usos que nos ofrece, se han puesto en marcha con la necesaria regulación que esta cadena de bloques implica, especialmente en relación con su utilización como plataforma de transacción de activos virtuales con

⁵⁰ Sistema RTGS (Real Time Gross Settlement) en español se denomina Sistema LBTR, sistema de liquidación bruta en tiempo real, siendo un sistema electrónico de pagos del Banco Central , a través del cual los participantes pueden realizar transferencia electrónicas de fondos entre sí y con el Banco central, así como liquidar las instrucciones u órdenes de pagos de forma continua en tiempo real y términos brutos.

asignación de valores de intercambio, como el caso de las criptomonedas.

Las autoridades comunitarias han adoptado hasta ahora, una posición de cautela frente a estas iniciativas, por lo que la respuesta han sido generalmente los mensajes de alerta frente a los grandes riesgos para usuarios y para los inversores, como pueden ser el riesgo de perder la inversión dada la alta volatilidad de los activos y la falta de protección y garantías. Sin embargo, la Unión Europea y sus autoridades han recalado que con estos mensajes su intención no es poner trabas a la innovación tecnológica y como prueba de ello son las menciones a esta circunstancia en los comunicados emitidos por diversas autoridades y la creación del EU Blockchain Observatory & Forum⁵¹. En España, las autoridades también han mostrado su iniciativa en cuanto al fomento de la innovación en el ámbito de la tecnología blockchain. Como ejemplo podemos mencionar la prueba piloto para la simplificación de procesos y reducción de tiempos en el registro de emisiones utilizando tecnología blockchain que han ido realizando la CNMV y Bolsas y Mercados Españoles de forma conjunta con varias entidades.

Las comunicaciones giran , generalmente, en torno a 5 motivos, el primero de ellos es la falta de regulación de las estas actividades y su posible vinculación con actividades fraudulentas o que se encuentren en el límite de la ilegalidad; el alto riesgo de pérdida del capital invertido, debido a negocios que se encuentran en una forma muy prematura de expansión como pueden ser las ICO; la falta de liquidez de la inversión y la alta volatilidad; la falta de información ofrecida a los inversores sobre los proyectos y los posibles fallos que puedan producirse en la propia tecnología.

La Autoridad Bancaria Europea, ya advertía en 2013 a los consumidores sobre los riesgos derivados de comprar poseer y operar con criptomonedas. Un año mas tarde, en 2014, realizó un análisis de riesgos y recomendaba la instauración de un cuerpo de regulación específica. Siendo consciente de la dificultad que esto supone, ya se planteaba la intención de establecer casa de cambio de criptomonedas como sujetos obligados por la Directiva de Blanqueo, hecho que se corroboró en 2016 y que, además, se aplicó también a los proveedores de wallets.

La Autoridad Europea de Valores y Mercados (ESMA), por su lado, ha emitido alertas que van dirigidos tanto a los inversores como a las empresas sobre los riesgos que van de la mano con las ICO.

⁵¹ European Union Blockchain Observatory and Forum , es un espacio que tiene por finalidad acelerar la innovación del sistema blockchain y el desarrollo de los sistemas de bloques en la Unión Europea, así como impulsar la posición europea hasta ser un líder global en materia de esta nueva tecnología transformadora.

El Banco Central Europeo, se ha mostrado bastante escéptico acerca del trayecto de las monedas virtuales, así como ha manifestado su oposición a la implantación de criptomonedas de curso legal en coexistencia con el euro.

Las autoridades españolas, también han avisado a los inversores sobre los riesgos de estas operaciones. El Banco de España y la Comisión Nacional del Mercado de Valores, han destacado en varios comunicados los diversos riesgos, entre ellos, el hecho de tratarse de un espacio no regulado y no beneficiarse, de la protección que te ofrece la normativa relativa a los productos bancarios o de inversión, sin perjuicio además, de los problemas que conlleva el carácter transfronterizo, del elevado riesgo de pérdida del capital invertido, los problemas de alta volatilidad o el suministro de una información no fiable. En su comunicado, mencionan las alertas ya realizadas por la ESMA e IOSCO, y hacen hincapié en su regulación, ya que, debido a la dimensión internacional de este fenómeno, es fundamental que la cuestión sea a nivel internacional y que se tomen las decisiones a partir de posicionamientos conjuntos del mayor número posible de jurisdicciones.

Sin embargo, más allá de los avisos y alertas, sólo las plataformas de negociación con criptomonedas y los proveedores de wallets han sido objeto de regulación en el ordenamiento comunitario y solamente a los efectos de incluirlos como sujetos obligados por la normativa de blanqueo de capitales en la nueva Directiva de Blanqueo.

Es interesante mencionar la reflexión de la CNMV en uno de los documentos más relevantes que ha difundido desde el comienzo de esta nueva tecnología, dirigido a profesionales del sector financiero, donde se deja claro que, desde su criterio, por mucho que deseemos una regulación específica, el ordenamiento jurídico vigente no deja de seguir siendo aplicable a la nueva realidad del mercado. Por lo tanto, debemos aplicar nuestro ordenamiento a este fenómeno, sin esperar a nuevas regulaciones.

Lo que queda bastante claro es que nuestro ordenamiento jurídico actual seguirá aplicándose, en cualquier caso.

4.2 Criptodivisas y su tributación

Por último, debemos saber como encaja el mundo de las monedas virtuales y tecnología blockchain dentro del marco tributario español. Es importante conocer que mecanismos existen para poder hacer frente a este nuevo fenómeno que ha ido ganando peso en las operaciones financieras.

El ministerio de Hacienda lleva desde enero del 2018 utilizando unas directrices especiales para las monedas virtuales. Consideran que es uno de los desafíos más exigentes en la actualidad, puesto que supone una novedad en el mundo fiscal.

Las operaciones que se realizan con monedas no tradicionales constituyen operaciones financieras, siempre que esas monedas hayan sido aceptadas como medio de pago por todas las partes de una transacción.

Es por este motivo por lo que cualquier ingreso o gasto derivado de la compraventa de criptomonedas debe incluirse en la declaración de la Renta de igual forma que si se tratara de otras inversiones, ya que tienen la consideración de ganancia o pérdida patrimonial y, por tanto, el resultado de esta actividad se incluirá en la compensación de ganancias o pérdidas patrimoniales.

Debemos tener presente que las operaciones con monedas virtuales están exentas de IVA, tanto para el comprador como para el vendedor y esto es debido a que son medios de pago y no bienes o servicios.

Las ganancias derivadas de la inversión en criptomonedas deberán declararse a la Agencia Tributaria, incorporándolas a las ganancias patrimoniales de la base imponible del ahorro.

Los tipos impositivos para las ganancias obtenidas mediante criptomonedas son los mismos que otros productos de inversión y ahorro, si la cantidad es mas baja de 6000 euros, será un 19% del IRPF, si la cantidad oscila entre los 6000 y los 50.000 euros, un 21% y, una vez superados los 50.000, el IRPF será del 23%.

En párrafos anteriores, cuando hablábamos de la criptomonedas y de su funcionamiento, apareció el concepto de '*minado*' o '*minería de las criptomonedas*', consiste en verificar las transacciones realizadas con una moneda virtual. Los usuarios validadores que se encargan de verificar las transacciones reciben una comisión en esas monedas virtuales. Pues bien, al tratarse de una actividad económica, se deberá incluir en la Declaración de la Renta.

Las operaciones de minado de criptomonedas consisten en poder crear nuevos bloques de los que se van a derivar nuevas criptomonedas. En estas operaciones no encontramos una relación entre el proveedor y el destinatario del servicio, por lo que los servicios de minado no estarán sujetos a IVA.

Los ingresos obtenidos a través del minado de monedas virtuales deben constar en la declaración de la Renta. En concreto, la cantidad que se ha percibido debe integrarse en la base imponible general, aunque en el caso de la minería se podrán restar los gastos que conlleva la realización de la actividad. Es fundamental estar al corriente con la Seguridad Social, puesto que un minero, o un usuario validador tiene la consideración de trabajador.

Una vez entendemos el funcionamiento de estas criptomonedas que funcionan dentro de unas cuentas virtuales, te preguntas si se deberá tributar por las criptomonedas con las que no has realizado ninguna operación y que se encuentran dentro de ese monedero virtual.

Al ser consideradas las criptomonedas como un medio de pago, los monederos virtuales van a tener la misma consideración que las cuentas bancarias, eso significa que su retención será del 19% sobre las ganancias que se obtengan al operar con cualquier tipo de moneda virtual.

No obstante, si el dinero virtual se mantiene sin realizar ningún movimiento con él, no tendrá un valor real puesto que no se habría convertido todavía a una divisa nacional como podría ser el Euro. Por lo tanto, en los casos en los que no se realicen operaciones con ellas, no van a tener que tributar por estas, puesto que solo se declara en los casos en que se opere con ellas.

Existen multitud de pronunciamientos por parte de la Dirección General de Tributos sobre la tributación de las criptomonedas, especialmente de los bitcoins, a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio. En la consulta vinculante del 1 de febrero de 2018 (V0250-18), la DGT consideró que la titularidad de criptomonedas debía ser objeto de declaración en patrimonio por el sujeto pasivo, es decir, el titular de las criptomonedas, siendo el valor para declarar el precio de mercado de las mismas, determinado en el momento de devengo del impuesto. Con respecto a la valoración de las criptomonedas, la DGT se remite al artículo 24 de la ley 19/1991 del Impuesto sobre el Patrimonio, artículo que nos habla sobre el valor de los ‘demás bienes y derechos de contenido económico’. Como consecuencia, las criptomonedas se valorarán por su precio de mercado, en la fecha de devengo del impuesto.

La tributación de las criptomonedas ya ha sido analizada por la DGT, tanto desde el punto de vista de la imposición directa como desde el punto de vista de la imposición indirecta, pronunciándose acerca de las operaciones de minado de bitcoins, a efectos del IVA. La consulta de referencia es la que analiza la tributación de las criptomonedas a los efectos del Impuesto de Patrimonio. A estos efectos sería conveniente analizar la aplicación de la exención prevista en el artículo 4.8 de la Ley del Impuesto de Patrimonio a determinadas operaciones que impliquen la tenencia de bitcoins. La exención establece la no tributación en patrimonio de *‘aquellos bienes y derechos de las personas físicas necesarios para el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, siempre que esta se ejerza de forma habitual, personal y directa por el sujeto pasivo y constituya su principal*

fuerza de renta. Entendemos, por tanto, que el empresario persona física dedicado al cambio de criptomonedas por divisa tradicional, podría estar exento de declarar la titularidad de estas en el Impuesto de Patrimonio, siempre que se cumplan los requisitos exigidos en el artículo citado.

La DGT también analiza las criptomonedas a efectos de IVA como medio de pago, así la DGT en consultas vinculantes como V1028-15 DE 30 de marzo de 2014 y V2846-15 del 01 de octubre de 2015, ha resuelto que la compraventa de bitcoins, ya sea a través de máquinas de ‘vending’ o a cambio de euros es una operación sujeta y exenta del IVA. La DGT, apoyándose en el artículo 135.1d) De la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor añadido y el artículo 20.1 de la Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor añadido, donde se regula la exención de las operaciones que implican la transferencia de dinero, considera que los bitcoins operan como un medio de pago, y, por lo tanto, su transmisión debe estar exenta del IVA.

La tributación de las operaciones con criptomonedas no es una cuestión baladí para la Agencia Tributaria, y eso por eso que, en las directrices generales del Plan Anual de Control Tributario y Aduanero, se establece como uno de los principales objetivos, el estudio sobre la incidencia fiscal de estas nuevas tecnologías, especialmente la red blockchain y las criptomonedas.

Como conclusión acerca de la nueva tecnología de cadena de bloques y, en particular, las criptomonedas o criptodivisas, podemos resumirlo en una nueva tecnología que se encuentra en auge, con una trascendencia económica y fiscal enorme, que cada vez, va a ir llegando más lejos tanto en el sector privado como en el público, puesto que sus distintas aplicaciones son cada vez más utilizadas en ambos sectores. Esto es una consecuencia de la nueva era digital y como tal, está creciendo más rápido de lo que a las distintas normativas y estados le da tiempo a regular o establecer determinadas directrices.

Poco a poco ya hemos visto como en España, a pesar de no haber una normativa específica para las criptomonedas, se debe tributar por ellas y poco a poco, se irá regulando de manera mucho más exhaustiva, con el fin de proteger a los usuarios que operan con estas monedas virtuales, así como evitar en la mayor medida posible, el fraude fiscal que se realiza a través de las operaciones con bitcoins u otras monedas como medios de pago. Considero que no tardaremos mucho en ver una regulación europea consolidada, incluyendo una moneda virtual convertida en una divisa internacional con cobertura legal en todos los territorios.

5. Los mecanismos de control de la Administración Tributaria y de la economía digital.

Este apartado se centra en los distintos mecanismos de control de la Administración Tributaria que giran en torno a la economía digital.

La Agencia Tributaria ha intensificado el control sobre los grandes patrimonios, las ventas por Internet, las tecnologías Fintech y las criptomonedas, establecido en el plan de Control Tributario y Aduanero 2020 para hacer frente a la prevención y control del fraude tributario.

Este año se ha puesto el foco de atención, entre otros elementos como modelos de negocio basados en la economía digital, la introducción de 'big data' en la planificación de las actuaciones de la Inspección de los Tributos.

De esta manera se ha marcado el protocolo de actuación en base a los siguientes apartados:

- 1) **Asistencia virtual al contribuyente:** Con el objetivo de favorecer el cumplimiento de manera voluntaria de las distintas obligaciones tributarias, se ha ido creando un nuevo servicio de información y asistencia al contribuyente a través de canales de comunicación virtuales.
- 2) **Borradores de las declaraciones fiscales de empresarios y profesionales:** Se ha utilizado un modelo semejante al ya tradicional borrador de la declaración de la renta para otros tributos como el Impuesto sobre Sociedad o el IVA. Para ello, se aumenta la obtención de información del contribuyente a través de la introducción de libros registros telemáticos y otros sistemas de captación de datos con trascendencia tributaria.
- 3) **Intercambio de información con el extranjero:** Mediante el uso de mecanismos de intercambio de información como pueden ser el CRS-Common Reporting Estándar o el Country-by-Country Report, se pondrá en marcha un nuevo sistema automatizado de análisis de riesgos en precios de transferencia. Este proceso necesitará la información disponible sobre operaciones vinculadas.
- 4) **Control especial sobre bases imponibles negativas y deducciones:** La AEAT incorporará un plan especial de comprobación sobre aquellos contribuyentes que, de manera reiterada, registren en sus declaraciones fiscales bases imponibles negativas a compensar y deducciones pendientes de aplicación.

- 5) **Extensión de la competencia territorial:** Con la finalidad de comprobar que los cambios de residencia fiscal entre comunidades autónomas no conlleven motivos fraudulentos, se hace hincapié en la posibilidad de permitir que una delegación de Hacienda lleve a cabo actuaciones en el ámbito territorial de otra delegación.
- 6) **Gestión informatizada del conocimiento:** Para conseguir mejorar la planificación de sus investigaciones, durante el año 2020 la AEAT pondrá en práctica un nuevo sistema gestión informatizada del conocimiento sobre los principales motivos por los que se suele regularizar la situación fiscal de los contribuyentes.
- 7) **Control sobre grandes patrimonios:** La protagonista es la Unidad Central de coordinación del Control de Patrimonios Relevantes (UCCCPR), creada en la Oficina Nacional de Investigación del Fraude, modificará y extenderá el tratamiento de información sobre los distintos perfiles de riesgo fiscal, en concreto, los que tengan un patrimonio destacable y muestren perfiles de riesgo fiscal.
- 8) **Detección de bienes ocultos y rentas no declaradas:** Una de las prioridades será la localización de bienes en el extranjero y el uso de figuras societarias interpuestas. Para conseguir este objetivo, la AEAT utilizará distintos mecanismos informáticos específicos para entender y analizar las estructuras societarias de grandes patrimonios.
- 9) **Entradas y registros domiciliarios:** El registro domiciliario ya es la herramienta de investigación fiscal por excelencia, pero se va a ver potenciada a base de actuaciones conjuntas entre los órganos de gestión e inspección tributaria, además de un incremento en las visitas en procedimientos de recaudación.
- 10) **Colaboración entre Administradores:** La coexistencia entre la administración estatal, autonómica y local, a veces, trae consecuencias como que la Inspección carezca de una visión global sobre la situación de un contribuyente. A la vista de este problema, la AEAT se ha puesto como objetivo un intercambio fluido de información entre las distintas administraciones.

El Plan de Control Tributario de este año, sigue una estructura de modernización constante de sus medios, con el objetivo de conseguir que la AEAT esté a la cabeza de la Administración del futuro.

5.1.El suministro de información y la captación de datos como mecanismo de selección de contribuyentes y de desincentivo para el fraude (art. 93 LGT)

Este apartado lo vamos a dedicar al análisis de los distintos artículos en la normativa tributaria donde aparecen reflejadas las obligaciones de información, en concreto en el artículo 93 de la Ley General Tributaria 58/2003. En este artículo las obligaciones de información se diferencian entre los llamados requerimientos de información, que se llevan a cabo para solicitar información a los contribuyentes, propia o de terceros, y las declaraciones informativas periódicas de información, que se encuentran desarrolladas en los artículos del 30 al 58 del Real Decreto 1065/2007 donde se establecen determinadas obligaciones por parte del contribuyente, siendo un ejemplo de estas el llamado modelo 347 de la Declaración anual de operaciones con terceras personas, donde se informa de las operaciones con terceros, tanto clientes o proveedores, en las que hayan superado los 3.005'06 euros durante el ejercicio anterior, entre otras. La finalidad es observar si a lo largo de la normativa que tenemos hoy se hace hincapié en la obtención de información sobre rendimientos obtenidos a través del comercio electrónico y, en caso de que no sea así, que opciones se podrían plantear con el fin de mejorar la normativa y enfocarla a una mejora en la obtención de información de la economía digital.

Comenzamos con el artículo 93 de la LGT 58/2003, el cual los siguiente:

1. Las personas físicas o jurídicas, públicas o privadas, así como las entidades mencionadas en el apartado 4 del artículo 35 de esta ley, estarán obligadas a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes, antecedentes y justificantes con trascendencia tributaria relacionados con el cumplimiento de sus propias obligaciones tributarias o deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras con otras personas.

En particular:

a) Los retenedores y los obligados a realizar ingresos a cuenta deberán presentar relaciones de los pagos dinerarios o en especie realizados a otras personas o entidades.

b) Las sociedades, asociaciones, colegios profesionales u otras entidades que, entre sus funciones, realicen la de cobro de honorarios profesionales o de derechos derivados de la propiedad intelectual, industrial, de autor u otros por cuenta de sus socios, asociados o colegiados, deberán comunicar estos datos a la Administración tributaria.

A la misma obligación quedarán sujetas aquellas personas o entidades, incluidas las bancarias, crediticias o de mediación financiera en general que, legal, estatutaria o habitualmente, realicen la gestión o intervención en el cobro de honorarios profesionales o en el de comisiones, por las actividades de captación, colocación, cesión o mediación en el mercado de capitales.

c) Las personas o entidades depositarias de dinero en efectivo o en cuentas, valores u otros bienes de deudores a la Administración tributaria en período ejecutivo estarán obligadas a informar a los órganos de recaudación y a cumplir los requerimientos efectuados por los mismos en el ejercicio de sus funciones.

- 2. Las obligaciones a las que se refiere el apartado anterior deberán cumplirse con carácter general en la forma y plazos que reglamentariamente se determinen, o mediante requerimiento individualizado de la Administración tributaria que podrá efectuarse en cualquier momento posterior a la realización de las operaciones relacionadas con los datos o antecedentes requeridos.*

En relación con este artículo, el título II del Real Decreto 1065/2007, en el capítulo V, está dedicado a desarrollar los artículos 93,94 y 95 de la Ley 58/2003, relativos a las obligaciones de información y el carácter reservado de los datos tributarios. Se incorporan al reglamento la regulación de la obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas(Modelo 347), las obligaciones de informar sobre cuentas, operaciones y activos financieros, la obligación de informar sobre la constitución establecimiento o extinción de entidades, la obligación de informar sobre las subvenciones o indemnizaciones derivadas del ejercicio de actividades agrícolas, forestales o ganaderas, así como la obligación de informar sobre las aportaciones al sistema de previsión social. Como novedad, se establece la obligación de informar sobre operaciones que estén incluidas en los libros de registro, la obligación de informar acerca de préstamos y créditos y la obligación de informar acerca de valores, seguros y rentas. Respecto a los requerimientos individualizados para la obtención de información, lo más significativo es su regulación, con carácter general, para todos los procedimientos de aplicación de los tributos, mientras que en la normativa anterior se desarrollaban de forma separada en los reglamentos de inspección y recaudación.

Una vez que nos hemos leído los artículos donde se desarrolla el deber de información, podemos hacer mención a algunos de estos, que de alguna manera podrían ser modificados o adaptados con el objetivo de incluir determinadas actividades económicas del área digital, que quizá se escapen a la normativa.

En primer lugar, los primeros artículos establecen que quienes tendrán la obligación de informar, de manera general, serán aquellos contribuyentes que realicen actividades económicas o intervengan en operaciones económicas, profesionales o financieras. A partir del artículo 31 se establecen las disposiciones en materia de declaraciones informativas, en concreto, en cuanto a la obligación de informar sobre las operaciones con terceras personas, el llamado modelo 347. Esta subsección es importante para la cuestión que nos planteamos, en este caso determinados negocios electrónicos se basan en las operaciones con terceros, ya sea desde el punto de vista de una empresa online que realice entregas de bienes o prestaciones de servicios, como las distintas operadoras que actúan en calidad de intermediarios entre clientes y empresas. Es importante señalar que las operaciones deben tener un valor mayor de 3005.6 euros a lo largo del ejercicio correspondiente, y esto va a ser un gran filtro para aquellas operaciones en plataformas como Ali-Express o Wish donde un gran número de adquisición de

sus productos son por valores menores a 1 euro. Sin embargo, existen igualmente grandes compraventas tanto en las plataformas mencionadas como en otras muchas, como por ejemplo Amazon, Ebay, etc. Ahora bien, en el artículo 32 nos dice que no estarán obligados a estos deberes de información aquellos que no tengan su sede de actividad económica, un establecimiento permanente o su domicilio fiscal. Esto limita a aquellas empresas que realicen operaciones económicas en España pero que no estén situadas mediante sede o E.P en el territorio español.

Viendo la redacción de estos artículos, podríamos proponer que aquellas empresas donde el volumen de ventas en España supere un determinado valor y porcentaje, a través de operaciones con terceros en el sector digital, tendrán también el deber de información, así plataformas como Wallapop o MilAnuncios, tendrán el deber de informar sobre todas las operaciones que superen ese determinado importe.

A partir del artículo 37 y siguientes, nos hablan sobre la obligación de información sobre entidades de crédito, sobre préstamos, movimientos de efectivo, cobros efectuados mediante tarjetas de crédito o débito, sobre determinadas operaciones con activos financieros, etc. Se establece que cuando se trate de cuentas abiertas en establecimientos situados fuera del territorio español no existirá obligación de suministrar información sobre personas o entidades no residentes sin establecimiento permanente en territorio español.

El artículo 42 bis establece la obligación de informar acerca de cuentas en entidades financieras situadas en el extranjero y 42 ter sobre la obligación de información sobre valores, derechos, seguros y rentas depositados, gestionados u obtenidos en el extranjero.

En general, en todos estos artículos, desde mi punto de vista, falta hacer referencia a determinadas operaciones monetarias que se realizan de manera virtual y a las que le hemos dedicado buena parte del trabajo, los llamados bitcoins o cualquier criptomoneda, el juego online, no tanto por la obtención de ganancias en el juego, sino por los spams publicitarios que salen continuamente en la web y por las que dichas plataformas reciben una contraprestación. Son algunos ejemplos donde quizá se está escapando determinada información sobre movimiento de activos financieros, operaciones de transacciones comerciales que se realizan exclusivamente a través de la red y no existe regulación alguna que lo controle.

Para terminar, mencionar los artículos 54, 54 bis y 54 ter especialmente, sobre la obligación de informar sobre bienes inmuebles y derechos sobre bienes inmuebles situados en el extranjero y obligación de informar sobre la cesión de uso de viviendas con fines turísticos. Donde nos dice en el artículo 54 ter. Apartado 1 que las personas y entidades que intermedien entre los cedentes y cesionarios del uso de viviendas con fines turísticos situadas en territorio español en los términos establecidos en el apartado siguiente, vendrán obligados a presentar periódicamente una declaración informativa de las cesiones de uso en las que intermedien.

En este caso se nos puede ocurrir, que se realice una regulación más exhaustiva, puesto que en este caso sí existe un artículo específico para este tipo de negocios,

que para plataformas como Airbnb o EscapadaRural entre otras que son plataformas donde los intermediarios ponen en contacto a los usuarios con determinados propietarios tanto de hoteles, como de bienes inmuebles cedidos para uso turístico.

A modo de resumen, una vez que lees los distintos artículos y analizas la normativa llegas a la conclusión de que, hoy, no se pone el suficiente énfasis en determinadas operaciones donde se obtienen grandes beneficios y que se realizan de manera exclusiva a través de Internet. Sigue siendo bastante sencillo eludir la normativa, al menos en materia de obligación de información, al menos para los operadores que hemos ido mencionando. Es importante saber que cada día la regulación sobre e-commerce va creciendo y abarcando ‘vacíos legales’ que van resolviéndose. Pero aún así, queda mucho por hacer.

5.2 Facultades de los órganos de gestión tributaria y sus limitaciones para el control de la economía digital.

Las facultades de los órganos de gestión tributaria se encuentran reguladas en la Ley General Tributaria 58/2003, en el título IV. El capítulo I regula la presentación de declaraciones, autoliquidaciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución, y completa el régimen aplicable a las autoliquidaciones complementarias y a las declaraciones, comunicaciones de datos y solicitudes de devolución complementarias y sustitutivas.

En el capítulo II se regulan los procedimientos de gestión tributaria. En el artículo 123 de esta ley, se enumeran una serie de procedimientos de gestión tributaria y remite al desarrollo reglamentario la regulación de otros procedimientos de gestión a los que resultarán aplicables, en todo caso, las normas comunes sobre actuaciones y procedimientos tributarios.

El primero de los procedimientos es el de devolución iniciado mediante autoliquidación, solicitud o comunicación de datos, procedimiento que sí se encuentra regulado en la Ley 58/2003, por lo que el reglamento se limita a completar aquellos aspectos procedimentales no recogidos en la ley.

El segundo de los procedimientos es el de rectificación de autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones de datos o solicitudes. El antecedente de este procedimiento se encuentra en la disposición adicional tercera del Real Decreto 1163/1990 del 21 de septiembre, por el que se regula el procedimiento para la realización de devoluciones de ingresos indebidos de naturaleza tributaria. Dicho procedimiento de rectificación estaba previsto para los supuestos en que una autoliquidación hubiera perjudicado de cualquier modo los intereses legítimos de un obligado sin dar lugar a la realización de un ingreso indebido. En el supuesto de que la autoliquidación hubiera dado lugar a un ingreso indebido, el Real Decreto 1163/1990 lo consideraba un supuesto de devolución de ingresos indebidos y el procedimiento para obtener la devolución era el previsto en la parte dispositiva de la norma, procedimiento

que se instaba mediante la solicitud de devolución. La ley general tributaria, ha unificado el tratamiento de estos dos supuestos de devolución a efectos procedimentales y, en ambos casos, el artículo 120 de la ley establece que el procedimiento aplicable es el de rectificación de autoliquidaciones y remite a desarrollo reglamentario su configuración. Esta unificación de tratamiento es la que ha llevado a regular el procedimiento de rectificación en este reglamento, en vez de regularlo en el Real Decreto 520/2005, por el que se prueba el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, en materia de revisión en vía administrativa, y es la razón por la que se han mantenido vigentes las normas del Real Decreto 1163/1990 que lo regulaban hasta ahora. Otra novedad con respecto a este procedimiento de rectificación que deriva de la ley pero que se ha regulado en los reglamentos de desarrollo, es la legitimación de los obligados tributarios que hubiesen soportado indebidamente retenciones, ingresos, a cuenta o cuotas repercutidas para solicitar y no sólo para obtener las devoluciones, instando la rectificación de la autoliquidación presentada por el retenedor, el obligado a ingresar a cuenta o el obligado a repercutir. La última novedad respecto de este procedimiento de rectificación es que, si bien la ley sólo reconoce la aplicación de este procedimiento en el caso de autoliquidaciones, el reglamento ha regulado la aplicación de este a los procedimientos iniciados mediante declaración, comunicación de datos o solicitud de devolución.

El tercer procedimiento es el relativo a la ejecución de las devoluciones tributarias y el cuarto es el de liquidación iniciado mediante declaración para el que se establecen algunas normas especiales para las declaraciones presentadas en el ámbito aduanero.

El quinto y el sexto son, el establecido para el reconocimiento de beneficios fiscales y el de cuenta corriente tributaria, respectivamente. El primero de ellos es de nueva regulación y el segundo incorpora, con alguna que otra variación, el procedimiento regulado en el Real Decreto 1108/1999.

En la sección séptima, relativa a las actuaciones y procedimientos de comprobación de obligaciones formales, se incluyen tres procedimientos dedicados, respectivamente, al control censal, a la comprobación del domicilio fiscal y, como cierre, al control de otras obligaciones formales. Respecto al procedimiento de comprobación del domicilio fiscal es importante destacar que se ha residenciado en la Administración tributaria del Estado la competencia para comprobar los domicilios fiscales cuando se trate de tributos cedidos, pero se regulan las actuaciones de las comunidades autónomas, puesto que el reglamento prevé la obligación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) de iniciar este procedimiento cuando lo insten aquellas. Además, también contempla la norma cuál es el órgano competente para resolver en caso de discrepancia entre la Administración tributaria del Estado y la de alguna o algunas comunidades autónomas afectadas por el cambio de domicilio fiscal, siendo dicho órgano la Junta Arbitral regulada en la Ley Orgánica 8/1980, sobre financiación de las Comunidades Autónomas.

Se abarcan a continuación los procedimientos de comprobación que afecta principalmente al cumplimiento de obligaciones tributarias materiales y que se desarrollan en el ámbito de gestión, todos ellos regulados en la Ley 58/2003, por lo que el reglamento se ha limitado a regular sólo aquellos aspectos que no se encuentran regulados en la Ley. Estos son los procedimientos de verificación de datos, los de comprobación de valores, la tasación pericial contradictoria y el de comprobación limitada. Entre ellos, son los de la comprobación de valores y la tasación pericial contradictorias, lo que han sido desarrollados de manera más amplia en orden a unificar la regulación contenida, fundamentalmente, en la normativa sobre el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados y al objeto de establecer una regulación mínima común para todos los territorios de aplicación de determinados tributos cedidos, en los que debido a la competencia normativa de las comunidades autónomas se habían producido regulaciones singulares.

Una vez que hemos analizado de manera clara todos los aspectos que tratan de regular los artículos de la Ley General Tributaria en materia de Gestión podemos llegar a las siguientes ideas:

En cuanto a la gestión tributaria, hemos visto que tenemos varios procedimientos, y entre los distintos regulados, donde más facultades tienen es en el procedimiento de comprobación limitada, regulado en los artículos 136 y siguientes de la LGT, donde se establecen las distintas facultades que tiene la Administración tributaria en materia de gestión. Lo que debemos destacar de estas funciones es que no tienen potestad para solicitar contabilidad mercantil, así como tampoco se pueden visitar los locales de los obligados tributarios, salvo excepciones en determinadas ocasiones que no son objeto de esta materia, y además no se podrán hacer requerimientos de movimientos financieros a terceros, que es la cuestión más importante, puesto que es donde realmente se podrán comprobar los distintos movimientos que se hayan podido realizar a través de las cuentas bancarias. La elusión de las ganancias en materia del comercio online es muy difícil que se genere en efectivo y suele aparecer siempre en distintas cuentas bancarias. Si no se pueden realizar requerimientos de información a tercero, que son precisamente las entidades bancarias, difícilmente se va a poder realizar el control sobre esta actividad.

Por tanto, en cuanto a la regulación sobre la gestión tributaria, lo que considero que necesita de una mayor regulación son precisamente las facultades que tiene la Administración tributaria, sobretodo en materia de requerimientos de información a terceros. Se podría plantear simplemente a modo de idea, un informe por parte de las entidades bancarias sobre los distintos movimientos realizados por parte de determinadas empresas o empresarios de este sector quizá anual o semestralmente. O en caso de que sea una solución que podría considerarse como abusiva, la obligación a las entidades bancarias de realizar un informe en caso de recibir cantidades o movimientos en sus cuentas que no tienen un origen determinado o que no están ligadas a ninguna operación.

En definitiva, lo que sí está claro es que el acceso a esa información de las entidades bancarias facilitaría mucho el trabajo de la agencia tributaria a la hora de encontrar rendimientos generados de manera ilegal o fraudulenta.

5.3 Facultades de los órganos de inspección y sus limitaciones para el control de la economía digital.

El título V del reglamento está dedicado a las actuaciones y procedimientos de inspección. La regulación es menos extensa que su predecesora dado que gran parte de las normas procedimentales de carácter general se incluyen en la parte común de las actuaciones y procedimientos de aplicación de los tributos.

La primera y la segunda sección del capítulo I regulan la atribución de funciones inspectoras a los órganos administrativos, en particular, en el ámbito de la Administración tributaria del Estado, a regular la colaboración de los órganos de inspección con otros órganos y Administraciones y a definir los planes de inspección.

Se regulan a continuación las facultades de la inspección de los tributos que se regulan de forma separada del procedimiento de inspección, ya que dichas facultades pueden realizarse en el desarrollo de las actuaciones inspectoras, aunque no se esté actuando en un procedimiento de inspección. Se regula dónde puede examinarse la contabilidad, la entrada en fincas, el deber de comparecer y atender al personal inspector y la personación de la inspección sin previa comunicación.

Además, se regula en esta parte del reglamento el contenido de las actas de inspección, puesto que se trata de documentos específicos de las actuaciones inspectoras, ya que las diligencias e informes son formas de documentar cualquier actuación de aplicación de los tributos y, por tanto, se regulan en la parte relativa a las normas comunes.

En el capítulo II se refleja de manera íntegra el procedimiento de inspección propiamente dicho: iniciación, tramitación y terminación. Se resalta que el inicio solo se puede hacer de oficio mediante comunicación previamente notificada al obligado o mediante personación en la que el inicio se notifica en el mismo momento de la personación. También se incluye en esta parte la solicitud de modificación del alcance del procedimiento por parte del obligado tributario, que se regula de forma separada al inicio ya que no se trata de un inicio propiamente dicho sino, como se ha indicado, de una solicitud de ampliación del alcance respecto del tributo o periodos afectados.

En cuanto a la tramitación, se incluyen las normas relativas a la adopción de medidas cautelares y las especialidades respecto al horario de las actuaciones del procedimiento inspector con relación a lo establecido en normas comunes para los restantes procedimientos de aplicación de los tributos. También se regula el trámite de audiencia previo a la suscripción de las actas, sólo para los supuestos de actas de conformidad o de disconformidad, ya que, dada la especial naturaleza

de las actas con acuerdo, tanto la ley como el reglamento han prescindido de establecer dicho trámite en ese caso. También se regulan en esta parte los supuestos de ampliación del plazo de duración del procedimiento y se determina el alcance y requisitos de la ampliación, que se incluye en todas las obligaciones o periodos dentro del procedimiento, aunque las distintas circunstancias que se den previstas para acordar la ampliación sólo afecten a alguna o algunas de las obligaciones y periodos.

La última parte del capítulo II está dedicada a regular las especialidades del procedimiento inspector en determinados supuestos como son la estimación indirecta de bases o cuotas, los trámites a seguir en caso de que se aplique el artículo 15, relativo al conflicto en la aplicación de la norma tributaria, las actuaciones con entidades que tributen en régimen de consolidación fiscal y la declaración de responsabilidad en el procedimiento inspector.

En el último capítulo, con un único artículo que regula otras actuaciones inspectoras que no se desarrollan dentro del procedimiento de inspección.

En cuanto a las facultades de inspección, expuestas de manera breve anteriormente, reguladas en el artículo 142 de la LGT. En este caso estamos viendo las acciones legales que pueden ejercer los agentes tributarios, desplegando su máximo potencial. En este caso, a diferencia de las facultades de gestión que hemos visto, sí se tiene potestad para la inspección de los locales de los obligados tributarios, además una cuestión muy importante es la potestad para realizar requerimientos de información a terceros con las máximas facultades, en este caso nos referimos a las entidades bancarias. Sin embargo, no por ello dejan de existir determinadas limitaciones, como pueden ser el acceso a la información que cada empresa o empresario tiene almacenada en la nube en la red. Es decir, aunque se tenga la facultad de acceder a la inspección de un determinado local, aquella información, que será donde realmente esté lo que se está intentando comprobar, no la vamos a encontrar de manera física ni en papel ni en el ordenador, sino que precisamente la va a tener en algún sistema de almacenamiento de internet, y, por tanto, va a ser muy complicado conseguir ejercer una inspección de manera correcta.

Es por esto, que podemos sacar a modo de conclusión, que el problema en este caos reside en las dificultades que tiene la agencia tributaria para comprobar todo este tipo de información que se genera online y se almacena en los distintos sistemas de almacenamiento, las denominadas ‘nubes’. La solución sería dotar a la Administración de más medios con el fin de poder tener acceso a esta determinada información, así como plantear un aumento de intercambio de información en los distintos estados. Esto lo expongo porque en ocasiones ocurre que la empresa que tiene el soporte de la información que se encuentra online es una empresa que está situada en el extranjero, sin embargo, la empresa que está haciendo uso de la información sí que se encuentra situada en territorio español. Es por eso por lo que quizá a modo de propuesta, un mayor intercambio de información por parte de los estados, quizá aplicando un reglamento donde se encuentren todos los estados miembros de la UE o a nivel internacional puedan solicitar y ofrecer información sobre este tipo de actividades a través de la red.

Para acabar con esta parte dedicada a las distintas facultades que tiene la Administración, ya sea a nivel de información, gestión o inspección, nos damos cuenta de que es una normativa planteada para una situación que se ha quedado un tanto 'obsoleta'. Esto no significa que se encuentren regulados todo el despliegue de acciones que puede ejercer la agencia tributaria de manera suficiente y proporcionada, sino que quizá está enfocado a un tipo de comercio tradicional y necesita de una modificación para no quedarse tan 'vacía de contenido' ante el comercio digital. Hemos visto a lo largo de todo el trabajo que nos encontramos ante una nueva era digital, y por tanto esto es solo el comienzo de la gran expansión que ya está pasando con el comercio digital y que va a suponer obligatoriamente un cambio en la normativa tarde o temprano.

Hemos hecho algunas propuestas a modo de ideas, de manera superficial en los distintos apartados que tratan estos aspectos. Me gustaría terminar planteando una posible idea que ofrecería una solución de manera generalizada englobando los 3 grandes bloques de los que venimos hablando. Se podría plantear la creación de un Censo nacional o incluso a nivel comunitario, donde todos los distintos empresarios, profesionales y empresas que realicen cualquier actividad a través de Internet, tengan la obligación de inscribirse, proporcionando la información necesaria y suficiente para saber que tipo de empresa es, que beneficios genera, donde los genera, etc. De esta manera tenemos el acceso a la información de manera mucho más rápida y además las entidades bancarias podrían tener acceso a este portal para añadir todo tipo de información que pueda ser de utilidad. En caso de que existan indicios de que se están eludiendo determinados rendimientos obtenidos por alguna empresa o que se estén realizando operaciones fuera de la normativa legal, la Administración podrá tener la facultad de intervenir en el censo y acceder de manera mucho más rápida a todos los movimientos del obligado tributario.

Esto es sólo una idea expuesta de manera muy básica pero que creo que se va a ver reflejado de una manera u otra dentro de unos años, a modo de solución para poder acceder a toda esa información que se escapa y favorece el fraude fiscal a través de la red.

6. Conclusiones

Una vez que hemos analizado todas las partes que componen este trabajo, podemos plasmar las ideas que se pueden sacar del mismo.

La economía digital, y en particular la expansión del comercio electrónico, como bien hemos dicho en reiteradas ocasiones a lo largo del trabajo, ha dado lugar a una nueva manera de realizar transacciones comerciales, donde las nuevas tecnologías de la información y la comunicación son la base de estas. Hemos podido comprobar como las empresas y sus clientes interactúan en un nuevo mercado que se caracteriza por una mayor diversidad de productos y servicios, donde la competencia también es mucho mayor.

Lo que tenemos claro es que los sistemas tributarios que existen hoy en día están pensados para un comercio que centra su actividad en la industria y donde la riqueza se mueve en forma de bienes físicos. Sin embargo, las empresas actualmente tienen una movilidad extrema donde cada vez existen menos límites y fronteras. Añadiéndole a esta cuestión la aparición de Internet, que nos ha traído la aparición de los bienes y servicios intangibles, creando un aumento en el volumen de las transacciones comerciales por esta vía. Como hemos ido comprobando, las distintas jurisdicciones están teniendo que analizar tanto los posibles beneficios como perjuicios que genera esta nueva modalidad de comercio, con tributos como el IVA donde cada vez existe una mayor consolidación por parte de los países y, como consecuencia de ello, una mayor regulación.

El comercio electrónico ha derivado en el auge de la utilización de las nuevas tecnologías de la información y la comunicación, principalmente las transacciones comerciales, han obligado a que sea necesario analizar y replantearse el funcionamiento de los actuales sistemas tributarios. Uno de los principales motivos que hemos visto en el trabajo que es de especial regulación gira en torno los hechos impositivos existentes, que se enfrentan a bienes y servicios tangibles. El comercio electrónico está basado en un entorno virtual donde no existe una realidad física, donde la deslocalización está a la orden del día y donde lo primordial ya no son los bienes y servicios físicos, sino aquellos que se pueden realizar o entregar íntegramente a través de la red.

Es por estos motivos por lo que el comercio electrónico presenta diversas dificultades para adaptarse a los sistemas actuales tributarios presentes en nuestras jurisdicciones. Los servicios y productos a través de Internet presentan la posibilidad de ser producidos, distribuidos y utilizados en cualquier lugar sin que su venta ni consumo sean controlados y sin que se pueda realizar un seguimiento real y efectivo. Lo único que podemos obtener es información digitalizada a través de nubes en la red, pero sin la posibilidad de acceder al carácter comercial de esta información y por tanto sin poder determinar el valor económico real de la operación.

Desde de mi punto de vista, los gobiernos y agencias tributarias de los distintos estados no han puesto el suficiente énfasis en este asunto, sabiendo que la regulación actual no se puede aplicar a este tipo de comercio. No se ha puesto en marcha un plan de regulación exhaustivo y de manera determinante con la finalidad de poder abarcar todos los aspectos que más problemática generan fiscalmente a través de la red. A esto se le tiene que añadir la rapidez con la que ha ido creciendo el comercio electrónico y la imposibilidad de controlar la expansión y por tanto la descentralización de este medio, que nos lleva a uno de los grandes problemas como es la deslocalización. Es en este momento cuando se están

realizando los verdaderos cambios en determinados tributos y se ha ido avanzando, estando la normativa cada vez más consolidada y amparada por las leyes. Sin embargo, la gran mayoría de actividades digitales están repletas de vacíos legales de muy difícil acceso para las autoridades. El problema que he ido viendo a lo largo de la redacción del trabajo es que la velocidad a la que va creciendo esta modalidad de comercio es mucho mayor que la creación de una normativa que regule todos los aspectos a tratar, siendo así que considero que en el momento que consigan adaptar dicha regulación, ya se habrá avanzado de tal forma que serán otros los problemas a tratar.

No obstante, no veo este un motivo de peso como para no ponerse de lleno con el asunto e incluso hablar de una regulación mundial en materia de comercio electrónico. Hemos hablado en numerosas ocasiones de modelos de la OCDE, Directivas Europeas, Reglamentos de diversos países, etc. Pero, aun así, teniendo en cuenta la dificultad de crear una norma consolidada que resulte eficaz para todos los países, en todas las búsquedas que he ido realizando, no he visto una iniciativa real, en base a una propuesta diferente para tratar este asunto. La solución, bajo mi impresión, ha sido más bien ‘parchear’ y modificar las normativas ya vigentes para ir adaptándose a las distintas situaciones que pudieran ir surgiendo. Ahora bien, igual que en otras ramas jurídicas esto, siendo mejor o peor, va resultando efecto, considero que estamos en un punto donde la normativa ya no debe ser adaptada, sino que debe crearse un modelo diferente, una norma que se adapte a las necesidades de la era digital, con medios que sean realmente útiles para hacer frente a los fraudes fiscales que van surgiendo día a día, además de poder amparar a todos los usuarios que, o bien por desconocimiento, o bien porque se encuentran en el límite de la legalidad, están cometiendo fraude o peor están siendo estafados y la obtención de ese dinero por determinadas empresas que se están lucrando de manera ilegal y fraudulenta, siendo imposible para las autoridades rastrear esos movimientos.

En el último apartado del trabajo se planteó la idea de crear un censo de plataformas de internet como una idea que pudiese servir de base para crear un sistema de control e información de los movimientos comerciales a través de la red. Sin adentrarnos en la estructura ni el funcionamiento de este, puesto que es algo mucho más complejo, creo que podría servir de iniciativa para comenzar con el cambio que necesita la jurisdicción en este ámbito. Un espacio donde se pudiera regular y controlar todo el intercambio de información y, por tanto, de rendimientos económicos que se lleva a cabo a través de Internet día tras día. Una plataforma controlada, con bases de datos de fácil acceso para entidades bancarias con el fin de poder acceder a la información de la empresa o persona física que está realizando un determinado movimiento. Sería algo que serviría de gran ayuda para luchar contra el fraude fiscal, y a su vez, a las pequeñas empresas que están constantemente luchando contra las grandes potencias del mercado, amparadas en los vacíos legales y la fácil deslocalización de sus operaciones. Un mayor control, por tanto, implicaría una mejora en la regulación de la competitividad en el mercado y eliminaría, no todas por supuesto, pero sí determinadas ventajas para las grandes potencias que ahora mismo son cruciales.

Con todo esto no quiero dar a entender que mi visión del comercio electrónico es negativa, de hecho, todo lo contrario. Considero que es algo que ha venido para quedarse y que cada vez se va a expandir más. Es por este preciso motivo, por el hecho de ser algo, económicamente hablando, tan positivo y que puede aumentar la economía de los

Estados, así como fomentar la creación de negocios, que veo tan necesario un cambio en la regulación.

Así como veo fundamental un mayor control de los movimientos, podría ser de gran ayuda la implantación de determinados incentivos fiscales, como los que hemos visto en materia de juego con Ceuta y Melilla, con el objetivo de que vender u ofrecer determinados servicios en Internet sea visto como algo rentable a la par que seguro.

Finalizo este apartado con una idea clave, el comercio es algo fundamental y positivo para nuestra economía global, Internet es una herramienta que ha calado nuestra sociedad de tal manera que es muy complicado poder prescindir de ella, el control en las operaciones económicas, hoy en día, es necesario para conseguir que nuestro sistema funcione. Por tanto, si juntamos estos 3 elementos que se han ido entrelazando a lo largo del trabajo, y conseguimos fusionarlos de tal manera que Internet sea una plataforma de negocio sencilla, atractiva y, sobretodo, segura, conseguiremos expandir este modelo de negocio de una manera más accesible, rápida y eficaz a nuestra sociedad.



7. Análisis

En este apartado vamos a intentar sintetizar los aspectos fundamentales del trabajo, ordenando todos los distintos apartados de este.

Dejando a un lado la introducción, donde nos ha servido para comprender un poco la definición del comercio electrónico, podemos comenzar con el primer apartado, que se encuentra dividido entre la incidencia del comercio electrónico en la imposición directa e indirecta. En ese apartado se han ido analizando los diferentes aspectos regulados en la normativa sobre los impuestos directos, haciendo hincapié en el Impuesto de Sociedades, con las posibles soluciones que hemos planteado a lo largo del apartado, como las BEPs, así como en materia indirecta con el IVA, su regulación en la normativa y la adaptación de las nuevas Directivas europeas que se han ido creando sobre este asunto.

El segundo apartado trata sobre las plataformas de transacción comercial, este apartado tiene importancia debido a la importancia que esta figura tiene en el comercio electrónico. Nos hemos planteado distintas cuestiones sobre la tributación de estas plataformas, tanto desde la posición de empresario que ofrece sus servicios a través de una plataforma, como aquellas plataformas que sirven de intermediarias con empresas y clientes o empresas que negocian con otras empresas. Hemos visto distintos ejemplos y las posibles soluciones que se han ido viendo, dependiendo de la figura por la que se esté optando.

El tercer apartado está dedicado al juego online, desde la normativa donde se encuentra regulado el juego online, además de los distintos problemas que surgen con el juego en Internet. El fraude, las apuestas deportivas que necesitan de un mayor control, la falta de conocimiento por parte de numerosos usuarios, entre ellos gran cantidad siendo menores, de la obligación que tienen de tributar las ganancias obtenidas en el juego online y cómo deben tributar estas ganancias. Además, hemos visto también determinadas iniciativas de incentivos fiscales para las grandes casas de apuestas, que se han planteado en Ceuta y Melilla pero que de momento no están obteniendo los objetivos deseados.

En el cuarto punto nos centramos en las criptomonedas y su incidencia tributaria, para poder entender las criptomonedas hemos dedicado parte de este apartado a la tecnología *blockchain* y en qué consiste la tecnología de cadenas de bloques. Hemos partido del origen de esta tecnología, explicando su funcionamiento para pasar a ejemplos como son las criptomonedas, entre ellas, los Bitcoins que tanta fama se han creado en la economía digital. Por último, una vez que esta tecnología estaba clara, que hemos comprendido el funcionamiento de las criptomonedas, la última parte la dedicamos a su tributación.

El quinto apartado está dividido en tres partes, las facultades de información, de gestión y de inspección que tiene la Agencia tributaria para hacer frente al comercio electrónico con la normativa española. Hemos realizado un breve resumen o análisis en cada uno de los apartados de los distintos artículos donde se encuentran regulados estas tres facultades de la administración, con el fin de poder realizar una visión crítica de los mismos, así como plantear diferentes iniciativas que pudieran mejorar el sistema de la agencia tributaria para acceder y poder controlar los movimientos realizados a través de Internet.

El último punto son las conclusiones, donde he tratado de transmitir la idea global del trabajo, poder plasmar las ideas que he ido sacando a través de la lectura de los artículos, libros, leyes, etc sobre este tema y ofrecer mi punto de vista al respecto sobre el comercio

electrónico y su fiscalidad finalizando con la idea clara de que es necesaria la creación de una normativa que ofrezca seguridad y control, ante todo.



8. BIBLIOGRAFÍA

1. **Baena Aguilar, Ángel**
Profesor titular de derecho financiero y tributario de la universidad autónoma de Barcelona
'Comercio electrónico tributación'

2. **Calderón Patier, Carmen**
La tributación directa internacional y el comercio electrónico: problemática actual y perspectivas
<https://www.asepelt.org/ficheros/File/Anales/2003%20-%20Almeria/asepeltPDF/12.PDF>

3. **Cruz Padial, Ignacio**
'Nueva Fsicalidad'
(Pág. 35-65)
ISSN: 1696-0173, N°3 2019

4. **Macarro Osuna, Jose Manuel**
"Desafíos Tributarios en el nuevo contexto europeo e internacional: economía digital y mercado interior (DETREDMI)" del Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades, Convocatoria 2018, y el Proyecto de I+D+I UPO-1263899 "Retos actuales de la tributación indirecta en España y Europa" (Proyecto RATIEE), Programa Operativo FEDER Andalucía 2014-2020.
Publicación: Revista Quincena Fiscal num. 6/2020 parte Estudios Editorial Aranzadi, S.A.U., Cizur Menor. 2020.

5. **Mollinero, Jose María**
Haga juego y declárelo si puede, artículo periódico El País
https://elpais.com/sociedad/2013/04/12/actualidad/1365795027_644891.html

6. **Ríos Corbacho, José Manuel**
'Cuadernos de política criminal'
(páginas 39- 72)
ISSN: 0210-4059, N°119

7. **Rodríguez Ondarza, Jose Antonio**
'La fiscalidad del comercio electrónico. Imposición Directa'
https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2001_06.pdf

8. Sanchez Serena, Elisabeth

Artículo, *'La fiscalidad indirecta del comercio electrónico online'*, fecha de publicación: junio de 2014

ISSN: 1699-8154

IDP: N°18

9. Vilalta Nicuesa, Aura Esther

'La regulación europea de las plataformas de intermediarios digitales en la era de la economía colaborativa'

ISSN: 0210-0444, enero 2020 N° 777

10. VV.AA

'Derecho y nuevas tecnologías'

Primerda edición : enero 2005, editorial UOC, ISBN: 84-9788-211-3

https://books.google.es/books?id=reFNxQ780jcC&pg=PA527&lpg=PA527&dq='El+comercio+electrónico+se+encuentra+todav%C3%ADa+en+una+fase+inicial,+de+expansión+y+constante+evolución'.&source=bl&ots=IT9-MynbgO&sig=ACfU3U2P14vOeQP3ERLQ1PpknJ0cb_guvQ&hl=es&sa=X&ved=2ahUKEwif_9DI-uXpAhWPERQKHQhADikQ6AEwAHoECAoQAQ#v=onepage&q='El%20comercio%20electrónico%20se%20encuentra%20todav%C3%ADa%20en%20una%20fase%20inicial%20de%20expansión%20y%20constante%20evolución'.&f=false

VV.AA

'Nueva regulación del IVA en el comercio electrónico'

IDP n°20, junio 2015, ISSN 1699-8154

11. VV.AA

'Tecnología Blockchain: Funcionamiento, aplicaciones y retos jurídicos relacionados'

Actualidad Jurídica Uría Menéndez / ISSN: 1578-956X/ 48-2018 /24-36

WEBGRAFÍA

1. VV.AA

'Como deben tributar los bitcoins'

<https://cms.law/es/esp/publication/como-deben-tributar-los-bitcoins>

2. VV.AA

¿Cómo tributan las criptomonedas en la declaración de la renta?

<https://www.estrategiasdeinversion.com/declaracion-renta/noticias/como-tributan-las-criptomonedas-en-la-declaracion-n-445491>

3. VV.AA

El plan de Control Tributario 2020: decálogo de la Agencia Tributaria del futuro

https://cincodias.elpais.com/cincodias/2020/02/14/legal/1581667485_754005.html

4. García,Vázquez, David.

'La fiscalidad de los juegos online'

<https://www.dgyfiscal.es/la-fiscalidad-de-los-juegos-online/>

5. VV.AA

'El juego online acelera su crecimineto'

[https://app-vlex-](https://app-vlex-com.publicaciones.umh.es/#search/jurisdiction:ES/juego+online/WW/vid/736976021)

[com.publicaciones.umh.es/#search/jurisdiction:ES/juego+online/WW/vid/736976021](https://app-vlex-com.publicaciones.umh.es/#search/jurisdiction:ES/juego+online/WW/vid/736976021)

6. VV.AA

'El juego online prefiere Malta a Ceuta y Melilla'

Diario expansión

[https://app-vlex-](https://app-vlex-com.publicaciones.umh.es/#search/jurisdiction:ES/bwin+tributación/WW/vid/744815197)

[com.publicaciones.umh.es/#search/jurisdiction:ES/bwin+tributación/WW/vid/744815197](https://app-vlex-com.publicaciones.umh.es/#search/jurisdiction:ES/bwin+tributación/WW/vid/744815197)



